

Skattlegging i en digital økonomi

En analyse av gjeldende regler for kildebeskatning av digitale selskaper og mulige behov for endringer i lys av OECDs arbeid med BEPS

Kandidatnummer: 189

Antall ord: 14 973



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

8. juni 2020

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	3
1 Innledning	5
1.1 Tema og problemstillinger	5
1.1.1 Digital økonomi og digitale selskaper	5
1.1.2 Problemstillingene belyst ved Facebook, Google og Nike	7
1.2 Hovedtrekk ved rettskildebildet	8
1.3 Avgrensning og den videre fremstillingen	10
2 Dagens rettskildebilde etter skatteoven	13
2.1 Introduksjon	13
2.2 «[I]nnpekt av virksomhet»	14
2.3 Tilknytning mellom virksomheten og skattyter; «utøver»	15
2.4 Tilknytning mellom virksomheten og riket; «drives her»	16
2.5 Allokering av inntekter og kostnader	18
3 Dagens rettskildebilde etter skatteavtaleretten	19
3.1 Introduksjon	19
3.2 «[F]ast driftssted»	20
3.3 Unntatte aktiviteter	21
3.4 Allokering av inntekter og kostnader	23
4 Bør reglene endres?	25
5 OECDs «Unified Approach on Pillar One»	27
5.1 Innledning	27
5.2 Målsetting	27
5.3 Anvendelsesområdet	28
5.3.1 Automatiserte og standardiserte digitale tjenester	28
5.3.2 Forbrukerrettede virksomheter	29
5.3.3 Unntatte aktiviteter	31
5.3.4 Omsetningsterskler	31
5.4 Ny nexus	32
5.4.1 Kort om prosessen frem til ny nexus	32
5.4.2 Nexuskriterier	33
5.5 Allokering av inntekter og kostnader	34

5.5.1	Beløp A, B og C	35
5.5.2	Forholdet mellom Beløp A, B og C og risikoen for dobbeltbeskatning og dobbelregning.....	37
5.6	Oppsummering	38
6	En analyse av Unified Approach som en potensiell ny skatteløsning.....	40
6.1	Innledning.....	40
6.2	Rettferdighetshensynet	40
6.3	Effektivitetshensynet	41
6.4	Hensynet til klare og enkle regler	43
7	Implementering i skatteloven.....	45
7.1	Utgangspunktet for lovendringen	45
7.2	Lovens virkeområde, nexus og profittallokeringsregler	46
7.3	Lovutkast.....	48
8	Avslutning	50
	Litteraturliste.....	52

1 Innledning

1.1 Tema og problemstillinger

Temaet for oppgaven er skattlegging i en digital økonomi. På grunn av fremveksten av informasjons- og kommunikasjonsteknologien (IKT) har det de siste tiårene vært store forandringer i samfunns- og næringslivet, og det skjer stadig endringer. Digitaliseringen påvirker organiseringen av selskaper, måten produkter og tjenester tilbys, samt innholdet i tilbudet. Prosesser har blitt effektivisert og innovasjonen har økt.¹ Via digitale plattformer når selskaper i dag ut til en større kundemasse enn tidligere og har inntekter fra stater de ikke er fysisk tilstede i.² Dette har gitt en voldsom økonomisk vekst for mange land og selskaper. Denne siden av digitaliseringen har også ført til enkelte utfordringer. *Kildebeskatningsreglene*, som nettopp handler om kildestatens rett til å skattlegge inntekt som utenlandske selskaper tjener i eget marked, er under press på grunn av nye måter å organisere den grenseoverskridende virksomheten.

I denne oppgaven skal jeg vurdere rekkevidden av kildebeskatningsreglene fra et norsk perspektiv: Hvor langt rekker reglene om kildebeskatning av utenlandske, digitale selskapers inntekter fra det norske markedet, og treffer reglene slik de bør gjøre i lys av utviklingen i samfunnet og de hensyn skattereglene skal ivareta? Deretter skal jeg vurdere om det finnes en annen og bedre måte å fastsette hvor utenlandske, digitale selskaper skal betale skatt. Avslutningsvis skal jeg forsøke å illustrere hvordan en alternativ reguleringsmåte kan innarbeides i den norske skatteloven.³ Formålet er altså todelt. Jeg vil gjøre rede for retten *de lege lata*, og reflektere rundt hvordan kildebeskatningsreglene kan se ut *de lege ferenda*.

1.1.1 Digital økonomi og digitale selskaper

Begrepene «digital økonomi» og «digitale selskaper» blir hyppig brukt i dagligtalen ved omtale av dagens globaliserte og teknologiske samfunn. Samtidig er begrepene flertydige og kan ha ulik betydning i ulike kontekster. Jeg skal derfor gi en kort presentasjon av begrepenes betydning fra et skatteperspektiv.

¹ OECD (2015) s. 11

² OECD (2015) s. 98-99

³ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

Den digitale økonomien er et resultat av fremveksten av IKT. Teknologien har erstattet manuell arbeidskraft med billigere, kraftigere, automatiserte og standardiserte, digitale prosesser og løsninger.⁴ Som følge av dette har organiseringen av virksomheter endret seg betydelig. Økonomien kjennetegnes av aktører som har høy mobilitet, stor tillit til immaterielle eiendeler, enorme mengder kunde- og brukerdata, flersidige forretningsmodeller⁵ som utnytter nettverkseffekter⁶, fremvekst av monopol- og oligopolmarkeder, og vanskeligheter med å fastsette kilden til verdiskapningen.⁷ Aktører som dette typisk gjelder for er virksomheter som tilbyr e-handel (netthandel), applikasjoner, online markedsføring, skytjenester, brukerplattformer, hurtig handel og online betalingsløsninger.⁸ Møteplassen for tilbydere av disse tjenestene og kunder/brukere i den digitale økonomien er normalt internett.

Kjennetegnene ved aktørene som opererer i den digitale økonomien er mange og varierende. Det er likevel særlig tre karakteristikk som kjennetegner de typiske digitale selskapene og som er relevante i et skatteperspektiv, i følge *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD). Disse er «*scale without mass*», «*heavy reliance on intangible assets*» og «*importance of data, user participation and their synergies with intangible assets*».⁹

Karakteristikken «*scale without mass*» innebærer at digitale selskaper kan være tungt involvert i et marked uten noen eller med minimal fysisk tilstedeværelse.¹⁰ «*Reliance on intangible assets*» handler om at aktørene investerer betydelig i immaterielle eiendeler, spesielt «*intellectual property*» (IP eller immaterielle rettigheter).¹¹ Slike verdier inkluderer blant annet programvare og algoritmer som støtter bruken av digitale plattformer, nettsider og andre deler av organiseringen av selskapet.¹² «*Importance of data, user participation and their synergies with intangible assets*» handler om verdien av kundedata og brukervedvirkning, og disse faktorenes betydning for verdien på de immaterielle eiendelene i selskapet.

⁴ OECD (2015) s. 11-12

⁵ Et selskap som tilbyr en gratis tjeneste til brukere på den ene siden og en betalende tjeneste til kunder på den andre siden, se OECD (2018) s. 28-29

⁶ En ekstra bruker skaper en verdi for eksisterende brukere. Jo flere brukere som deltar på en sosial plattform, jo større blir verdien for dem som allerede bruker tjenesten, se OECD (2018) s. 26

⁷ OECD (2015) s. 99

⁸ OECD (2015) s. 11 og 16

⁹ OECD (2019c) s. 5 avsnitt 5

¹⁰ OECD (2018) s. 24 avsnitt 33

¹¹ OECD (2018) s. 24 avsnitt 34

¹² OECD (2018) s. 24 avsnitt 34

Forretningsmodellene er avhengig av brukere som benytter seg av tjenesten og legger igjen data for at tilbudet skal være attraktivt for andre brukere og betalende kunder.¹³

Selskaper som kjennetegnes ved alle tre nevnte karakteristikkene, omtales som høydigitale selskaper.¹⁴ Egenskapene ved disse forretningsmodellene gjør det mulig for aktørene å ha en sterk tilknytning til bruker og kunder i markedsstaten, gjennom et gjensidig avhengighetsforhold, uten fysisk tilstedeværelse. Også aktører som ikke nødvendigvis kjennetegnes ved alle de overnevnte karakteristikkene, som for eksempel tilbydere av varer i butikk, benytter seg mer og mer av muligheten til å skape en ytterligere tilknytning til kundene sine over digitale plattformer ved å oppfordre kunder til å lage en bruker på nettsidene deres. Utviklingen har kommet så langt at vi kan si at den digitale økonomien *er* økonomien.¹⁵

1.1.2 Problemstillingene belyst ved Facebook, Google og Nike

Da forretningsmodellene i den digitale økonomien er like mange som de er komplekse, må jeg begrense analysen av gjeldende rett til noen få aktører med en rekke forenklinger og forutsetninger. Jeg har tatt utgangspunkt i ekte forretningsmodeller som skal illustrere spennet i økonomien, men eksemplene er en fiksjon og samsvarer ikke fullt ut med hvordan de faktisk driver virksomheten.

Felles for alle selskapene er at de er hjemmehørende i en annen stat enn Norge, og det forutsettes at det er en stat Norge har inngått en skatteavtale med.¹⁶ Fra et norsk perspektiv er dermed selskapene utenlandske. De opererer i Norge og har inntekter fra norske kunder – Norge er dermed kildestaten (også kalt markedsstat og markedsjurisdiksjon).

Det første eksemplet er *Facebook*. Selskapet tilbyr en egenutviklet sosial plattform. Produktet er flersidig i form av stor brukermasse på den ene siden og en stor kundegruppe i form av annonsører på den andre siden. Dette gir nettverkseffekter. Plattformen er gratis for brukermassen, men brukerne oppgir store mengder personlig data til selskapet for å bruke plattformen. Dette gjør produktet attraktivt for annonsører som kjøper markeds plass for å nå ut til bestemte målgrupper. Det er annonseinntektene som er den primære inntektskilden.

¹³ OECD (2018) s. 24 avsnitt 35

¹⁴ OECD (2018) s. 23

¹⁵ OECD (2015) s. 11 og (2019c) s. 5

¹⁶ Se punkt 1.2 for beskrivelse av skatteavtaler.

Kontrakter sluttet utelukkende over internett og selskapet har ingen filial eller datterselskap i Norge.¹⁷

Det andre selskapet er *Google*. Deres forretningsmodell er også flersidig: en søkemotor over internett som er gratis for brukere og salg av annonseplasser hvor inntekter primært genereres. Dette gir nettverkseffekter. Selskapet tilbyr også andre tjenester som skytjenester og programvarer. Selskapet har kontor i Norge. Dette er en filial av det utenlandske selskapet.¹⁸ Ansatte ved kontoret arbeider med å viderefordre informasjon om Googles produkter/tjenester til det norske markedet, og markedsføre produktene (markedsføring- og distribusjonstjenester). Kunder slutter imidlertid kontrakter over internett, og ikke i butikker i Norge.¹⁹

Det siste selskapet er *Nike*. De tilbyr salg av varer i butikker og over internett. Selskapet har en digital plattform hvor kunder kan lage egen bruker, bestille varer, legge igjen anmeldelser og motta tilpassende tilbud. Kunder medvirker til at tilbudet blir bedre for andre.²⁰ Likevel består fortsatt store deler av forretningsmodellen av et mer tradisjonelt tilbud av salg av varer i butikk, samt markedsføring på reklameplakater i offentlig rom og på TV.²¹ Butikken i Norge er en filial av det utenlandske selskapet. Der selger de varer under merkevaren «Nike».

Disse selskapene skal illustrere rekkevidden av kildebeskatningsreglene. Når jeg skal omtale alle tre omtaler jeg de som «Selskapene».

1.2 Hovedtrekk ved rettskildebildet

Oppgaven retter seg mot den internasjonale skatteretten. Norsk beskatningsrett bestemmes både av nasjonal lovgivning og skatteavtaler. En skatteavtale aktualiseres først når to stater har intern hjemmel etter egen nasjonal lovgivning til å skattlegge samme fortjeneste. Den regulerer hvordan beskatningen skal fordeles mellom disse statene, men den gir ikke i seg selv hjemmel til å skattlegge.²² En skatteavtale kan aldri skjerpe beskatningen, kun lempe den.²³

¹⁷ OECD (2018) s. 30 og 39

¹⁸ En filial er ikke et eget skattesubjekt.

¹⁹ OECD (2018) s. 45

²⁰ OECD (2018) s. 54-55

²¹ OECD (2015) s. 101 avsnitt 259

²² Naas (2017) s. 80

²³ Det finnes et par unntak til dette, men det er ikke aktuelt for denne oppgaven.

Den nasjonale hjemmelen for skattlegging av utenlandske selskaper følger av Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (heretter «skatteloven» eller «sktl.») § 2-3 (1) bokstav b. Den rammer alle selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2, og ilegger skatteplikt for virksomhetsinntekter på nærmere bestemte vilkår. Skattlegging er et inngrep i skattyters frihet og rettigheter. Etter Grunnloven (Grl.) § 113 må inngrep hjemles i lov. Legalitetsprinsippet gjelder dermed som tolkningsprinsipp.²⁴ Lovens ordlyd veier tungt, men forarbeider tillegges i praksis stor vekt.²⁵ Høyesterett som prejudikatdomstol er også en viktig kilde på skatterettens område. Særegent for skatteretten er også skattemyndighetens praksis i administrative avgjørelser og skattedirektoratets egen håndbok: *Skatte-ABC*. Kildene er ikke autoritative, men gir veiledning der andre kilder er tause.²⁶

Skatteavtalene er folkerettslige traktater som har trinnhøyde som norsk lov etter Grl. § 26 2. ledd, jf. lov 28. juli 1949 nr. 15 (dobbelbeskatningsavtaleloven).²⁷ Skatteavtalene har som hovedformål å avverge at en skattyter blir skattlagt for samme inntekt i to eller flere stater - såkalt *dobbelbeskatning*.²⁸ Norge har inngått cirka 90 skatteavtaler, primært bilaterale, men også noen multilaterale.²⁹ Selv om skatteavtalene har trinnhøyde som norsk lov, skal de tolkes etter folkerettslige prinsipper for traktatstolkning, jf. Rt. 2011 s. 1581 *Dell*. Etter Wienkonvensjonen av 1969 art. 31 skal traktater tolkes i «good faith», etter ordlydens «ordinary meaning», i sin «context» og i lys av traktatens «object and purpose».³⁰ Avtalene er utformet etter *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* (Modellavtalen).³¹ Modellavtalen er ikke en traktat og er dermed ikke folkerettslig bindende for noen av statene. Statene har imidlertid stor respekt for arbeidet som utføres av OECD for å forhindre dobbeltbeskatning og konflikter i den internasjonale skatteretten. Til Modellavtalen følger det kommentarer som gir veiledning til det nærmere innholdet i artiklene. Høyesterett har brukt kommentarene ved tolkningstil i blant annet HR-2015-1008-A *GE* avsnitt 50. I denne oppgaven skal jeg bruke Modellavtalen ved henvisninger til skatteavtaleretten, ettersom skatteavtalene kan bestå av enkelte særegenheter. I Modellavtalen er det art. 7, jf. art 5 som

²⁴ Se Rt. 2005 s. 577 *Baker Hughes* avsnitt 34. I samme dom uttaler Høyesterett at hensynet til forutberegnelighet setter grenser for hvor mye vekt en kan ilegge andre kilder enn lovteksten.

