



UiT Norges arktiske universitet

Det juridiske fakultet

Skattelegging av digital økonomi fra multinasjonale selskaper uten fysisk tilstedeværelse innenfor norsk jurisdiksjon

Bjørge Vevik

Masteroppgave i rettsvitenskap JUR-3902-1 vår 2020

Innholdsfortegnelse

| | | |
|---------|--|----|
| 1 | Innledning..... | 1 |
| 1.1 | Tema og problemstilling..... | 1 |
| 1.2 | Bakgrunn og aktualitet..... | 1 |
| 1.3 | Metodespørsmål av betydning for avhandlingen..... | 2 |
| 1.4 | Historikk og pågående lovgivningsarbeid | 3 |
| 1.5 | Begrepsavklaring og avgrensninger | 5 |
| 1.6 | Veien videre..... | 5 |
| 2 | Er norsk intern rett egnet til å skattlegge den digitale økonomien? | 6 |
| 2.1 | Hjemmehørendebegrepet i norsk rett | 6 |
| 2.2 | Utenlandske selskapers begrensede skatteplikt | 8 |
| 2.2.1 | Inntekt fra virksomhet | 9 |
| 2.2.2 | Utøver eller deltar i | 11 |
| 2.2.3 | Drives her eller bestyres herfra | 11 |
| 2.3 | Oppsummerende merknader..... | 18 |
| 3 | Er skatteavtaleretten egnet til å skattlegge den digitale økonomien?..... | 18 |
| 3.1 | Er OECDs mønsteravtale egnet til å skattlegge den digitale økonomien?..... | 21 |
| 3.1.1 | Place of business | 22 |
| 3.1.2 | Fixed..... | 22 |
| 3.1.3 | Business is wholly or partly carried on through..... | 25 |
| 3.2 | Oppsummerende merknader..... | 25 |
| 4 | Er OECDs regler egnet til å skattlegge den nye digitale økonomien? | 26 |
| 4.1 | Nærmere om pilar 1 | 28 |
| 4.1.1 | Amount A..... | 29 |
| 4.1.1.1 | Kravet til omfang for amount A..... | 30 |
| 4.1.1.2 | Kravet til tilknytning for amount A | 32 |
| 4.1.2 | Betydningen av pilar 1 for digital økonomi | 33 |

| | | |
|-------|--|----|
| 4.2 | Nærmere om pilar 2 | 35 |
| 4.2.1 | Betydningen av pilar 2 for digital økonomi | 37 |
| 4.3 | Oppsummerende merknader | 38 |
| | Referanseliste | 41 |
| | Lover | 41 |
| | Konvensjoner | 41 |
| | Forskrift | 42 |
| | Forarbeid | 42 |
| | Rettspraksis | 42 |
| | Finansdepartementets uttalelser | 43 |
| | Juridisk litteratur | 43 |
| | Artikler | 45 |
| | Andre kilder | 47 |

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Tema for avhandlingen er skattelegging av digital økonomi fra virksomheter uten fysisk tilstedeværelse innenfor norsk jurisdiksjon. Hovedproblemstillingen er hvordan Norge gjennom lovgivning kan begrense multinasjonale selskapers uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting fra digital verdiskaping.

Formålet med avhandlingen er å avdekke om gjeldende norske skatteregler er egnet til å skattelegge digitalisert virksomhet fra multinasjonale selskaper, og å analysere OECD sitt arbeid med unisone internasjonale skatteregler.

1.2 Bakgrunn og aktualitet

Den primære kilden til finansiering av Norges velferdssystemer gjøres i form av ulike skatter. I 2019 var den norske statens inntekter beregnet til om lag 1430 milliarder kroner. Ulike skatter og avgifter utgjorde 1031,3 milliarder kroner, eller ca. 72%.¹ Dermed er det ikke tvilsomt at skattepolitikk er avgjørende for utstrekningen av statens handleevne. Skatter og avgifter er således en forutsetning for storsamfunnets eksistens.

Verdenssamfunnet har vært vitne til at informasjonsteknologi fullstendig endret måten verden fungerer på ved å endre hvordan informasjonsutveksling og virksomhet gjennomføres.² På verdensbasis vokste e-commerce³ med 13% i 2017 sammenlignet med 2016.⁴ World Economic forum estimerte i 2018 at mellom 60 og 70 % av verdiskaping over det neste tiåret er forventet å basere seg på digitalisert virksomhet.⁵ Med dette minker behovet for fysisk tilstedeværelse for å kunne drive virksomhet innenfor en jurisdiksjon.⁶

Hvert år dukker det opp innovative løsninger på eksisterende problemstillinger, parallelt med fremvekst av nye problemstillinger som aldrende mekanismer ikke er skikket til å håndtere, herunder også nasjonale skattemekanismer. Samtidig fører immaterielle produkters økte

¹ Prop. 1 S (2018–2019), (Gul bok) s. 50 tabell 3.17.

² United Nations - Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017) s. 61.

³ Encyclopædia Britannica - E-commerce (2019).

⁴ United Nations - Global e-Commerce sales surged to \$29 trillion (2019).

⁵ World Economic Forum - Our Shared Digital Future, (2018) s. 23.

⁶ IMF policy paper - Corporate Taxation in The Global Economy (2019) s. 13 avsnitt 18.

lønnsomhet til hyppigere grenseoverskridende kapitalbevegelse og aktivitet.⁷ Både gjennom internettbaserte tjenester og integrering av informasjonsteknologi i eksisterende tjenester.

Vi har også vært vitne til et paradigmeskifte hva gjelder plattform for kommunikasjon ut mot kunder og sluttbrukere. I dag er de fleste personer i Norge koblet til internett via telefon eller nettbrett. TV-er er i stadig større grad knyttet opp mot tjenester levert via internett. Klokker, kjøleskap, hjemmesikkerhetssystemer, belysning, musikkanlegg er alle eksempler på plattformer hvor tjenesteleverandører leverer digitale produkter til sluttbrukere.

Et annet moment av betydning er muligheten til å drive forretninger innenfor en jurisdiksjon uten å ha personell i aktivitet innenfor jurisdiksjonen. Tidligere var det vanlig å opprette en utenlandsk filial som håndterte et selskaps verdiskaping i andre land. Dette vil naturligvis fremdeles forekomme, men gjennom bruk av internett som kanal og en større forekomst av verdiskaping i form av immaterielle tjenester er det vesentlig mindre behov for slike.

Dette gir i neste rekke multinasjonale selskap mulighet til å velge med omhu hvilke jurisdiksjoner deres ulike aktiviteter skal finne sted innenfor. Typisk kan et selskap være stiftet i et lavskattland, samtidig som selskapets aktivitet i det vesentlige gjennomføres på infrastrukturer (servere) plassert i et annet land. Når da sluttbrukerne befinner seg i andre land enn de to nevnte kan det være vanskelig å konkretisere grad av selskapets tilknytning til brukerlandene uten konkret personell- eller fysisk tilstedeværelse.⁸

Følgen av digitaliseringen kan dermed være den utilsiktede virkningen at det norske skattesystemet gir utenlandske virksomheter et konkurransefortrinn. To forskjellige selskaper med aktivitet innenfor det samme segmentet i et marked kan ende opp med å plikte å betale ulik mengde skatt basert på hvilken jurisdiksjon selskapenes fysiske tilstedeværelse er innenfor.

1.3 Metodespørsmål av betydning for avhandlingen

Norges suverene rett til å skape egne systemer og mekanismer for skattelegging av statens egne innbyggere fremgår av Grunnloven § 75 første ledd bokstav a andre alternativ.⁹ Med

⁷ Zimmer (2017) s. 18.

⁸ OECD (2015) s. 100 avsnitt 254.

⁹ Zimmer (2018) s. 33-34.

hjemmel i Grunnloven er lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (heretter forkortet sktl.) primærkilden for norsk skatterett.

Sktl. suppleres av forarbeider og forskrifter i tråd med de alminnelige metodiske rammene i norsk rettskildelære. Høyesteretts rolle som kilde til rettsavklaring og rettsenhet har historisk sett vært av svært stor betydning, særlig i relasjon til inntektsskatten.¹⁰ Det er imidlertid særegent ved skatteretten at Stortingets årlige skattevedtak har forrang til fortrengsel for lovregler i tilfeller av motstrid.¹¹ Dette fremgår av sktl. § 1-1 andre ledd, jf. Sttingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2020 § 1-2. For å løse avhandlingens problemstilling suppleres de overnevnte kildene av ulike analyser fra juridisk litteratur.

Et annet særtrekk ved skattelovgivningen er kravet til klar lovhjemmel for skatt. Siden skatt i prinsippet er en byrde pålagt det private av myndighetene taler både legalitetsprinsippet og hensynet til forutberegnelighet at skatteregler må tolkes strengt.¹²

En annen særegen rettslig mekanisme som hovedproblemstillingen aktualiserer er skatteavtaleretten. Skatteavtalene er folkerettslige avtaler som supplerer statenes interne skatterett med den primære hensikt å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning.¹³ I forlengelsen av dette vil OECDs Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (heretter forkortet mønsteravtalen) slik den lød 21. november 2017 være gjenstand for analyse. Også kommentarene til mønsteravtalen er av betydning for skatteavtaleretten.¹⁴

Høyesterett har konstatert at skatteavtalene skal tolkes i lys av folkerettens regler ved en rekke anledninger.¹⁵ Dette innebærer at Wien-konvensjonen om traktatretten 23. mai 1969 artikkel 31 nr. 1 er utgangspunktet for tolkingen.¹⁶

1.4 Historikk og pågående lovgivningsarbeid

Den etter hvert aldrende lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt ble endret utrolig mye utover 1900-tallet. Dette medførte at reglene var noe fragmentert og lite

¹⁰ Zimmer (2015) s. 681-682.

¹¹ Brudvik (2017) s. 57.

¹² Brudvik (2017) s. 61.

¹³ Zimmer (2018) s. 63.

¹⁴ Rt. 2008 s. 577 (Sølvik) avsnitt 49.

¹⁵ Se til illustrasjon dommene inntatt i Rt. 1994 s. 752 (Alphawell) på side 762 og Rt. 2008 s. 577 (Sølvik) avsnitt 46.

¹⁶ Zimmer (2017) s. 79.

pedagogisk presentert. Fra politisk hold anså man samtidig skattesystemet som suboptimalt. Skattereformen i 1992 hadde derfor til formål å gi et bredere skattegrunnlag basert på nøytralitet, symmetri og kontinuitet. Det var ønskelig at skattesystemet i så liten grad som mulig dikterte investeringer og næringslivets ressursbruk.¹⁷

I 1999 ble skattelovgivningen igjen reformert, men denne gangen var det tale om en ren teknisk videreføring og få materielle endringer av 1911-loven slik den forelå. Digitaliseringen av norsk næringsliv var kommet langt på dette tidspunktet, men loven ble ikke særskilt utformet med dette aspektet i tankene.¹⁸

Skattlegging av digital verdiskaping har blitt et stadig mer sentralt tema på Stortingets og Finansdepartementets agenda de siste to tiårene. I 2017 ble det foreslått å utrede muligheten for skatteregler bedre tilpasset digitale inntektsmodeller, betegnet som en «Google-skatt».¹⁹ Stortinget ba etter dette regjeringen intensivere arbeidet for å utforme mer egnede skattemekanismer med hensyn til den økende digitale økonomien, «blant annet gjennom aktivt arbeid i OECD».²⁰

Etter finanskrisen i 2008 ble det avdekket at skatteplanleggingsstrategier som utnytter ulike svakheter ved jurisdiksjoners skatteregler var mer omfangsrikt enn hva man trodde.²¹ På G20 møtet i 2012 ba finansministrene i G20 landene OECD om å skape et internasjonalt rammeverk for å forhindre overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget (Base Erosion and Profit Shifting, heretter forkortet BEPS).²²

I arbeidet som fulgte har BEPS-prosjektet utviklet flere tiltak mot slik overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget. Flere av disse tiltakene har blitt fulgt opp i norsk rett. Arbeidet for å skape unisone internasjonale regler for skattlegging av multinasjonale digitale selskaper pågår fremdeles, nå gjennom forumet Inclusive Framework.²³

¹⁷ Zimmer (2010) s. 28-31

¹⁸ Furuseth & Folkvord (2018) s. 1-2

¹⁹ Representantforslag 69 S (2017–2018), Dok. nr. 8:69 S (2017–2018).

²⁰ Prop. 1 LS (2019–2020) Skatter, avgifter og toll 2020 kapittel 21 s. 233-234.

²¹ Se Berg-Rolness (2016) kapittel 4 for lavskattlandenes relasjon til finanskrisen.

²² Prop. 1 LS (2019–2020) Skatter, avgifter og toll 2020 kapittel 21 s. 233.

²³ Flyer: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (2020).

1.5 Begrepsavklaring og avgrensninger

Begrepet «selskap» benyttes hyppig i avhandlingen. Av hensyn til en oversiktlig fremstilling er begrepet ment å omfatte alle former for bedrifter, virksomheter, foretak, etc.

Med uttrykket multinasjonale selskaper omfattes alle selskaper som driver virksomhet på tvers av landegrensener, eller har brukere, klienter eller kunder innenfor ulike skattejurisdiksjoner, uavhengig av selskapets geografiske tilknytning.

Avhandlingen tar for seg inntektsskatt fra multinasjonale selskaper. Det avgrenses med dette mot skatt på andre typer skattbare kilder. Under analysen av sktl. § 2-3 er det av samme årsak naturlig å bare fokusere på bestemmelsens første ledd bokstav b.

