



---

# Universitetet i Stavanger

## **Uønsket skatteplanlegging i flernasjonale digitale selskaper**

Hanne Bell Skretting  
Maria Nordbø Vikre

Master i regnskap og revisjon  
Handelshøgskolen ved UiS  
13.06.18



Universitetet  
i Stavanger

**HANDELSHØGSKOLEN VED UIS  
MASTEROPPGAVE**

STUDIEPROGRAM:

Master i regnskap og revisjon.

ER OPPGAVEN KONFIDENSIELL? Nei  
(NB! Bruk rødt skjema ved konfidensiell oppgave)

TITTEL: Uønsket skatteplanlegging i flernasjonale digitale selskaper.

ENGELSK TITTEL: Undesirable tax planning in multinational digital companies.

FORFATTER(E)

VEILEDER: Eivind Furuseth

Kandidatnummer:

6016

.....

6002

.....

Navn:

Hanne Bell Skretting

.....

Maria Nordbø Vikre

.....

## **Forord**

Denne oppgaven er skrevet som en avsluttende del av masterstudiet i regnskap og revisjon ved Universitetet i Stavanger. Gjennom studiet har vi tilegnet oss kunnskap innen fagfelt som selskapsrett, skatterett, regnskap og revisjon. Da vi skulle gjennomføre et omfattende selvstendig arbeid var det viktig for oss å velge et tema vi begge fant interessant, og valget falt på et aktuelt område innen skatterett.

De siste årene har det vært flere saker i media om uønsket skatteplanlegging i flernasjonale selskaper. Vi ønsket å finne ut hva som gjøres internasjonalt for å løse problemene, og fant da at OECDs BEPS-prosjekt er det mest omfattende prosjektet innen internasjonal skatterett per i dag. Lovord om rammeverket fanget vår interesse, og vi ønsket å undersøke hvordan tiltakene utarbeidet i prosjektet kan påvirke flernasjonale digitale selskapers skatteplikt til Norge.

Arbeidet med denne oppgaven har vært veldig lærerikt, og vi har fått dypere innsikt i et dagsaktuelt og spennende område. Vi vil rette en stor takk til vår veileder, Eivind Furuseth, for gode innspill og hjelp gjennom hele prosessen.

## Sammendrag

Formålet med denne oppgaven er å undersøke hvordan to av tiltakene i BEPS-rammeverket vil kunne påvirke skatteplikten til flernasjonale selskaper med digital virksomhet. OECDs BEPS-prosjekt er et omfattende internasjonalt prosjekt satt i gang av G20-landene, med hensikt å forhindre overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag. Over 100 land er med på prosjektet som har ført frem til et rammeverk med 15 tiltakspunkter, som landene i ulik grad er bundet til å implementere i intern rett.

Bakgrunnen for prosjektet er økt globalisering og virksomhet over landegrenser, noe dagens internasjonale skattesystem ikke er utarbeidet for. Samtidig er den digitale økonomien i stadig vekst, og selskaper med digital virksomhet kan unngå skatteplikt som følge av at de ikke er avhengig av fysisk tilstedeværelse i land det drives virksomhet i. Dette gjør at man får skjeve konkurranseforhold, og ikke minst at betydelige skatteinntekter går tapt. OECD forsøker derfor å reformere skattesystemet for å tette en del av smutthullene som i dag kan benyttes til skatteminimering.

For å undersøke hvordan flernasjonale digitale selskaper vil påvirkes av BEPS-prosjektet, valgte vi å gjennomføre en casestudie av to anerkjente selskaper, Apple og Facebook. Med utgangspunkt i gjennomgått teori undersøkte vi først hvordan selskapene er organisert i Norge, og på hvilket grunnlag de skattlegges i dag. Deretter så vi nærmere på hvordan to av tiltakene i BEPS-rammeverket kan påvirke selskapenes skatteplikt til Norge. Vårt fokus har vært på tiltakene rettet mot digital økonomi og fast driftssted. I casestudien fant vi ut at endringen i kriteriene for å oppnå fast driftssted-status vil kunne ramme flernasjonale selskaper som har unngått slik status tidligere. Dette vil i så tilfelle utløse kildeskatteplikt i Norge, og for selskaper som har unngått slik skatteplikt tidligere vil endringen kunne medføre en vesentlig økning i skattekostnad.

Flere aktører mener at BEPS-rammeverkets nedslagskraft vil være begrenset, og den endelige virkningen av prosjektet vil vi først se når implementeringsperioden er over. Vår oppgave fungerer dermed som en indikator for hvilke konsekvenser som kan forekomme dersom rammeverket implementeres og følges opp slik som tiltenkt av OECD.

|  |            |
|--|------------|
| <b>FORORD</b>  | <b>III</b> |
| <b>SAMMENDRAG</b>  | <b>IV</b>  |
| <b>1 INNLEDNING</b>  | <b>1</b>   |
| 1.1 Bakgrunn og problemstilling  | 1          |
| 1.1.1 Uønsket skatteplanlegging  | 3          |
| 1.1.2 Skatteparadis  | 3          |
| 1.1.3 Digital økonomi  | 4          |
| 1.2 OECDs BEPS-prosjekt  | 5          |
| 1.2.1 Multilateral avtale  | 8          |
| 1.3 Metode   | 8          |
| 1.3.1 Reliabilitet og validitet  | 9          |
| 1.3.2 Dokumentanalyse  | 9          |
| 1.3.3 Casestudie   | 10         |
| <b>2 SKATTESYSTEMET</b>  | <b>12</b>  |
| 2.1 Norsk internrett   | 12         |
| 2.1.1 Globalinntektsprinsippet   | 12         |
| 2.1.2 Kildeprinsippet  | 14         |
| 2.1.3 Dobbeltbeskatning  | 14         |
| 2.1.4 utfordringer i den norske internretten                                     | 15         |
| 2.2 Internasjonal skatterett   | 16         |
| 2.2.1 Skatteavtalene og OECDs mønsteravtale                                      | 16         |
| 2.2.2 Skatteplikt etter skatteavtalene   | 17         |
| 2.2.3 Dobbeltbeskatning og treaty shopping                                       | 19         |
| 2.2.4 Begrensninger i skatteavtalene   | 20         |
| 2.3 Skattlegging av digitale virksomheter  | 21         |
| 2.3.1 Mangel på fysisk tilstedeværelse   | 21         |
| 2.3.2 Forslag til løsninger  | 23         |
| 2.4 Problemene i det internasjonale skattesystemet                               | 26         |
| 2.4.1 Gjennomskjæring  | 26         |
| 2.4.2 Overskuddsflytting   | 27         |
| 2.4.3 Double Irish Dutch Sandwich  | 28         |
| <b>3 BEPS-PROSJEKTET</b>   | <b>31</b>  |
| 3.1 Tiltak 1 – Kartlegge de skattemessige utfordringene i den digitale økonomien | 31         |
| 3.2 Tiltak 7 – Avverge omgåelse av reglene for fast driftssted                   | 33         |
| 3.2.1 Kommisjonær- og agentstruktur  | 34         |
| 3.2.2 Unntaksreglene for fast driftssted   | 34         |
| 3.2.3 Oppsplitting av kontrakter for å unngå fast driftssted                     | 35         |
| 3.3 BEPS-prosjektet i Norge  | 36         |
| 3.3.1 Implementering av BEPS-rammeverket i Norge                                 | 36         |
| 3.4 Kritikk  | 37         |
| 3.4.1 Generell kritikk   | 37         |
| 3.4.2 Tax Justice Network  | 38         |

|  |           |
|--|-----------|
| 3.4.3 Tax Justice Network Norge                      | 39        |
| 3.4.4 Et enhetlig internasjonalt skattesystem?       | 40        |
| <b>4 ANALYSE</b>                                     | <b>41</b> |
| 4.1 Innledning                                       | 41        |
| 4.2 Apple Inc.                                       | 43        |
| 4.2.1 Generelt om Apple Inc.                         | 43        |
| 4.2.2 Apples struktur                                | 44        |
| 4.2.3 Apples skatteplanlegging                       | 45        |
| 4.2.4 Organisering i Norge                           | 46        |
| 4.2.5 Konsekvenser av BEPS-prosjektets tiltak 1 og 7 | 50        |
| 4.2.6 Oppsummering                                   | 55        |
| 4.3 Facebook Inc.                                    | 57        |
| 4.3.1 Generelt om Facebook Inc.                      | 57        |
| 4.3.2 Facebooks struktur                             | 58        |
| 4.3.3 Facebooks skatteplanlegging                    | 59        |
| 4.3.4 Organisering i Norge                           | 60        |
| 4.3.5 Skatteplikt i Norge                            | 61        |
| 4.3.6 Konsekvenser av BEPS-prosjektets tiltak 1 og 7 | 65        |
| 4.3.7 Oppsummering                                   | 69        |
| <b>5 KONKLUSJON</b>                                  | <b>71</b> |
| <b>REFERANSELISTE</b>                                | <b>74</b> |