²⁵ Se Rt. 1997 s. 1602 *Bodø/Glimt*

²⁶ Se Rt. 2001 s. 1444 *Skøyen Næringspark* side 1456

²⁷ Om lovgivers rett til å inngå skatteavtaler som innrømmer lemping i beskatningen for å avverge dobbeltbeskatning. Se også skatteloven § 2-37 (1) og Rt. 1994 s. 132 *Uncle John*.

²⁸ Zimmer (2017) s. 18.

²⁹ Den nordiske skatteavtalen (NSA) og Den multilaterale avtalen (MLI) er to viktige multilaterale avtaler. Regjeringen (2019a) og Prop. 15 S (2018-2019).

³⁰ Konvensjonen gir uttrykk for folkerettslig sedvanerett, jf. *Golder mot Storbritannia* avsnitt 29

³¹ OECD (2017)

regulerer forholdet mellom kildestat og hjemstat, herunder hvordan beskatningsretten skal fordeles mellom statene når begge har intern hjemmel til å skattlegge samme fortjeneste.

Modellavtalen oppdateres av OECD når de finner det nødvendig med en endring. Et stort pågående prosjekt er *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Dette prosjektet går ut på å identifisere og presentere tiltak mot overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget i den internasjonale skatteretten.³² Norge har fulgt opp mange av forslagene fra BEPS de siste årene, som innstramning av rentebegrensningsregelen (sktl. § 6-41) og innføringen av land-for-land-rapportering (Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning § 8-12).³³

Et av temaene i BEPS er utviklingen av den digitale økonomien og dens press på skattereglene. Arbeidet er nærmere delt inn *Pillar One* og *Pillar Two*.³⁴ Under *Pillar One* arbeides det med fordeling av retten til å skattlegge overskudd fra selskaper som opererer i mange markeder via en digital plattform. *Pillar Two* handler om å sikre at multinasjonale selskaper betaler et minimum av skatt på globalt nivå. Prosjektet er pågående, men det publiseres jevnlig utfyllende rapporter om fremdriften i prosjektet. Det er derfor mulig å ta for seg arbeidet og analysere det. Selv om det ikke er en autoritativ kilde, kan arbeidet potensielt få stor betydning for norsk skatterett. Arbeidsgruppen anslår at de vil kunne levere et resultat i juli 2020.³⁵

1.3 Avgrensning og den videre fremstillingen

Oppgaven skal som nevnt ta for seg reglene for kildebeskatning av utenlandske selskapers inntekter fra det norske markedet. Omtalen retter seg mot den direkte inntektsskatten. Andre direkte skatter, som formueskatten, skal ikke behandles. Heller ikke indirekte skatter, som merverdiavgift, vil bli behandlet, selv om også disse er berørt av digitaliseringen.³⁶

Under punkt 2 og 3 skal jeg gjennomgå gjeldende rett for kildebeskatning av utenlandske selskaper. Dette rettsområdet retter seg som nevnt mot den internasjonale skatteretten, som betyr at både skatteloven og skatteavtaleretten bestemmer rekkevidden av beskatningsretten til Norge. Derfor skal begge rettskildene gjennomgås. Jeg skal redegjøre for hvordan vilkårene generelt skal fortolkes, og deretter vurdere om Selskapene oppfyller vilkårene. Dette er en

³² OECD (2015) s. 3

³³ Regjeringen (2015) og Regjeringen (2019b)

³⁴ OECD (2019a) s. 1

³⁵ OECD (2020a) s. 5

³⁶ Zimmer (2018) s. 25-26 og OECD (2019c) s. 5

forenklet fremstilling som har som formål å vise hovedtrekkene i gjeldende rett og dens rekkevidde i den digitale økonomien. På grunn av denne forenklingen vil det derfor være enkelte problemstillinger relatert til den digitale økonomien som ikke vil bli drøftet her, som betydningen av at et digitalt selskap har en server eller en agent i kildestaten. Når det kommer til profittallokeringsreglene vil omtalen begrenses til utgangspunktene for fastsettelsen av fortjenesten, ettersom det vil føre for langt å skulle vurdere de faktiske inntektene og kostnadene.

Under punkt 4 skal jeg med utgangspunkt i analysen av gjeldende rett vurdere om reglene bør endres eller ikke.

Under punkt 5 presenteres BEPS-arbeidet. Både Pillar One og Pillar Two handler om en kildestats rett til å skattlegge verdiskapning i egen stat, men formålet bak pilarene er noe ulik. Formålet med Pillar One er å omfordele beskatningsretten mellom statene for å møte utfordringene som digitale selskaper har lagt på kildebeskatningsreglene. Formålet med Pillar Two er å få nøytralisert de skattemessige fordelene et multinasjonalt selskap har ved å være hjemmehørende i et land med lav eller ingen beskatning.³⁷ Temaene står dermed på egne bein, og derfor er det naturlig å skille dem. Jeg skal kun omtale Pillar One. Det er et omfattende prosjekt, og mange av temaene kunne vært omtalt i dybden. Det gjenstår imidlertid fortsatt en del arbeid med detaljene i BEPS-prosjektet, og derfor mener jeg at det på nåværende tidspunkt er mest interessant og hensiktsmessig å fokusere på helheten, og analysere hva forslaget i hovedtrekk går ut på. Et av temaene under Pillar One vil imidlertid ikke bli omtalt, nemlig konfliktløsningsmekanismer. Den andre årsaken til at jeg velger å fokusere på helheten er at det er få kilder og ingen autoritative kilder som omtaler og vurderer konsekvensene av arbeidet - «alle» venter på at OECD skal presentere en mulig løsning.

Deretter, under punkt 6, skal vurdere virkningene og realitetene i forslaget under Pillar One, og om det er i samsvar med grunnleggende skatterettslige hensyn.

Under punkt 7, skal jeg illustrere hvordan Pillar One kan se ut i skatteloven. Selv om en eventuell endring også måtte blitt implementert i skatteavtalene, skal jeg av plasshensyn kun ta for meg skatteloven.

³⁷ OECD (2020a) s. 27

Avslutningsvis, under punkt 8, skal jeg vurdere og oppsummere om forslaget under Pillar One er et godt alternativ til en ny skatteløsning nasjonalt og internasjonalt.

2 Dagens rettskildebilde etter skatteloven

2.1 Introduksjon

Skatteloven bygger på en sontring mellom alminnelig skatteplikt og begrenset skatteplikt. Under alminnelig skatteplikt er skattyter i utgangspunktet skattepliktig for all inntekt, uavhengig av hvor i verden den opptjenes. Ved begrenset skatteplikt er skattyter kun skattepliktig til Norge etter nærmere fastsatte vilkår. Kildebeskatning av utenlandske selskapers virksomhetsutøvelse i Norge er en del av den begrensede skatteplikten. Hjemmelen følger av sktl. § 2-3 (1) bokstav b og lyder:

«Person, selskap eller innretning, som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av [...]formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket».

Selskapene er utenlandske og dermed et «selskap [...] som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2». Oppgaven avgrensers som nevnt mot «formue». De alternative vilkårene «deltar i» og «bestyres herfra» regulerer henholdsvis passiv deltakelse, typisk for utenlandske innehavere av andeler i norske selskaper med deltakerfastsetting, jf. § 2-2 2. ledd³⁸, og der ledelsen sitter i Norge, men virksomheten utøves i utlandet, eksempelvis skipsfart.³⁹ Dette er ikke relevant for den grenseoverskridende virksomheten Selskapene driver, og vil dermed ikke bli omtalt nærmere.

Spørsmålet jeg skal besvare i det følgende er om ett eller flere av Selskapene har «inntekt av virksomhet» (punkt 2.2) som vedkommende selskap «utøver» (punkt 2.3) og som «drives her» (punkt 2.4), jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Ved bekreftende svar er spørsmålet hvilken inntekt som kan skattlegges i Norge (punkt 2.5).

³⁸ Naas (2018) s. 311 og FIN i Utv. 2011 s. 270.

³⁹ Naas (2017) s. 321-322

2.2 «[I]inntekt av virksomhet»

Det må for det første være «inntekt av virksomhet». I juridisk teori er det lagt til grunn at vilkåret sammenfaller med den alminnelige bestemmelsen om skatteplikt for virksomhetsinntekter i sktl. §§ 5-1, jf. 5-30.⁴⁰ Rettskilder knyttet til det alminnelige virksomhetsbegrepet i sktl. § 5-1 er derfor relevant for tolkningen av § 2-3 (1) bokstav b.

Etter § 5-1 (1) er «enhver fordel» vunnet ved «virksomhet» skattepliktig inntekt. Ordlyden «fordel» tilsier noe som er til gunst. Begrepet er ikke definert i loven, men det er sikker rett at det må ha en økonomisk verdi. Det må være noe som kan omsettes eller innløses eller at andre må betale for å komme i samme posisjon.⁴¹ Annet enn at fordelene må stamme fra virksomheten, er det i prinsippet få grenser for hva som omfattes. Enhver form for omsetning rammes, jf. § 5-30 (1) hvor formuleringen «omsetning av varer og tjenester» brukes. Det betyr at vederlaget Selskapene får fra salg av varer og tjenester, omfattes av inntektsbegrepet.

Inntekten må stamme fra «virksomhet», jf. § 2-3 (1) bokstav b. Ordlyden «virksomhet» tilsier en form for aktivitet som utgjør selskapets drift. Loven definerer ikke vilkåret. Hva som ligger i vilkåret er utpenslet gjennom langvarig Høyesterettspraksis og teori: Virksomhet er aktivitet utøvd med et visst omfang og en viss varighet, for skattyters regning og risiko og må objektivt sett være egnet til å gi overskudd.⁴²

At aktiviteten må ha vært utført for skattyters egen regning og risiko har størst praktisk betydning for grensen mot arbeidsinntekter, som skattlegges som lønn etter § 2-3 (1) bokstav d.⁴³ Grensedragningen aktualiseres for små virksomheter med én eller et fåtall ansatte, og ikke for Selskapene med store næringsinntekter. At aktiviteten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd skal avgrense mot aktiviteter uten rimelige muligheter for overskudd.⁴⁴ Selskapene har et økonomisk siktemål og aktiviteten er egnet til å gi overskudd.

Omfang- og varighetskravet skal vurderes fra et globalt perspektiv.⁴⁵ I teorien nevnes et eksempel på virksomhetsutøvelse med en foredragsholder som holder ett foredrag i Norge, men

⁴⁰ Naas (2017) s. 308-309, Aarbakke (1990) s. 125 og FIN i Utv. 2006 s. 1750

⁴¹ Zimmer (2018) s. 139-140 og Hauge (2015) Lovkommentar til § 5-1

⁴² HR-2017-627-A avsnitt 28 og Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48.

⁴³ Naas (2017) s. 310

⁴⁴ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48.

⁴⁵ Skatte-ABC 2019/2020, Virksomhet-allment, pkt. 3.1.

flere globalt.⁴⁶ Det stilles ikke særlig strenge krav til omfanget og varigheten for at det skal foreligge en virksomhet i skattelovens forstand.⁴⁷ Kortvarig virksomhet omfattes derfor, men det er antatt at det må avgrenses mot én transaksjon.⁴⁸ Alle Selskapene har aktivitet på globalt nivå som oppfyller varighetskravet, og oppfyller dermed virksomhetskravet.

Konklusjonen er at Selskapene har «inntekt av virksomhet», jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav b.

2.3 Tilknytning mellom virksomheten og skattyter; «utøver»

Ordlyden «utøver» tilsier at det er et krav om at virksomheten må ha en tilknytning til skattyter. Normalt utøves virksomheten av skattyter selv eller av ansatte. Fremveksten av IKT har imidlertid gjort at vi har fått flere automatiserte prosesser. Ikke nok med det, de siste årene har bruken av kunstig intelligens (KI) skutt fart. Kort fortalt går KI ut på at maskiner er intelligente og kan lære seg ting selv. På mange måter vil maskinen være driveren av mye av aktiviteten til særlig Facebook og Google, og også for enkelte av Nikes prosesser som skjer over internett.⁴⁹ Spørsmålet er om den aktiviteten som styres av KI og automatiserte prosesser, er en del av virksomhet som skattyter «utøver». Spørsmålet har ikke vært oppe for Høyesterett, og er heller ikke tatt stilling til i annen rettspraksis eller litteratur.

I Rt. 2001 s. 512 *Safe Service* hadde et svensk selskap, som ikke var fysisk til stede i Norge, benyttet en underentreprenør til å utføre et oppdrag i Norge. Høyesterett kom til at det svenske selskapet «utøver» virksomhet gjennom underentreprenørens fysiske aktivitet i Norge. Begrunnelsen var at virksomheter ikke kan omgå skatteplikten ved å benytte seg av kontraktshjelpere til å utføre arbeidet for seg.

En skattyter som benytter seg av teknologi til å effektivisere driften, enten teknologi som eies av selskapet selv eller som de er rettighetshaver til, er den som har kontrollen over innholdet, og dermed tilknytning til det som «utøver» virksomheten. Samtidig må dette nyanseres noe ettersom Selskapene oppgir mye av kontrollen over innholdet ved bruk av KI og der brukerne er med på å skape innhold, spesielt Facebook. Likevel har eieren/rettighetshaver av teknologien

⁴⁶ Naas (2017) s. 309

⁴⁷ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48, Rt. 1928 s. 1135 *Bing* og Aarbakke (1990) s. 125

⁴⁸ Naas (2017) s. 309

⁴⁹ OECD (2018) s. 64

mulighet til å begrense bruken og medvirkningen fra andre. Selskapene har den sterkeste tilknytningen til den som «utøver» virksomhet.

Konklusjonen er at Selskapene «utøver» virksomheten, jf. § 2-3 (1) bokstav b.

2.4 Tilknytning mellom virksomheten og riket; «drives her»

Ordlyden «drives her» tilsier en aktivitet som føres fra et bestemt område, og i en kontekstuell tolkning må det være innenfor Norges grenser. En naturlig forståelse av ordlyden avgrenser derfor mot en virksomhet som utøves fra utlandet. Vilkåret omtales i Ot.prp. nr. 5 (1909). Disse har fortsatt relevans ettersom skatteloven av 1999 er en videreføring av loven fra 1911 med noen moderniseringer og teknisk fornyelse uten ønske om realitetsendringer.⁵⁰ I proposisjonen, som videreførte komiteens forslag, ble det uttalt at det som skulle skattlegges av utenlandske selskaper var «al inntægt, som flyter av eller er knyttet til *virksomhet hersteds*» (min utheving).⁵¹ Forarbeidene forutsetter følgelig at verdiskapningen må genereres her, nemlig en stedlig tilknytning.

Kildebeskatningsreglene bygger på et «*kildeprinsipp*, det vil si at *inntekt fra* og formue knyttet til *norsk kilde* skal skattlegges her» (min utheving).⁵² Formålet tilsier at det er tilstrekkelig at inntekten stammer fra norsk kilde for at en virksomhet skal anses å «drives her». Formålet stenger imidlertid ikke for å oppstille vilkår om stedlig tilknytning. I Rt 1918 s. 474 *Germania* på side 476 forutsettes det at virksomheten må være «knyttet her til landet» og «at det maatte kreves, at vedkommende virksomhet udøves av en herværende representant for selskapet». En presiserende tolkning av lovteksten tilsier at virksomheten må ha fysisk tilknytning til riket.