Tilfeller av ulike former for ulovlig skatteunndragelse der det er gitt feilaktige opplysninger, eller det holdes tilbake opplysninger slik at faktum er feilaktig vil ikke bli behandlet i avhandlingen. NOKUS-reglene i sktl. §§ 10-60 til 10-68 samt virksomhet som skattlegges etter særreglene i svalbardskatteloven²⁴ og petroleumsskatteloven²⁵ blir heller ikke berørt.

1.6 Veien videre

Innledningsvis vil jeg se på om norsk intern rett er egnet til å skattlegge verdiskaping fra digitalisert multinasjonal virksomhet. Det tas innledningsvis utgangspunkt i skattelovgivningen og tilhørende kilder. Hovedvekten vil være på om sktl. § 2-3 første ledd bokstav b er tilstrekkelig internrettslig hjemmel for å skattlegge den nye digitale økonomien. Dernest vil jeg se på hvordan skatteavtalerettens regler løser problemstillingen.

Til sist vil jeg analysere arbeidet med å danne et internasjonalt rammeverk for skattlegging av den digitale økonomien som pågår i OECD. Dette siste punktet er av stor betydning fordi det kan forventes at norsk skatterett i stor grad vil påvirkes av arbeidet i OECD.

²⁴ Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

²⁵ Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv.

2 Er norsk intern rett egnet til å skattlegge den digitale økonomien?

2.1 Hjemmehørendebegrepet i norsk rett

Utgangspunktet for norsk selskapsbeskatning fremgår av sktl. § 2-2 første ledd. Med hensyn til multinasjonale selskaper som skaper verdi gjennom digitalisert virksomhet er det ofte uproblematisk å komme til at sktl. § 2-2 ikke kan være grunnlag for skatteplikt.

Bestemmelsens selvstendige betydning for avhandlingstemaet er dermed begrenset.

Som vi skal se påvirker sktl. § 2-2 bestemmelsen om begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3.²⁶ En annen side av skatteretten som påvirkes av § 2-2 er skatteavtaleretten.²⁷ Det er et vilkår at multinasjonale selskaper kan defineres skattemessig hjemmehørende i en av de kontraherende statene for å påberope seg skatteavtalebeskyttelse.²⁸

De sammenslutningene som ikke defineres som egne skattesubjekter etter norsk skattelovgivning listes opp i bestemmelsens andre ledd. Slike sammenslutninger har ikke «[p]likt til å svare skatt» når andre ledd sammenholdes med ordlyden innledningsvis i første ledd. Imidlertid skattlegges deltakere i slike selskaper etter § 2-2 tredje ledd.

Det sentrale vilkåret for plikt til å svare skatt for selskaper opplistet i første ledd er at selskapet «er hjemmehørende i riket», se første ledd første punktum. Ordlyden innebærer at selskaper må høre hjemme i Norge for å plikte å svare skatt. Etter alminnelig språklig forståelse etablerer frasen et vilkår om en direkte relasjon mellom begrepene «riket», altså Norge, og «tilstedeværelse». Første ledd angir ikke hvilke momenter som inngår i vurderingen og det foreligger lite avklarende rettspraksis om temaet.²⁹

Januar 2019 trådte syvende og åttende ledd i kraft. Med disse har lovgiver angitt to alternative vilkår for hvorvidt et selskap skal anses som «hjemmehørende i riket etter første ledd». Selskaper er hjemmehørende etter første alternativ dersom de «er stiftet i henhold til norsk selskapsrett». Ordlyden er ment å dekke enhver sammenslutning som nevnt i § 2-2 første ledd.³⁰ Her siktes det til de alminnelige stiftelsesreglene for norske selskaper, se til illustrasjon

²⁶ Se denne avhandlingens punkt 2.2.

²⁷ Se denne avhandlingens punkt 3.

²⁸ Naas et al. (2017) s. 193.

²⁹ Folkvord et al. (2018) s. 1039 punkt 34.7.1.

³⁰ Prop. 1 LS (2018–2019) punkt 8.5.1 tredje ledd på side 137.

lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper § 2-1 første ledd. Dette følger forutsetningsvis av systematikken i lovgivningen og bekreftes i forarbeidene.³¹ Dette innebærer at alle selskap stiftet etter norsk rett er hjemmehørende til Norge med mindre det foreligger særskilt hjemmel for noe annet.

Sktl. § 2-2 syvende ledd andre alternativ tar sikte på å fange opp selskaper som ikke omfattes av første alternativ. Vilkåret er at selskapet må ha «reell ledelse i Norge». Dette markerer et skille mot *formell* ledelse. Her har lovgiver tatt et aktivt grep for å fravike en rettsregel som bygger på rene formalia. I forarbeidene bekreftes det at det er «realitetene – ikke formalitetene – man skal se hen til for å avgjøre om selskapets ledelse utøves i Norge».³²

Ved vurderingen av om reell ledelse i et selskap utøves i Norge skal det «ses hen til hvor ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves», men også «øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet» kan vurderes.

Ordlyden innebærer at det i første rekke må foretas en analyse av hvordan selskapets ledelse utøves, både på styrenivå og daglig drift av selskapet. Dernest kan elementer eller preg ved selskapets organisatoriske strukturering, eller mer direkte virksomhet tas til vurdering. Dette innebærer at det ikke eksklusivt er tale om en vurdering av hvordan ledelse utøves eller organiseres, slik første alternativ tyder på.

Hensikten med bestemmelsen er å gi forvaltningen en bred norm for avgjørelsesgrunnlaget der de faktiske forholdene er mer nyanserte enn de nokså skjematisk og rigide reglene i både § 2-2 syvende ledd bokstav a og bokstav b første punktum.

Dersom et multinasjonalt selskaps ledelse utøves i utlandet er det på det rene at selskapet ikke drives fra Norge. Motsatt vil et selskap med ledelse på styrenivå og daglig ledelse i Norge være hjemmehørende i Norge, og således et skattesubjekt etter § 2-2 syvende ledd, jf. første ledd. Slik har også regelen blitt praktisert i tiden før § 2-2 syvende ledd kom inn i sktl.³³

³¹ Prop. 1 LS (2018–2019) side 130 og 137.

³² Prop. 1 LS (2018–2019) punkt 8.5.2 på side 140.

³³ Se til illustrasjon dommen inntatt i Rt. 2002 s. 1144.

2.2 Utenlandske selskapers begrensede skatteplikt

Selskaper som ikke anses som hjemmehørende i Norge vil likevel kunne ha en begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3. Til forskjell fra reglene om global skatteplikt i § 2-2 er den begrensede skatteplikten en kildeskatt.³⁴ Dette innebærer at det er inntekt fra norsk kilde som er gjenstand for skatt. Selskaper som ikke omfattes av § 2-2 er ikke skattepliktig av inntekter fra aktivitet utenfor Norge, men kan være skattepliktig for inntekter og formue med tilknytning til Norge.³⁵

Bestemmelsen i sktl. § 2-3 definerer altså skattesubjektene, men er ikke direkte hjemmel for skatt. Hjemmel for skatteplikt og hvordan for eksempel inntekter og fradragsrett defineres fremgår av de øvrige reglene i skattelovgivningen.³⁶

Hensikten med bestemmelsen er å gi skattemyndighetene adgang til nøytral og rettferdig skattlegging av virksomheter som etter sin adferd helt eller delvis bør kvalifisere som norske skattesubjekter, men som ikke er hjemmehørende i Norge.

Bestemmelsen omfatter selskap «... som ikke har skatteplikt etter § 2-2 ...». Ordlyden innebærer at man først må vurdere hvorvidt et selskap er skattepliktig etter § 2-2.³⁷

Systematikken i loven tilsier samtidig at sammenslutninger som ikke regnes som egne skattesubjekter etter § 2-2 andre ledd heller ikke kan være selvstendige subjekter etter § 2-3.

Sktl. § 2-3 er en fellesbestemmelse som gjelder både ulike skattesubjekter og skatteobjekter. Med hensyn til multinasjonale selskapers digitale aktivitet er det bare deler av bestemmelsen som er interessant, nærmere bestemt § 2-3 første ledd bokstav b.

«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 ...»

Bestemmelsen stiller etter sin ordlyd opp tre hovedvilkår. For det første må det være tale om inntekt fra virksomhet. Dette vilkåret knytter seg til den aktiviteten som skal bedømmes. For det andre må selskapet utøve eller delta i den inntektsgenererende virksomheten. Dette er et

³⁴ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 34.

³⁵ Folkvord et al. (2018) s. 1044.

³⁶ Brudvik (2017) s. 84.

³⁷ Se denne avhandlingens punkt 2.1.

vilkår om at skattyter må være tilknyttet den aktuelle virksomheten. Til sist må virksomheten «drives her eller bestyres herfra». Her er det selve relasjonen mellom virksomheten og norsk jurisdiksjon som er gjenstand for vurdering.

2.2.1 Inntekt fra virksomhet

Det første spørsmålet er om inntekter fra digitalisert virksomhet kan anses som virksomhet i skattelovgivningens forstand.

Sktl. § 2-3 første ledd bokstav b presiserer ikke nærmere hva uttrykket «virksomhet» innebærer, og det finnes ingen legaldefinisjon i loven. Virksomhet er avledet av uttrykket virksom som betyr å være i arbeid eller preget av arbeid. Etter alminnelig språklig forståelse betegner «virksomhet» en enhet som produserer varer eller tjenester med et omsetningsformål. Det er også nærliggende å forstå uttrykket slik at siktemålet med virksomheten er å generere en inntekt eller et overskudd.

I litteraturen pekes det normalt på at virksomhetsbegrepet i § 2-3 første ledd bokstav b må forstås på samme måte som i sktl. §§ 5-1, jf. 5-30.³⁸ Dersom virksomhetsbegrepet i § 2-3 første ledd bokstav b hadde vært mer vidtrekkende enn i lovens øvrige bestemmelser ville skattemyndighetene hatt større adgang til å skattelegge selskap som ikke er hjemmehørende i Norge sammenlignet med hjemmehørende selskaper. En slik effekt ville nødvendigvis vært uheldig.

Fordel fra virksomhet er etter sktl. § 5-1 holdt adskilt fra fordel fra arbeid, kapital, pensjon, føderåd og livrente. I sktl. § 5-30 fremgår det at «fordel vunnet ved omsetning av varer eller tjenester» anses som vunnet ved virksomhet. Dette taler for at omsetning av varer eller tjenester må forstås som virksomhet i skatterettslig forstand.

I forarbeidene til sktl. § 5-1 fremgår det at virksomhet er mer vidtrekkende enn uttrykket «næring», og at «alle former for næringsvirksomhet vil inngå i virksomhetsbegrepet».³⁹

På side 48 i proposisjonen presiseres det at virksomhetsbegrepet skal omfatte aktivitet som oppfyller nærmere angitte kriterier utviklet av doms- og ligningspraksis og skatterettslig teori. Den aktuelle aktiviteten som er gjenstand for vurdering må være av et visst omfang og

³⁸ Naas et al. (2017) s. 308 og Brudvik (2017) s. 84.

³⁹ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 48.

varighet. Aktiviteten må være utøvet for skattyterens regning og risiko, og aktiviteten må være av økonomisk karakter.⁴⁰ Disse tre vurderingsmomentene har blitt lagt til grunn som styrende for Høyesteretts skjønnsmessige vurderinger av spørsmål om virksomhetsbegrepets omfang.⁴¹

Kravene til den digitale aktivitetens omfang og varighet er ikke store for at selskapers aktivitet skal kunne forstås som virksomhet. Det er lagt til grunn i litteraturen at det er tilstrekkelig at aktiviteten tar sikte på å ha en viss varighet og et visst omfang, men at en enkeltstående transaksjon ikke kan anses som en virksomhet.⁴² Det samme fremgår av den nevnte proposisjonen.⁴³

Kravene til omfang og varighet kan derfor anses å være utformet på en slik måte at den virksomhetsaktiviteten som digital aktivitet representerer vil kunne være tilstrekkelig.

Multinasjonale selskaper vil per definisjon ha aktivitet knyttet til ulike jurisdiksjoner. Det kan derfor reises spørsmål ved hvorvidt et selskaps aktiviteter utenfor en jurisdiksjon skal tas med i vurderingen av om aktiviteten anses som tilstrekkelig. Må også aktivitet fra utlandet vurderes i de tilfellene hvor et selskap bare gjennomfører en enkeltstående transaksjon i Norge, men foretar lignende aktiviteter i andre land?

I henhold til Skatte-ABC er det ikke av betydning om aktiviteten man vurderer er utført i Norge eller i utlandet.⁴⁴ I litteraturen er det også alminnelig antatt at et multinasjonalt selskaps aktivitet i Norge ikke skal vurderes isolert, men at det skal foretas en samlet vurdering av aktivitetene.⁴⁵

Videre må den aktuelle aktiviteten være utøvet for skattyterens egen regning og risiko.⁴⁶ Avgjørende for vurderingsmomentet er altså hvem som er ansvarlig for aktiviteten. Det er enten skatteyteren selv eller andre som må likestilles med skatteyteren som må utøve den verdigenererende aktiviteten. Aktiviteten må også være av økonomisk karakter og objektivt

⁴⁰ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 48.

⁴¹ Se til illustrasjon dommene inntatt i Rt. 2013 s. 421 (Tronviken) avsnitt 31 og Rt. 2015 s. 628 (Solér) avsnitt 27.

⁴² Aarbakke (1990) s. 125 og Liland & Nordbø (2002) s. 76.

⁴³ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 48.