# 1 Innledning

## 1.1 Bakgrunn og problemstilling

Økt globalisering har medført en vekst av flernasjonale selskaper, noe som har skapt utfordringer for skattemyndighetene i flere land. Det internasjonale skattesystemet inneholder smutthull som gjør det mulig for flernasjonale selskaper å flytte sitt overskudd til land med lav skattesats, og dermed minimere sin skattebelastning. Videre har fremveksten av digitale selskaper vært betydelig de siste årene, og med et skattesystem som er utarbeidet for de mer tradisjonelle selskapene, har slike selskaper kunnet finne egne veier utenom skattereglene (Bastholm, 2017, s. 1). Store teknologiselskaper som Apple, Google og Facebook er blant selskapene som i det siste har blitt kritisert for å unngå skatteplikt i flere land, og OECD anslår at internasjonale selskapers skatteunngåelser årlig koster verden rundt 1.000 milliarder norske kroner (Nordstrøm, 2016). Skattlegging av digitale selskaper er et dagsaktuelt tema, da virksomhetsformen fortsatt er i stor vekst, og man frem til nå ikke har klart å komme frem til egnede skatteregler.

Videre har saker som "Panama Papers" og "Paradise Papers" satt fokus på bruk av skatteparadis for å unngå skatt. Skatteparadis brukes til overføring av overskudd, ruting av inntekter og plassering av formuer av alt fra store flernasjonale selskaper til privatpersoner. I stor grad er dette fullt lovlige tilpasninger, og må omtales som skatteunngåelse eller skatteminimering, og ikke skatteunndragelse. Det må, lovlig eller ei, likevel kunne sies å være et stort og voksende problem.

Følgelig har det oppstått et behov for å reformere skattereglene, og flere organer har forsøkt å utvikle globale løsninger på problemene. Et større prosjekt som er i implementeringsfasen nå, er OECD sitt BEPS-prosjekt. Prosjektet har ført til et rammeverk med flere tiltakspunkter utarbeidet for å bekjempe flernasjonale selskapers uheldige skatteminimering. I vår oppgave har vi valgt å fokusere på dette prosjektet, da det er regnet som det mest omfattende arbeidet knyttet til internasjonal skatterett i dag.

På bakgrunn av dette ønsker vi i denne oppgaven å besvare følgende problemstilling:

**Hvordan vil tiltakene fra OECDs BEPS-prosjekt kunne påvirke skattleggingen av flernasjonale digitale selskaper?**

*En analyse av hvilken betydning tiltak 1 om digital økonomi og tiltak 7 om fast driftssted kan ha for Norges beskatningsrett overfor Apple og Facebook.*

For å besvare problemstillingen vil vi gjennomføre en analyse av hvordan to av verdens største digitale selskaper, Apple og Facebook, skattlegges i Norge i dag. Vi vil se nærmere på hvordan selskapene frem til nå har klart å unngå skatt, og hvordan tiltakspunktene knyttet til digital økonomi og fast driftssted-status i BEPS-prosjektet vil kunne påvirke muligheten Norge har til å skattlegge disse selskapene.

Før vi setter i gang med analysen finner vi det nødvendig å gjennomgå gjeldende skatterett, slik at vi får et grunnlag for å undersøke hvilke endringer BEPS-prosjektet vil kunne medføre. Som følge av at flernasjonale selskaper må forholde seg til flere regelsett samtidig, vil vi gå gjennom både norske og internasjonale skatteregler som er aktuelle for å skattlegge slike selskaper. Videre vil vi gjennomgå utfordringene i dagens skattesystem for å vise hvorfor utarbeidelsen av BEPS-rammeverket har vært nødvendig, før vi går nærmere innpå innholdet i BEPS-prosjektet.

Oppgaven starter med en gjennomgang av tre sentrale tema: uønsket skatteplanlegging, skatteparadis og digital økonomi. Flernasjonale selskaper har mulighet til å drive omfattende skatteplanlegging og overskuddsflytting, og dette vil påvirke selskapenes skattebelastning i Norge. Skatteparadisenes gunstige skatteregler gir insentiver til å flytte virksomheten dit for å unngå skatt i Norge, og er følgelig av betydning for norske myndigheters beskatningsrett overfor flernasjonale selskaper. Videre har den digitale økonomien skapt enda flere utfordringer knyttet til skattlegging av selskaper som opererer på tvers av landegrenser. Da disse begrepene kan oppfattes forskjellig fra person til person, vil vi avklare hva vi legger i dem før vi går videre innpå hvorfor de utgjør et problem i det internasjonale skattesystemet.



### **1.1.1 Uønsket skatteplanlegging**

Mange flernasjonale selskaper driver i dag med omfattende skatteplanlegging, hvor hensikten er å minimere den totale skattebelastningen til selskapet. Både i Norge og andre land blir skatteplanlegging ansett som en legitim aktivitet, da selskapene ikke er forpliktet til å betale mer skatt enn det de blir pålagt ut i fra gjeldende regelverk (Berg-Rolness, 2016, s. 639-640).

Skatteplanlegging handler først og fremst om strategisk organisering og plassering av virksomheten for å redusere skattekostnaden. Et konsern kan for eksempel etablere reell virksomhet eller skallselskaper i jurisdiksjoner med lav eller ingen selskapsskatt, og deretter overføre all inntekt til disse selskapene (Berg-Rolness, 2016, s. 650-651). Et prinsipp bak den internasjonale fordelingen av skatteinntekter fra selskapsoverskudd, er at overskuddet skal skattlegges der det oppstår. Ved overskuddsflytting vil ikke dette være tilfellet, og slike tilpasninger vil dermed påvirke fordelingen av skatteinntekter mellom land, samt redusere de samlede globale skatteinntektene. Selv om begrepet overskuddsflytting relaterer seg til teknikker som i utgangspunktet er lovlige (NOU 2014:13, s. 98-99), fører slike negative effekter til at det må kunne omtales som uønsket skatteplanlegging.

Videre kan det være en glidende overgang mellom overskuddsflytting og skatteunndragelse (NOU 2014:13, s. 99). Ved skatteunndragelse benyttes det ulovlige metoder for å unndra seg fra skatteplikt, eksempelvis ved å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger om inntekter og utgifter (Zimmer, 2012, s. 222). Vi vil ikke gå nærmere inn på skatteunndragelse i denne oppgaven, men det er viktig å presisere at skatteunndragelse er straffbart og derfor ikke må forveksles med de lovlige, men likevel uønskede, metodene for skatteplanlegging.

### **1.1.2 Skatteparadis**

Skatteparadis er ifølge OECDs definisjon ”a country which imposes a low or no tax, and is used by corporations to avoid tax which otherwise would be payable in a high-tax country”. Andre kjennetegn er anonymitet og fleksible regler for registrering, noe som fører til at selskaper enkelt kan skjule eierskap, lage komplekse selskapsstrukturer og utføre spekulative transaksjoner (Tax Justice Network Norge, u.å.b). Det er viktig å påpeke at skatteparadis som begrep ikke har noen rettsvirkning, da begrepet kan defineres på ulike måter. OECDs definisjon er ifølge Zimmer (2012, s. 223) ikke noe annet enn et utgangspunkt.

Skatteparadis blir brukt av selskaper til både skatteminimering og skatteunndragelse. Landene er kjent for bankhemmelighet og lav informasjonsutveksling, og dette gjør det vanskelig for myndigheter i andre land å oppdage formuer og overskudd som er plassert der (Zimmer, 2012, s. 225-226). Den enkle og effektive registreringsmuligheten som ofte finnes i skatteparadis åpner muligheten for å bygge kompliserte organisasjonsstrukturer som gjør skatteunngåelse mulig.