I lys av utviklingen i virksomhetsorganiseringen kan man stille spørsmålet om «drives her» kan tolkes dynamisk til å omfatte virksomhet som drives over digitale plattformer. Temaet har aldri vært behandlet i rettspraksis. Det har vært hevdet i teorien at en nettside som kan besøkes av brukere i Norge, kan regnes som et forretningssted i riket dersom leveringen av det digitale produktet er kontinuerlig og til mange kunder i Norge.⁵³ Resonnementet kan virke rimelig, men

⁵⁰ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 5

⁵¹ Ot.prp. nr. 5 (1909) s. 37

⁵² Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 34

⁵³ Melsom (2000) s. 152

har åpenbare mangler. Lovteksten og forarbeidene forutsetter at virksomheter drives innenfor rikets landegrenser og avgrenser mot virksomhet som drives fra andre land. Selv om brukere og kunder i dag er med på å skape innhold, er det fortsatt skattyter og deres ansatte som er ansvarlig for rammene av medvirkningen. Selskaper uten fysisk tilstedeværelse drives derfra fra andre land.⁵⁴ En slik utvidende tolkning på skatterettens område er ikke forenelig med legalitetsprinsippet.

Den stedlige tilknytningen innebærer at det stilles visse krav til tilknytningen til kildestaten. Ikke enhver form for inntekt fra et marked kan danne skattepliktig tilknytning til kildestaten. Aktiviteten må være til en viss grad fast, som illustrerer et sentralt poeng om at det utenlandske selskapet må gjøre mer enn å bare selge *til* markedet, de må *være* i markedet.

Ettersom Facebook kun tilbyr sine tjenester til norske brukere over internett uten noen fysiske innretninger i Norge, oppfyller de ikke vilkåret «drives her». Facebook har med det ikke begrenset skatteplikt til Norge i medhold av § 2-3 (1) bokstav b.

Nike og Google har derimot hhv. butikk og kontor i Norge. De har dermed stedlig tilknytning. Spørsmålet er om det er tilstrekkelig for at virksomheten kan anses å «drives her». En kontekstuell tolkning av «virksomhet» og «drives her» avgrenser mot fysisk tilstedeværelse uten aktivitet eller en aktivitet som faller på siden av virksomhetsutøvelsen til selskapet. Videre oppstiller «drives her» et krav om at virksomhetsutøvelsen skjer gjennom driftsstedet. Det innebærer at det ikke er tilstrekkelig å bare ha en fysisk innretning i riket, som å leie et kontor, om det faktisk ikke blir benyttet til virksomhetsutøvelsen i riket.

Nike som selger varer i butikken i Norge «driver [virksomhet] her». Google har et kontor hvor markedsføring- og distribusjonsaktivitetene utføres som innebærer at også de «driver [virksomhet] her».

Konklusjonen er at Nike og Google er skattesubjekter etter § 2-3 (1) bokstav b. Det neste spørsmålet er følgelig hva som er skatteobjektet. Det skal behandles i neste punkt.

⁵⁴ Naas (2017) s. 319-320

2.5 Allokering av inntekter og kostnader

Utgangspunktet er at Nike og Google er skattepliktig til Norge. Spørsmålet er *hva* det skal beregnes skatt av. Det bestemmes av vilkåret «inntekt av virksomhet», jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Vilkaåret «inntekt» må tolkes dit hen at den gjelder nettoinntekt, det vil si fortjeneste.⁵⁵ Videre skal «inntekt av virksomhet» forstås slik at det er inntektene og kostnadene som oppstår av virksomhetsutøvelsen som drives her, som det skal beregnes skatt av. Det er imidlertid ingen geografiske begrensninger i loven, som innebærer at en inntekt kan være opptjent i et annet land, og likevel ha tilstrekkelig tilknytning til virksomheten i Norge.⁵⁶ På grunn av tilknytningsvilkåret er det ikke et såkalt *force of attraction-prinsipp*, som betyr at Norge ikke uten videre kan skattlegge all inntekt som opptjenes i Norge.

Vilkåret skaper noe forvirring i forholdet til den tidligere vurderingen av om virksomheten hadde nødvendig tilknytning til riket. Selv om virksomheten drives gjennom filialen, er det ikke gitt at inntektene fra markedet har den nødvendige tilknytningen til filialen. Tilknytningsvilkåret i denne sammenhengen innebærer at hver kostnad og inntekt må vurderes isolert om den har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten som utføres i Norge, kalt den direkte allokeringemetoden.⁵⁷

Ved fastsettelse av fortjenesten til ikke-hjemmehørende selskaper gjelder i utgangspunktet skattelovens regler for skattepliktig inntekt og fradragrett, jf. §§ 5–1 og 6–1.⁵⁸ I praksis kommer skatteavtalerettens innhold til anvendelse, enten direkte der to stater har inngått en skatteavtale eller som veiledning der en skatteavtale ikke kommer til anvendelse.⁵⁹ Ettersom innholdet i all hovedsak er sammenfallende og forutsetningen for drøftelsen er at Selskapene er hjemmehørende i et land Norge har inngått skatteavtale med, skal resten av omtalen av profittallokeringsreglene og spørsmålet om hvilken fortjeneste Norge kan skattlegge, følge av gjennomgangen av skatteavtaleretten i punkt 3.4. Dette er også en naturlig struktur i og med at nasjonal lovgivning alene ikke gir rett til å beskatte fortjenesten til virksomheter før skatteavtalen gir samme rett.⁶⁰ Først da er det eventuelt spørsmål om hvilken fortjeneste som skal allokere til filial i kildestaten, og det følger i praksis av skatteavtaleretten.

⁵⁵ Naas (2017) s. 330

⁵⁶ Naas (2017) s. 330

⁵⁷ Naas (2017) s. 331

⁵⁸ Naas (2017) s. 328

⁵⁹ Rt. 1994 s. 132 *Uncle John* og Naas (2017) s. 330

⁶⁰ Se punkt 1.2.

3 Dagens rettskildebilde etter skatteavtaleretten

3.1 Introduksjon

Forutsetningen for denne vurderingen er at Norge har intern hjemmel til å skattlegge Selskapene. Selskapene har imidlertid alminnelig skatteplikt (*globalinntektsprinsippet*⁶¹) til sin hjemstat. Modellavtalen art. 7 løser denne konflikten og fordeler beskatningsretten mellom hjemstat og kildestat. Første punkt lyder som følger:

«Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as foresaid, the profits that are attributable to the permanent establishment [...] may be taxed in that other State.»

Artikkelen oppstiller hovedregelen om alminnelig skatteplikt til hjemstaten, og unntaket om begrenset skatteplikt til kildestaten dersom selskapet driver «*business*» «*virksomhet*» i en annen stat gjennom «*permanent establishment*» «*fast driftssted*». Artikkelen regulerer også at det er fortjenesten som er «*attributable*» «*tilskrives*» det faste driftsstedet som skal allokere dit.⁶²

Virksomhetsbegrepet er ikke nærmere definert i Modellavtalen. Da følger det av art. 3 (2) at begrepet skal ha samme innhold som internretten i landet som anvender skatteavtalen. Fra et norsk perspektiv driver dermed Selskapene med «*virksomhet*» etter art. 7.⁶³

Hva som utgjør et «*fast driftssted*» er definert i Modellavtalen art. 5 (1) som «*a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.*» Bestemmelsen lister opp tre vilkår, det må være et «*forretningssted*» som er «*fast*» og skattyters virksomhet må utøves «*helt eller delvis gjennom*» forretningsstedet.

⁶¹ Zimmer (2017) s. 24

⁶² Oversettelsene til norsk følger av den offisielle oversettelsen i NSA.

⁶³ Se punkt 2.2.

Spørsmålet jeg skal besvare i det følgende er om ett eller flere av Selskapene har et «fast driftssted» i Norge, jf. art 5 (1) (punkt 3.2 og 3.3). Ved bekreftende svar er spørsmålet hvilke inntekter som kan «tilskrives» det faste driftsstedet (punkt 3.4).

3.2 «[F]ast driftssted»

Det må for det første foreligge et «forretningssted». Ordlyden tilsier et fysisk sted hvor virksomheten utøves. I art. 5 (2) listes det opp hva som typisk utgjør et slikt forretningssted. Den sier imidlertid ikke noe annet enn det åpenbare, nemlig at et kontor, en filial, en fabrikk og et sted der ledelsen sitter, er et forretningssted. Grensdragningen omtales i kommentarene til artikkelen, som viser til at forretningsstedsvilkåret skal forstås vidt, enhver fasilitet eller installasjon som er fysisk, kan oppfylle vilkåret. Eksempelvis en spilleautomat.⁶⁴ Det er ikke et krav om at forretningsstedet kun brukes av selskapet. Heller ikke at selskapet eier installasjonen. Det er tilstrekkelig at innretningen står til selskapets disposisjon.⁶⁵

En nettside er ikke et fysisk objekt, og datamaskinen hvor nettsiden besøkes er verken i selskapets eie, leie eller disposisjon. I kommentarene nevnes det også eksplisitt at en nettside ikke kan utgjøre et forretningssted.⁶⁶

Facebook mangler en fysisk innretning i Norge. Vilkåret om «forretningssted» etter art. 5 er dermed ikke oppfylt, og skatteavtalen gir ikke Norge rett til å skattlegge eventuelle inntekter Facebook har fra det norske markedet. Derimot har både Nike og Google et forretningssted i Norge da de har butikk og kontor her. Spørsmålet er om de øvrige vilkårene i art. 5 er oppfylt for Nike og Googles virksomhet.

Det neste vilkåret er at forretningsstedet må være «fast». I dette vilkåret ligger det to undervilkår: Forretningsstedet må være på et «distinct place» (stedlighetskrav) og med en viss grad av «permanence» (tidskrav).⁶⁷ Manglende stedlighet kan ikke repareres med et strengere tidskrav: vilkårene er selvstendige og kumulative. Det nærmere innholdet i stedskravet må knyttes til virksomheten som utøves, om det «constituting a coherent whole commercially and geographically with respect to that business».⁶⁸ For tidskravet er det i kommentarene uttalt at

⁶⁴ OECD-komm. (2017) art. 5 pkt. 124

⁶⁵ OECD-komm. (2017) art. 5 pkt. 10

⁶⁶ OECD-komm. (2017) art. 5 pkt. 123

⁶⁷ OECD-komm. (2017) art. 5 pkt. 6

⁶⁸ OECD-komm. (2017) art. 5 pkt. 21

hvis virksomhetens art tilsier det, kan det oppfylles etter «a very short period of time». Videre er det lagt til grunn at «less than six months» normalt ikke anses som tilstrekkelig varighet.⁶⁹ Motsetningsvis er seks måneder og lenger, tilstrekkelig. Nike og Google har hatt butikk og kontor i Norge i over seks måneder, og har dermed «fast» forretningssted.

Kriteriene viser grunnprinsippene i de internasjonale kildebeskatningsreglene. Det er ikke nok å ha tilfeldig og forbigående inntekt fra et marked. Det er den vedvarende aktiviteten som illustrerer at et selskap *er* i et marked, og det er denne verdiskapningen som er rimelig å gi kildestaten rett til å beskatte, på bekostning av hjemstaten.

Det siste vilkåret er at virksomheten må drives «helt eller delvis gjennom» det faste driftsstedet. Etter kommentarene skal ikke vilkåret tolkes så strengt at alt må skje fysisk gjennom driftsstedet.⁷⁰ Ansatte kan ha hjemmekontor eller prosjekter kan utføres på andre steder innimellom uten at det medfører at vilkåret ikke er oppfylt. Aktiviteten må utøves på regulær basis, men det er ikke krav til at den er sammenhengende. I dette ligger det at det må avgrenses mot tilfeldig aktivitet.⁷¹ Tidligere var det antatt at forretningsinnretningen måtte ha en «productive character», men det er ikke lenger en forutsetning.⁷² Det betyr at virksomheten ved forretningsinnretningen kan ha større kostnader enn inntekt.

Både Nike og Google driver virksomhetsutøvelse gjennom den faste innretningen i Norge⁷³, og dermed er alle vilkårene for «fast driftssted» i art. 5 (1) og (2) oppfylt.

3.3 Unntatte aktiviteter

I Modellavtalen art. 5 (4) er det listet opp enkelte aktiviteter som utføres i riket som ikke skal kunne danne «fast driftssted». Regelen er *lex specialis* overfor hovedregelen i art. 5 (1) og (2), jf. formuleringen «[n]otwithstanding the preceding provisions of this Article [...]». Bestemmelsen unntar aktiviteter av «preparatory or auxiliary character» «forberedende eller hjelpende karakter», jf. art. 5 (4). Bestemmelsen lister opp hvilken type aktiviteter dette typisk kan være. Det inkluderer lagring, utstilling eller utlevering av varer, informasjonsuthenting og innkjøp. Etter bokstav e kan også andre aktiviteter, så lenge de er av forberedende eller

⁶⁹ OECD-komm. (2017) art. 5 pkt. 28

⁷⁰ OECD-komm. (2017) art. 5 pkt. 22

⁷¹ OECD-komm. (2017) art. 5 pkt. 35

⁷² OECD-komm. (2017) art. 5 pkt. 7 og pkt. 35

⁷³ Se punkt 2.4 om hvordan slik virksomhetsutøvelse utøves.

hjelpende karakter, omfattes av unntaket. Kommentarene nevner markedsføringstjenester som et eksempel.⁷⁴ I art. 4.1 finnes det også en såkalt *antifragmenteringsregel* som skal forhindre at en virksomhet fragmenterer en ellers sammenhengende virksomhet i mindre operasjoner slik at man kan anføre at hver operasjon kun er av forberedende eller hjelpende karakter.

Det følger av kommentarene at et avgjørende kriterium i vurderingen av om en aktivitet er av forberedende karakter eller har karakter av hjelpeaktivitet er hvorvidt «the activity ... in itself forms an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole».⁷⁵

Om Nikes filial utelukkende hadde oppbevart varer som var bestilt av norske kjøpere eller hatt et showroom der kunder utelukkende prøvde klærne før de bestilte over nett, ville disse omfattes av unntakene. Der de derimot kombineres med kjernevirksomhet, nemlig der varelageret og showromene (prøverommene) er en del av butikken der det selges varer, omfattes ikke filialen i sin helhet av de unntatte aktivitetene. Heller ikke der lageret er separert fra butikken av grunner som ikke er naturlige.⁷⁶ Nikes filial inngår egne avtaler med kunder om salg av varer i butikk, og varelageret er en del av det som skal selges i butikken. Butikken driver dermed kjernevirksomhet, og det tilhørende varelageret kan ikke unntas. Nikes aktivitet omfattes ikke av unntaket i art. 5 (4).