⁴⁴ Skattedirektoratet - Skatte-ABC 2019/20 (2020) kapittel 229 «Virksomhet - allment» punkt 3.1.

⁴⁵ Naas et al. (2017) s. 309.

⁴⁶ Fallan (2017) s. 274.

sett være egnet til å generere overskudd. Dersom aktiviteten ikke gir *rimelig mulighet for overskudd skal* den ikke anses som virksomhet i skattelovgivningens forstand. Forarbeidene har som nevnt blitt fulgt opp av senere praksis fra Høyesterett.⁴⁷ Momentene må anses som sikker rett.

Multinasjonale selskapers digitale verdiskaping kan oppfylle disse kriteriene såfremt selskapet utøver aktiviteten for egen regning og risiko og med et økonomisk formål for øyet. Vilåret om at selskapets digitale aktivitet må anses som virksomhet i skattelovgivningens forstand synes derfor ikke å være til hinder for skattlegging av digitalisert økonomi.

Det bemerkes at det skatterettslige virksomhetsbegrepet kan anses som nokså progressivt med hensyn til multinasjonale selskapers digitale virksomhet da det også iakttar aktivitet utenfor norsk jurisdiksjon i en samlet vurdering. Dette taler for at det norske virksomhetsbegrepets omfang ikke er til hinder for skattlegging av digitalisert økonomi på tvers av landegrensene.

2.2.2 Utøver eller deltar i

Vilåret om at selskapet må utøve eller delta i den inntektsgenererende virksomheten er et krav til tilknytning mellom skattyter og den aktuelle virksomheten. Selskapet må altså enten være aktøren som utøver den aktuelle virksomheten, eller passivt være deltaker i et selskap som utøver virksomheten.⁴⁸

Vilåret må selvfølgelig vurderes konkret i hver enkelt sak. Kriteriet virker imidlertid ikke til hinder for skattlegging av digital virksomhet. Det vil ofte være relativt klart hvilket selskap som står bak digital virksomhet når den utøves i stor skala. Særlig med tanke på mulighetene for å spore aktivitet og datatrafikk på internett. Uklarheter rundt skattlegging av slik virksomhet er i større grad knyttet til hvorvidt den digitale aktiviteten kan sies å drives eller bestyres i Norge.

2.2.3 Drives her eller bestyres herfra

Vi opplever som nevnt i innledningen⁴⁹ i stadig større grad at fysisk tilstedeværelse nær sluttbrukere ikke er en forutsetning for kommersiell virksomhet og verdiskaping. Dette innebærer at omfanget av skattemekanismer bygget på geografisk tilknytning ikke strekker

⁴⁷ Rt. 2013 s. 421 (Tronviken) avsnitt 31 og Rt. 2015 s. 628 (Solér) avsnitt 27.

⁴⁸ Zimmer (2017) s. 192.

⁴⁹ Se denne avhandlingens punkt 1.2.

til.⁵⁰ Dermed er det avgjørende å ha forutberegnelige rammer for å fastlegge hvor aktivitet utøves og verdi skapes.

Digital aktivitet, herunder både omsetning av immaterielle produkter og fjernsalg via internett, har tvunget frem spørsmålet om hvilken tilknytning en inntektsstrøm må ha til en jurisdiksjon for å plikte å svare skatt.⁵¹

Dersom et selskap har et fysisk kontor, produksjonssted, lager eller ansatte som handler på vegne av selskapet i Norge er det sjeldent tvilsomt at selskapets aktivitet drives her. I slike tilfeller vil selskapets organisatoriske struktur eller fysiske tilholdssted være gjenstand for vurdering når man skal avgjøre om vilkåret for begrenset skatteplikt er oppfylt.

Dersom et selskaps serverpark befinner seg i Norge, eller selskapet ansetter personale for å drive salg eller markedsføring i Norge taler dette for at virksomhet drives her.⁵² Dette vil antagelig også oppfylle de øvrige vilkårene om at selskapet utøver inntekstgenererende virksomhet i Norge som redegjort for over.⁵³

Med hensyn til digital virksomhet er det imidlertid sjeldent like klare holdepunkter å vurdere ut ifra. Når et multinasjonalt selskap utøver virksomhet på en global plattform uten stedlig tilknytning til jurisdiksjonen er det færre konkrete elementer å vurdere vilkåret etter. Kan et multinasjonalt selskap som eksempelvis selger immaterielle tjenester over internett sies å drive virksomhet i Norge?

Med vilkåret om at selskapet enten må *drives* eller *bestyres* i Norge dannet lovgiver rammen for tilknytningskravet til norsk jurisdiksjon. At vilkåret innebærer et behov for tilknytning mellom virksomheten og jurisdiksjonen fremgår av ordlyden. Et selskaps skattemessige tilstedeværelse innenfor norsk skattejurisdiksjon konkretiseres altså her. Nærmere bestemt siktes det til relasjonen mellom selskapets verdigenererende aktivitet og jurisdiksjonen. Multinasjonale selskapers økonomiske aktivitet må derfor finne sted innenfor norsk jurisdiksjon eller ledes fra Norge.

⁵⁰ OECD (2015) s. 99 avsnitt 249 og s. 146 avsnitt 376.

⁵¹ Furuseth & Folkvord (2019) s. 1-2.

⁵² Melsom (2000) s. 152.

⁵³ Se denne avhandlingens punkt 2.2.1 og punkt 2.2.2.

Alternativet om at selskap som «bestyres» fra Norge står separat fra vilkåret om at virksomhet må «drives her». Vilkåret får anvendelse på selskap som ledes fra Norge. Dette alternativet byr imidlertid ikke på særegne problemstillinger med hensyn til den digitale økonomien. Fokuset i det følgende er dermed på alternativet om inntekt fra virksomhet som drives i Norge.

Fra gammelt av var konsensus for begrenset skatteplikt «at omsetningen, tjenesteytelsen eller hva nå virksomhetens innhold er, foregår i riket», slik Aarbakke formulerte det i 1979 med henvisning til dommen inntatt i Rt. 1925 s. 431.⁵⁴ I dommen ble et ansvarlig selskap stiftet for å drive rederivirksomhet. Selskapet solgte imidlertid sine byggekontrakter og ble oppløst før rederivirksomheten kom i gang. Førstvoterende uttalte på side 432 at det å omsette kontrakter «maa betragtes som en næringsdrift eller virksomhet av økonomisk art». En dansk deltaker i selskapet ble derfor holdt skattepliktig for sin gevinst.

Det er etter dette et klart minstekrav for begrenset skatteplikt at den aktivitet som «drives her» må være av økonomisk art, og ha en viss stedlig tilknytning til norsk skattejurisdiksjon. Samme forståelse la finansdepartementet til grunn i Utv. 2008 s. 531 og uttalte videre at det «må vurderes i det enkelte tilfellet basert på den relevante praksis og teori» om aktiviteten er tilstrekkelig for å ilegge begrenset skatteplikt. Digitaliseringen av økonomien utfordrer imidlertid dette utgangspunktet.

Gjert Melsom tok i 2000 til orde for at det kan tenkes visse tilfeller hvor tilstrekkelig stedlig tilknytning til Norge oppstår som følge av salg av tjenester via internett.⁵⁵ Han pekte på to tilfeller. For det første der en tilbyder av tjenester kontinuerlig og over lang tid selger produkter i det norske markedet. Gjerne tilpasset slik at tjenesten eller produktet leveres i norsk språkform. Argumentasjonen bygger på en ide om at markedsføring, avtaleinngåelse, betaling og levering skjer via en datamaskin som er plassert hos kunden i Norge, og at dette representerer tilstrekkelig tilstedeværelse i Norge.

Det andre typetilfellet Melsom skisserte var avtaler som kommer i stand etter omfattende kontakt mellom selger og kjøper. Dette kan være fordi produkter skreddersys sluttbrukeren, eller fordi selve tjenesten som skal ytes forplikter selgeren til aktivitet ovenfor kjøper over en

⁵⁴ Aarbakke (1979) s. 77.

⁵⁵ Melsom (2000) s. 153.

lengere periode. Eksempel på sistnevnte kan være supporttjenester, hostingtjenester løpende leveranser av oppdatert programvare, etc.

Disse synspunktene har imidlertid ikke etablert seg som normgivende. I litteraturen pekes det blant annet på at Høyesterett ikke eksplisitt har gått bort fra krav til fysisk tilstedeværelse i Norge av enten skattyteren selv eller dens representant. Dermed kan neppe tilgang fra datautstyr plassert i Norge til en internettside på en server i utlandet medføre begrenset skatteplikt.⁵⁶

I dommen inntatt i Rt. 2015 s. 1360 (Odfjell) behandlet Høyesterett en problemstilling knyttet til vilkåret om at virksomheten må «drives» i Norge. Saken omhandlet gyldigheten av ligningen av Bermuda-registrerte Odfjell Rig Ltd. for årene 2009 til 2011.

Odfjell Rig Ltd. deltok som kommandittist i Deep Sea Drilling Company II KS som hadde til eneste formål å eie og drive utleie av en oljeplattform til et søsterselskap. Kommandittselskapet hadde engasjert et norsk managementselskap, Odfjell Drilling AS, til å utføre støttefunksjoner til administrering av utleie av plattformen. Den aktivitet som foregikk i Norge gjennom representanten, Odfjell Drilling AS, var av begrenset omfang for kommandittselskapet. Selve utleievederlaget av plattformen var på om lag 540 millioner kroner per år, langt mer enn Odfjell Drilling AS sitt vederlag for utleie- og operasjonstjenester på 11 millioner kroner pr. år med enkelte tillegg.

Et kommandittselskap er ikke et eget skattesubjekt i medhold av sktl. § 2-2 andre ledd. Det er den enkelte deltaker i selskapet som plikter å svare skatt i henhold til sin eierandel.

Spørsmålet for Høyesterett var om den utenlandske deltakeren, Odfjell Rig Ltd., var begrenset skattepliktig til Norge for inntekter fra utleien av plattformen. Avgjørende for løsningen av spørsmålet var om inntektene til Odfjell Rig Ltd. ble vunnet ved at deres aktivitet i kommandittselskapet de deltok i «drives her».⁵⁷

Førstvoterende kom innledningsvis, på vegne av flertallet på fire, til at ordlyden i sktl. § 2-3 første ledd bokstav b ikke ga «svar på arten og omfanget aktiviteten må ha for å være

⁵⁶ Naas et al. (2017) s. 320.

⁵⁷ Rt. 2015 s. 1360 (Odfjell) avsnitt 45.

virksomhet som «drives her» i lovens forstand».⁵⁸ Forarbeidene til både någjeldende regel og bestemmelsen i skatteloven fra 1911⁵⁹ løste heller ikke spørsmålet.

Flertallet tar utgangspunkt i betraktninger av Aarbakke i boken «Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett»⁶⁰ hvor Aarbakke antok at det utenlandske selskapet må ha en representant som oppholder seg i Norge for å kunne anses å drive virksomhet her.⁶¹ Denne representanten må ha utført en aktivitet av et visst omfang. Dette underbygges av Finansdepartementet i en uttalelse fra 2006.⁶²

Tidligere rettspraksis var også sparsom, men flertallet finner støtte i dommen inntatt i Rt. 2011 s. 999 (Allseas) for at «mer perifere handlinger» ikke er tilstrekkelig omfangsrike for at drivervilkåret er oppfylt selv om handlingene inngår i virksomheten. Dette til tross for at Allseasdommen ikke angår tolkningen av sktl. § 2-3 første ledd bokstav b direkte.

Høyesterett forsto altså vilkåret slik at et utenlandsk selskaps aktivitet i Norge må falle inn under «den sentrale karakteristikken av den utenlandske virksomheten». Videre må omfanget av aktiviteten rekke ut over minstekravet for hva som skal til for at det foreligger virksomhet i skattelovens forstand.

Til sist må det være tilstrekkelig sammenheng mellom fortjenesten som skal gi grunnlag for skatteplikt og den utøvde virksomheten. For sistnevnte moment fant Høyesterett støtte i dommen inntatt i Rt. 2001 s. 512 (Safe Service), men utpenslet innholdet ytterligere. Tilstrekkelig sammenheng innebærer ifølge flertallet i Odfjelldommen at vederlaget må ha hatt sitt «tyngdepunkt i prestasjoner som er utført her i riket». Dermed er det utilstrekkelig om aktiviteten i Norge kun kan anses som utføring av rene støttedfunksjoner til kjernevirksomheten.⁶³

Det uttales ikke eksplisitt av førstvoterende, men her knyttes rettsregelen opp mot et lignende element i OECDs mønsteravtale art. 5 nr. 4. I konvensjonen heter det at «permanent

⁵⁸ Rt. 2015 s. 1360 (Odfjell) avsnitt 47.

⁵⁹ Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt § 15

⁶⁰ Aarbakke (1967) s. 2.46.

⁶¹ Rt. 2015 s. 1360 (Odfjell) avsnitt 48.

⁶² UFIN-2006-38A.

⁶³ Rt. 2015 s. 1360 (Odfjell) avsnitt 56.

establishment» ikke skal inkludere virksomheters aktivitet som er av ren «preparatory or auxiliary character».

Høyesterett kunne dermed konkludere med at utleievirksomheten Odfjell Rig Ltd. deltok i ikke drives i Norge fordi leieavtalen ble besluttet og utført både formelt og reelt av selskapsmøtet i utlandet. Odfjell Rig Ltd. sine inntekter hadde heller ikke sitt tyngdepunkt i prestasjoner utført i Norge. Ligningen av Odfjell Rig Ltd. måtte derfor oppheves.⁶⁴

Odfjelldommen har blitt fulgt opp i senere tid og må betraktes som utgangspunktet for de lege lata på området.⁶⁵ Spørsmålet er derfor om multinasjonale digitale selskapers virksomhet kan vurderes etter de tre kriteriene fra dommen.