Et annet problem er at flernasjonale selskaper benytter skatteparadis og andre stater som gjennomstrømningsstater. Muligheten kommer av at landenes interne rett og skatteavtalenettverk kan gjøre det skattemessig gunstig å ”rute” en betalingsstrøm via et selskap i dette landet (Zimmer, 2012, s. 227). Transaksjoner gjennom skatteparadis er i stor grad uten realitet, og har slik sett liten eller ingen egenverdi for verdiskapningen (Berg-Rolness, 2016, s. 93). I kapittel 2 og 4 vil vi vise noen eksempler på hvordan flernasjonale selskaper utnytter skatteparadis til å minimere sin skattebelastning.

### **1.1.3 Digital økonomi**

Den digitale økonomien omhandler økonomisk aktivitet med grunnlag i internettbaserte forbindelser mellom mennesker, selskaper, enheter, data og prosesser. Skillet fra tradisjonell økonomi baserer seg på økt samhandling mellom mennesker, organisasjoner og maskiner som følge av blant annet internett og mobilteknologi (Deloitte, u.å.a). Ifølge Forbes har den digitale økonomien vokst til en verdi på 3.000 milliarder dollar siden internettet ble lansert for litt over 20 år siden. I dag domineres den digitale økonomien av 9 selskaper som står for 90 % av dens inntekt og fortjeneste, og blant disse er velkjente selskaper som Apple, Google, Amazon og Microsoft (Gada, 2016).

Den vesentlige økningen i integrering av nasjonale økonomier og markeder har utfordret de internasjonale skattereglene som ble utformet for over 100 år siden (OECD, 2015a, s. 3). Skattereglene vi har i dag er basert på en tradisjonell type handel der fysisk overlevering av varer eller fysisk utførelse av tjenester ligger til grunn. I dag er mye av handel og tjenester nettbasert, og man trenger ikke å ha fysisk tilstedeværelse for å kunne drive virksomhet i et land. Noen av de største aktørene i Norge har ikke engang kontor innenfor landets grenser, og dersom de har dette kan det være av kun formell karakter. Den digitale økonomien har følgelig gjort det vanskeligere å entydig fastslå hvor inntekt er opptjent (Zimmer, 2014, s. 92).

I mars 2018 publiserte OECD en rapport om utfordringer ved skattlegging av selskaper med digitale forretningsmodeller. Den grunnleggende problemstillingen de har sett på er om de internasjonale skattereglene er tilstrekkelig tilpasset måten de store teknologiselskapene driver virksomhet på. Av rapporten fremgår det at mange land mener gjeldende regler er under press i møtet med den digitale økonomien, og det er enighet om at det er behov for å se nærmere på reglene om hvordan beskatningsrett bør fordeles mellom land. Det tas sikte på å finne felles løsninger innen 2020 (Finansdepartementet, 2018).

Samtidig som dette arbeidet pågår utredes disse spørsmålene også i EU. Det er ventet at Europakommisjonen vil legge frem forslag til nye regler i løpet av kort tid, og et slikt forslag vil være en faglig anbefaling som EU-landene må ta stilling til (Finansdepartementet, 2018). Det mest omfattende prosjektet per i dag er derimot OECDs BEPS-prosjekt, der det forsøkes å løse problemer knyttet til blant annet skatteparadis, digital økonomi og skatteunngåelse. Vi tar en liten gjennomgang av hovedpunktene i prosjektet under, og en videre presentasjon følger i kapittel 3.

## **1.2 OECDs BEPS-prosjekt**

”The Organisation for Economic Co-operation and Development” (OECD) har som mål å fremme politikk som kan bedre den økonomiske og sosiale velferden for mennesker rundt om i verden. OECD består av 35 medlemsland, deriblant Norge, som jobber sammen for å dele erfaringer og finne løsninger på felles problemer (OECD, u.å.c).

I 2013 la OECD frem handlingsplanen ”Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting” på G20-møtet i Moskva (OECD, 2013). ”Base erosion and profit shifting” (BEPS) refererer til skatteunngåelsesstrategier, og hvordan selskaper utnytter smutthull i skattereglene til å uthule sitt skattegrunnlag og flytte overskudd til lav- eller nullskatteland (OECD, u.å.b).

Bakgrunnen for BEPS-prosjektet er at nasjonenes skatteregelverk ikke henger med på globaliseringen og utviklingen i den digitale økonomien (Berg-Rolness, 2016, s. 705). Prosjektet har samlet over 100 land og jurisdiksjoner for å samarbeide om tiltak og forbedringer for å forhindre uønsket skatteplanlegging (OECD, u.å.a). Arbeidet har ført frem

til en pakke på 13 sluttrapporter<sup>1</sup> som ble lagt frem i oktober 2015, men OECD og G20-landene vil fortsette samarbeidet frem til 2020 for å sikre at målsetningene oppnås (Berg-Rolness, 2016, s. 708). Prosjektet har ført til endringer av både OECDs mønsteravtale, kommentarer og internprisingsretningslinjer, i tillegg til enkeltstående anbefalinger til landene. Selv om deler av BEPS-rammeverket dermed er å anse som ”soft law” og ikke er juridisk bindende for statene, er det en klar forutsetning fra OECD om at det vil bli fulgt opp (Walby & Wangen, 2015, s. 12).

BEPS-rammeverket inneholder 15 ulike tiltak som gir myndighetene nasjonale og internasjonale instrumenter for å forhindre uthuling av statenes skattefundament og overskuddsflytting (OECD, u.å.a). Tiltakene omfatter blant annet skjerpede krav til skatteavtalebeskyttelse, endringer i retningslinjene for internprising, anbefalinger mot hybride arrangementer og mer effektive tvisteløsningsmekanismer (Walby & Wangen, 2015, s. 1). Målet er å skape sammenheng i selskapsbeskatningen på internasjonalt nivå, samt øke transparens og forutsigbarhet (Berg-Rolness, 2016, s. 713). Nedenfor følger en oversikt over alle tiltakene rammeverket.

| <b>Nummer</b> | <b>Tiltak</b>          | <b>Forklaring</b>   |
|---------------|------------------------|---|
| <b>1</b>      | Digital økonomi        | Identifisere de viktigste utfordringene som den digitale økonomien utgjør og utvikle detaljerte alternativer for å løse disse problemene. |
| <b>2</b>      | Hybrider               | Motvirke de skattemessige virkningene av å bruke hybrider til skatteplanlegging.  |
| <b>3</b>      | CFC-regler             | Utvikle anbefalinger til utforming av regler om Controlled Foreign Companies.   |
| <b>4</b>      | Rentefradrag           | Utvikle anbefalinger til regler for å motvirke uthuling av skattegrunnlag gjennom rentefradrag.   |
| <b>5</b>      | Skadelig skattepraksis | Gjennomgå arbeidet for å forhindre skadelig skattepraksis, med særlig fokus på økt åpenhet.   |

<sup>1</sup> ”2015 Final Reports.”

|           |   |   |
|-----------|---|---|
| <b>6</b>  | Forhindre "treaty shopping"                     | Forhindre "treaty shopping" hvor konsern oppretter konsernstrukturer for å oppnå skattemessige fordeler.  |
| <b>7</b>  | Status for fast driftssted                      | Endre definisjonen av fast driftssted for å vanskeliggjøre skatteunngåelse.   |
| <b>8</b>  | Internprising – immaterielle eiendeler          | Utvikle regler for å unngå BEPS gjennom overdragelse av immaterielle rettigheter mellom konsernregnskap.  |
| <b>9</b>  | Internprising – risiko og kapital               | Utvikle regler for å unngå BEPS gjennom overdragelse av risiko eller overflødig kapital mellom konsernregnskap.   |
| <b>10</b> | Internprising – transaksjoner med høy risiko    | Utvikle regler for å unngå BEPS ved å fokusere på transaksjoner som aldri/sjeldent vil inngås mellom uavhengige parter.   |
| <b>11</b> | BEPS datainnsamling                             | Utvikle forslag til indikatorer for omfanget og de økonomiske konsekvensene av BEPS, og sørge for at verktøy er tilgjengelig for å kontinuerlig overvåke og vurdere effektiviteten og de økonomiske konsekvensene av tiltak mot BEPS. |
| <b>12</b> | Opplysningsplikt om aggressiv skatteplanlegging | Utvikle anbefalinger til regler for opplysningsplikt for aggressive transaksjoner, avtaler eller selskapsstrukturer.  |
| <b>13</b> | Internprising – dokumentasjon                   | Utvikle dokumentasjonsregler for internprising, samt regler for rapportering av global inntekt.   |
| <b>14</b> | Twisteløsning                                   | Utvikle løsninger for å håndtere vanskeligheter som hindrer land fra å løse traktatmessige tvister.   |
| <b>15</b> | Multilateral avtale                             | Utvikle en multilateral avtale for å implementere traktatendringene som kreves av de øvrige tiltakene i den gjeldende skatteavtale.   |

Tabell 1: Oversikt over BEPS-tiltakene. Informasjon fra Deloitte (u.å.b).