Mer tvilsomt er det om den aktiviteten som Google driver med er av forbedrende eller hjelpende karakter. Etter kommentarene kan distribusjons- og markedsføringstjenester være en slik hjelpeaktivitet, men det forutsetter at denne ikke utgjør kjernevirksomhet. Kommentarene nevner et eksempel hvor filialen ikke bare er ansvarlig for å distribuere informasjon om selskapet til markedet, men selv fatter egne beslutninger og tar en aktiv del i forhandlingen av kontraktene.⁷⁷ Selv om kontraktinngåelsen slutes over internett, tar filialen i Norge likevel en aktiv del i fastsettelsen av innholdet i kontrakten ettersom de fremforhandler tilpassede vilkår for det norske markedet. Derfor driver ikke filialen i Norge utelukkende hjelpe- eller forberedende aktiviteter. Googles virksomhet omfattes dermed ikke av de unntatte aktivitetene i art. 5 (4)

Endelig konklusjon er at Google og Nike har «fast driftssted» i Norge, jf. art. 5 (1) jf. (4).

⁷⁴ OECD-komm. (2017) art. 5 pkt. 71

⁷⁵ OECD-komm. (2017) art. 5 pkt. 59

⁷⁶ OECD-komm. (2017) art. 5 pkt. 71

⁷⁷ OECD-komm. (2017) art. 5 pkt. 72

3.4 Allokering av inntekter og kostnader

Dernest er spørsmålet hvilke inntekter og kostnader fra Google og Nikes virksomhet som kan «tilskrives» deres filial i Norge, jf. art. 7(1). I følge bestemmelsen skal man fastsette fortjenesten i medhold av punkt 2 og 3 i samme artikkel. Art. 7 ble imidlertid betydelig endret i 2010, men Norge har ikke foretatt en tilsvarende endring i de fleste av deres skatteavtaler.⁷⁸ Derfor følger skatteavtalene Norge har med andre stater Modellavtalen av 2008, hvor hjemmelen for profittallokering fremgår av art. 7(1) til (6). Ettersom denne oppgaven har et norsk perspektiv, vil det være mest naturlig å omtale bestemmelsen som danner mønster for gjeldende norsk skatteavtalerett, men forholdet til 2017-utgaven vil omtales løpende.

I art. 7 (2) er det inntatt en såkalt *selvstendighetsfiksjon*: «the profits which it might be expected to make if it were a *distinct and separate enterprise* engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions» (min utheving). Dette er likt i begge versjonene. Et fast driftssted er nemlig ikke et eget skattesubjekt, men blir gjennom selvstendighetsfiksjonen gjort til en selvstendig enhet for skatteformål.

I kommentarene til bestemmelsen legges det opp til en to-stepsprosess.⁷⁹ Steg 1 går ut på en faktum- og funksjonsanalyse, der man skal kartlegge hvilke funksjoner og aktivitet filialen utfører, og hvilken risiko de tar. I tillegg skal transaksjoner med andre selskaper samt disposisjoner mellom hovedforetaket og det faste driftsstedet, identifiseres.

Steg 2 går ut på å fastsette hvilke inntekter og kostnader som skal allokere til det faste driftsstedet. Som nevnt er det transaksjonene som kan «tilskrives» det faste driftsstedet. I dette ligger det et tilknytningskrav. Det er ikke et krav om at fortjenesten må være opptjent i driftsstedstaten. Dette følger direkte av Modellavtalen av 2008 art. 7 (3) for kostnader: «whether in the State in which the permanent establishment is situated *or elsewhere*» (min utheving). Det samme må gjelde for inntektene.⁸⁰ Det samme gjelder etter 2017-versjonen, men av denne fremkommer det ikke direkte av artikkelen. Tausheten tolkes som at det ikke er et krav om at den må være opptjent i kildestaten.⁸¹

⁷⁸ Naas (2017) s. 388-389. Det har ikke skjedd en endring ved inngåelse av MLI heller.

⁷⁹ OECD komm. (2008) art. 7 pkt. 18 og (2017) art. 7 pkt. 21-22

⁸⁰ Naas (2017) s. 395

⁸¹ Naas (2017) s. 395

Etter Modellavtalen kan fortjenesten allokere etter både den direkte og den indirekte allokeringemetoden. Den indirekte går ut på at årlige nettofortjeneste fordeles på hovedkontor og filial etter en valgt fordelingsnøkkel.⁸² Det er den direkte metoden som er foretrukket i Modellavtalen, og samsvarer derfor med allokeringemetoden etter skatteloven. Inntekter og kostnader fastsettes og fordeles dermed isolert.⁸³

Steg 2 omfatter også selve prisingen av konserninterne transaksjoner og disposisjoner. På grunn av selvstendighetsfiksjonen, anvender man retningslinjene for internprising mellom nærstående parter analogisk.⁸⁴ Slik prising skjer etter armlengdeprinsippet, som innebærer at det overordnede målet er at man skal frem til den prisen som ville ha blitt avtalt mellom uavhengige parter. Det vil føre for langt å skulle gå nærmere inn på dette. Ettersom Google og Nike er en fiksjon, og forutsetningene ikke omhandler inntektene og kostnadene, kan ikke konklusjonen gå i detaljer på størrelsen på fortjenesten.

For Nikes sin del vil inntekter fra salg i butikk i Norge være fortjeneste som «tilskrives» det faste driftsstedet. Derimot vil salgsinntektene fra internetthandel i utgangspunktet ikke ha den nødvendige tilknytningen til filialen i Norge ettersom det vil være umulig å skille mellom de kundene som kjøper varer over internett etter å ha besøkt butikken og de som utelukkende har besøkt nettsiden.

Konklusjonen er ikke like åpenbar for Google. Ettersom de ansatte i Norge er med på å tilpasse innholdet i tilbudet til det norske markedet, kan det være enkelte av kontraktene som slutes over internett som er et produkt av tilpasninger gjort av filialen og dermed en inntekt som har tilstrekkelig tilknytning til filialen i Norge. Kjøp av mer standardiserte tjenester over internett av norske kunder allokere derimot ikke til filial for beskatning i Norge.

⁸² Naas (2017) s. 331

⁸³ Se punkt 2.5.

⁸⁴ OECD-komm. (2008 og 2017) art. 7(2) pkt. 14.

4 Bør reglene endres?

Analysen ovenfor har avdekket at resultatet stort sett er det samme etter begge regelsettene for Selskapene i denne oppgaven, selv om innholdet er noe ulikt. Eksempelvis skal det mer til for å oppfylle varighetskravet i skatteavtaleretten sammenlignet med varigheten i virksomhetskravet i skatteloven. Den har også avdekket at Selskapene som opererer i og har inntekter fra samme marked, ikke blir skattlagt likt. Dette gjelder i forholdet mellom Selskapene, men også i forholdet mellom Selskapene og de som er hjemmehørende i Norge. Spørsmålet som må besvares er om dette betyr at regelverket ikke fungerer slik det er ment å gjøre.

Formålet med § 2-3 (1) bokstav b, slik det kommer til uttrykk i forarbeidene til skatteloven av 1911, er å inndra til beskatning all inntekt som flyter av eller er knyttet til virksomhet i landet.⁸⁵ Regelen bygger altså på et prinsipp om at skattlegging skal skje der verdiene skapes.⁸⁶ Av lovteksten i § 2-3 (1) bokstav b kan det også utledes et prinsipp om at det er den faste aktiviteten i et marked som kan skattlegges av kildestaten. De samme prinsippene kommer til uttrykk i Modellavtalen art 7, jf. art. 5. I kommentarene sies det at «fast driftsted» gir uttrykk for den internasjonale forståelsen om at et selskap som «participating in the economic life of that other State» skal skattlegges der.⁸⁷

Presentasjonen av den digitale økonomien og digitale selskaper viste at langt flere selskaper enn de med fysisk tilstedeværelse kan ha en betydelig verdiskapning over lenger tid fra et marked, og slik sett være en del av markedet og dens økonomi. Brukermidvirkningen og immaterielle rettigheter er særlig med på å skape tilknytningen mellom selskapet og brukerne og kundene i markedet. Det innebærer at verken de nasjonale og internasjonale reglene rammer den verdiskapningen som formålet forutsetter at reglene skal ivareta. Det taler dermed for at skatteloven og skatteavtalene bør endres.

En annen utfordring med gjeldende rett er den ulike behandlingen av nasjonale og utenlandske selskaper som opererer i samme marked. Det strider mot et grunnleggende skatterettslig prinsipp - *kapitalimportnøytralitetshensynet* - som nettopp handler om at selskaper som opererer i samme marked skal skattlegges likt.⁸⁸ Grunnen til at det er problematisk at

⁸⁵ Ot.prp. nr. 59 (1909) s. 37-38.

⁸⁶ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 34.

⁸⁷ OECD-komm. (2017) art. 7 pkt. 11.

⁸⁸ Zimmer (2017) s. 35

skattesubjektene ikke blir skattlagt av samme stat skyldes at selskapsskatten er ulik fra land til land. I år 2020 er selskapsskatten i Norge på 22 %, hvilket er cirka på snittet på verdensbasis og blant medlemslandene i OECD, men litt over snittet i EU.⁸⁹ Svakheter i skattereglene medfører at de som har mulighet til å tilpasse seg, gjør dette. De etablerer selskapet i et land med lav skatt sammenlignet med resten av verden, de unngår å etablere filialer i kildestatene, eventuelt gir filialen en hjelpende karakter, og slutter kontraktene over internett.⁹⁰ Konkurransen vris fordi flernasjonale virksomheter kan betale betydelig mindre skatt enn rene nasjonale selskap som ikke har samme tilpasningsmuligheter. Denne konkurranseskjevheten er problematisk av flere grunner. Blant annet hemmer det økonomisk vekst og svekker legitimiteten til skattesystemet.⁹¹ I tillegg strider det mot den alminnelige rettferdighetsfølelsen som er viktig for at folk skal ha tillit til skattereglene. Det bør etterstrebtes å finne skatteregler som motvirker skattetilpasninger og samtidig utjevner konkurranseforholdet mellom nasjonale og flernasjonale selskap.

Det er derfor mange tungtveiende grunner som taler for å modernisere både den norske skatteloven og skatteavtalene. Ensidige digitale skatter kan imidlertid føre til flere konflikter og utfordringer sammenlignet med å ikke foreta seg noe. Sololøsninger i hver stat resulterer i at flere stater har intern hjemmel til å skattlegge samme fortjenesten, uten at statene har blitt enige om mekanismer for å unngå dobbeltbeskatning. Faren for handelskrig og dobbeltbeskatning kan bli veldig reell om ikke utfordringene dagens økonomi legger på kildebeskatningsreglene, adresseres og løses i fellesskap. Derfor er første steg på veien mot en lovendring i skatteloven og skatteavtaleretten å komme til enighet under BEPS-prosjektet.

⁸⁹ KPMG (2020)

⁹⁰ OECD (2015) s. 79 pkt. 5.2.1.1-5.2.1.2.

⁹¹ Prop. 1 LS (2018-2019) kap. 9

5 OECDs «Unified Approach on Pillar One»

5.1 Innledning

I denne delen skal jeg gjennomgå hovedtrekkene i Pillar One i BEPS. Forslaget er et resultat av et langvarig arbeid som startet i 2013. I 2015 publiserte arbeidsgruppen som på den tiden ledet arbeidet en omfattende rapport kalt «*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*». Funnene i denne rapporten har dannet utgangspunkt for det videre arbeidet. I forbindelse med rapporten fra 2015 ble det satt som mål å ferdigstille prosjektet i løpet av 2020.⁹² I januar 2020 publiserte arbeidsgruppen som leder prosjektet nå, *Inclusive Framework on BEPS* (heretter: IF), en rapport med de foreløpige løsningene for *The New Taxing Right* (heretter: TNTR) – den nye måten å fordele beskatningsrett av overskudd fra digitale selskaper i den digitale økonomien.⁹³ Navnet på forslaget er *Unified Approach on Pillar One*.

Jeg skal starte med å presentere bakgrunnen for Unified Approach, dvs. hvilke målsettinger arbeidsgruppen og medlemslandene⁹⁴ i OECD har hatt ved utformingen av forslaget (punkt 5.2). Deretter skal jeg gjennomgå innholdet i forslaget. Det består av en ny måte å fastsette hvor skatt skal betales og på hvilket grunnlag. Det blir omtalt som ny *nexus* (også kalt nytt *tilknytningskrav*) (5.4). Det består også av anvendelsesområdet for ny *nexus* (5.3), og nye profitallokeringsregler (5.5). Arbeidet er som nevnt meget omfattende, og omtalen vil være på et overordnet nivå.

5.2 Målsetting

Utgangspunktet for Unified Approach er at eksisterende regler for kildebeskatning av utenlandske selskaper med fast driftssted, skal bestå.⁹⁵ Målsettingen for TNTR er å finne en ytterligere regel for kildebeskatning som illustrere hvordan selskaper i den globaliserte og digitaliserte verden kan ta en aktiv del i et marked uavhengig av fysisk tilstedeværelse, og å gi beskatningsrett av verdiskapningen fra en slik aktivitet til markedsstaten.⁹⁶ Formålet er å skape

⁹² OECD (2015) s. 13

⁹³ OECD (2020a)

⁹⁴ OECD har 36 medlemsland. De fleste er vestlige land.

⁹⁵ OECD (2019d) s. 8

⁹⁶ OECD (2019d) s. 7

et skattesystem som stabiliserer den internasjonale skatteretten gjennom enkle, forutsigbare og dynamiske regler, og som unngår dobbeltbeskatning.⁹⁷

Reglene må erkjenne at det går et skille mellom å selge *til* et marked og det å *være* i markedet. Dette har en parallell til grunndefinisjonen av fast driftssted i skatteavtaleretten som både stiller krav til fastheten og varigheten.⁹⁸ De nye reglene skal fortsatt basere seg på de samme prinsippene, bare tilpasset den digitale økonomien. Det innebærer at ikke enhver verdiskapning skal rammes. Som arbeidsgruppen uttaler det, det er selskaper som har «*significant and sustained engagement with market jurisdiction, beyond the mere conclusion of sales*» som TNTR skal ramme.⁹⁹ Det er dermed den betydelige og vedvarende interaksjonen som skal danne det nye tilknytningsvilkåret/nexus. Kriteriet «vedvarende» peker på at aktiviteten må være mer enn bare tilfeldig og forbipasserende. Kriteriet «betydelig» peker på at verdiskapningen må være av en viss art for å kunne hevde at de *er* i markedet.

5.3 Anvendelsesområdet

Anvendelsesområdet for ny nexus avgrenses til selskaper som kan «*participate in a sustained and significant manner in the economic life of a jurisdiction*» med eller uten fysiske innretninger i markedsstaten.¹⁰⁰ En slik deltakelse avhenger av arten av tilbudet, hvordan det blir tilbudt og arten av samspillet mellom selskapet og brukerne i markedsstaten.¹⁰¹ Selskaper som på generell basis har potensiale til å ha vedvarende og betydelig interaksjon med brukere og kunder i et marked, er i hovedsak relevant for to selskapsmodeller: selskaper som tilbyr «*automated (and standardised) digital services*» (heretter ADS eller automatiserte og standardiserte digitale tjenester) og «*consumer-facing businesses*» (heretter CFB eller forbrukerrettede virksomheter).¹⁰²

5.3.1 Automatiserte og standardiserte digitale tjenester

Aktører innenfor denne kategorien trenger ingen eller lite lokal infrastruktur i markedet for å kunne tilby digitale tjenester til en stor og global kundemasse. De kjennetegnes i hovedsak ved

⁹⁷ OECD (2020a) s. 8 avsnitt 15-17

⁹⁸ Se punkt 3.2.