Kriteriet om at selskapenes virksomhet i Norge må kunne anses som den sentrale karakteristikken av den utenlandske virksomheten bør ikke by på store problemer med tanke på digital økonomi. Selskaper som utfører grenseoverskridende aktivitet har gjerne en sentral plattform for de tjenester som tilbydes. Aktiviteten befinner seg mellom denne plattformen og sluttbrukere. Den sentrale karakteristikken i virksomheten er således agnostisk til hvor brukerne rent fysisk befinner seg. Kriteriet setter derfor neppe et uhensiktsmessig hinder for skatting av digital økonomi.

Det er heller ikke tvilsomt at digital aktivitet kan rekke ut over hva som anses som minstekravet for at det foreligger virksomhet i skattelovens forstand.⁶⁶

Kravet til sammenheng mellom fortjenesten som skal gi grunnlag for skatteplikt og den utøvde virksomheten kan også fange opp digital økonomi. Det må selvfølgelig vurderes i hvert enkelt tilfelle om kriteriet er oppfylt, men digitalisering av virksomhet bør ikke være til hinder for å kunne peke på en konkret relasjon mellom inntekt og prestasjoner som er utført i Norge.

Rettsregelen i Odfjelldommen er likevel ikke uproblematisk med hensyn til digitalisert verdiskaping. For det første var faktum i saken knyttet opp til en ganske ulik virksomhetstype

⁶⁴ Rt. 2015 s. 1360 (Odfjell) avsnitt 65-67.

⁶⁵ Se dom fra Oslo tingrett inntatt i Utv. 2016 s. 342.

⁶⁶ Se denne avhandlingens punkt 2.2.1.

sammenlignet med typisk digital verdigenererende aktivitet utøvet over internett. Dette taler for redusert overføringsverdi for regulering av digital virksomhet.

For det andre var det tale om en kortvarig avtale for å oppfylle en borekontrakt. Dermed kan dommen få noe begrenset verdi på langvarige eller vedvarende forhold.

For det tredje forutsatte Odfjelldommen at det utenlandske selskapet handlet med eller via en representant som befinner seg i Norge. Dersom en slik representant ikke er benyttet er det vanskelig å bruke dommen direkte som prejudikat. Det må i så fall foreligge en annen form for fysisk tilknytning mellom selskapet og Norge for begrenset skatteplikt.

For at de lege lata etter Odfjelldommen skal kunne hjemle plikt til skatt av inntekt fra norsk kilde må det dermed finnes et element innenfor norsk skattejurisdiksjon som knytter selskapet til inntekten. Som støtte for at en representant kunne etablere slik tilknytning mellom Odfjell Rig Ltd. og Norge viste Høyesterett som nevnt til Aarbakke. Også i nyere litteratur knyttes vilkåret om at selskap må «drives her» til bruk av ulike representanter eller mellommenn.⁶⁷

Den digitale økonomiens manglende behov for slike representanter er imidlertid i seg selv iboende i slike virksomheter. Det er selve digitaliseringen av virksomhetens aktivitet som utøver denne mellomleddfunksjonen. Internett representerer i dag den funksjonen en representant ville utøvd på vegne av et selskap få år tilbake i tid. Informasjonsteknologien som er integrert i selskapenes infrastruktur er koblingen mellom et selskap i ett land og brukere eller kunder i andre land.

Det lar seg neppe gjøre å tøyne rettsregelen fra Odfjelldommen så langt at internett i seg selv kan ilegges samme status som en representant eller et slikt nødvendig mellomledd. Imidlertid settes problemet med det norske tilknytningskravet på spissen gjennom en slik illustrasjon.

Dersom man knytter et selskaps aktivitet til sluttbrukernes datamaskiner til forskjell for selskapets egen infrastruktur i hjemstaten kan man se for seg at tilknytningskravet i sktl. § 2-3 første ledd bokstav b kan anvendes på digital virksomhet. Det er imidlertid vanskelig å forstå regelen slik etter å ha sett nærmere på ordlyden, forarbeid og rettspraksis.

⁶⁷ Naas et al. (2017) s. 316-319 og Zimmer (2017) s. 194.

2.3 Oppsummerende merknader

Med hensyn til skattlegging av multinasjonale virksomheter er sktl. § 2-3 første ledd bokstav b primærkilden for å identifisere skattesubjektet. Som vi har sett er det norske skatterettslige virksomhetsbegrepets omfang ikke til hinder for skattlegging av multinasjonal digitalisert økonomi. Heller ikke vilkåret om at skattesubjektet må utøve eller delta i virksomheten byr på særegne problemer i lys av digital virksomhet. Problematikken knytter seg i det vesentlige til kravet om tilknytning mellom virksomheten og jurisdiksjonen.

Regelen om begrenset skatteplikt krever ikke nødvendigvis at det multinasjonale selskapet har et fysisk kontor eller fabrikk i Norge. Det er likevel et krav om at det kan konkretiseres en relasjon mellom selskapet og norsk skattejurisdiksjon. Mye tyder på at ren digital eller immateriell virksomhet ikke vil være tilstrekkelig for å etablere en slik tilknytning.

Vi ser også at Høyesterett har vært tilbakeholden fra å tolke reglene slik at digital virksomhet knyttes opp mot tilknytningskravet i sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. I mangel på regler myntet på digital virksomhet bygger Høyesterett sine votum på praksis og litteratur fra tiden før informasjonsteknologi ble et dominerende element i multinasjonal virksomhet.

Som nevnt i innledningen⁶⁸ tilsier hensynet til legalitet og forutberegnelighet på skatterettens område at man må praktisere en nokså restriktiv holdning mot å tolke skatteregler utvidende til skattyters ugunst.⁶⁹ Det vil nok være å strekke ordlyden for langt dersom man skal tolke bestemmelsen utvidende slik at også digitalisert aktivitet skal omfattes av bestemmelsen.

Norsk intern skatterett virker derfor ikke å være tilstrekkelig tilpasset den nye digitale økonomien, og er således ikke egnet til å skattlegge den.

3 Er skatteavtaleretten egnet til å skattlegge den digitale økonomien?

Skatteavtaler er en viktig mekanisme for skattlegging av mellomstatlig virksomhet. Det er derfor naturlig å undersøke om skatteavtaleretten er egnet til å regulere skattelegging av digital økonomi fra multinasjonale selskaper uten fysisk tilstedeværelse innenfor norsk jurisdiksjon. Det er imidlertid i utgangspunktet en forutsetning for et selskaps

⁶⁸ Se denne avhandlingens punkt 1.3.

⁶⁹ Se eksempelvis dommen inntatt i Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbøe) øverst på side 1297.

skatteavtalebeskyttelse at selskapet først kan defineres som eget skattesubjekt etter sktl. § 2-2.⁷⁰

Skatteavtalene mellom Norge og fremmede stater er bindende for norske personer og skattemyndigheter. I medhold av lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv. § 1 nr. 1 har myndighetene hjemmel til å inngå skatteavtaler med andre stater. I slike avtaler kan man fastsette egne «regler for deling av skattefundamentene» med fremmede stater.

Primærhensikten med skatteavtalene er å forhindre internasjonal dobbeltbeskatning.⁷¹ Gjennom slike avtaler lempes dermed myndighetene skattereglene for å forhindre dobbeltbeskatning.⁷²

Vi ser også at skatteavtalene i økende grad har til hensikt å forhindre skatteunndragelse og skatteomgåelse. Dette ble det lagt særlig vekt på ved revisjonen av OECDs mønsteravtale i 2017.⁷³

Skatteavtalene kan imidlertid ikke utvide norske myndigheters beskatningsrett av multinasjonale selskaper i forhold til de begrensninger som fremgår av skattelovgivningen.⁷⁴ En skatteavtale kan således ikke skjerpe skattlegging sammenlignet med intern norsk skattelovgivning.⁷⁵

Eksempelvis inneholder skatteavtalen mellom Norge og Canada art. 12⁷⁶ regler om rett til å legge kildeskatt på royalties. Denne retten kan imidlertid ikke norske skattemyndigheter benytte seg av uten tilsvarende hjemmel til skattlegging i norsk intern skattelovgivning.⁷⁷

Videre kan en skattyter kreve at det ses bort fra skatteavtalen dersom skattyteren ønsker dette.⁷⁸

⁷⁰ Skaar (2006) s. 87.

⁷¹ Folkvord et al. (2018) s. 1056 og Zimmer (2018) s. 63.

⁷² Brudvik (2017) s. 133.

⁷³ Zimmer (2017) s. 61.

⁷⁴ Liland & Nordbø (2002) s. 33.

⁷⁵ Skaar (2006) s. 45 og Zimmer (2017) s. 65.

⁷⁶ Overenskomst mellom Norge og Canada til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og av formue 12. juli 2002.

⁷⁷ Liland & Nordbø (2002) s. 33.

⁷⁸ Zimmer (2017) s. 65 og Brudvik (2017) s. 133.

For å forstå rekkevidden av norsk skattelegging av multinasjonale selskaper må dermed både intern norsk skatterett og eventuell relevant skatteavtale analyseres. Dersom et selskap ikke har begrenset skatteplikt i medhold av sktl. kapittel 2 vil selskapet heller ikke kunne skattlegges etter eventuell skatteavtale med selskapets hjemstat.

I motsatt fall, der selskap fanges opp som skattesubjekt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, må skatteavtalen undersøkes. Hvis avtalen inneholder en lempingsklausul for det aktuelle skatteobjektet går denne foran intern norsk lovgivning. Skatteavtalen får i et slikt tilfelle status som *lex specialis*.⁷⁹

Betydningen av dette er at skatteavtaleretten alene ikke kan danne grunnlag for skattlegging av multinasjonal digital virksomhet. Dersom norske internrettslige regler ikke strekker til vil ikke skatteavtale kunne avhjelpe dette. Skatteavtaleretten slik den er i dag er dermed ikke en fullgod løsning på denne avhandlingens hovedproblemstilling.

Det kan likevel være interessant å undersøke om skatteavtaleretten kan inneholde regler som isolert sett kan være egnet til å skattlegge den nye digitale økonomien. Dette fordi betydningen av skatteavtaleretten kan påvirke øvrige regler. Dersom enkeltbestemmelser i skatteavtaleretten er egnet til å skattlegge digital multinasjonal økonomi kan lovgiver tilpasse norsk intern rett slik at reglene harmoniserer.

Mer konkret kan det være interessant undersøke hvorvidt OECDs mønsteravtale inneholder mekanismer for skattlegging av digital multinasjonal økonomi. Mønsteravtalen er et instrument for homogenitet på tvers av landegrensene, og de aller fleste skatteavtalene bygger på mønsteravtalen.⁸⁰ Mønsteravtalen er ikke bindende for medlemsstatene, men det anbefales at denne legges til grunn når statene inngår og reviderer skatteavtaler.⁸¹

Mønsteravtalen var som nevnt gjenstand for revisjon i 2017. Med tanke på hovedproblemstillingens digitale aspekt er det mest nærliggende å analysere mønsteravtalen slik den nå lyder med tilhørende kommentarer. Dette til tross for at de nåværende norske skatteavtalene med andre stater i hovedsak bygger på mønsteravtalen slik den lød før 2017.

⁷⁹ Zimmer (2017) s. 73.

⁸⁰ Zimmer (2017) s. 73.

⁸¹ Zimmer (2017) s. 59.

3.1 Er OECDs mønsteravtale egnet til å skattlegge den digitale økonomien?

Spørsmålet er om mønsteravtalen slik den er i dag er et egnet instrument for å skattlegge digital økonomi.

Utgangspunktet for skattlegging av virksomhetsinntekter fremgår av mønsteravtalen art. 7 nr. 1. Fortjeneste fra selskap er bare gjenstand for skatteplikt i den staten selskapet er hjemmehørende. Utgangspunktet i bestemmelsen begrenser altså ikke hjemstatens rett til skattlegging etter intern skatterett. Dersom det aktuelle selskapet driver virksomhet i den andre kontraherende staten kan det imidlertid være adgang til å skattlegge inntekten som genereres i kildestaten.⁸²

For at virksomhetsinntekter skal være gjenstand for skatteplikt i kildestaten hvor det aktuelle selskapet ikke er hjemmehørende må selskapet bedrive «business in the other Contracting State through a permanent establishment».⁸³ Business er ikke nærmere definert i mønsteravtalen. Dette innebærer at det norske virksomhetsbegrepet legges til grunn i henhold til mønsteravtalens art. 3 nr. 2.⁸⁴

Det avgjørende uttrykket i art. 7 er «permanent establishment». Dette uttrykket er nærmere legaldefinert i art. 5 som «a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on». Etter ordlyden må det altså være tale om et fast forretningssted som selskapet helt eller delvis utøver sin virksomhet igjennom.

Det er alminnelig antatt at vilkårene for «permanent establishment» er tredelt.⁸⁵ For det første må det være tale om en forretningsinnretning eller et forretningssted (place of business). For det andre må denne forretningsinnretningen være et fast sted (fixed). Dette innebærer at forretningsinnretningen må befinne seg på et bestemt geografisk punkt, over en viss tid. Til sist må hele eller deler av selskapets virksomhet i en viss grad kanaliseres gjennom dette forretningsstedet (wholly or partly carried on [through]).