### **1.2.1 Multilateral avtale**

Implementeringen av BEPS-tiltakene i landenes internrett er tredelt. Deler av tiltakene implementeres i OECDs internprisingsretningslinjer. Disse tiltakene får umiddelbar effekt i norsk rett som følge av skatteloven § 13-1 (4) (Deloitte, 2015, s. 1). De andre tiltakene krever en endring av landenes skatteavtaler for å få virkning, noe som kan være en tidkrevende prosess. På bakgrunn av dette har OECD utformet en multilateral avtale (fra nå kalt MLI), som vil gjøre det mulig for de deltakende statene å gjøre endringer i alle sine skatteavtaler med andre deltakende stater. Endringen av skatteavtalene vil skje samlet gjennom denne ene avtalen, og prosessen blir hurtigere og mer effektiv enn om man skulle endret alle skatteavtalene hver for seg. MLI gjelder derimot kun for fire av tiltakene i rammeverket. Tiltakene som ikke er dekket av MLI eller i internprisingsretningslinjene, må implementeres i skatteavtalene på den tradisjonelle måten. Dette innebærer inngåelse av protokoller til hver enkelt skatteavtale basert på forhandlinger mellom landene (Tryland, 2017, s. 44).

Den multilaterale avtalen trer i kraft når 5 land har ratifisert avtalen. 22. mars i år ble Slovenia det femte landet som gjorde dette, i tillegg til Østerrike, Isle of Man, Jersey og Polen. MLI vil dermed tre i kraft 1. juli 2018, og vil fra da av være juridisk bindende for disse fem jurisdiksjonene. Skatteavtalene påvirkes først fra og med 2019 (OECD, 2018). Hvert enkelt land må ratifisere avtalen for at den skal få virkning for det aktuelle landet, og for at tiltakene skal tre i kraft. Implementeringen vil på bakgrunn av dette kunne ta flere år, men det er et viktig steg at MLI vil tre i kraft innen kort tid. Mer om BEPS-prosjektets innhold, og da spesielt tiltak 1 og 7, vil vi gjennomgå i kapittel 3. Videre følger en kort gjennomgang av de metodevalg vi har foretatt for å kunne besvare vår problemstilling.

### **1.3 Metode**

Forskningsmetode er den fremgangsmåte som benyttes i vitenskapelig forskning. Det finnes flere ulike metoder som kan benyttes for å samle inn data og analysere dem i etterkant (Dahlum, 2015), og det skilles mellom kvantitative og kvalitative metoder. Kvantitativ metode innebærer å undersøke et stort antall enheter (Dahlum, 2017), mens kvalitative metoder kjennetegnes ved nær kontakt mellom forsker og det som studeres (Thagaard, 2013, s. 11). I vår oppgave benytter vi kvalitative metoder, da dette er mest hensiktsmessig når man ønsker å få bedre innsikt og forståelse for et tema.

### **1.3.1 Reliabilitet og validitet**

Reliabilitet og validitet er sentrale mål i metodefaget. Reliabilitet refererer til datamaterialets pålitelighet. Dersom undersøkelsen og datainnsamlingen gir pålitelige data er reliabiliteten høy. Da skal man få identiske data dersom man bruker det samme undersøkelsesopplegget ved ulike innsamlinger av data om de samme fenomenene (Grønmo, 2004, s. 220).

Validitet handler om datamaterialets gyldighet for de problemstillingene som skal belyses. Validiteten er høy dersom undersøkelsesopplegget og datainnsamlingen resulterer i data som er relevante for problemstillingen. Dersom undersøkelsesopplegget gjør at vi undersøker noe annet enn det som er tiltenkt ut i fra problemstillingen, er validiteten lav (Grønmo, 2004, s. 221).

### **1.3.2 Dokumentanalyse**

Dokumentanalyse kan benyttes når man vil orientere seg i studier av faglitteratur om et bestemt tema (Thagaard, 2013, s. 59). Vi har benyttet en stor mengde sekundærkilder, da spesielt i starten av arbeidet, for å øke vår egen forståelse av skatteplanlegging, dagens skattesystem og BEPS-prosjektet.

Uønsket skatteplanlegging er et aktuelt tema som stadig er oppe i ulike medier. Da vi først begynte å se på dette temaet, leste vi flere kortfattede medieartikler der journalister tok for seg ulike flernasjonale selskapers skatteminimering. Medieartikler kan være et hjelpemiddel for å se hvor utbredt et tema er, men reliabiliteten kan være av varierende grad da journalistens bakgrunnskunnskaper innen temaet er ukjent.

De store revisjonsselskapene har alle publisert informasjon om BEPS-prosjektet. Vi har støttet oss en del på disse dokumentene, da de ga ryddig oversikt over rammeverket. Her er også reliabiliteten sikret, da man vet at det er fagfolk som står bak. Samtidig har fagartikler fra ulike tidsskrifter som Skatterett og Revisjon og Regnskap gitt oss videre innsikt til forskjellige deler av oppgaven.

Alle de ovennevnte kildene ga oss en pekepinn på hva problemene rundt skattesystemet er, omfanget av skatteplanlegging og hvilke tiltak som nå settes i gang. For å forstå hvordan flernasjonale digitale selskaper omgår de internasjonale skattereglene og utnytter

smutthullene for å spare mest mulig skatt, måtte vi sette oss inn i de grunnleggende reglene i skattesystemet, både nasjonalt og internasjonalt. Her fant vi mange gode lærebøker, i tillegg til at vi benyttet primærkilder som skatteloven, skatteavtalene og OECDs mønsteravtale. Primærkilder og lærebøker skrevet av anerkjente fagpersoner sikret høy reliabilitet på dette området.

### **1.3.3 Casestudie**

Casestudier kan benyttes når man vil analysere hvilken effekt implementeringen av noe nytt kan ha. Da vi ønsker å se nærmere på hvordan BEPS-tiltakene kan påvirke skattleggingen av digitale selskaper, ble casestudie et naturlig valg.

Vi har valgt å se på Apple og Facebook, som begge er store teknologiske selskaper som opererer over landegrensene. Samtidig har de blitt kritisert de siste årene for skatteminimering både internasjonalt og i Norge. Selskapene har blitt beskyldt for overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag, som er noe BEPS-rammeverket har til hensikt å forhindre. Vi ønsket å undersøke hvordan tiltakene mot digital økonomi og fast driftssted kan endre beskatningsmuligheten Norge har overfor disse selskapene. Både Apple og Facebook har digitale inntektsmodeller og passer dermed fint til dette formålet. Samtidig har de en komplisert konsernstruktur som gjør at de unngår fast driftssted-status og skatteplikt i flere land de driver virksomhet i.

Bakgrunnsdata til benyttelse i casestudien hentet vi fra selskapenes årsregnskap, samt databasene Orbis og Proff Forvalt. Disse databasene inneholder selskapsinformasjon, finansielle størrelser og regnskapsdata. Vi benyttet Orbis i størst grad for å undersøke konsernstrukturen til Apple og Facebook. Begge selskapene har hundrevis av datterselskaper, noe som gjør det vanskelig å få oversikt over strukturen. Orbis ga oss en forståelig oversikt over selskapenes struktur, mens Proff Forvalt ga oss informasjon om selskapenes regnskap og nøkkelpersoner.

Selv med denne informasjonen følte vi at vi ikke hadde tilstrekkelig grunnlag til å kunne gjennomføre en analyse av de valgte selskapene. Vi forsøkte derfor å finne frem til flere kilder som kunne inneholde informasjon om disse selskapene. Dette viste seg å være vanskeligere enn først antatt, da både Apple og Facebook er motvillige til å utgi mer



informasjon enn de er pålagt. Vi tok derfor kontakt med Skatteetaten for å undersøke hvilket grunnlag de benytter for å skattlegge Apple og Facebooks virksomhet i dag. Da slik informasjon er taushetsbelagt, kunne vi dessverre ikke få tilgang til disse dataene.