⁹⁹ OECD (2020a) s. 9 avsnitt 15

¹⁰⁰ OECD (2020a) s. 9 avsnitt 17

¹⁰¹ OECD (2020a) s. 9 avsnitt 15-17

¹⁰² OECD (2020a) s. 9-10, avsnitt 18-19

at de utnytter nettverkseffekter, de samhandler med brukerne i høy grad, de innehar ekstremt mye kundedata som brukerne legger igjen, og de tilrettelegger innhold og retter markedsføringen til spesifikke kunder.¹⁰³ Mange av aktørene er flersidige, som betyr at deler av tilbudet er gratis for en brukermasse mens andre deler av tilbudet betales av en kundemasse.¹⁰⁴ For enkelte av dem vil brukerne samhandle med tjenesten flere ganger daglig. Virksomhetene dette typisk gjelder for er tilbydere av online søkemotorer, sosiale medier, online markeds plasser og andrefor midlingsplattformer, streaming av digitalt innhold som filmer, serier og spill, skytjenester, og annonseringstjenester.¹⁰⁵ For eksempel Google, Facebook, Instagram og Amazon.

Det gjenstår noe arbeid med å definere selskapsmodellene innenfor ADS. Det må eksempelvis tas hensyn til at digitale tjenester som leveres med en stor grad av menneskelig interaksjon, ikke skal omfattes av de nye reglene. Dette gjelder typisk juridisk rådgivning, revisorer, arkitekter, ingeniører og konsulenter. I tillegg gjenstår det noe arbeid med å bestemme ønsket virkeområde. Eksempelvis knytter det seg usikkerhet til om tilbyderne av automatiserte tjenester som retter seg primært mot andre virksomheter, skal omfattes. For de sammensatte virksomhetene hvor deler av inntektene faller innenfor virkeområdet og deler utenfor, må man ha regler for segmentering av virksomheten.¹⁰⁶ Det er fortsatt uklart hvordan det vil gjøres.

5.3.2 Forbrukerrettede virksomheter

Aktører innenfor denne kategorien selger varer og tjenester, enten direkte eller indirekte, til forbrukere. Salg til forbruker gjennom en tredjeperson/forhandler omfattes, samt der det benyttes et mellomledd som hjelper med pakking og oppbevaring av varene. Forbrukerrettede selskaper rammer svært vidt: Det inkluderer alle som selger forbrukervarer som elektroniske husholdningsprodukter, programvarer, mobiltelefoner, hvitevarer, klær, toalettartikler, sminke, merkede matvarer og biler. Forslaget rammer også franchiseavtaler som lisensrettigheter innenfor spesielt restaurantbransjen, hotellsektoren, bilsektoren.¹⁰⁷ Dette er typisk plattformer som samler hoteller, flyreiser, overnattingssteder, take-awayrestauranter og leiebiler. For eksempel Booking.com, Momondo, Airbnb og Uber.

¹⁰³ OECD (2020a) s. 9-10 avsnitt 18

¹⁰⁴ Se begrepsavklaringen i punkt 1.1.1 om flersidige forretningsmodeller.

¹⁰⁵ OECD (2020a) s. 10, avsnitt 22

¹⁰⁶ OECD (2020a) s. 11 avsnitt 23

¹⁰⁷ OECD (2020a) s. 11 avsnitt 24-28

Innenfor forbrukerrettede virksomheter finnes det et stort spenn i virksomhetsorganiseringen. Det inkluderer både høydigitale selskaper hvor de digitale midlene gjennomsyrrer organiseringen av selskapet og tilbudet, og det inkluderer mer tradisjonelle selskaper som selger fysiske varer og tjenester med litt mindre sofistikerte markedsføringsmetoder enn de høydigitale selskapene. Utviklingen har imidlertid gått i retning av at også de mer tradisjonelle selskapene utnytter teknologien til å ha jevnlig kontakt og interaksjon med kunder over internett.¹⁰⁸ Eksempelvis at de oppfordrer kunder som handler i butikk eller på internett til å opprette en bruker for å få tilsendt tilbud og oppnå fordeler.

Aktørene innenfor denne kategorien bygger vedvarende kundeforhold med kunden, gjennom utnyttelse av kundedata og rettet markedsføring. Spesielt gjelder det tilbydere som bruker den digitale plattformen som den primære måten å selge og markedsføre produkter til kunden og tilbydere av det som kalles koblede produkter og tjenester (connected products). Det går ut på at tilbyderne ser sammenhengen mellom ulike produkter og tjenester. Booker man tur til Alpene, trenger man ofte skiutstyr og en skiinstruktør. Tilbyderen utnytter denne kunnskapen og tilbyr tilpassede tilbud til kunden.¹⁰⁹

CFB avgrenser mot salg til andre virksomheter, såkalt kommersielt salg. En like tydelig avgrensning ser vi ikke for ADS. Det har sin bakgrunn i at oppmerksomheten opprinnelig var rettet mot de store teknologigigantene som Netflix og Airbnb, som retter seg mot forbrukere. En avgrensning til CFB viste seg å ikke ramme alle høydigitale virksomheter som man ønsket å omfatte, som for eksempel Facebook. Derfor ble ADS inntatt i virkeområdet, men ettersom mange av de er flersidige, er det ikke avklart hvorvidt og hvordan de skal segmenteres. Det er grunnen til at det per nå kan se ut som at kommersielle salg etter ADS faller innenfor virkeområdet, mens CFB avgrenser helt mot det.¹¹⁰

Det gjenstår en del arbeid med å definere også CFB. For eksempel bør det avklares hvor sterk tilknytning til forbrukersegmentet et selskap som driver med begge forretningsformene skal ha for å omfattes av anvendelsesområdet.¹¹¹ Det er en viss fare for omgåelse ved en avgrensning mot kommersielt salg. For å redusere slike omgåelser det behov for at enkelte salg til andre

¹⁰⁸ OECD (2020a) s. 10 avsnitt 19

¹⁰⁹ OECD (2020a) s. 10 avsnitt 19

¹¹⁰ OECD (2020b) 26:00-28:00

¹¹¹ Sollund (2020)

virksomheter omfattes av anvendelsesområdet, men det er uklart hvordan grensen skal trekkes her utover det som er skissert over og i punktet under.¹¹²

5.3.3 Unntatte aktiviteter

Enkelte aktiviteter i markedsstaten skal uansett ikke omfattes av ny nexus. Begrunnelsen varierer noe, men er stort sett at bransjenes verdiskapning har sterkere tilknytning til andre deler av verdikjeden enn medvirkningen fra brukere/kunder.

For det første skal utvinnings- og råvareindustrien falle utenfor, også der disse varene blir omgjort til forbrukervarer. Sistnevnte er ikke en helt uproblematisk grense å trekke, men begrunnelsen er at verdiskapningen har den sterkeste koblingen til opptaket av råvaren i verdikjeden, og at skattebetalingen ses på som en betaling for å få tilgang til dyrebare naturressurser fra staten. Også jord- og skogbruk skal falle utenfor, da verdien på slike varer avhenger av varens iboende egenskaper.¹¹³

Finansnæringen skal også falle utenfor. Begrunnelsen er tredelt: dels skyldes det at store deler av den finansielle sektoren retter seg mot et kommersielt marked. Dels fordi den delen av tilbudet som retter seg mot forbrukere ofte er lokalbasert, hvilket betyr at de enten er hjemmehørende i samme stat som markedsstaten eller er omfattet av «fast driftssted»-vilkåret. Det er for eksempel sjeldent at en bankfilial i Danmark tilbyr private banktjenester til kunder i Norge. Og dels fordi finansnæringen er en gjennomregulert bransje med fungerende regler.¹¹⁴ Heller ikke skips- og luftfart omfattes av de nye reglene. Også denne bransjen er gjennomregulert med velfungerende regler.¹¹⁵

5.3.4 Omsetningsterskler

For å ivareta at de administrative kostnadene til både virksomhetene og myndighetene er proporsjonale med skatteprovenyet til statene, skal TNTR operere med en rekke omsetningsterskler.¹¹⁶ En viss terskel for å bli skattepliktig vil også være i tråd med kriteriene

¹¹² OECD (2020a) s. 11 avsnitt 29

¹¹³ OECD (2020a) s. 11 avsnitt 30

¹¹⁴ OECD (2020a) s. 11-12 avsnitt 31

¹¹⁵ OECD (2020a) s. 12 avsnitt 32

¹¹⁶ OECD (2020a) s. 12 avsnitt 35

«betydelig» og «vedvarende» økonomisk tilstedeværelse i riket.¹¹⁷ Det er foreslått en rekke ulike terskler som skal basere seg på ulike beregningsgrunnlag.

Den første er en global omsetningsterskel som skal være lik for alle selskaper og markeder. Størrelsen på terskelen er ikke endelig avklart, men IF foreslår at det kan være hensiktsmessig med den samme terskelen som gjelder ved land-for-land rapportering, dvs. 750 millioner EUR i global, årlig omsetning. En ytterligere terskel for de som oppfyller den første skal knytte seg til størrelsen på inntekt fra kjerneaktiviteten. En tredje terskel skal knytte seg til størrelsen på den andelen av fortjenesten som allokeres til de ulike markedene. Størrelsen på og metoden for å fastsette de to sistnevnte tersklene, er foreløpig uklar. Et par ytterligere terskler som knytter seg til størrelsen på inntekten fra de ulike markedene, er også foreslått, se punkt 5.4.2 om disse.¹¹⁸

5.4 Ny nexus

Det er som nevnt den «vedvarende og betydelige økonomiske tilstedeværelsen» som skal danne tilknytningen til kildestaten og som gir kildestaten beskatningsrett av en del av overskuddet. Innholdet i kriteriene er skjønnsmessig og må presiseres med ytterligere kriterier og retningslinjer. For å forstå begrunnelsen for valg av nexus og hvordan de nærmere kriteriene til ny nexus bør fastsettes, vil jeg kort presentere de tidligere forslagene som har vært aktuelle i BEPS og hvorfor de ble skrinlagt (5.4.1). Deretter skal jeg ta for meg forslag til kriteriene for at et selskap skal anses å ha «vedvarende og betydelig økonomisk tilstedeværelse» (5.4.2).

5.4.1 Kort om prosessen frem til ny nexus

Det har i hovedsak vært tre forslag som har vært nærmere utredet i BEPS. De har gått ut på å basere nexus på verdien av brukermedvirkning («user participation»), markedsorienterte immaterielle eiendeler («marketing intangible») og betydelig økonomisk tilstedeværelse («significant economic presence»)¹¹⁹. Brukermedvirkning går ut på at verdiskapningen til selskapet kobles til den aktive og engasjerte brukermasse som er ansvarlig for innholdet på plattformen. Dette gjelder for sosiale medier, søkemotorer og online markedsplasser. En av hovedinnvendingene til dette forslaget er at det ikke rammer alle forretningsmodellene som kan

¹¹⁷ Se punkt 5.4.2

¹¹⁸ OECD (2020a) s. 12 avsnitt 35

¹¹⁹ OECD (2019c) s. 11

drive med grenseoverskridende virksomhet uten fysisk tilstedeværelse, som flere av de forbrukerrettede virksomhetene.¹²⁰

En bredere tilnærming er å basere nexus på verdien av markedsorienterte immaterielle eiendeler. Slike eiendeler er blant annet merkevare, kundelister, opparbeidede kunderelasjoner og kundedata i markedsstaten.¹²¹ I motsetning til de produksjonsorienterte immaterielle eiendelene har disse en klar tilknytning til brukerne i markedsstaten. Hovedinnvendingen til dette er at skillet mellom de markedsorienterte og produksjonsorienterte immaterielle eiendelene ofte er flytende, som der produktutviklingen er sterkt koblet til markedsføringen i markedsstaten.

Det tredje forslaget er det som ligger nærmest Unified Approach. Det går ut på å basere tilknytningskravet på betydelig økonomisk tilstedeværelse i kildestaten. Dette avgjøres av en rekke faktorer som viser en målrettet og vedvarende interaksjon med jurisdiksjonen gjennom digital plattform. Hovedfaktoren er inntekten fra markedet. En eller flere tilleggsfaktorer må også være oppfylt som størrelsen på brukerbasen, volumet på det digitale innholdet, om det tilbys betaling i lokal valuta eller nettsider på lokalt språk, om de er ansvarlig for levering av varen, graden av rettet markedsføring og salgspromoterende aktiviteter.¹²²

Det siste forslaget har vist seg å være mest fleksibelt og vidtrekkende. Det er også enklere å praktisere og forholde seg til. Videre er oppfatningen at inntektsstørrelsen illustrerer tilknytningen til markedsstaten best. Men om dette kan være den eneste testen, i lys av målsettingen om å fange opp den betydelig og vedvarende interaksjonen, «beyond the mere conclusion of sales», skal omtales i det neste punktet.

5.4.2 Nexuskriterier

Basert på nøye analyser av markedet og de tidligere forslagene, har IF falt ned på at kriteriet som reflekterer at et selskap har en «vedvarende og betydelig økonomisk tilstedeværelse» på best mulig måte, er en inntektsgrense. Det må settes egne nasjonale terskler for å oppfylle ny nexus basert på markedsstørrelsen og lokale forhold. Disse tersklene kommer i tillegg til omsetningstersklene i punkt 5.3.5. Settes tersklene høyt nok, vil inntektsvilkåret avdekke og

¹²⁰ OECD (2019b), s. 9 avsnitt 2.2.1

¹²¹ OECD (2019b) s. 11 avsnitt 29

¹²² OECD (2019b) s. 16 avsnitt 51

utelukke forbigående eller tilfeldig inntekt fra et marked, og den vil vise at den økonomiske tilstedeværelsen er betydelig. Inntektskravet illustrerer dermed om en aktør er i markedet og ikke bare selger til markedet, som er målsettingen for TNTR.¹²³

Samtidig erkjenner arbeidsgruppen at det er en viss forskjell i tilbudet av automatiserte digitale tjenestene og de fysiske varene. Førstnevnte vil på generell basis henvende seg i mindre aktiv grad til brukeren av den digitale tjenesten enn tilbydere av fysiske varer. For at tilbyderen av den fysiske varen skal bli skattepliktig til kildestaten mener derfor IF at de må oppfylle et ytterligere kriterium. Det gjenstår mer arbeid med å fastsette hva dette skal være, men det nevnes som en mulighet at man ser på om selskapet driver rettet markedsføring mot et bestemt marked eller om de har fysisk tilstedeværelse.¹²⁴

En svært viktig del arbeidet med å finne ny nexus, er å lage regler som fastsetter den rette kilden til inntekten. Det er nødvendig både for å finne ut om selskapet når omsetningstersklene nasjonalt, og det har betydning for allokering av inntekt, som er tema i neste punkt. Det må avklares hvordan inntekten skal spores der det benyttes en mellommann. Ved annonsesalg antas det at inntekten skal spores til staten der brukeren ser annonsen. Ved salg av andre digitale tjenester er det hvor den blir konsumert.¹²⁵ Dette er en utfordrende del av prosjektet, og foreløpig er det uklart hvordan dette vil fastsettes.