⁸² Folkvord et al. (2018) s. 1094.

⁸³ Holmes (2007) s. 150.

⁸⁴ Liland & Nordbø (2002) s. 76 og Naas et al. (2017) s. 93.

⁸⁵ Brudvik (2017) s.137 og OECDs kommentarer til mønsteravtalen art. 5 avsnitt 6.

3.1.1 Place of business

Forretningsinnretning eller forretningssted er ikke nærmere definert i bestemmelsen, foruten en ikke-uttømmende liste over typetilfeller hvor kriteriet er oppfylt. Det kan imidlertid legges til grunn at de fleste typer fysiske objekter som kan benyttes som plattform for virksomhet kan tilfredsstillende dette kriteriet.⁸⁶ Typisk vil et kontor, en fabrikk eller et utsalgssted svært ofte oppfylle vilkåret. Det kan likevel oppstå tvilsspørsmål når virksomheten er knyttet til mer utradisjonelle objekter.⁸⁷

En server er et fysisk objekt som etter denne forståelsen kan være en slik forretningsinnretning. Det er da tale om den fysiske maskinen eller maskinene som utgjør serverparken. Dette til forskjell for tjenesten som utføres via serveren. En internettside som ligger på en server vil ikke alene kunne forstås som en fysisk innretning. Det er i litteraturen antatt at en slik internettside derfor ikke kan oppfylle kravet til «place of business».⁸⁸ Heller ikke andre typer immaterielle eiendeler anses å være en forretningsinnretning.

Den samme distinksjonen fremgår av kommentarene til bestemmelsen. Datautstyr som kan plasseres et bestemt sted kan forstås som en forretningsinnretning. Særlig hvis disse opereres og vedlikeholdes av selskapet.⁸⁹ Det motsatte er tilfelle for en internettside «which is a combination of software and electronic data». Dette utgjør ikke i seg selv «tangible property» og kan derfor ikke «constitute a “place of business”».⁹⁰

3.1.2 Fixed

At forretningsinnretningen må være «fixed» innebærer som nevnt at innretningen må befinne seg på et bestemt geografisk sted over en viss tid.⁹¹

Når det gjelder varighet er det vanskelig å tallfeste en nedre grense for tidskravet. Dersom mønsteravtalen hadde hatt en regel om at vilkåret var oppfylt etter et nærmere bestemt antall

⁸⁶ Naas et al. (2017) s. 341.

⁸⁷ Laursen (2011) s. 69

⁸⁸ Naas et al. (2017) s. 342-343.

⁸⁹ OECDs kommentarer til mønsteravtalen art. 5 avsnitt 41.

⁹⁰ OECDs kommentarer til mønsteravtalen art. 5 avsnitt 123.

⁹¹ Laursen (2011) s. 72 og Brudvik (2017) s. 137.

uker ville en slik grense bli gjenstand for skattemessig tilpasning.⁹² I kommentarene til art. 5 antydes det at en periode på seks måneder vil oppfylle kravet.⁹³

Slik har også Høyesterett forstått bestemmelsen. Spørsmålet ble blant annet behandlet i dommen inntatt i Rt. 2004 s. 957 (PGS). Et norskregistrert aksjeselskap hadde utført arbeid utenfor kysten av Elfenbenkysten i to perioder på 25 dager og 41 dager. Spørsmålet var om selskapet hadde fast driftssted i Elfenbenkysten etter skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenkysten fra 1978.⁹⁴

Høyesterett fant enstemmig at «oppdrag av noen ukers varighet faller klart utenfor en naturlig forståelse av fast driftssted» slik mønsteravtalen art. 5 første ledd ble praktisert. Det ble uttalt at «fast driftssted normalt krever at virksomhet gjennom driftsstedet utøves i mer enn seks måneder».

Med hensyn til digitalisert virksomhet er ikke tidsaspektet problematisk. Normalt er det mulig å måle digital virksomhet i omfang over tid. Aktivitet på internett er i det vesentlige sporbar i ettertid, og datatrafikk lar seg fortløpende overvåke. Man vil således kunne konkretisere varigheten av et selskaps digitale virksomhet innenfor en jurisdiksjon.

Kravet til geografisk tilstedeværelse er derimot ikke like forenelig med digital virksomhet. Uttrykket «fixed» taler for at virksomheten må være plassert eller festet til et geografisk punkt.

Det er imidlertid ikke et krav om at virksomhetens eiendom må være festet i bakken. Det er tilstrekkelig at selskapet har utstyr eller maskineri som befinner seg innenfor skattejurisdiksjonen.⁹⁵ I kommentarene vises det likevel til at det må være en «link» mellom selskapets «place of business» og det geografiske punktet.⁹⁶ Denne koblingen må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle, og det er ikke gitt at alle former for virksomhetsaktivitet utøvet

⁹² Naas et al. (2017) s. 349.

⁹³ OECDs kommentarer til mønsteravtalen art. 5 avsnitt 28.

⁹⁴ Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Elfenbenskysten til unngåelse av dobbeltbeskatning og gjennomførelse av gjensidig administrativ bistand med hensyn til skatter av inntekt 15. februar 1978.

⁹⁵ Skaar (2006) s. 135.

⁹⁶ OECDs kommentarer til mønsteravtalen art. 5 avsnitt 21.

innenfor et nærmere avgrenset område vil anses som et spesifikt forretningssted etter bestemmelsen.⁹⁷

Høyesterett tok stilling til om dette vilkåret var oppfylt i dommen inntatt i Rt. 1994 s. 752 (Alphawell). Et britisk selskap utførte konsulenttenester for Statoil etter avtaler inngått for ett år av gangen. Konsulenten skulle arbeide om lag seks måneder i året i Norge. Oppholdene i Norge var av varierende varighet, men ikke lenger enn to måneder av gangen. Bestemmelsen om fast driftssted i dagjeldende skatteavtale mellom Norge og England fra 1985⁹⁸ bygde på mønsteravtalens art. 5.

I siste avsnitt på side 763 peker Høyesterett på at konsulenten arbeidet fra ulike kontorer tilhørende Statoil, både i Stavanger og Bergen. Forretningsstedet kunne derfor ikke karakteriseres som fast. Dermed kunne konsulenten ikke anses skattepliktig til Norge etter skatteavtalen.

Dommen har vært gjenstand for kritikk i ettertid. Særlig ble det poengtert av Skaar at det ikke bør være avgjørende at skattesubjektet arbeidet fra ulike kontor i ulike bygninger. Om virksomheten utøves fra ulike bygninger innenfor samme anlegg bør ikke tale for at skattyteren ikke arbeidet ut fra et fast driftssted.⁹⁹

I 2003 kom det inn i kommentarene til mønsteravtalen art. 5 at stedskravet kan være oppfylt dersom aktiviteten utgjør en sammenhengende forretningsmessig og geografisk helhet. Dette legger ytterligere press på dommens ratio decidendi.¹⁰⁰

Imidlertid ser vi at regelen i mønsteravtalen art. 5 fremdeles hviler på fysisk tilstedeværelse. Det er virksomhetsaktivitetens kobling til et nærmere avgrenset fysisk sted som er gjenstand for vurdering. Den digitale økonomien er velegnet til å skape verdier innenfor en jurisdiksjon uten fysisk tilstedeværelse. Dermed kan slike selskaper unngå å fanges opp av vilkåret om at virksomheten må være «fixed» til et gitt geografisk punkt.

⁹⁷ OECDs kommentarer til mønsteravtalen art. 5 avsnitt 25.

⁹⁸ The Double Taxation Relief (Taxes on Income) (Norway) Order 1985 no. 1998.

⁹⁹ Skaar (1995) s. 345.

¹⁰⁰ Naas et al. (2017) s. 348-349.

3.1.3 Business is wholly or partly carried on through

Det siste vilkåret for «permanent establishment» er at selskapets «business (...) is wholly or partly carried on [through]» den aktuelle forretningsinnretningen. Dette innebærer etter sin ordlyd at selskapet helt eller delvis må benytte forretningsinnretningen i sin virksomhet i jurisdiksjonen. Det stilles ikke nærmere krav til aktivitetens omfang, slik at en hvilken som helst grad av aktivitet oppfyller vilkåret.¹⁰¹

I henhold til kommentarene skilles det mellom «mere presence of an enterprise» og om stedet er «at the disposal of that enterprise». Det er altså avgjørende at selskapet kan disponere, enten som eier eller leietager, over forretningsstedet. Kriteriet vil kunne være oppfylt dersom selskapet har «the effective power to use that location as well as the extent of the presence of the enterprise at that location».¹⁰²

I kommentarene eksemplifiseres det med hvordan nettverksoperatører for mobiltelefoni tillater brukere fra andre selskap fra andre land å benytte nettverket deres i henhold til såkalte roamingavtaler.¹⁰³ Gjennom slike avtaler trenger ikke eksempelvis Telenor eller Telia å bygge ut sine nettverk i andre land. Det poengteres i kommentarene at slik virksomhet ikke anses som utøvd gjennom selskapets forretningssted, nettopp fordi hjemstatens operatør bare videresender telefontrafikken til riktig operatør.

Det kan kanskje trekkes paralleller mellom slik telekommunikasjon og internettrafikk. Fra et teknisk ståsted er ikke signaltypene ulike. Dette taler for at digital trafikk alene ikke kan anses som tilstrekkelig for å oppfylle vilkåret om fast forretningssted etter mønsteravtalen art. 5.

3.2 Oppsummerende merknader

Analysen fant at immaterielle eiendeler og tjenester levert over internett alene ikke kan oppfylle vilkåret om «permanent establishment». Fundamentet for skatteavtalerettens regler for skattlegging av virksomhetsinntekter etter mønsteravtalen art. 7 nr. 1, jf. art. 5 nr. 1 knyttes tradisjonelt til selskapenes fysiske tilstedeværelse.¹⁰⁴ Kravet til fysisk og geografisk tilstedeværelse fremgår nokså klart av mønsteravtalen art. 5. Dermed krever hjemmel til

¹⁰¹ Holmes (2007) s. 151.

¹⁰² OECDs kommentarer til mønsteravtalen art. 5 avsnitt 12.

¹⁰³ OECDs kommentarer til mønsteravtalen art. 5 avsnitt 38.

¹⁰⁴ Beveridge (2000) s. 83.

skatteplikt etter utgangspunktet i skatteavtaleretten at selskapet etablerer fysisk tilstedeværelse innenfor jurisdiksjonen.

Sammenligner man dette med norsk internrettslig hjemmel for kildebeskatning av utenlandske foretak slik den fremgår av sktl. § 2-3 første ledd bokstav b er forskjellen tydelig. Sktl. § 2-3 har et større nedslagsfelt. Regelen er i større grad ment å vektlegge et selskaps reelle utførelse av aktivitet i Norge sammenlignet med mønsteravtalen. Det er ikke bare et selskaps eventuelle fysiske tilstedeværelse som er gjenstand for vurdering. Disse funnene er i tråd med den alminnelige oppfatningen i juridisk litteratur om at skatteavtalens tilknytningsvilkår er snevrere enn norsk internrett.¹⁰⁵

Når vi i tillegg kan konkludere med at skatteavtalene ikke har til hensikt å utvide norske myndigheters beskatningsrett av multinasjonale selskaper virker ikke de någjeldende skatteavtalereglene egnet til å løse avhandlingens hovedproblemstilling.

4 Er OECDs regler egnet til å skattlegge den nye digitale økonomien?

I februar 2013 publiserte OECD en rapport¹⁰⁶ som identifiserte nødvendige tiltakspunkter for å adressere multinasjonale selskapers uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting (BEPS). Det var ønskelig å skape uniforme instrumenter slik at stater kunne samkjøre normering for å forhindre uønsket økonomisk aktivitet med skattefortrengsel som formål.

Handlingsplanen hadde to sider. For det første identifiserte OECD et behov for fundamentale endringer i verdenssamfunnets mekanismer for håndtering av mellomstatlige skattespørsmål for å hindre internasjonale selskaper i å betale liten eller ingen skatt. For det andre ble det avdekket et behov for adopsjon av nye konsensusbaserte elementer i internasjonale skatteregler tilpasset den moderne digitaliserte forretningsverden vi lever i.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Zimmer (2017) s. 195.

¹⁰⁶ OECD (2013a).

¹⁰⁷ OECD (2013b) s. 13.

Handlingsplanen definerte 15 spesifikke tiltakspunkter som tok for seg ulike sider av BEPS-problemet i den globale økonomien.¹⁰⁸ Disse 15 tiltakspunktene ble publisert fra høsten 2014 og høsten 2015.

Med tanke på digital økonomi var det særlig den første handlingsplanen «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy»¹⁰⁹ som var interessant. OECD fant at den digitale økonomien ikke direkte fører med seg særegne muligheter for overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget. Digital økonomi er imidlertid velegnet til å utnytte regelverk som er sårbare for slik utnyttelse. Digital økonomi forverrer altså mellomstatlig BEPS-problematikk.¹¹⁰

OECD utviklet derfor ikke direkte anbefalinger til skattnormer spesifikt myntet på digital økonomi. Konklusjonen i handlingsplanen var at alle de øvrige handlingsplanene OECD arbeidet med måtte utvikles slik at de var tilpasset digitalisert verdiskaping.¹¹¹ Det ble likevel pekt særlig på problematikk rundt tilknytningsvilkår som bygger på fysisk tilstedeværelse og mulige løsninger for å adressere disse.¹¹²

I 2016 ble «The OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS» etablert. Formålet var å videreføre arbeidet med BEPS og inkludere flere stater til å delta i arbeidet. Jurisdiksjoner som ønsker å delta i arbeidet i Inclusive Framework må forplikte seg til nasjonal implementering av de 15 tiltakspunktene fra BEPS-handlingsplanen.¹¹³

I våren 2019 flyttet Inclusive Framework fokuset over til skatteproblematikk særlig aktualisert av digitalisert økonomi. OECD publiserte i mai 2019 «Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy».¹¹⁴

Publikasjonen var en redegjørelse for revisjoner av den opprinnelige handlingsplanen og behovet for det videre arbeidet i Inclusive Framework med fokus på skatteutfordringene som

¹⁰⁸ OECD (2013b) kapittel 3, s. 13 flg.