Dette førte til at vi måtte foreta en del forutsetninger og antagelser i de tilfellene vi ikke hadde tilstrekkelig informasjon. Teorien som blir gjennomgått i kapittel 1 og 2 ble brukt som utgangspunkt for å analysere hvordan selskapene blir skattlagt i Norge i dag, mens teorien fra kapittel 3 benyttet vi til å analysere hvordan de ulike tiltakene i BEPS-rammeverket vil kunne endre Norges beskatningsmulighet overfor disse selskapene. Resultatene av analysen presenteres i kapittel 4.

I kapittel 2 vil vi se på oppbyggingen av det norske og internasjonale skattesystemet, og samspillet mellom de to. Dette legger grunnlaget for Norges beskatningsrett av flernasjonale selskaper før BEPS-prosjektet ble introdusert. Deretter vil vi se på prinsippene bak skatteallokering mellom land, skatteavtalenes betydning, samt drøfte en del problemer som vi ser i systemet i dag. Dette er for å vise at problemene ikke er begrenset til de enkelte land, men gjelder hele den globale økonomien, og at det derfor er behov for internasjonale løsninger på området.

## 2 Skattesystemet

Alle velfungerende land har et skattesystem som skal sikre nødvendige inntekter til det offentlige. I en globalisert verden vil mye av verdiskapningen skje over landegrensene, og det at ulike land har ulike skattesystem har gitt grobunn for flernasjonale selskapers skatteplanlegging. Det bør ikke være ulovlig eller unødvendig vanskelig å drive virksomhet over landegrensene, men samtidig må skattereglene tilpasses på en måte som ikke bare gir rettferdige konkurransevilkår, men som også sikrer inntekter til nødvendige velferdstjenester.

I dette kapitlet forklarer vi forholdet mellom et lands internrett og internasjonal skatterett, da dette er av betydning for Norges mulighet til å skattlegge flernasjonale selskaper. Videre går vi inn på hvilke problemer som oppstår som følge av at det finnes ulike regelsett. En av konsekvensene er at det gir rom for skatteplanlegging, og vi ser derfor på ulike metoder som benyttes, deriblant ”Double Irish Dutch Sandwich”. I forbindelse med dette presenterer vi noen eksempler på hvordan smutthull i skattesystemet utnyttes, samt ulike løsninger som er utarbeidet i et forsøk på å løse disse problemstillingene.

### 2.1 Norsk internrett

Ved spørsmål om skattlegging av flernasjonale selskapers inntekt vil minst tre regelsett kunne være aktuelle: norsk internrett, det annet lands interne skatterett, og en eventuell skatteavtale mellom de to landene. Det vil da være hensiktsmessig å først undersøke om norsk internrett hjemler beskatning av inntekter til eller fra utlandet (Gjems-Onstad, Ferdowski, Folkvord & Furuseth, 2015, s. 928 og 932). I norsk internrett finnes det to hovedprinsipper for skattlegging av flernasjonale selskaper, globalinntektsprinsippet og kildeprinsippet. Hvilket prinsipp som anvendes er avhengig av selskapets tilknytning til Norge. Begge prinsippene gjennomgås nedenfor.

#### 2.1.1 Globalinntektsprinsippet

For at et flernasjonalt selskap skal være omfattet av alminnelig skatteplikt til Norge, er hovedregelen at selskapet må anses som hjemmehørende i landet. Dette følger av skatteloven § 2-2 (1). Den alminnelige skatteplikten følger globalinntektsprinsippet, da det fremkommer i sktl. §§ 2-1 (9) og 2-2 (6) at skatteplikten omfatter ”all formue og inntekt her i riket og i

utlandet”. Det vil si at så lenge et selskap anses hjemmehørende i Norge, vil selskapet være skattepliktig til Norge uansett hvor i verden inntekten er opptjent.

Begrepet hjemmehørende er ikke definert i loven, og det foreligger i utgangspunktet lite rettspraksis som direkte fastslår dette begrepet. I Rt. 2002 s. 1144 kom Høyesterett frem til at et selskap anses hjemmehørende når det reelt sett anses ledet fra Norge (Gjems-Onstad et al., 2015, s. 949-950). Denne avgjørelsen kan være nyttig å bruke som utgangspunkt for en vurdering av hvorvidt et selskap er skattemessig hjemmehørende i Norge. Om selskapet faktisk ledes herfra vil ikke alltid være like klart, og de digitale selskapene skaper spesielle utfordringer da disse ikke er avhengig av samme fysiske tilstedeværelse som tradisjonelle selskaper. Hvorvidt et digitalt selskap oppfyller kriteriene for å anses hjemmehørende beror dermed på skjønnsmessige vurderinger, og i vurderingen vil det være hensiktsmessig å ta utgangspunkt i norsk rettspraksis og OECDs mønsteravtale.

Etter gjeldende regler kan et selskap være registrert i Norge uten å anses hjemmehørende her (Gjems-Onstad et al., 2015, s. 950). Scheel-utvalget<sup>2</sup> har derimot foreslått en endring av sktl. § 2-2 (1) i forhold til kriteriet for hjemmehørende, slik at alle selskaper som er registrert i Norge også bør anses som hjemmehørende norske skattesubjekter. Dette er for å motvirke overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget (NOU 2014:13, s. 23).

Med bakgrunn i Scheel-utvalgets forslag har Finansdepartementet foreslått en videre endring av sktl. § 2-2 (1), slik at ”selskap m.v. stiftet i Norge og selskap m.v. med reell ledelse som finner sted i eller fra Norge” også skal omfattes av hjemmehørendebegrepet (Finansdepartementet, 2017, s. 3). Dersom Finansdepartementets endring av begrepet gjennomføres, vil dette kunne påvirke flernasjonale selskaper i stor grad. Utenlandske selskaper vil i større grad bli ansett som hjemmehørende i Norge, samtidig som det vil bli vanskeligere å anses utflyttet fra Norge. Teoretisk sett har det tidligere vært mulig å strukturere et selskap på en slik måte at det regnes som statsløst, og på denne måten unngå å betale skatt av visse inntekter som renter og royalties noe sted. Med de foreslåtte endringene vil dette ikke lenger være mulig i Norge (Riddervold, 2017b).

---

<sup>2</sup> Scheel-utvalget ble utnevnt av regjeringen i 2013 på bakgrunn av den internasjonale skattekonkurransen (Strøm, 2015). Hovedformålet var å vurdere hvorvidt beskatningen av selskaper var godt nok tilpasset den internasjonale utviklingen. Utvalgets mandat gikk ut på å vurdere ulike endringer i selskapskatten, hvilke virkninger disse ville få, samt hvordan man kan unngå uheldige tilpasninger (Finansdepartementet, 2013).

### 2.1.2 Kildeprinsippet

Dersom et flernasjonalt selskap ikke er omfattet av den alminnelige skatteplikten i sktl. § 2-2 (1), kan det ha begrenset skatteplikt til Norge. Den begrensede skatteplikten går ut på at utenlandske personer og selskaper som driver næringsvirksomhet i Norge, er skattepliktig for inntekt som er opptjent her (Gjems-Onstad et al., 2015, s. 952-953). Det rettslige grunnlaget for den begrensede skatteplikten, også kalt kildeskatteplikten, finner vi i sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Vilkårene som stilles i bestemmelsen er at selskapet plikter å svare skatt av ”formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra”.

Det vil ikke alltid være tydelig hvorvidt et flernasjonalt selskap er omfattet av den begrensede skatteplikten til Norge eller ei, og da må vilkårene i § 2-3 (1) bokstav b vurderes. For det første må selskapet utøve virksomhet her i landet. Dette vilkåret anses oppfylt dersom selskapets aktivitet i Norge oppfyller kravet til virksomhet i sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-30. Videre må denne virksomheten drives eller styres fra Norge. Et flernasjonalt selskap vil for eksempel anses å utøve virksomhet i Norge dersom en *avhengig* salgsagent som opererer her i landet har fullmakt til å inngå avtaler på selskapets vegne. Dersom salget skjer gjennom en *uavhengig* agent er det derimot bare denne som anses å drive virksomhet i Norge, og ikke det utenlandske selskapet (Brudvik, 2016, s. 81-82).