5.5 Allokering av inntekter og kostnader

Et nytt tilknytningsvilkår utvider kildebeskatningsretten for en rekke jurisdiksjoner. De får nå en rett til å skattlegge selskaper med betydelig og vedvarende økonomisk tilstedeværelse, i tillegg til de med fysisk tilstedeværelse. Spørsmålet er da hvordan man skal fastsette hvilke inntekter og kostnader som skal allokere til markedsstaten, og forholdet til eksisterende regler for profittallokering.

Unified Approach presenterer en helt ny måte å tilordne beskatningsrett på, kalt *Beløp A*. Regelen kommer til anvendelse for selskaper som er skattepliktig etter ny nexus, uavhengig av fysisk tilstedeværelse eller ikke. Unified Approach består også av en fornyelse av gjeldende regler for profittallokering til fast driftssted, kalt *Beløp B* og *Beløp C*. Disse skal allokere i

¹²³ OECD (2020a) s. 13 avsnitt 37-38

¹²⁴ OECD (2020a) s. 13 avsnitt 39

¹²⁵ OECD (2020a) s. 13 avsnitt 41

samsvar med gjeldende regler og prises etter armlengdeprinsippet, men de har som formål å forenkle praktiseringen av armlengdestandarden og fastsettelsen av verdien av enkelte funksjoner.¹²⁶ I det følgende skal jeg gjennomgå forslagene til den nye måten å allokere profitt til markedsstaten på.

5.5.1 Beløp A, B og C

Beløp A allokere inntekt til markedsstaten etter helt nye prinsipper. En sentral utfordring med utformingen av Beløp A er mangelen på funksjoner eller eiendeler i kildestaten, og at det ikke pådras noen risiko i det aktuelle markedet på grunn av manglende fysisk tilstedeværelse. Fastsettelsen av Beløp A kan deles inn i fire steg.¹²⁷

Beløp A skal rette seg mot det multinasjonale konsernet som en gruppe, og ikke hvert selskap for seg.¹²⁸ Det første steget er dermed å fastsette selskapets totale profitt basert på *konsernets konsoliderte finansregnskap*. En utfordring med dette er at verdens stater har ulike måter å føre regnskap på. En felles metode som foreslås er «*profit before tax*». Beløp A vil beregnes både av overskudd og tap, og vil inneholde regler om fremførbart underskudd.¹²⁹

Steg to går ut på å fastslå antatt «*non-routine profit*» (residualprofitt) som er profitten som skal allokere under Beløp A. En residualprofitt er en slags «restoverskudd» som gjenstår når alle partene i en verdikjede har fått normal markedspris for sine bidrag etter internprisingsreglene. Uttrykket meravkastning eller superprofitt blir også benyttet. Residualprofitten reflekterer den immaterielle eiendelen i verdikjeden. Residualprofitten er det motsatte av «*routine profit*» (rutineprofitt). Rutineprofitt består av de transaksjonene som prises etter armlengdeprinsippet. Beløp A skal dermed treffe en residualprofitt etter fradrag for normert avkastning av rutinefunksjonene, se Beløp B under.¹³⁰

Steg tre går ut på å skille residualprofitten mellom de verdiene som skapes i markedsjurisdiksjonen og de verdiene som knyttes til andre faktorer, som produksjonsorienterte

¹²⁶ OECD (2020a) s. 8 avsnitt 10

¹²⁷ OECD (2019d) s. 13-14, avsnitt 51-61

¹²⁸ OECD (2020a) s. 14 avsnitt 43

¹²⁹ OECD (2020a) s. 13-14, avsnitt 42-44

¹³⁰ OECD (2020) s. 14 avsnitt 44-46

immaterielle eiendeler (patenter og risikoer for eksempel) som dermed er verdier som ikke er skapt i markedsjurisdiksjonen.¹³¹

Det vil være en veldig stor utfordring å fastsette residualprofitten som skal allokere til markedsstaten under steg to og tre dersom man skulle fastsette denne konkret. Derfor foreslår IF at denne fastsettes etter en fast prosentsats. En formularbasert metode skal identifisere og fastsette residualprofitten som skal allokere til markedsstaten. Denne metoden er ikke på plass, og det er en del utfordrende sider å ta hensyn til som ulik grad av digitalisering ved den inntektsbringende aktiviteten. Dermed kan det være ulike residualprofitt for ulike bransjer. I tillegg må det ta hensyn til forholdet mellom kjerneaktivitet og hjelpeaktivitet.¹³²

Steg fire går ut på å allokere residualprofitten med tilknytning til markedene til markedsstatene. Denne skal baseres på salgsinntekter fra de ulike markedene. En allokeringsnøkkel skal fastsette denne fordelingen, men den er ikke ferdigstilt.¹³³

Beløp B og Beløp C allokere i medhold av eksisterende regler der et selskap har et fast driftssted i markedsstaten. Reglene skal forenkle prisingen etter armlengdeprinsippet. Beløp B skal fordele en fast avkastning for enkelte rutinepregede markedsførings- og distribusjonsaktiviteter til markedsjurisdiksjonen.¹³⁴ Denne vil tilpasses ulike markeder og bransjer.

Beløp C knytter seg til vederlag for utførte funksjoner, bruk av eiendeler eller påtatte risikoer i markedsstaten, som går ut over det som er kompensert gjennom Beløp B.¹³⁵ Dette er en slags sekkebestemmelse som fanger opp de siste verdiene som skapes i markedsstaten.

Bakgrunnen bak forenklingen under Beløp B og C er alle konfliktene som har oppstått i relasjon til distribusjons- og markedsføringsfunksjoner. Som jeg forklarte i gjennomgangen av gjeldende rett, skal i dag hver transaksjon først identifiseres, dernest vurderes om den har tilstrekkelig tilknytning og så prises etter armlengdeprinsippet. Dette kan potensielt føre til

¹³¹ OECD (2019d) s. 15 avsnitt 59

¹³² OECD (2020a) s. 13-14 avsnitt 42-47

¹³³ OECD (2020a) s. 14 avsnitt 47

¹³⁴ OECD (2020a) s. 8 avsnitt 10 og OECD (2019d) s. 15-16

¹³⁵ OECD (2020a) s. 8 avsnitt 10 og OECD (2019d) s. 16

vanskelige grensdragninger. Beløp B og C har dermed til formål å redusere konflikter og forenkle et omfattende regelverk.¹³⁶

5.5.2 Forholdet mellom Beløp A, B og C og risikoen for dobbeltbeskatning og dobbeltregning

Inntektsgrunnlag og tilordning under Beløp A vil ikke korrespondere med den faktiske inntektsopptjeningen som gjeldende regler benytter som grunnlag for skattlegging. På grunn av dette er det en risiko for *dobbeltregning* av samme inntekt og dobbeltbeskatning.¹³⁷ Dobbeltregning går ut på at samme inntekt telles med etter flere regelsett, med den konsekvens at det beregnes skatt av den samme inntekten flere ganger. Dette er en form for dobbeltbeskatning. Reglene må utformes på en måte som unngår dette. Det handler om å koordinere to parallelle skattesystemer på en måte som er enkel, forutsigbar for skattyter og som unngår overlappinger.¹³⁸

Utfordringene kan illustreres med eksemplene Facebook og Google fra innledningen. Facebook som ikke har filial eller annen fysisk tilknytning til Norge, blir eventuelt kun skattepliktig etter nye regler. Det er kun Beløp A som allokeres til Norge, og det er ingen risiko for dobbeltregning.

Google, som derimot har fysisk tilstedeværelse, blir eventuelt skattepliktig etter gjeldende regler og nye regler. Beløp A, B og C allokeres dermed til Norge for beskatning her. I dette scenarioet er det potensiale for dobbeltregning.

Til hjemstaten allokeres det ikke inntekter etter de nye reglene. Hjemstaten er ansvarlig for å unngå dobbeltbeskatning gjennom mekanismer som *kreditmetoden* og *unntaksmetoden* der kildestaten har beskatningsrett av deler av fortjenesten. Kreditmetoden går ut på at hjemstaten beregner skatt som selskapet skal betale. Deretter gis det fradrag for den skatten som selskapet har betalt til kildestaten for den inntekten som er opptjent og allokert dit. Unntaksmetoden går ut på at hjemstaten lar være å skattlegge inntekt fra utlandet om en skatteavtale gir kildestaten

¹³⁶ OECD (2020a) s. 16 avsnitt 58

¹³⁷ OECD (2020a) s. 14-16 avsnitt 48-57

¹³⁸ OECD (2019d) s. 8-9 avsnitt 29

rett til å skattlegge fortjenesten.¹³⁹ Hjemstatens plikt til å unngå dobbeltbeskatning vil gjelde også ovenfor nye regler.

Risikoen for dobbeltregning er liten mellom Beløp A og B. Grunnen til det er at Beløp A allokterer residualprofitt, mens Beløp B allokterer rutineprofitt, og som jeg var inne på under gjennomgangen av Beløp A er residualprofitten fradratt avkastning fra rutinefunksjoner.¹⁴⁰ Derimot er det en viss fare for dobbeltregning mellom både Beløp A og Beløp C. Det skyldes at allokering etter Beløp A gjenspeiler til en viss grad verdien av utførte funksjoner i markedsstaten, slik som Beløp C har til formål å gjenspeile.¹⁴¹ I forholdet mellom disse to gjenstår det derfor en del arbeid med å finne mekanismer for å unngå dobbeltregning. I praksis skal allokering etter armlengdeprinsippet skje først for å avklare opprinnelig profittallokering mellom statene, dvs. etter Beløp B og C. Deretter skal allokering etter Beløp A fastsettes.¹⁴²

Arbeidsgruppen må arbeide videre med å identifisere potensielle overlappinger. Blant annet er det viktig at Beløp A ikke overlapper andre avgifter som blir betalt som toll, moms osv.¹⁴³

5.6 Oppsummering

Det gjenstår fortsatt en del detaljer i den nærmere utformingen av den samordnende løsningen og hvordan den skal gjennomføres. Hovedtrekkene er derimot på plass. Gjennomgangen viser at reglene skal ha en omfordelende effekt. De gir markedsstatene økt beskatningsrett på bekostning av hjemstaten. I utgangspunktet skal ikke skattebyrden øke for selskaper som er skattepliktig etter nye regler. Likevel kan virkningen av at en høyere andel av fortjenesten allokeres til en markedsstat med høyere skattesats enn hjemstaten, være at skattebyrden til et selskap øker. Et skifte i beskatningsretten fra lavskatteland til høyskatteland kan også øke de globale inntektene.¹⁴⁴ Disse to potensielle virkningene avhenger imidlertid av om det er unntaksmetoden eller kreditmetoden som benyttes for å avverge dobbeltbeskatning. I dag er disse to metodene likestilt. Etersom hjemstaten etter unntaksmetoden unnlater å skattlegge inntekt som er skattlagt i utlandet, vil et høyere skattenivå i kildestaten enn hjemstaten medføre

¹³⁹ Zimmer (2017) s. 149-152

¹⁴⁰ OECD (2020a) s. 16 avsnitt 55

¹⁴¹ OECD (2019d) s. 16 avsnitt 65

¹⁴² OECD (2020a) s. 15 avsnitt 53

¹⁴³ OECD (2020a) s. 23

¹⁴⁴ OECD (2020c) 18:00

en høyere samlet skatt for selskaper enn om det kun hadde blitt skattlagt i hjemstaten. Derimot vil skattebyrden bli den samme for selskaper etter kreditmetoden.¹⁴⁵

¹⁴⁵ Zimmer (2017) s. 151

6 En analyse av Unified Approach som en potensiell ny skatteløsning

6.1 Innledning

I denne delen skal jeg vurdere realitetene og virkningene av forslaget i lys av de skatterettslige hensyn som gjør seg særlig gjeldende. Rettferdighetshensynet skal gjennomgås i punkt 6.2, effektivitetshensynet i 6.3, og hensynet til klare og enkle regler i punkt 6.4. Dette er sentrale hensyn i den internasjonale skatteretten for å sikre effektiv bruk av samfunnets ressurser og lik konkurranse mellom selskaper, som igjen skal bidra til økt innovasjon, flere investeringer og økonomisk vekst.¹⁴⁶ Også kildestatsprinsippet og hensynet til å unngå dobbeltbeskatning er sentralt. Førstnevnte er nøye redegjort i punkt 4 og 5, og skal dermed kun omtales kort i forbindelse med rettferdighetshensynet. Faren for dobbeltbeskatning og dobbeltregning er også nøye skissert i punkt 5.5.2 og det er ikke mulig å identifisere denne risikoen ytterligere på nåværende tidspunkt.

6.2 Rettferdighetshensynet

Rettferdighetshensynet handler om at skattereglene skal sørge for rettferdig og korrekt skattlegging. Ved grenseoverskridende virksomhet har rettferdighetshensynet to dimensjoner, nemlig rettferdighet i forholdet mellom skattyterne og i forholdet mellom statene.¹⁴⁷

I forholdet mellom statene er spørsmålet om forslaget rammer bredt nok. Nexuskriteriet har etter sin ordlyd en bred tilnærming og er mindre ensidig rettet enn de tidligere forslagene.¹⁴⁸ Kriteriene gir tilsynelatende uttrykk for grunnprinsippene i kildebeskatningsreglene, nemlig at verdiene skal skattlegges der de skapes så fremt de har en viss fasthet og varighet. Realiteten imidlertid en litt annen. Den foreslåtte omsetningsterskelen om en årlig omsetning globalt på 750 millioner EUR er så høy at Unified Approach rammer en svært liten del av økonomien. Det er for eksempel ingen norske selskaper som har en omsetning i den størrelsesorden med unntak av noen utvinningsselskaper som Equinor og Yara, men slike virksomheter skal som nevnt ikke

¹⁴⁶ OECD (2014) s. 2-3 og Zimmer (2017) s. 29 og 34

¹⁴⁷ Zimmer, (2017) s. 35

¹⁴⁸ Som «brukermedvirkning»-forslaget og «markedsorienterte immaterielle eiendeler»-forslaget.

omfattes av anvendelsesområdet.¹⁴⁹ Konsekvensene av den foreslåtte omsetningsterskelen er at flere høydigitale selskaper som ikke bare selger til et marked, men har en vedvarende interaksjon med brukere i et marked, ikke omfattes av forslaget. Terskelen for å bli skattepliktig etter de nye reglene er hevet betraktelig i forhold til terskelen for å bli skattlagt etter gjeldende regler.

Selv om virkeområdet for ny nexus på papiret rettet seg mot et svært bredt tilbud i markedet, er realiteten at den primært rammer USA-baserte selskaper. Netflix, Airbnb, Google, Facebook og Amazon er blant de som har en omsetning i den skalaen som foreslått.¹⁵⁰ USA hevder at Unified Approach diskriminerer deres marked da tiltakene rettet seg ensidig mot dem.¹⁵¹ Forslaget har saklige grunner for sine avgrensninger, som de administrative hensynene, og det retter seg mot hele verden etter sitt innhold. Samtidig kan man forstå frustrasjonen til USA. De må oppgi mye av sin beskatningsrett uten å få noe særlig tilbake. Det er ikke tilfeldig at akkurat USA er hjemstaten til store, digitale selskaper. Landet bruker mye ressurser på innovasjon og utvikling, slik at virksomhetene kan vokse til den størrelsen mange av de har. For hvert selskap som lykkes, er det også veldig mange som ikke gjør det. Forslaget virker derfor noe urettferdig i forholdet mellom statene.