¹⁰⁹ OECD (2015).

¹¹⁰ OECD (2015) s. 144 avsnitt 368.

¹¹¹ OECD (2015) s. 144 avsnitt 369.

¹¹² Se særlig OECD (2015) s. 107 punkt 7.6.1 om tilknytningsregel basert på «significant economic presence».

¹¹³ OECD (2017) s. 11.

¹¹⁴ OECD (2019a).

digitaliseringen bringer. Inclusive Framework definerte med dette to pilarer for det videre arbeidet. Utviklingen av disse reglene er fremdeles på et tidlig stadium. Arbeidet skal etter planen slutføres innen utgangen av 2020.

Den første pilaren dreier seg om fordeling av staters rett å skattlegge multinasjonale selskaper, med særlig vekt på nasjonale regler om tilknytning. Den andre pilaren tar for seg de øvrige BEPS-problemene og tar sikte på å utvikle regler som kan gi stater rett til å pålegge skatteplikt der andre jurisdiksjoner ikke skattlegger et subjekt fullt ut, eller skattlegger i det hele tatt.

Spørsmålet videre er derfor om reglene og skattemekanismene som utvikles under disse to pilarene kan være egnet til å skattlegge digitalisert multinasjonal virksomhet.

4.1 Nærmere om pilar 1

Pilar 1 omhandler fordeling av beskatningsrett mellom land. Hensikten er å tilpasse eksisterende skatteregler slik at de skal være egnet til skattlegging av digitalisert økonomi. Formålet er å gi en utvidet beskatningsrett til de jurisdiksjonene der selskapenes reelle aktivitet utøves. Disse jurisdiksjonene betegner Inclusive Framework som «markedsstatene».

For å oppnå dette må digitalisert verdiskaping sees i sammenheng på tvers av land. Deler av multinasjonale selskapers inntekt, og dermed skatteproveny må omfordeles mellom markedsstatene.¹¹⁵ Slik vil selskapers skatteplikt i større grad knyttes til de jurisdiksjoner hvor aktivitet reelt utøves. Denne retten til skattlegging skal kunne tilordnes markedsstatene uten hensyn til selskapets fysiske tilstedeværelse. Innenfor jurisdiksjoner hvor multinasjonale selskaper utøver sin aktivitet skal myndighetene kunne skattlegge deler av selskapenes samlede overskudd.¹¹⁶

Inclusive Framework har valgt å dele pilar 1 inn i tre deler betegnet som amount A, amount B og amount C. Gjennom disse størrelsene ønsker Inclusive Framework å skape rammene for at det internasjonale skatteregimet skal bli mer stabilt, og at forskjeller i skattegrunnlagene til de ulike markedsstatene skal utjevnes.

¹¹⁵ Prop. 1 LS (2019–2020) Skatter, avgifter og toll 2020 kapittel 21 s. 234.

¹¹⁶ OECD (2020) s. 8 avsnitt 10.

Amount A er kort forklart skattlegging av en liten andel av fortjeneste som tildeles markedsstatene. Det skal utvikles en formel for utregning for å fastsette det nærmere omfanget av amount A.

Med amount B tar Inclusive Framework sikte på å standardisere skattlegging av godtgjørelser for markedsførings- og distribusjonsfunksjoner som foregår i markedsstatene. Det er da tale om selskaper som kjøper produkter eller tjenester (typisk fra nærstående parter i samme konsern) for videresalg. Reglene under amount B fungerer som et supplement eller en tilleggsfunksjon og støtter på denne måten opp amount A.

Med amount C ønsker Inclusive Framework å få på plass prosedyrer for å forebygge og løse tvister som måtte oppstå mellom statene.

Med hensyn til skattlegging av digitalisert økonomi må amount A betraktes som primærløsningen under pilar 1. Denne retten til skattlegging er et direkte svar på skatteutfordringene som oppstår som følge av den digitale økonomien.¹¹⁷ Fokus for avhandlingen vil dermed være på amount A.

4.1.1 Amount A

Hensikten er å tildele markedsstatene en rett til skattlegg av en liten andel av selskapers «residual profit» (resterende eller gjenværende fortjeneste).

Amount A vil være begrenset til å kun gjelde større multinasjonale selskaper som oppfyller et nytt tilknytningsvilkår til markedsstatene. Det skal også fastsettes en nedre grense for fortjeneste for å kunne skattlegges etter amount A. Vilklårene for skattlegging av amount A kan dermed knyttes til en virksomhets omfang og tilknytning til jurisdiksjonen.

Beregningen av amount A vil være basert på brutto fortjeneste. Kun den delen av et selskaps overskudd som overstiger et visst lønnsomhetsnivå vil omfattes av regelen. Det er ikke endelig avklart hvor denne terskelen skal settes. Det er heller ikke avgjort hvor stor del av et selskaps fortjeneste som skal kunne være gjenstand for skatt i markedsstatene.¹¹⁸

¹¹⁷ OECD (2020) s. 9 avsnitt 13.

¹¹⁸ OECD (2020) s. 14 avsnitt 46.

Videre skal det utvikles en «allocation key» (tildelingsnøkkel) som definerer nærmere hvor stor del av et selskaps gjenværende fortjeneste som kan være gjenstand for skatt i de ulike markedsstatene.

4.1.1.1 Kravet til omfang for amount A

Skattlegging av amount A skal i hovedsak bebyrde to typer virksomheter, automatiserte digitale tjenester og forbrukervendte virksomheter.¹¹⁹ Petroleumsutvinning, de fleste typer finansielle tjenester og forsikringstjenester, og drift av skip og fly i internasjonal trafikk er særskilt unntatt omfanget av amount A.¹²⁰

Med automatiserte digitale tjenester menes virksomheter som leverer automatiserte og standardiserte digitale tjenester i et stort omfang til store brukergrupper på tvers av landegrensler. Disse selskapene har gjerne fysisk tilstedeværelse i mer enn bare en jurisdiksjon, men felles for slike selskaper er at de er i stand til å operere i langt flere stater enn de er registrert eller har kontor i.¹²¹

Det er da typisk tale om selskaper som eksempelvis leverer annonsetjenester på internett, sosiale medier, ulike streamingtjenester og «cloud computing». Selskaper som Google, Facebook og Amazon vil omfattes av amount A.

Den andre kategorien av selskaper som omfattes av amount A er «consumer-facing businesses», eller forbrukervendte virksomheter. Dette vil dekke virksomheter som får sin fortjeneste fra salg av varer og tjenester som vanligvis rettes mot forbrukere over internett. Typisk varer som er ment til personlig bruk og til ikke-kommersielle formål.

Selskaper som indirekte selger forbrukerprodukter gjennom tredjeparter skal omfattes av reglene. Også mellomledd som utfører rutinemessige oppgaver i forbindelse med salg til forbrukere omfattes. Videre er tanken at det skal utvikles retningslinjer som skal plassere ulike typer virksomheter i nærmere angitte segmenter basert på selskapenes aktivitet.¹²² Slik ønsker man å tilpasse amount A et bredere spekter av ulike former for virksomheter og aktiviteter.

¹¹⁹ OECD (2020) s. 10 avsnitt 21.

¹²⁰ OECD (2020) s. 11-12 avsnitt 30-32.

¹²¹ OECD (2020) s. 10 avsnitt 22.

¹²² OECD (2020) s. 12 avsnitt 33.

Omfanget av amount A skal også begrenses av ulike terskler for fortjeneste. For det første må selskapet oppfylle et årlig minstekrav av samlet inntekt fra alle skattejurisdiksjoner for å kunne skattlegges under den nye regelen. Denne inntektsgrensen er ikke konkretisert enda, men det er foreslått å benytte den samme grensen som for Country-by-Country rapportering etter BEPS Action 13.¹²³ Dette vil innebære at kun selskap med bruttoinntekt over 750 millioner euro vil omfattes. Slik unngår man å pålegge små og mellomstore selskaper utgifter knyttet til skattlegging etter amount A-regelen.

Selv om selskap oppfyller denne inntektsgrensen skal det vurderes ytterligere terskler. Blant annet skal et selskaps nasjonale omsetning vurderes opp mot jurisdiksjonens brutto nasjonalprodukt. Det skal videre utredes muligheter for flere slike unntak og terskler for å sikre rettferdig anvendelse av amount A.¹²⁴

Sammenligner vi omfangskriteriet for amount A med reglen om begrenset skatteplikt i sktl. § 2-3 første ledd bokstav b og mønsteravtalen art. 7 nr. 1, jf. art. 5 nr. 1 ser vi markante forskjeller. Norsk internrett og skatteavtaleretten legger i utgangspunktet ikke opp til en slik konkretisert omfangsterskel.

Som nevnt skal omfanget av amount A begrenses både avhengig av type virksomhet og basert på selskapenes inntekter. Den første omfangsbegrensningen fremgår til en viss grad i realiteten som følge av reglene om begrenset skatteplikt i norsk intern rett. Dette fordi det i det aller vesentlige vil være tale om en digitalisert virksomhet i de tilfeller selskap driver virksomhet på tvers av landegrenser uten fysisk tilstedeværelse i markedsstaten. Å kodifisere en slik begrensning kan nok være hensiktsmessig, men i realiteten vil ikke betydningen være voldsomt stor.

Den andre omfangsbegrensningen knyttes til selskapenes inntekter. En slik regel vil kanskje oppleves som et avvik fra prinsippet om at skatteregler skal utformes slik at de bebyrder skattesubjekter likt. Hensyn til effektivitet og myndighetenes administrasjonsarbeid tilsier nok likevel at det kan være gunstig å begrense skatteplikten slik.

¹²³ OECD (2020) s. 12 avsnitt 35.

¹²⁴ OECD (2020) s. 12 avsnitt 35.

4.1.1.2 Kravet til tilknytning for amount A

Det sentrale vilkåret for skattlegging av amount A er kravet til tilknytning. Som vi har sett er tilknytningskriteriet avgjørende for skatteavtaleretten og norsk internrettslig skattlegging av utenlandske selskaper.¹²⁵ Spørsmålet er dermed om tilknytningsvilkåret under amount A-reglen er bedre egnet til skattlegging av digital multinasjonal økonomi.

Inclusive Framework ønsker å skape en tilknytningsregel som aktualiseres av «indicators of a significant and sustained engagement with market jurisdictions».¹²⁶ Hvordan vilkåret til slutt vil bygges opp kan det være vanskelig å spekulere i. I utgangspunktet er det likevel nærliggende å anta at vilkåret vil ha to sider slik det har blitt skissert. Først må virksomhetens art undersøkes, og aktiviteten i markedsstaten må vurderes til å være betydelig. Deretter må tidsaspektet vurderes, selskapets aktivitet i markedet må være vedvarende.

Inclusive Framework har uttalt at selskap som gjennom aktivitet i en gitt jurisdiksjon skaper inntekter over flere år utvilsomt vil forstås som betydelig og vedvarende. Primærkilden for om tilknytningsvilkåret er oppfylt knyttes altså i alle tilfeller opp mot en virksomhets målrettede aktivitet innenfor en og samme markedsstat.¹²⁷

Hvor den nedre grensen for aktivitet til slutt vil ligge fremgår imidlertid ikke tydelig av publikasjonene fra OECD.

For automatiserte digitaliserte virksomheter vil inntektsgrensen primært være avgjørende for å oppfylle kravet til tilknytning.¹²⁸ En nærmere analyse av et digitalt selskaps automatiserte aktiviteter blir således nedprioritert. Dette begrunner Inclusive Framework i at automatiserte digitaliserte tjenester normalt vil representere en slik vedvarende aktivitet knyttet opp mot sluttbrukere at kravet til tilknytning i normale tilfeller må anses oppfylt.

Regelen har derimot ikke til hensikt å ramme eksempelvis enkeltstående salg av tradisjonelle ikke-digitale varer. Derfor er det nødvendigvis ønskelig at regelen utformes slik at den ikke hjemler tilknytning mellom jurisdiksjoner og selskap som bare selger varer i en jurisdiksjon uten vedvarende aktivitet i markedet over tid. Kortvarige eller enkeltstående avtaler om salg

¹²⁵ Se denne avhandlingens punkt 2.3 og punkt 3.2.

¹²⁶ OECD (2020) s. 12 avsnitt 36.

¹²⁷ OECD (2020) s. 12-13 avsnitt 37.

¹²⁸ OECD (2020) s. 13 avsnitt 38.

av fysiske varer på tvers av landegrenser skal altså ikke i seg selv indikere «a significant and sustained engagement».¹²⁹ Dersom en slik type aktivitet skal være gjenstand for skatteplikt må dette hjemles i andre regler.