### 2.1.3 Dobbeltbeskatning

I tilfeller hvor flere land har hjemmel for å beskatte den samme inntekten, vil kombinasjonen av globalinntektsprinsippet og kildeprinsippet kunne medføre dobbeltbeskatning for et selskap med tilhørighet til flere land. Det er vanlig å skille mellom to former for dobbeltbeskatning, juridisk og økonomisk. Juridisk dobbeltbeskatning er når samme inntekt beskattes for samme inntektsår hos samme skattesubjekt, i mer enn én stat. Eksempelvis er aksjeutbytte pålagt kildeskatt i utbetalingslandet, samtidig som det skal betales inntektsskatt i mottakers hjemland. Økonomisk dobbeltbeskatning oppstår når samme inntekt skattlegges hos forskjellige skattesubjekter som tilhører samme økonomiske enhet. Et eksempel på økonomisk dobbeltbeskatning er når aksjeutbytte først blir skattlagt som en del av selskapsoverskuddet i selskapet som deler det ut, og deretter som utbytte hos aksjonæren (Gjems-Onstad et al., 2015, s. 936).

De fleste land har interne regler for unngåelse av dobbeltbeskatning. I Norge har vi slike regler i sktl. §§ 6-15, 16-20 flg. og 16-30 flg. § 16-20 har til formål å redusere juridisk dobbeltbeskatning, mens § 16-30 skal forhindre både juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning (Gjems-Onstad et al., 2015, s. 936). I tillegg til at landene har egne interne regler, har OECD forsøkt å løse problemer med juridisk dobbeltbeskatning gjennom en mønsteravtale. Denne kan anvendes som en mal for å utforme skatteavtaler mellom landene. Vi gjennomgår OECDs mønsteravtale i kapittel 2.2.1.

#### **2.1.4 utfordringer i den norske internretten**

Sammenlignet med andre land kan det norske skattesystemet anses effektivt og velfungerende. I en rangering av hvor gode skattesystemer landene har, kom Norge på 14. plass av 189 land (Clemet, 2016). Det er likevel rom for forbedringer, blant annet fordi visse regler kan omgås og benyttes til skatteplanlegging.

Selskaper som er hjemmehørende i Norge skattlegges fra 2018 med en skattesats på 23 %. Ved sammenligning av skattesatsen som var på 28 % i 2013, ser vi at satsen har blitt redusert betraktelig de siste årene. Likevel ligger den norske selskapsskatten på et høyere nivå enn skattesatsen i andre land, hvilket gir flernasjonale selskaper incentiver til å flytte sitt overskudd til land med lavere skattesatser. Ifølge Scheel-utvalgets rapport fra 2014 var dette en av hovedutfordringene med det norske skattesystemet på den tiden, men det er like aktuelt i dag. Overskuddsflytting kan svekke skattesystemets legitimitet som følge av at enkelte selskaper kan benytte slik tilpasning til å redusere sin skattebelastning, samtidig som selskaper som ikke har denne muligheten må betale full skatt (NOU 2014:13, s. 16 og 18).

En annen utfordring er at norske myndigheter kun har rett til å ilegge kildeskatt på utbytte fra norske selskaper til aksjonærer i utlandet. Vi har ikke kildeskatt på renter og royalties, hvilket gjør det mulig for flernasjonale selskaper å bruke Norge som gjennomstrømningsland for denne type betalinger (Gjems-Onstad et al., 2015, s. 1015). For å motvirke slik overskuddsflytting og utnyttelse av hull i skattesystemet, anbefalte Scheel-utvalget å innføre kildeskatt på både renter og royalties (NOU 2014:13, s. 22). Selv om det var i 2014 utvalget kom med denne anbefalingen, har Norge fortsatt ikke innført slik kildeskatt. En av årsakene til dette er at skattereglene må samsvare med både EØS-avtalen og ulike skatteavtaler, og per

i dag legger disse avtalene begrensninger på norske myndigheters beskatningsrett (NOU 2014:13, s. 203).

## **2.2 Internasjonal skatterett**

Ovenfor gikk vi gjennom det rettslige grunnlaget for beskatning i Norge, og noen problemer i det norske skattesystemet. Da vi i analysen skal ta for oss flernasjonale selskaper, er det også nødvendig å gå gjennom internasjonal skatterett og samspillet med den norske internretten. Dette følger av at i tilfeller hvor norsk internrett har hjemmel for beskatning, må det foretas videre undersøkelser om skatteavtalene eventuelt kan begrense denne (Gjems-Onstad et al., 2015, s. 932). Ved spørsmål om et flernasjonalt selskap kan skattlegges i Norge må det dermed tas hensyn til både norske og internasjonale skatteregler, samt eventuelle skatteavtaler. Derav vil vi i dette kapitlet gjennomgå OECDs mønsteravtale, skatteplikt etter skatteavtalene og begrensningene i disse, samt hvordan de i noen tilfeller kan føre til dobbeltbeskatning.

### **2.2.1 Skatteavtalene og OECDs mønsteravtale**

Norge har inngått skatteavtaler med 88 stater, og disse avtalene er hovedsakelig basert på OECDs mønsteravtale (Gjems-Onstad et al., 2015, s. 929). Skatteavtalene skal avgjøre hvilken stat som skal ha rett til å skattlegge, og når dette er avgjort, må den stat som ikke har slik rett gjennomføre beskatningsavkall (Skaar & Kildal, 2012, s. 225).

Skatteavtalene har status som lov i Norge, da de er innlemmet i norsk rett ved lov av 28. juli 1949 nr. 15, dobbeltbeskatningsavtaleloven (Berg-Rolness, 2016, s. 491). Hovedsakelig vil skatteavtalene begrense landenes beskatningsrett, og skatteavtalene kan dermed ikke benyttes til å utvide den norske skatteretten (Gjems-Onstad et al., 2015, s. 931-932). Skatteplikt til Norge vil på bakgrunn av dette være betinget av både internrettslig hjemmel og av at Norge ikke har gitt avkall på beskatningsretten i en skatteavtale. Eksempelvis kan det i en skatteavtale gis mulighet til kildebeskatning av renter, men ettersom vi ikke har hjemmel for dette, kan ikke Norge ilegge en slik skatt selv om det følger av skatteavtalen (Skaar m.fl., 2006, s. 45).

OECDs mønsteravtale<sup>3</sup> er en modell utviklet for å hjelpe land ved forhandlinger og anvendelse av bilaterale skatteavtaler. Mønsteravtalen er utformet med et ønske om å gi ensartede løsninger på de vanligste problemene innen internasjonal dobbeltbeskatning, og et viktig formål er å forhindre skatteunndragelse. Modellen spiller en avgjørende rolle i å fjerne skattemessige barrierer ved grensehandel og internasjonale investeringer (OECD, 2017). Ved utarbeidelsen og ved endring av modellavtalen blir det laget kommentarer til de enkelte bestemmelsene, som gir veiledning ved tolkning av avtalen og gjør det mulig å oppnå større grad av overensstemmelse mellom tolkningsresultatene (Skaar m.fl., 2006, s. 58).

Et spørsmål er om medlemsstatene er forpliktet til å benytte modellavtalen som mønster for sine skatteavtaler. Mønsteravtalen er utarbeidet av OECDs Committee on Fiscal Affairs, et organ som ikke har myndighet til å binde medlemsstatene. OECDs råd har imidlertid anbefalt medlemsstatene å benytte modellavtalen som mønster ved inngåelse av nye, og endring av eksisterende skatteavtaler. Slike anbefalinger er ikke rettslig bindende, men statene er forpliktet til å vurdere om de er hensiktsmessige. Noen rettslig plikt for medlemsstatene til å benytte modellavtalen som mønster for skatteavtaler finnes altså ikke, men det er en sterk forventning om at modellavtalen følges (Skaar m.fl., 2006, s. 57-58).

## **2.2.2 Skatteplikt etter skatteavtalene**

Skatteavtalene har regler som fordeler beskatningsretten mellom landene, og hovedregelen er at den stat hvor selskapet anses hjemmehørende skal tildeles beskatningsretten til selskapets virksomhetsinntekter (Skatteetaten, 2017, s. 1395 og 1442). Hvor et flernasjonalt selskap er hjemmehørende vil ikke alltid være like klart, og et slikt selskap vil i noen tilfeller kunne anses skattemessig hjemmehørende i to stater.