I forholdet mellom skattyterne er spørsmålet om det nye forslaget rammer likt mellom skattesubjekter. Dette har en side til kapitalimportnøytralitetshensynet, og blir dermed behandlet i neste punkt om effektivitetshensynet.

6.3 Effektivitetshensynet

Skatter gir skattyterne insentiver til å tilpasse seg skattereglene på en måte som gir et samfunnsøkonomisk tap. Skattekostnaden lempes over på forbrukere i form av høyere pris på varer og tjenester, som igjen reduserer etterspørselen og tilbudet. Dermed oppstår det et samfunnsøkonomisk tap. Effektivitetshensynet handler om at man skal forsøke å redusere

¹⁴⁹ Regjeringen (2017) s. 46

¹⁵⁰ TWP/Bloomberg (2019) og Bloomberg (2020). Antall selskaper som har en årlig omsetning på 750 millioner EUR samt 25 millioner EUR i lokal omsetning i Frankrike – som kommer av at Frankrike ville ilegge skatt på digitale selskaper – er ca. 30. De fleste av de er USA-baserte.

¹⁵¹ TaxJournal (2019)

tilpasninger som ikke er samfunnsøkonomisk gunstige. Skattereglene må derfor minimere insentivene til å foreta skattemessige tilpasninger: Reglene må være *nøytrale*.¹⁵²

Ved internasjonale forhold ivaretas dette hensynet gjennom såkalt *kapitaleksportnøytralitet* og kapitalimportnøytralitet.¹⁵³ Nøytralitet i kapitaleksport går ut på valg av investeringssted ikke skal styres av skattereglene. Det vil si at dersom skattereglene og -satsene varierer fra sted til sted, vil det styre hvor selskapet velger å drive virksomhet. Isolert sett taler hensynet mot en utvidelse av beskatningsrett for markedsstaten, ettersom ulik skattesats fra land til land vil påvirke valg av investeringssted. Hensynet kan imidlertid bli ivaretatt gjennom kreditprinsippet. Ettersom fradraget i hjemstaten avhenger av skattesatsen i kildestaten, har ikke skattenivået i kildestaten virkning for den samlede skatten. På denne måten sikrer kreditmetoden kapitaleksportnøytralitet ved at valg av investeringssted ikke får betydning for skattyter.¹⁵⁴

Kapitalimportnøytralitetshensynet går ut på at selskaper som opererer i samme marked, skal skattlegges likt.¹⁵⁵ Dersom hensynet ikke er ivaretatt, vil selskaper som er hjemmehørende i lavskatteland ha et konkurransefortrinn overfor selskaper som er hjemmehørende i høyskatteland. Som nevnt har dette vært en utfordring etter gjeldende rett.¹⁵⁶ Kapitalimportnøytralitetshensynet taler for en utvidelse av kildestatens beskatningsrett slik at konkurransen ikke vris til fordel for de som etablerer seg i stater med lav skatt. Unified Approach er et steg i riktig retning. Etter min mening kan imidlertid hensynet til kapitalimportnøytralitet bli ivaretatt i enda større grad om omsetningsterskelen for å bli skattepliktig etter ny nexus, blir satt lavere. Likevel er det klart at formålet med Pillar One ikke er å oppnå fullstendig likhet. De internasjonale skatteutfordringene er komplekse og går langt forbi hva som forsøkes oppnådd i Pillar One.

¹⁵² Zimmer (2018) s. 31

¹⁵³ Zimmer (2017) s. 34-35. Se også punkt 4 om kapitalimportnøytralitet.

¹⁵⁴ Zimmer (2017) s. 35 og s. 152

¹⁵⁵ Zimmer (2017) s. 35

¹⁵⁶ Se punkt 4.

6.4 Hensynet til klare og enkle regler

To viktig hensyn i den internasjonale skatteretten er at reglene skal være utformet på en klar måte slik at skattyterne kan forutberegne egen skatteposisjon, og reglene må være enkle å praktisere slik at den administrative byrden ikke står i misforhold til skatteprovenyet.

En av de store utfordringene med forslaget er at det på nåværende tidspunkt fremstår veldig uklart og komplisert. Det er mange unntak fra utgangspunktene og vanskelige grensedragninger for særlig virkeområdet. Blant annet må enkelte selskaper segmenteres der innholdet i tilbudet delvis faller innenfor og utenfor virkeområdet.¹⁵⁷ Det kan bli komplisert og vilkårlig der tilbudene er sammensveiset. Også de mange og ulike tersklene med ulike beregningsgrunnlag kan bli uoversiktlig og lite forutberegnelig for skattyter.

Kildesporing av salgsinntektene er nødvendig for å fastsette hvor stor andel av residualprofitten som skal allokere til kildestaten og for å avgjøre den lokale omsetningen til selskapet. Dette er imidlertid veldig utfordrende. I dagens digitaliserte og globaliserte verden er det enkelt for en bruker å skjule sin IP-adresse og følgelig sin plassering i verden gjennom en såkalt VPN. I tillegg kan det være vanskelig å fastsette i hvilken stat det er rimelig å koble fortjenesten til. For eksempel der en nordmann studerer og bor i Paris, og har en norsk konto. Dersom den personen handler på nett, skal inntekten knyttes til Frankrike eller Norge? Ved annonsesalg, der kilden skulle avhenge av hvor brukeren ser annonsen, kan det oppstå tilfeldige løsninger der en nordmann ser en annonse på sin private telefon i Spania. Gode mekanismer og regler for å avklare dette er dermed sentralt for å komme i mål med Unified Approach.

Den administrative byrden for skattyter kan potensielt øke ved selve skatteinnkrevingen. IF uttaler at de skal arbeide med å finne løsninger som reduserer rapporteringsbyrden gjennom enkle rapporterings- og registreringsmekanismer. Et forslag er å følge samme metode som ved land-for-land-rapportering.¹⁵⁸ Den ilegger opplysningsplikten på morselskapet i konsernet. Dersom omsetningsterskelen for ny nexus blir lik som ved land-for-land-rapportering, blir trolig ikke den administrative byrden for skattyter alt for høy, ettersom disse virksomhetene allerede er forpliktet til å levere opplysninger om fordeling av inntekt, skatt, økonomisk virksomhet osv.¹⁵⁹ Det samme gjelder for myndighetene. Dette momentet taler for at de to

¹⁵⁷ Se punkt 5.3.1 om ADS

¹⁵⁸ OECD (2020a) s. 12 avsnitt 36

¹⁵⁹ Regjeringen (2015)

regelverkene bør samsvare. Settes omsetningsterskelen lavere – som jeg har påpekt vil ivareta andre hensyn – vil imidlertid den administrative byrden for selskaper som ikke allerede må levere land-for-land-rapport, øke betraktelig.¹⁶⁰

Omsetningstersklene skal minimere de administrative kostnadene, og sørge for at skatteprovenyet til statene ikke blir uforholdsmessig lavt.¹⁶¹ Det er imidlertid antatt at skatteprovenyet til statene på global basis blir lav. Dersom en antar at residualprofitten utgjør mellom 10 % til 20 %, som er tall basert på forventet meravkastning for de digitale virksomhetene, vil effekten på provenyet til statene ligge et sted mellom 0 til 1 % i økte inntekter.¹⁶² Som nevnt er det kun residualprofitten fradratt de produksjonsorienterte immaterielle eiendelene som skal allokere til markedsstatene. Videre skal denne igjen deles på alle markedsstatene basert på salgsinntektene i de ulike markedene, som potensielt kan bli veldig mange stater ettersom virksomhetene som har en årlig omsetning på 750 mill. EUR har inntekter fra store deler av verden.¹⁶³ Skatteprovenyet til staten blir dermed etter all sannsynlighet veldig lavt, og det kan potensielt bli uforholdsmessig kostnadskrevende å skulle implementere regelverket. Derimot tror jeg ikke at selve gjennomføringen av regelverket nødvendigvis øker byrden betydelig ettersom myndighetene allerede må kontrollere og forholde seg til virksomheter som leverer land-for-land-rapport.

¹⁶⁰ USA har uttrykket et ønske om å implementere Beløp A som en «safe harbour»-løsning (OECD (2020a) s. 20). Det er uklart hva USA mener med dette, men skal det forstås likt som etter internprisingsreglene (OECD (2013) s. 4) betyr det forenklet og standardisert måte å fastsette skatteplikt, og at selskaper kan velge om de vil skattlegges etter Beløp A eller den standardiserte metoden (Bloomberg (2020)).

¹⁶¹ OECD (2020a) s. 12.

¹⁶² OECD (2020c) 16:00-19:00

¹⁶³ Se punkt 5.5.1 om Beløp A og OECD (2019d) s. 13-14

7 Implementering i skatteloven

I denne delen skal jeg forsøke å illustrere Unified Approach gjennom et forslag til lovendring i skatteloven. Ettersom det er adgang for Stortinget til å delegere sin beskatningskompetanse gjennom forskrift, skal jeg der det passer supplere lovens innhold med presiseringer i forskriftsform.¹⁶⁴ Jeg skal imidlertid ikke lage utkast til forskriftsendring slik jeg gjør for skatteloven, men jeg skal kommentere hva som potensielt kunne vært regulert i forskriftsform. Jeg skal starte med å vurdere om § 2-3 (1) bokstav b kan være utgangspunktet for ny regel i punkt 7.1. Deretter skal ta for meg hvordan ny nexus kunne blitt implementert, herunder anvendelsesområdet, nexuskriteriene og profittallokeringsreglene i punkt 7.2. Dette baserer seg på hovedtrekkene fra fremstillingen min av Unified Approach. Selve lovutkastet presenteres i punkt 7.3.

7.1 Utgangspunktet for lovendringen

Det første steget går ut på å avdekke om gjeldende lovbestemmelse for begrenset skatteplikt kan brukes som hjemmel eller om ny nexus bør fremkomme av en helt ny lovbestemmelse. Tidligere analyse har avdekket at § 2-3 (1) bokstav b innholdsmessig ikke rammer selskaper uten fysisk tilstedeværelse i Norge. I en lovgivningsprosess kan imidlertid lovgiver gi denne et annet meningsinnhold og supplere den med noen presiseringer. Jeg skal starte med å vurdere hvilke deler av Unified Approach som allerede følger av lovteksten slik den lyder «[...] inntekt av virksomhet som vedkommende utøver [...] og som drives her [...]».

Innholdet i inntektskravet og virksomhetskravet er klart oppfylt for de selskapene som har omsetning i den skalaen som ny nexus skal omfatte. Profittallokeringsreglene Beløp A, B og C har som formål å allokere «inntekt av virksomhet» fra markedsstat til samme stat, for skattlegging der. Vilkåret «utøver» volder heller ingen problemer for digitale virksomheter, da også automatiserte prosesser og KI kan være det som utøver virksomhet for skattyter i markedsstaten. Også vilkåret «drives her» kan med et litt forandret meningsinnhold enn det som i dag fremkommer av forarbeidene og rettspraksis, tolkes presiserende til å omfatte virksomhet som drives over digitale plattformer. På den andre siden består ny nexus av noe mer enn bare det å drive virksomhet her. Den må være «betydelig og vedvarende», som ikke gjelder

¹⁶⁴ Zimmer (2018) s. 34

for de som er fysisk til stede. Derfor må trolig lovteksten suppleres på dette punktet. I tillegg bygger ny nexus på de samme grunnprinsippene som for § 2-3 (1) om at virksomheten må være i markedet.

Det passer derfor godt å benytte § 2-3 (1) bokstav b som hjemmel for de nye reglene. Det vil også skape harmoni om denne blir beholdt i størst mulig grad. Ved supplerings eller modernisering av lovteksten må den lovgivningsteknikken som denne er utformet etter, følges. Lovteksten har skjønnsmessige og vidtrekkende vilkår, der det nærmere innholdet fremgår av langvarig rettspraksis, forarbeider og teori. Dette skaper et godt utgangspunkt for at også aktører i den digitale økonomien kan omfattes av lovteksten, så fremt lovgiver endrer meningsinnholdet gjennom flere supplerende lovbestemmelser, forskrifter og forarbeidsuttalelser. Samtidig er det viktig å ha i bakhodet ved moderniseringen av § 2-3 (1) bokstav b at en for vid lovtekst kan svekke forutberegneligheten. Valg av ordlyd må veie hensynet til forutberegnelighet opp mot hensynet til fleksible og dynamiske vilkår.

7.2 Lovens virkeområde, nexus og profitallokeringsregler

Virkeområdet for ny nexus er spesifikt avgrenset til aktører som tilbyr automatiserte digitale tjenester og forbrukerrettede virksomheter. Etter gjeldende rett bestemmes virkeområde ved å henvise til alle selskaper som ikke omfattes av sktl. § 2-2, som vil si alle selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge. Ny nexus har et snevrere anvendelsesområde enn dagens regler. Derfor må det inntas en ytterligere presisering i § 2-3 som viser til hvilke selskaper som kan omfattes av bestemmelsen. Samme teknikk som etter nåværende regler kan benyttes ved å henvise til en ny lovbestemmelse som definerer selskapsmodellene innenfor virkeområdet til ny nexus. For eksempel «*selskap (...) som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, **eller selskap etter § xx***» (min supplerings i fet skrift) der xx er lovbestemmelsen som definerer virksomhetene innenfor anvendelsesområdet. Jeg velger å kalle de for «digitale selskaper», selv om det kan være litt upresist. Ettersom termen ikke skal være gjenstand for tolkning, er det ikke problematisk å bruke begrepet som en samlebetegnelse for CFB og ADS.

Når det kommer til lovteksten i bestemmelsen som definerer digitale selskaper, kan man se til sktl. § 10-63 om lavskatteland for inspirasjon. I denne defineres lavskatteland, mens de landene som uten videre skal anses som lavskatteland og de som uten videre ikke skal anses som

lavskatteland, er listet opp i forskriftsform.¹⁶⁵ Overført til dette tilfellet kan lovteksten kort definere digitale selskaper, både ADS og CFB. I forskriftsform kan det listes opp hvilke virksomheter/bransjer som uten videre skal omfattes og hvilke som uten videre ikke skal omfattes. For eksempel kan virksomhetene under ADS omtales slik: *«online søkemotorer, sosiale medier, online markeds plasser, andre formidlingsplattformer, streaming av digitalt innhold, spilltjenester, skytjenester, og annonseringstjenester»*.

Når det kommer til forretningsmodellene som omfattes under kategorien CFB er det særlig virksomheter som har inntekter fra lisensrettigheter, som en franchisemodell, som bør presiseres i forskriftsform. Dette gjelder som nevnt salg av tjenester og varer over plattformer som Airbnb og Uber. Også typiske forbrukerrettede virksomheter kan listes opp i forskriften. Den nærmere utformingen skal jeg ikke forsøke meg på, men navnet på konkrete selskaper bør ikke benyttes. Derimot bransjen eller måten virksomhetene drives.

Ved å vedta presiseringene i forskriftsform åpner man for at de hyppig kan oppdateres når nye forretningsmodeller oppstår, eller om man finner ut man ønsker å unnta noen. Selv om det allerede i skatteloven er gitt adgang innledningsvis til å utfylle loven gjennom forskrift, er det hensiktsmessig med en ekstra presisering av denne adgangen i lovteksten for å synliggjøre at det er et omfattende rettskildemateriale i forskriftsform som supplerer lovteksten. Lovbestemmelsen som angir «digitale selskaper» blir inntatt i § 2-3a, se punkt 7.3.