Til forskjell fra norsk internrettslig hjemmel for begrenset skatteplikt og mønsteravtalens bestemmelser er fokuset et helt annet for utviklingen om kravet til tilknytning under amount A. Under avhandlingens analyse av mønsteravtalen¹³⁰ ble det avdekket hvordan mønsteravtalens vilkår knyttes opp mot fysisk tilstedeværelse i jurisdiksjonen. Den internrettslige reglen i sktl. § 2-3 første ledd bokstav b er til sammenligning ikke like tett knyttet til fysisk tilstedeværelse, men den kan likevel vanskelig danne grunnlag for begrenset skatteplikt av utelukkende digital verdiskaping.

Det foreliggende forarbeidet til regelen om amount A viser imidlertid en helt annen innsynsvinkel til problemstillingen. Normsettet som er under utvikling bygger eksplisitt på å skape tilknytning mellom digitalisert virksomhet og jurisdiksjonen. Tvert imot jobbes det for at den nye regelen ikke skal kunne danne hjemmel for tilknytning for andre skatter enn under amount A.¹³¹

Dette er forenelig med det stadig viktigere prinsippet om at inntekt bør skattlegges i den jurisdiksjonen der verdiskapende økonomisk aktivitet utføres.¹³² Et prinsipp som stadig blir bredere akseptert som en elementær side av skattlegging av digital økonomi, deriblant av EU-kommisjonen og en rekke stater.¹³³

4.1.2 Betydningen av pilar 1 for digital økonomi

Utfordringen med skattlegging av digital verdiskaping er å skape klare og forutberegnelige definisjoner som avdekker hvilke typer virksomhet som skal omfattes.

Med hensyn til omfang vil klare definerte rammer være av særlig betydning i relasjon til virksomheter som driver ulike typer aktiviteter, og gjerne uten klare interne grenser for hvor digitalisert virksomhet starter og slutter. Moderne digital verdiskaping springer ut av

¹²⁹ OECD (2020) s. 13 avsnitt 39-40.

¹³⁰ Se denne avhandlingens punkt 3.1.

¹³¹ OECD (2020) s. 13 avsnitt 40.

¹³² G20 Information Centre - G20 Leaders' Declaration September 6, 2013, St Petersburg (2013) s. 12 avsnitt 50.

¹³³ Devereux et al. (2020) s. 3.

prosesser muliggjort av teknologisk utvikling. Altså kan et selskap gjerne bygge sin forretningsmodell på tradisjonell virksomhet, men digitaliseringen muliggjør operasjon i vesentlig større skala eller på tvers av jurisdiksjoner.

Det er da tale om økt integrering av digitale prosesser for å forbedre og modernisere eksisterende virksomhet på tvers av alle sektorer.¹³⁴

Som OECD pekte på i 2015 vil det være vanskelig å holde digital virksomhet adskilt fra annen virksomhet i et selskap. Dette fordi det vil være vanskelig å trekke forutberegnelige linjer mellom hva som er digital verdiskaping og øvrig virksomhet i et og samme selskap:

«Because the digital economy is increasingly becoming the economy itself, it would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy from the rest of the economy for tax purposes.»¹³⁵

Amount A bør således ikke være en ren «*digitalskatt*» som tar sikte på å eksklusivt skattlegge digital verdiskaping. Dette fordi alle større moderne selskaper har en digitalisert struktur og i det minste en viss grad av digital tilstedeværelse.¹³⁶

Amount A må derimot utarbeides slik at det lar seg kartlegge hva som regnes som «*digitalisert virksomhet*» i multinasjonale selskaper.

Tilknytningsvilkåret bør også defineres slik at aktørene oppnår forutberegnelige rammer å forholde seg til. Den digitale økonomien hviler som nevnt ikke på relasjoner til statene bygget på fysisk tilstedeværelse. Tilknytningsvilkåret må således kunne oppfylles av metafysisk aktivitet.

Slik Inclusive Framework har skissert rammene for deres arbeid skal relasjonen mellom selskapets verdigenererende aktivitet og markedsstatene knyttes til selve aktiviteten i markedet. Dette til forskjell fra selskapets geografiske tilstedeværelse. Regelen bygger altså på hvor aktiviteten finner sted, ikke hvor aktiviteten har sitt opphav.

¹³⁴ OECD (2015) s. 142 avsnitt 363.

¹³⁵ OECD (2015) s. 142 avsnitt 364.

¹³⁶ Cockfield et al. (2019) s. 30.

Et usikkerhetsmoment med amount A er hvordan man skal kvantifisere nøyaktig hvor den nedre grensen for tilknytningstilfredsstillende aktivitet skal gå. Det var skissert at aktivitet innenfor en jurisdiksjon over flere år er tilstrekkelig, men det vil muligens by på tolkningsspørsmål dersom ikke dette tidsaspektet konkretiseres.

Den andre siden av tilknytningskravet er hvilken type aktivitet som kreves. Hva som ligger i at virksomhetens aktivitet må være «significant» er ikke selvsagt. Dette blir forhåpentligvis klart definert i det endelige utkastet.

4.2 Nærmere om pilar 2

Den andre pilaren er betegnet som «Global Anti-Base Erosion», forkortet GloBE. Med GloBE ønsker Inclusive Framework å ta for seg de gjenværende utfordringene skapt av overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag i kjølvannet av de 15 handlingsplanene utredet fra 2014 til 2015. Målet er å sikre at multinasjonale selskaper betaler et visst minimumsnivå av skatt.¹³⁷

GloBE forslaget består av fire elementer som skal virke sammen for å oppnå formålet til Inclusive Framework.

Den første delen er implementering av et minimumsnivå for skattlegging av virksomhetsinntekter, betegnet som en «income inclusion rule». Denne regelen skal supplementeres av en såkalt «switch-over rule». Dette skal sikre at «income inclusion rule» får effekt på selskap som etter skatteavtale normalt ville vært unntatt skatteplikt. Med dette vil minimumsnivået for skattlegging også bebyrde selskap som er fritatt skatteplikt etter klausul i skatteavtale.¹³⁸

En annen del av GloBE som tar sikte på å modifisere skatteavtalene er den såkalte «subject to tax rule». Denne regelen skal sikre at skattesubjektet kun får nyte fordeler fra relevante skatteavtaler hvis skatteobjektet er gjenstand for et minstenivå av skatt.

Til sist arbeides det med en mekanisme som tar sikte på å ilegge en kildeskatt på, eller nekte rett til fradrag for transaksjoner mellom nærstående parter. Forutsetningen for denne

¹³⁷ OECD (2019a) s. 25 avsnitt 52.

¹³⁸ OECD (2019b) s. 6 avsnitt 5.

«undertaxed payments rule» er at den aktuelle transaksjonen ikke er skattepliktig etter andre regler.

Som vi ser er fokuset med reglene under pilar 2 mye bredere enn bare digital økonomi. Dette markerer et tydelig skille mellom hensynene bak de to pilarene Inclusive Framework arbeider med. Skatteforslagene under pilar 2 søker å ramme alle former for multinasjonal virksomhet. Likevel er betydningen i praksis stor for digitaliserte virksomheter siden digitalisert verdiskaping er velegnet til overskuddsflytting og uthuling av skattegrunlaget.¹³⁹

Den mest sentrale delen av GloBE er den nevnte «income inclusion rule», eller inntektinkluderingsregelen. Hvordan denne utformes vil være avgjørende for fremdriften i arbeidet og for om Inclusive Framework i det hele tatt vil lykkes med GloBE.

Inntektinkluderingsregelen er som nevnt et system for å sikre at multinasjonal virksomhet plikter å svare skatt tilsvarende et nærmere gitt minimumsnivå. Siktemålet med regelen er at den skal fungere som en tilleggsskatt der et multinasjonalt selskap betaler skatt etter en lavere sats enn minimumssatsen.¹⁴⁰ Ved å etablere et slikt gulv i skattesatsen for virksomhetsinntekter ønsker Inclusive Framework å oppnå at alle større multinasjonale selskaper vil rammes av en viss skatteplikt på sin globale inntekt uavhengig av hvor i verden deres hovedkontor befinner seg.¹⁴¹

Typetilfellet for inntektinkluderingsregelen er der et selskap som opererer innenfor mer enn en jurisdiksjon for eksempel betaler 10% skatt av inntekt til jurisdiksjon A, men ikke er skattepliktig i jurisdiksjon B som følge av intern rett eller skatteavtale.

Det er foreløpig ikke avklart hvilket prosentnivå skattesatsen etter inntektinkluderingsregelen skal ligge på,¹⁴² men forutsett til illustrasjon at minstenivået er 15%. Da vil selskapet plikte å betale skatt av sin inntekt til jurisdiksjon B tilsvarende avviket mellom inntektinkluderingsregelens skattesats og skatt til jurisdiksjon A, altså 5% i dette eksempelet.

¹³⁹ OECD (2019a) s. 26 avsnitt 55.

¹⁴⁰ OECD (2019a) s. 27 avsnitt 62.

¹⁴¹ OECD (2019a) s. 27 avsnitt 61.

¹⁴² OECD (2020) s. 28 avsnitt 9.

I likhet med amount A under pilar 1 vurderes det ulike terskler og unntaksregler til inntektinkluderingsregelen, blant annet en grense som ekskluderer selskap med lavere bruttoinntekt enn 750 millioner euro.¹⁴³

4.2.1 Betydningen av pilar 2 for digital økonomi

Pilar 2 innebærer først og fremst en begrensning av effekten av selskapers organisering eller strukturering med hensikt å redusere sitt skattegrunnlag. Selskap som utøver aktivitet fra lavskattland til Norge uten skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b kan dermed likevel bli skattepliktig til Norge etter inntektinkluderingsregelen.

Ved å begrense avviket mellom et selskaps skattebyrde i lavskattland sammenlignet med Norge vil det redusere selskapers incentiver for å strukturere seg med overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget for øyet.¹⁴⁴ Multinasjonale selskaper har med andre ord mindre å spare på å plassere sine hovedkontor i lavskattland. Dette kan øke muligheten for at selskap vil etablere datterselskaper eller filialer i Norge.

En annen antatt fordel med en fastsatt minstesats for skatt er at skattereglene i et globalt perspektiv vil homogeniseres og harmoniseres. Pilar 2 vil altså kunne medføre at det blir mindre konkurranse mellom statene om å presse skattenivået lavere.

Inntektinkluderingsregelen beskytter altså skattegrunnlaget for både jurisdiksjonen selskapet har sitt hovedkontor i og jurisdiksjoner selskapet driver aktiviteter i. Virkningen av skatteplanlegging på generelt grunnlag vil dermed reduseres.¹⁴⁵ Dette fordi det vil være mindre hensiktsmessig å operere med en nasjonal skattesats for virksomhetsinntekter lavere enn den fastsatte minstesatsen etter inntektinkluderingsregelen.

Pilar 2 er likevel ikke uproblematisk. På overflaten ser vi at reglene innebærer at medlemsstatene må endre både intern skattelovgivning og skatteavtalene mellom statene.¹⁴⁶ Da er naturligvis enighet en forutsetning for reglenes tilblivelse. Videre er det enda ikke avklart hva den endelige minstesatsen for inntektinkluderingsregelen skal ligge på. Det er påregnelig at svært ulike oppfatninger representeres blant de ulike deltakerne i Inclusive

¹⁴³ OECD (2020) s. 30 avsnitt 20.

¹⁴⁴ OECD (2019b) s. 6 avsnitt 7.

¹⁴⁵ OECD (2019a) s. 27 avsnitt 60.

¹⁴⁶ OECD (2019b) s. 6 avsnitt 6.

Framework. Følgelig er det ingen garanti for at GloBE blir en realitet slik forslaget fremstår i dag.

Et annet problem vil oppstå dersom enkelte stater ikke ønsker å adoptere reglene som Inclusive Framework utvikler. Dette må regnes å være svært sannsynlig, særlig med tanke på at et titalls stater ikke deltar i det pågående arbeidet.

Som nevnt betyr inkorporering av reglene slik forslaget fremstår i dag at det vil kunne være ugunstig å operere med en lavere skattesats enn den faste satsen etter inntektinkluderingsregelen. Dersom en stat ønsker å tiltrekke seg utenlandsk virksomhet for investering i eget næringsliv vil man enkelt skille seg fra flertallet av skattejurisdiksjoner ved å ikke inkorporere GloBE.¹⁴⁷

4.3 Oppsummerende merknader

Det er liten tvil om at arbeidet i Inclusive Framework er målrettet og søker å tilpasse seg de nye utfordringene aktualisert av digital økonomi.

Amount A under pilar 1 skal utvikles slik at skatteplikt oppstår som en direkte følge av digital betydelig og vedvarende aktivitet utøvet av multinasjonale selskaper. Med dette er det ventet at alle større leverandører av varer og tjenester over internett vil kunne fanges opp av både omfangskravet og tilknytningskravet i regelen.

Innfallsvinkelen til tilknytningskriteriet under amount A skiller seg markant fra norsk internrettslig hjemmel etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b og vilkåret om «permanent establishment» etter mønsteravtalens art. 7. Reglene synes å vektlegge fleksibilitet i større grad. Slik vil de være bedre egnet til å holde følge med teknologisk og kommersiell utvikling. Dette muliggjør at reglene kan oppfylle sin fiskale funksjon selv om markeder utvikler seg.¹⁴⁸

Inclusive Framework har valgt å betrakte skatteobjektets forutgående verdigenererende aktivitet fra et sluttbruker-perspektiv. Denne tilnærmingen virker langt bedre tilpasset digitalisert virksomhet. Det er med dette av større betydning hvor verdien skapes enn hvor

¹⁴⁷ Devereux et al. (2020) s. 11-14.