I OECDs mønsteravtale er det lagt inn en konfliktløsningsbestemmelse i artikkel 4 (3) som kan anvendes i slike tilfeller. Ifølge denne bestemmelsen skal selskapet anses hjemmehørende i den stat hvor selskapets effektive ledelse befinner seg. En utdypning av denne artikkelen finner vi i kommentarene til mønsteravtalen. Her vises det til at selskapets effektive ledelse er der hvor selskapets nøkkelpersoner befinner seg, og der hvor kommersielle avgjørelser hovedsakelig tas (OECD, 2010, s. 88-89). En utfordring knyttet til dette er at digitale kommunikasjonsmidler som Facetime og Skype gjør det mulig for selskapets ledelse å

---

<sup>3</sup> "Model Tax Convention on Income and on Capital."

avholde møter uten å være fysisk tilstede i et rom. En slik bestemmelse gjør da at selskaper kan unngå å anses hjemmehørende i land det drives virksomhet i.

I BEPS-rammeverket anbefaler OECD å erstatte mønsteravtalens artikkel 4 (3) med den alternative konfliktløsningsbestemmelsen som finnes i kommentarene til artikkel 4. Dette følger av tiltak 6, som har til formål å forhindre traktatmisbruk (Finansdepartementet, 2017, s. 12). I tilfeller hvor et selskap anses hjemmehørende i flere avtalestater, følger det av den alternative konfliktløsningsbestemmelsen at det skal foreligge en gjensidig avtale om at myndighetene sammen skal forsøke å avgjøre hvilken stat selskapet skal anses hjemmehørende i. I avgjørelsen skal det tas hensyn til stedet for selskapets effektive ledelse, hvor det er stiftet, samt andre relevante faktorer (OECD, 2010, s. 89). Dette gjør at man kan anses hjemmehørende i andre eller flere land enn tidligere, noe som kan ramme flernasjonale selskaper som har prøvd å unngå slik status.

Dersom utøvelse av virksomheten skjer i en annen stat enn der selskapet anses hjemmehørende, følger det av skatteavtalene at beskatningen skal skje i den stat hvor selskapet har fast driftssted (Skatteetaten, 2017, s. 1442). Etter mønsteravtalens artikkel 5 (1), bestemmes uttrykket fast driftssted å bety ”et fast forretningssted gjennom hvilket et foretaks virksomhet helt eller delvis blir utøvd”. Et sted hvor selskapet har sin ledelse, filial, kontor, fabrikk eller verksted nevnes som eksempler på fast driftssted.

Artikkel 5 inneholder også flere unntak, blant annet den såkalte ”byggeregelen”, som innebærer at bygnings- og anleggsprosjekter med varighet under 12 måneder ikke anses som et fast driftssted. Dette har foranlediget oppsplitting av kontrakter i perioder på under 12 måneder for å unngå fast driftssted-status (Deloitte, 2015, s.8). Etter bestemmelsen følger det også at varelager, utstillingslokale eller annet fast forretningssted, samt virksomhet av forebyggende eller hjelpende karakter, gir unntak fra fast driftssted. Det samme gjelder kommisjonær- og agentvirksomhet.

Det amerikanske IT-selskapet Amazon er et selskap som, ved hjelp av strategisk plassering og organisering av virksomheten, har klart å unngå kriteriene for fast driftssted i land de driver virksomhet i. Amazon har opprettet store varelagre i Storbritannia, men varesalget fra disse lagrene beskattes hovedsakelig i Luxembourg, som er et lavskatteland. Amazon har organisert virksomheten sin slik at Amazon UK fungerer som en tilrettelegger for virksomheten til



Amazon EU Sarl, Luxembourg, og på denne måten registreres varesalget i Storbritannia som omsetning for Luxembourg-selskapet. Selv om UK-selskapet har flest ansatte, samt at en rekke sentrale konsernfunksjoner skjer i Storbritannia, påpeker Amazon at alle de strategiske funksjonene for selskapets salgsvirksomhet skjer fra Luxembourg. På denne måten faller ikke salgsvirksomheten i Storbritannia inn under kriteriene for fast driftssted, men den britiske driften av varehus og tjenesteyting til konsernet klassifiseres som fast driftssted (Berg-Rolness, 2016, s. 270-271).

I tiltak 7 i BEPS-rammeverket vil man endre på unntaksreglene knyttet til fast driftssted. Dersom man anvender de nye reglene vil ikke varelager lenger gi unntak, og Amazons varelagre i Storbritannia vil isolert sett kunne anses som et fast driftssted og utløse kildebeskatning. Dette blir en vesentlig endring av slik forholdene er i dag, og trekkes frem som et av hovedtiltakene for å kunne skattlegge digitale selskaper. Tiltak 7 fører også til at et hovedforetak som benytter agent eller kommisjonær for å inngå avtaler i et land, nå vil kunne anses å ha etablert et fast driftssted. I tillegg skal man ikke lenger kunne dele opp aktivitetene man har i et land for å unnslipe fast driftssted, det skal måtte gjennomføres en samlet vurdering. Oppsplitting av kontrakter i mindre enn 12-måneders perioder er også forsøkt bekjempet i rammeverket (Walby & Wangen, 2015, s. 3). Vi vil komme nærmere innpå dette i kapittel 3.

### **2.2.3 Dobbelbeskatning og treaty shopping**

Hensikten med skatteavtalene er først og fremst å forhindre dobbeltbeskatning, slik at man kan legge til rette for internasjonal økonomisk virksomhet. For å forhindre dobbeltbeskatning benyttes det hovedsakelig to ulike metoder: unntaksmetoden og kreditmetoden.

Unntaksmetoden innebærer at et av landene avstår fra å skattlegge inntekten i tilfeller hvor det oppstår dobbeltbeskatning, mens kreditmetoden går ut på at bostedslandet i utgangspunktet skattlegger etter globalinntektsprinsippet, og deretter gis det fradrag for den skatt som er betalt til et annet land i henhold til skatteavtalen (Berg-Rolness, 2016, s. 496).

Selv om skatteavtalene har til hensikt å forhindre dobbeltbeskatning, blir de også brukt til å minimere selskapers skattebelastning i forhold til det som hadde vært tilfellet dersom de kun hadde vært skattepliktig til én stat (Skaar & Kildal, 2012, s. 225). I enkelte tilfeller kan det oppstå ”dobbelt ikke-beskatning”, hvor skatteavtalene skaper hull i landenes egne

skattesystemer og medfører at inntekter blir skattefrie, samtidig som man får fradragsrett for tilhørende kostnader (Berg-Rolness, 2016, s. 494). Videre kan skatteavtalene benyttes som virkemiddel i skatteplanlegging, eksempelvis for å unngå kildeskatter ved å plassere et selskap i et land med lave eller ikke-eksisterende kildeskatter etter intern rett. Dette kalles "treaty shopping" (Zimmer, 2014, s. 91).

Forhindring av treaty shopping er tatt inn som et eget tiltak i BEPS-rammeverket. Gjennom tiltak 6 i rammeverket forplikter den enkelte stat seg til å ivareta en såkalt minimumsstandard. Dette innebærer at man i skatteavtalen skal inkludere en uttrykkelig uttalelse om at hensikten med skatteavtalen er å unngå dobbeltbeskatning, uten å skape mulighet for uberettigede unngåelser eller redusert beskatning som følge av skatteplanlegging (Deloitte, 2015, s. 7).

I 2017 versjonen av OECDs mønsteravtale ble det innført en Limitation of Benefit (LOB)-klausul. LOB-klausulen stiller krav til selskapsform, eierskap og aktivitet for at en skattyter skal kunne få skatteavtalebeskyttelse. I tillegg foreslås det en generell omgåelsesregel kalt Principal Purpose Test (PPT). En PPT-regel vil generelt sett innebære at dersom det primære formålet med en transaksjon eller et arrangement er å oppnå skatteavtalebeskyttelse, så vil ikke beskyttelse oppnås med mindre dette er i samsvar med formålet bak den aktuelle regelen. Hensikten med disse reglene er å forhindre den utbredte bruken av skatteavtaler for å unngå beskatning som vi ser i dag. Et problem er at LOB- og PPT-klausuler må sees i sammenheng med hverandre, og implementeringen vil være avhengig av interne omgåelsesregler i det enkelte land (Walby & Wangen, 2015, s. 2-3). Nedslagsfeltet for disse reglene er dermed uklart.