Når det kommer til ny nexus er det litt mer krevende å se for seg hvordan det kan passe inn i systemet i § 2-3 (1) bokstav b. Det overordnet vilkåret for ny nexus er «betydelig og vedvarende økonomisk tilstedeværelse». I stedet for å innfortolke det i «drives her», kan vilkåret bli lagt til som en ekstra måte å utøve virksomhet i Norge på. Det kan se slik ut: *«[...]inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her, **bestyres herfra eller fra betydelig og vedvarende økonomisk tilstedeværelse i riket, [...]**»*.

Det nærmere innholdet i ny nexus avgjøres etter objektive kriterier, som omsetningsterskler og én ekstra faktor for de forbrukerrettede selskapene.¹⁶⁶ Begge disse bør fremkomme av en forskriftsbestemmelse, slik at de hyppig kan endres.

¹⁶⁵ Forskrift fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSSD) § 10-63-2.

¹⁶⁶ Se punkt 5.4.2

Den interne hjemmelen for allokering av fortjeneste til markedsstaten er etter gjeldende rett «inntekt av virksomhet». Det kan ikke utledes mye av denne ordlyden. I dag følger det nærmere innholdet i dette av teori, rettspraksis og skatteavtaler. Unifieds Approach's forslag til nye profittallokeringsregler utvider et allerede omfattende regelverk, og det er ingen grunn til å forsøke å regulere dette nærmere i lovteksten. Etter min mening kan «inntekt av virksomhet» fortsatt være den interne hjemmelen, men for å ivareta hensynet til forutberegnelighet bør en ytterligere lovbestemmelse fastsette at OECDs retningslinjer for profittallokering skal følges ved fastsettelsen av fortjeneste i markedsstaten. En lignende teknikk ser vi i sktl. § 13-1 om internprising mellom foretak i et interessefellesskap, der det i lovteksten henvises eksplisitt til OECDs retningslinjer. Se utkast til skattelov § 2-3b i punkt 7.3.

Et av IFs forslag for implementering av Pillar One er at alle stater som ønsker å vedta lovendringen, inngår en multilateral avtale som er utformet som en mal for hele Pillar One, eventuelt en modellbestemmelse i Modellavtalen, som statene kan se hen til både ved gjennomføringen av nasjonal lovgivning og ved utformingen av skatteavtalene.¹⁶⁷ Norsk rett kan dermed nøye seg med å henvise til den i sin helhet. Det finnes altså flere måter å gjøre dette på. Jeg mener likevel det er hensiktsmessig å til en viss grad tydeliggjøre i lovteksten at det har skjedd en lovendring.

7.3 Lovutkast

Forslag til endringer i skatteloven:

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt på inntekt og formue gjøres følgende endringer:

Skatteloven § 2-3

(1) «Person, selskap eller innretning, som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, eller selskaper etter § 2-3a, plikter å svare skatt av

¹⁶⁷ OECD (2020a) s. 19 avsnitt 84-89

- b) *formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her, bestyres herfra, eller fra betydelig og vedvarende økonomisk tilstedeværelse i riket, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket».*

Skatteloven § 2-3a

«Med et digitalt selskap, som ikke har skatteplikt etter § 2-2, anses selskaper som:

- a) *tilbyr automatiserte eller standardiserte digitale tjenester, eller*
- b) *selger varer eller tjenester til forbrukere, enten direkte eller gjennom en forhandler, tredjeperson eller mellommann.*

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i denne paragraf.»

Skatteloven § 2-3b

«Ved fastsettelsen av hvilke inntekter og kostnader som skal allokere til riket i medhold av § 2-3 (1) bokstav b, skal det tas hensyn til retningslinjer for profitallokering som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD).»

8 Avslutning

Det er nødvendig med en modernisering av kildebeskatningsreglene som er tilpasset den globaliserte og digitale økonomien. Med utgangspunkt i grunnprinsippene i de eksisterende kildebeskatningsreglene, har IF presentert et forslag til en ny skatteløsning som reflekterer dagens økonomi. Som illustrasjonen over viste, passer Unified Approach godt inn i systemet og i overenstemmelse med prinsippene i sktl. § 2-3. Likevel bommer forslaget litt slik jeg ser det. Forslaget rammer nærmest kun teknologigigantene, og ikke den digitale økonomien i sin helhet. Resultatet er også et ekstremt lavt skatteproveny for markedsstatene. Dette reiser spørsmål om terskelen for skatteplikt burde vært lavere og om beregningsgrunnlaget for beskatningen burde vært en annen. Det at skatteprovenyet til statene blir lavt må imidlertid ses i sammenheng med de øvrige utfordringene IF jobber med under Pillar Two. Under denne pilaren arbeides det med innføring av en minimumsskatt til markedsstaten som skal øke inntektene til statene i større grad enn hva Pillar One gjør.¹⁶⁸

Unified Approach presenterer også et omfattende og komplisert regelverk som kan ende med vilkårlige og urettferdige grensedragninger. Faren for dobbeltbeskatning og dobbeltregning er en potensielt stor trussel for konsensus. Det er heller ikke uproblematisk at USA mener at forslaget diskriminerer deres næring og foreslår en «safe harbour»-løsning.¹⁶⁹ Dersom Unified Approach ikke oppnår konsensus blant de største landene, deriblant USA, strander mest sannsynlig hele prosjektet.

Samtidig er forslaget til ny nexus – «betydelig og vedvarende økonomisk tilstedeværelse» - etter sin ordlyd både vidtrekkende og dynamisk, og meningsinnholdet kan tilpasses med tiden. For eksempel kan omsetningstersklene justeres ned dersom de ønsker at flere selskaper skal omfattes. Det er derfor en god start. Mange av de uklare aspektene ved forslaget vil også bli mer avklart og tydelig når arbeidsgruppen presenterer sitt endelige forslag. Dersom de oppnår å finne gode og tydelige måter å spore kilden til inntekten, å avgrense virkeområdet på, og å fastsette residualprofitten for ulike bransjer, har de kommet langt på vei.

Det er i det fleste lands interesse å komme i mål. Samspeillet mellom nye og eksisterende regler vil forhåpentligvis bidra til likere konkurransevilkår for de store utenlandske, digitale

¹⁶⁸ OECD (2020c) 25:00-26:00

¹⁶⁹ Se fotnote 158

virksomhetene og de hjemmehørende virksomhetene, og omfordelingen av beskatningsretten vil bidra til rettferdighetsfølelsen som er viktig for å stabilisere et urolig internasjonalt skattemarked. Det blir spennende å se hva arbeidsgruppen presenterer juli 2020.

Litteraturliste

Lover og forskrifter

Skatteloven (opphevet):	Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt
Dobbelbeskatningsavtaleloven:	Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbelbeskatning mv.
Skatteloven:	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt
Skatteforvaltningsloven:	Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning
Forskrift til skatteloven (FSFIN):	Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14
Skattedirektoratets skatteforskrift (FSSD)	Forskrift fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Forarbeider

Ot.prp. nr. 5 (1909):	Ot.prp. nr. 5. (1909) Angaaende utfærdigelse av skattelove for landet og for byerne
Ot.prp. nr. 86 (1997-1998):	Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov
Prop. 1 LS (2018–2019):	Prop.1 LS (2018–2019) Skatter, avgifter og toll 2019
Prop. 15 S (2018 – 2019):	Prop.15 S (2018–2019) Samtykke til å sette i kraft en multilateral avtale for å gjennomføre endringer i skatteavtaler for å motvirke uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting, med de foreslåtte valg og forbehold, undertegnet i Paris 7. juni 2017.

Rettsavgjørelser

Rt. 1918 s. 474 Germania	Utv. 2011 s. 270
Rt. 1928 s. 1135 Bing	Utv. 2006 s. 1750
Rt. 1973 s. 87	
Rt. 1990 s. 1293 Ytterbøe	
Rt. 1994 s.132 Uncle John	
Rt. 1997 s. 1602 Bodø/Glimt	
Rt. 2001 s. 512 Safe Services	
Rt. 2001 s. 1444 Skøyen Næringspark	
Rt. 2005 s. 577 Baker Hughes	
Rt 2011 s. 1581 Dell	
HR-2015-1008-A GE	
HR-2017-627-A	

Traktater og internasjonale rettsavgjørelser

NSA	Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue. 23. september 1996 nr. 1
MLI	Multilateral avtale for å gjennomføre endringer i skatteavtaler for å motvirke uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting. 24. november 2016 nr. 49
Wien-konvensjonen	Wien-konvensjonen om traktatretten av 23. mai 1969
Golder mot Storbritannia	EMD, Golder mot Storbritannia, søkenummer 4451/70, dom 21. februar 1975

Norsk litteratur

- Hauge (2015): Hauge, Harald, *Kommentar til skatteloven*, Norsk Lovkommentar nettversjon note 281 til § 5-1, sist hovedrevidert 05.01.2015
- Melsom (2000): Melsom, Gjert, *Internett og immaterielle verdier*, Skatterett, 2000 s. 131–160
- Naas (2017): Naas, Henning, Ståle R. Krisitiansen, Finn Backer-Grøndal Hanne Skaarberg Holen og Marius Holm Rynning, *Norsk Internasjonal Skatterett*, 2. Utgave, Universitetsforlaget (Oslo, 2017)
- Skatte-ABC 2019/2020: Skattedirektoratet, *Skatte-ABC 2019/2020* Grafisk produksjon: Bøk Oslo AS 2019-20
- Sollund (2020): Sollund, Marius (2020), *Forslag om ny «Google-skatt» i Revisjon og Regnskap*, Nr. 1 2020
- Zimmer (2017): Zimmer, Fredrik, *Internasjonal Inntektsskatterett*, 5. utgave, Universitetsforlaget (Oslo, 2017)
- Zimmer (2018): Zimmer, Fredrik, *Lærebok i Skatterett*, 8. utgave, Universitetsforlaget (Oslo, 2018)
- Aarbakke (1990): Aarbakke, Magnus, *Skatt på inntekt*, 4. utgave, Universitetsforlaget, (Oslo 1990)

Internasjonal litteratur

- OECD (2008): OECD (2008) *Model Tax Convention on Income and on Capital 2008 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris
<https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention->

[on-income-and-on-capital-condensed-version-2008_mtc_cond-2008-en#page8](#) 5. februar 2020)

- OECD (2013): OECD (2013) *Revised section E on safe harbours in Chapter IV of the Transfer Pricing Guidelines*, OECD Publishing Paris <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Revised-Section-E-Safe-Harbours-TP-Guidelines.pdf> Nedlastet: 6. april 2020
- OECD (2014): OECD (2014) *Factsheet on how competition policy affects macro-economic outcomes*, Secretary-General of the OECD, OECD Publishing, Paris. <https://www.oecd.org/daf/competition/2014-competition-factsheet-iv-en.pdf> Nedlastet 24. mars 2020
- OECD (2015): OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1590319292&id=id&accname=guest&checksum=2F990930316355EF61DD941FF4B567EF> Nedlastet: 14. januar 2020
- OECD (2017): OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page139 Nedlastet: 15. januar 2020
- OECD (2018): OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: IF on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1587642087&id=id&accname=guest&checksum=2F990930316355EF61DD941FF4B567EF>

[sum=BE75E10CC863004CC9704F7F86FB0B71](https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf) Nedlastet:
14. januar 2020

OECD (2019a): OECD (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, as approved by the IF on BEPS on 23 January 2019*, OECD Publishing, Paris. <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> Nedlastet: 14. januar 2020

OECD (2019b): OECD (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document – February to March 2019*, OECD/G20 IF on BEPS, OECD Publishing, Paris. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> Nedlastet: 14. januar 2020

OECD (2019c): OECD (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – May 2019*, OECD/G20 IF on BEPS, OECD Publishing, Paris. <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> Nedlastet: 14. januar 2020

OECD (2019d): OECD (2019), *Secretariat Proposal for a «Pillar One» under Pillar One – November 2019*, OECD/G20 Secretariat, OECD Publishing, Paris. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf> Nedlastet: 14. januar 2020

- OECD (2020a): OECD (2020), *Statement by the OECD/G20 IF on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020*, OECD/G20 IF on BEPS, OECD Publishing, Paris. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf> Nedlastet: 21. februar 2020
- OECD (2020b): OECD (2020) *Tax Talks #14 - January 2020* - OECD/G20, <https://www.youtube.com/watch?v=SX3kF2iYUIg> Sett 27. mai 2020.
- OECD (2020c) OECD (2020) *Webcast: Economic Analysis and Impact Assessment - Pillar 1 and Pillar 2 Proposal - February 2020*, OECD/G20 <https://www.youtube.com/watch?v=Fvp-EGWXPTE> Sett 27. mai 2020

Artikler

- Regjeringen (2015): Regjeringen, «Land-for-land-rapportering», *Regjeringen.no*, 2015 <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/land-for-land-rapportering/id2466791/> Nedlastet 4. mai 2020
- Regjeringen (2017): Regjeringen, «Evaluering av land-for-land-rapportering regelverket», *Regjeringen.no*, 2017 <https://www.regjeringen.no/contentassets/355189369a02429cb74ff85f09ac777a/evalueringssrapport-llr.pdf> Nedlastet 26. mai 2020
- Regjeringen (2019a): Regjeringen, «Skatteavtaler mellom Norge og andre stater», *Regjeringen.no*, 2019 <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og->

[budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/](https://www.regjeringen.no/budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/) Nedlastet 21. januar 2020

- Regjeringen (2019b): Regjeringen, «Høringsnotat - Begrensning av rentefradraget – lov- og forskriftsendringer», *Regjeringen.no*, 2019
<https://www.regjeringen.no/contentassets/b4730553a62d4033bc0dfccf0a5d5d54/horingsnotat---begrensning-av-rentefradraget--lov--og-forskriftsendringer.pdf> Nedlastet 28. mai 2020
- Tax Journal (2019): Tax Journal, «US suggests safe harbour regime for OECD pillar one proposal», *taxjournal.com*, 11. desember 2019
<https://www.taxjournal.com/articles/us-suggests-safe-harbour-regime-for-oecd-pillar-one-proposal> Nedlastet 25. mai 2020
- TWP/Bloomberg (2019): Horobin, William and Aoife White, «How ‘Digital Tax’ Plans in Europe Hit U.S. Tech», *The Washington Post with Bloomberg*, 3. desember 2019
https://www.washingtonpost.com/business/how-digital-tax-plans-in-europe-hit-us-tech/2019/12/02/f357b0aa-1558-11ea-80d6-d0ca7007273f_story.html Nedlastet 25. Mai 2020.
- Bloomberg (2020): Horobin, William «Global Tech Tax Gains Steam After Nations Set End Of Year Target», *Bloomberg*, 31. januar 2020
<https://www.bloomberg.com/news/articles/2020-01-31/global-tech-tax-gains-steam-after-nations-set-end-of-year-target> Nedlastet 25. mai 2020
- KPMG (2020): KPMG, «Corporate tax rates table», *KPMG.com*, 2020
<https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>
Nedlastet 28. mai 2020