¹⁴⁸ Teixeira et al. (2018) s. 85

inntektene senere forvaltes fra. Dette blir videre ivaretatt av amount B og C som tar sikte på å regulere nødvendige støttefunksjoner for skattlegging etter amount A.

Den andre pilaren er ment å forebygge bredere overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget på et globalt nivå. Dersom arbeidet i Inclusive Framework lykkes vil formodentlig overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget fra den digitale økonomien også begrenses.

Det er likevel vanskelig å konkludere entydig med at de nye reglene under utvikling i OECD er egnet til å skattlegge den nye digitale økonomien. Det gjenstår fremdeles mye arbeid, og det er ingen selvfølge at regelverket slik det fremstår på det nåværende tidspunktet leder til enighet mellom deltakerne i Inclusive Framework.

En annen faktor av betydning for det pågående arbeidet er Covid-19-pandemien som rammet hele verden våren 2020. For det første kan pandemien representere en hindring for det pågående arbeidet i Inclusive Framework på grunn av de nødvendige smitteverntiltakene som er iverksatt. Samhandlingen mellom representantene fra medlemmene i Inclusive Framework kan tenkes å være noe redusert som følge av Covid-19. Etter planen var utgangspunktet at arbeidet med de internasjonale skattereglene skulle tre inn i et avslutningsstadium før utløpet av 2020. Det er ikke lenger sikkert at dette vil la seg gjøre.¹⁴⁹

For det andre illustrerer pandemiutbruddet hvor sårbar den globale økonomien faktisk er. Det er selvfølgelig umulig å sikre seg mot alle eventualiteter og markedsconjunkturer som virker negativt inn på statenes bruttonasjonalprodukt, men Covid-19 har kastet lys over hvor viktig det er å ha robuste regler for statlig finansiering.

Covid-19 er selvfølgelig først og fremst en humanitær krise, men de økonomiske følgene som nødvendigvis kommer i kjølvannet av en slik katastrofe er enorme. Disse følgene vil gi ringvirkninger i mange år fremover. Det har allerede oppstått økonomiske utfordringer i de fleste land. Det er neppe tvilsomt at vi i økende grad vil oppleve et voksende behov for mer skatteproveny fra et globalt perspektiv. Det vil være gunstig om samfunnets økonomiske byrder fordeles på et så bredt fundament som mulig. Med dette legges det ytterligere press på aktørene i Inclusive Framework for å komme til enighet om rammer.

¹⁴⁹ OECD updates G20 summit on outlook for global economy (2020).

Likevel vil jeg påstå at veien til et harmonisk og forutberegnelig rammeverk for skattlegging av digitale multinasjonale selskaper er gjennom internasjonalt samarbeid av denne typen.

Referanseliste

Lover

Kongeriket Norges Grunnlov

Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt

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

Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard

Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper

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

Konvensjoner

Wien-konvensjonen om traktatretten 23. mai 1969. Hentet fra https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1_1_1969.pdf sist sjekket 31.05.2020.

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Elfenbenskysten til unngåelse av dobbeltbeskatning og gjennomførelse av gjensidig administrativ bistand med hensyn til skatter av inntekt 15. februar 1978.

The Double Taxation Relief (Taxes on Income) (Norway) Order 1985 no. 1998. Hentet fra http://www.legislation.gov.uk/uksi/1985/1998/pdfs/uksi_19851998_en.pdf sist sjekket 31.05.2020.

Overenskomst mellom Norge og Canada til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og av formue 12. juli 2002.

OECDs Model Tax Convention on Income and on Capital 2017. Hentet fra <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en> sist sjekket 31.05.2020.

Forskrift

Storingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2020

Forarbeid

Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) Ny skattelov

Representantforslag 69 S (2017–2018), Dok. nr. 8:69 S (2017–2018) Representantforslag fra stortingsrepresentant Une Bastholm om å utrede en norsk skatt for selskaper med digitale inntektsmodeller – en «Google-skatt»

Prop. 1 S (2018–2019), (prop-201819-001-gul) Statsbudsjettet For budsjettåret 2019 (Gul bok)

Prop. 1 LS (2018–2019) Skatter, avgifter og toll 2019

Prop. 1 LS (2019–2020) Skatter, avgifter og toll 2020

Rettspraksis

Rt. 1925 s. 431

Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbøe)

Rt. 1994 s. 752 (Alphawell)

Rt. 2001 s. 512 (Safe Service)

Rt. 2002 s. 1144

Rt. 2004 s. 957 (PGS)

Rt. 2008 s. 577 (Sølvik)

Rt. 2011 s. 999 (Allseas)

Rt. 2013 s. 421 (Tronviken)

Rt. 2015 s. 628 (Solér)

Rt. 2015 s. 1360 (Odfjell)

Utv. 2016 s. 342

Finansdepartementets uttalelser

UFIN-2006-38A, 15. november 2006, «*Fortolkningsuttalelse – skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.*»

Utv. 2008 s. 531, 16. januar 2008, «*Spørsmål i forbindelse med utenlandske næringsdrivende – skatteplikt etter skatteloven og skatteavtale.*»

Juridisk litteratur

- Aarbakke (1967) Aarbakke, Magnus, «*Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett*», Oslo 1967, Institutt for statsrett og folkerett.
- Aarbakke (1979) Aarbakke, Magnus, «*Inntektsbeskatning av ansvarlig selskap og kommandittselskap*», Oslo 1979, Universitetsforlaget.
- Aarbakke (1990) Aarbakke, Magnus, «*Skatt på inntekt*», 4. utgave, Oslo 1990, Universitetsforlaget.
- Berg-Rolness (2016) Berg-Rolness, Gregar, «*Skatteparadisene og den internasjonale selskapskatteretten*», 1. utgave, Oslo 2016, Gyldendal juridisk.
- Beveridge (2000) Beveridge, Fiona C., «*The treatment and taxation of foreign investment under international law: Towards international disciplines*», New York 2000, Juris Publishing.
- Brudvik (2017) Brudvik, Arthur J., «*Skatterett for næringsdrivende*», 40. utgave, Oslo 2017, Cappelen Damm akademisk.
- Cockfield et al. (2019) Cockfield, Arthur, Hellerstein, Walter, Lamensch, Marie, «*Taxing Global Digital Commerce*», 2. Utgave, Alphen aan den Rijn, Nederland 2019, Kluwer Law International B.V.
- Fallan (2017) Fallan, Lars, «*Innføring i skatterett: 2017-2018: for økonomisk-administrative studier*», 35. utgave, Oslo 2017 Gyldendal akademisk.

- Folkvord et al. (2018) Folkvord, Benn, Furuseth, Eivind, Ferdowski, Sanaz Ormaz, Gjems-Onstad, Ole, «*Norsk bedriftsskatterett*», 10. utgave, 1. opplag, Oslo 2018, Gyldendal.
- Holmes (2007) Holmes, Kevin, «*International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*», 2007, Amsterdam, IBFD Publications BV.
- Laursen (2011) Nørgaard Laursen, Anders, «*Fast driftssted*», 1. utgave, København 2011, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Liland & Nordbø (2002) Liland, Anders H., Nordbø, Espen, KPMG Law, & Kpmg, «*Internasjonal skattekåndbok*», Oslo 2002, Universitetsforlaget KPMG.
- Naas et al. (2017) Naas, Henning, Kristiansen, Ståle R., Backer-Grøndahl, Finn, Holen, Hanne Skaarberg, & Rynning, Marius Holm, «*Norsk internasjonal skatterett*», 2. utgave, 2017, Oslo, Universitetsforlaget.
- Skaar (2006) Skaar, Arvid Aage, «*Norsk Skatteavtalerett*», 1. utgave, Oslo 2006, Gyldendal akademisk.
- Teixeira et al. (2018) Teixeira, Isabel Lopes, Paiva, Inna Sousa, «*Electronic Commerce and Actual Problems of Taxation: The Key Underlying Issues*» i: Isaias, Pedro, Carvalho, Luísa Cagica, «*User Innovation and the Entrepreneurship Phenomenon in the Digital Economy*», 2018 Hershey PA, USA, IGI Global.
- Zimmer (2017) Zimmer, Frederik, «*Internasjonal inntektsskatterett*», 5. Utgave, Oslo 2017, Universitetsforlaget.
- Zimmer (2018) Zimmer, Frederik, «*Lårebok i skatterett*», 8. utgave 2. opplag, Oslo 2018, Universitetsforlaget.

Artikler

- Devereux et al. (2020) Devereux, Michael P., Bares, François, Clifford, Sarah, Freedman, Judith, Güçeri, Irem, McCarthy, Martin, Simmler, Martin, & Vella, John, «*The OECD Global Anti-Base Erosion (“GloBE”) proposal*», Oxford University Centre for Business Taxation - January 2020. Hentet fra https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2020-02/OECD_GloBE_proposal_report.pdf sist sjekket 31.05.2020.
- Furusetth & Folkvord (2018) Furusetth, Eivind, Folkvord, Benn, «*Unødvendig komplisert skatterett?*» *Skatterett* 2018 nr. 1 (Volum 37) side 1-2. Hentet fra <https://doi.org/10.18261/issn.1504-310X-2018-01-02-01> sist sjekket 31.05.2020
- Furusetth & Folkvord (2019) Furusetth, Eivind, Folkvord, Benn, «*Hvordan skal vi skattlegge i fremtiden?*» *Skatterett* 2019 nr. 1 (Volum 38) side 1-2. Hentet fra <https://doi.org/10.18261/issn.1504-310X-2019-01-01> sist sjekket 31.05.2020.
- Melsom (2000) Melsom, Gjert, «*Internett og immaterielle verdier - ønskelige endringer i norsk inntektsskattelovgivning - belyst med utviklingen i andre land*», *Skatterett* 2000 s. 131-160. Hentet fra <https://lovdata.no/pro/JUS/melsom-g-2000-01> sist sjekket 31.05.2020.
- OECD (2013a) OECD, «*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*», 2013, OECD Publishing. Hentet fra <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en> sist sjekket 31.05.2020.
- OECD (2013b) OECD, «*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*», 2013, OECD Publishing. Hentet fra <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en> sist sjekket 31.05.2020.
- OECD (2015) OECD, «*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy - Action 1: 2015 Final Report*», 2015, OECD Publishing. Hentet fra <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> sist sjekket 31.05.2020.

- OECD (2017) OECD, «*Background brief – Inclusive Framework on BEPS*», 2017, OECD Publishing. Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf> sist sjekket 31.05.2020.
- OECD (2019a) OECD, «*Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy*», 2019, OECD Publishing. Hentet fra <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> sist sjekket 31.05.2020.
- OECD (2019b) OECD, «*Public consultation document Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) - Pillar Two*», 2019, OECD Publishing. Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf> sist sjekket 31.05.2020.
- OECD (2020) OECD, «*Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29-30 January 2020*», 2020, OECD Publishing. Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf> sist sjekket 31.05.2020.
- Skaar (1995) Skaar, Arvid Aage, «*Domskommentar: Mer katolsk enn paven? En dom om fast driftssted og 183-dagers regelen*», *Skatterett* 1995 s. 339-364. Hentet fra <https://lovdata.no/pro/JUS/skaar-aa-1995-01> sist sjekket 31.05.2020.
- Zimmer (2010) Zimmer, Frederik, «*Skatteretten 1985–2010*», *Praktisk økonomi & finans* 2010 3. utgave (Volum 26) s. 27-36. Hentet fra <https://www.idunn.no/pof/2010/03/art03> sist sjekket 31.05.2020.

Zimmer (2015) Zimmer, Frederik, «Høyesterett og skatteretten», *LOV SANNHET RETT – Jubileumsskrift til Høyesterett 200 år* 2015 s. 681-713. Hentet fra <https://lovdata.no/pro/JUS/zimmer-f-2015-05> sist sjekket 31.05.2020.

Andre kilder

G20 Information Centre, «*G20 Leaders' Declaration September 6, 2013, St Petersburg*», 2013. Hentet fra http://www.g20.utoronto.ca/2013/Saint_Petersburg_Declaration_ENG.pdf sist sjekket 31.05.2020.

International Monetary Fund, «*IMF policy paper - Corporate Taxation in The Global Economy*», 2019. Hentet fra <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/PP/2019/PPEA2019007.ashx> sist sjekket 31.05.2020.

OECD, «*Flyer: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*», 2020. Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf> sist sjekket 31.05.2020.

OECD, «*OECD updates G20 summit on outlook for global economy*», 2020. Hentet fra <http://www.oecd.org/newsroom/oecd-updates-g20-summit-on-outlook-for-global-economy.htm> sist sjekket 31.05.2020.

Skattedirektoratet, «*Skatte-ABC 2019/20*». Hentet fra <https://lovdata.no/pro/#document/ABC/abc-201920/> sist sjekket 31.05.2020.

United Nations, «*Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017)*», 2017. Hentet fra <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf> sist sjekket 31.05.2020.

United Nations Conference on Trade and Development, «*Global e-Commerce sales surged to \$29 trillion (2019)*», 29.03.2019. Hentet fra <https://unctad.org/en/pages/PressRelease.aspx?OriginalVersionID=505> sist sjekket 31.05.2020.

World Economic Forum, «*Our Shared Digital Future - Building an Inclusive, Trustworthy and Sustainable Digital Society*», 2018. Hentet fra http://www3.weforum.org/docs/WEF_Our_Shared_Digital_Future_Report_2018.pdf sist sjekket 31.05.2020.

Zwass, Vladimir, Encyclopædia Britannica, «*E-commerce*», 15.08.2019. Hentet fra <https://www.britannica.com/technology/e-commerce> sist sjekket 31.05.2020.