#### **2.2.4 Begrensninger i skatteavtalene**

I sin doktoravhandling kom Eivind Furuseth frem til at skatteavtalene i mange situasjoner setter betydelige begrensninger på en stats mulighet til å benytte seg av nasjonale regler for å hindre uønsket skatteplanlegging. Selv om et land har nasjonale regler som kunne vært benyttet mot skatteplanlegging, kan disse være i strid med skatteavtalene og av den grunn ikke være anvendbare. Et grunnleggende prinsipp er at dersom nasjonale regler er i strid med skatteavtalen, går skatteavtalen foran. Furuseth fant i sin avhandling ut at jo eldre en skatteavtale er, jo mer begrenser den skattemyndighetenes mulighet til å slå ned på uønsket skatteplanlegging (Universitetet i Oslo, 2016).

I situasjoner hvor man har omgåelsesregler, og disse faller innenfor omfanget av skatteavtalen, er det ingen konflikt, og skatteavtalen hindrer ikke bruk av disse. Problemet er når omgåelsesregelen går utenfor rekkevidden av skatteavtalen. Da vil skatteavtalen begrense bruken av de nasjonale omgåelsesreglene (Furuseth, 2016, s. 233). Dette begrenser landenes mulighet til å bekjempe aggressiv skatteplanlegging. Hadde man i større grad kunnet anvende omgåelsesreglene, ville man kunne tilsidesette transaksjoner som i hovedsak er skattemessig motivert og som strider mot skattereglenes formål.

Skattereglene vi har gjennomgått nå er tilpasset tradisjonelle virksomheter. Løsninger som er utarbeidet for disse vil ikke nødvendigvis kunne anvendes på selskaper med digital virksomhet, da slike selskapers mangel på fysisk tilstedeværelse skaper nye utfordringer. Vi vil i det følgende kapitlet gjennomgå enkelte problemer knyttet til skattlegging av digitale selskaper, samt noen løsninger utarbeidet for å kunne skattlegge disse selskapene.

## **2.3 Skattlegging av digitale virksomheter**

Et av områdene det internasjonale skattesystemet ikke er tilstrekkelig utviklet på enda, er som nevnt skattlegging av flernasjonale digitale selskaper. De nåværende skattereglene fanger ikke opp den totale verdiskapningen fra digitaliserte selskaper, og konsekvensen er at slike selskaper over tid har hatt mulighet til å utnytte hull i skattereglene for å unngå skatt. Bare siden 2006 har digitale selskaper økt fra å utgjøre 1 av 20, til 9 av 20 av de største selskapene i verden (European Commission, 2017, s. 4), og det viser seg nå at digitale selskaper i EU betaler under halvparten av hva de mer tradisjonelle selskapene betaler i skatt. Videre anslår EU at aggressiv skatteplanlegging medfører tapte skatteinntekter på 50 til 70 milliarder euro per år, hvorav inntekter fra digitale selskaper utgjør en betydelig andel (Bastholm, 2017, s. 1).

### **2.3.1 Mangel på fysisk tilstedeværelse**

Hovedregelen for skattlegging av selskapers inntekt er at den skal skattlegges der hvor verdiskapningen skjer, men i en digitalisert verden vil det oppstå spørsmål knyttet til både hva og hvor man skal skattlegge. Bakgrunnen er at digitale selskaper kan drive sin virksomhet uten å være fysisk tilstede i et land, og dermed unngå kriteriene for fast driftssted. Videre drives slike selskaper i stor grad av immaterielle eiendeler, data og kunnskap, og det kan være utfordrende å fastslå verdien av disse (European Commission, 2017, s. 7).

Vanligvis vil en serverplassering kunne utløse fast driftssted, men reglene om fast driftssted bygger på en forutsetning om at det må foreligge en viss sammenheng mellom plassering av fysisk utstyr og virksomhetsutøvelse. Det som er problematisk med nettbaserte virksomheter er at det ofte er slik at en server eies og drives av ett selskap, mens det er et annet selskap som eier nettsiden. Dermed oppfyller ikke eierne av nettsiden vilkårene for et fast driftssted, og følgelig kan ikke selskapet skattlegges (Berg-Rolness, 2016, s. 532).

Dersom serveren derimot både eies og driftes av samme selskap som eier nettsiden, vil plasseringen av serveren kunne utløse et fast driftssted for selskapet. Forutsetningen er at de øvrige vilkårene for fast driftssted er til stede, eksempelvis må plasseringen av serveren være ment å vare over et visst tidsrom. Dersom aktivitetene på serveren har en begrenset funksjon, vil ikke serveren skape et fast driftssted. Dette følger av mønsteravtalens artikkel 5 (Berg-Rolness, 2016, s. 532).

Videre kan et flernasjonalt selskap unngå fysisk tilstedeværelse ved å drive salgsvirksomhet gjennom agent- eller kommisjonærstruktur. Da er det ett selskap, ofte plassert i et lavskatteland, som står for alt av salg til kunder, mens lokale datterselskap bistår som agenter eller kommisjonærer (Riddervold, 2017a). Bruk av slike representanter vil ikke utløse fast driftssted i tilfeller hvor representanten regnes som uavhengig. En uavhengig representant vil typisk være en selvstendig næringsdrivende som opptrer innenfor sin ordinære forretningsvirksomhet (Gjems-Onstad et al., 2015, s. 1009).

En viktig avgjørelse om skattlegging av kommisjonærselskaper i Norge kom i Høyesterettsdommen i Dell-saken i 2011. Dell AS var Dell-konsernets kommisjonær i Norge. Dell AS sin oppdragsgiver var Dell Products, stiftet og registrert i Nederland, men skattemessig hjemmehørende i Irland. Dell Products leverte selvangivelse for 2003 og 2004 til Norge, men oppga at selskapet hadde null i inntekt. Selskapet selv anså seg ikke skattepliktig til Norge, men det gjorde derimot Skatteklagenemnda. Det følger av skatteavtalen mellom Irland og Norge at Dell Products måtte ha fast driftssted for å kunne bli skattepliktig til Norge. Tingretten og lagmannsretten kom frem til at Dell Products var skattepliktig til Norge, men Høyesterett kom frem til at kravene til fast driftssted ikke var oppfylt, og at Dell Products ikke hadde fast driftssted gjennom sin kommisjonær i Norge. Derav ble selskapets ligning for 2003-2006 opphevet (Hemnes & Martens, 2012).

I Dell-dommen kom man altså frem til at dersom et norsk selskap er kommisjonær for et utenlandsk selskap, vil salget som skjer gjennom det norske selskapet ikke utløse fast driftssted i Norge, så lenge selskapet ikke har fullmakt til å inngå bindende avtaler. Da skal fortjenesten fra salget i stedet skattlegges i landet hvor salgsselskapet anses hjemmehørende (Gjems-Onstad et al., 2015, s. 1008-1010). Konsekvensen av en slik rettspraksis er at selskap vil kunne selge sine produkter i Norge uten å bli skattepliktige her. Hadde lagmannsrettens avgjørelse blitt stående, ville Dells skattepliktige inntekt økt med ca. 85 millioner for de årene det gjaldt. Kommisjonærstruktur er såpass utbredt blant flernasjonale selskaper at en slik avgjørelse fra lagmannsretten ville fått betydning for en hel serie selskaper (Hemnes & Martens, 2012).

Vi ser at flernasjonale digitale selskaper kan unngå det internasjonale skattesystemet på flere måter, deriblant unngåelse av fast driftssted-status som utløser skatteplikt. Dersom slike selskaper fortsetter å vokse i dagens tempo uten at skattesystemene fanger opp inntekter fra disse virksomhetene, vil vi få et økende problem med skatteunngåelse, som igjen vil medføre lavere skatteinntekter for det offentlige (European Commission, 2017, s. 2). Nedenfor vil vi gå gjennom noen tiltak som er presentert som mulige løsninger på problemet med skattlegging av digital virksomhet, mens vi i kapittel 3 gjennomgår BEPS-tiltakene knyttet til digital økonomi og fast driftssted.

### **2.3.2 Forslag til løsninger**

Å komme frem til en rettferdig og effektiv permanent løsning for skattlegging av den digitale økonomien kan ta lang tid, og jo lengre tid det tar desto større tap i skatteinntekter vil det medføre. Flere aktører har kommet med egne forslag til løsninger på problemene rundt skatteunngåelse, både generelt for flernasjonale selskaper og noen rettet direkte mot digitale virksomheter. Selv om hovedfokuset i denne oppgaven er BEPS-prosjektet, vil vi gjennomgå noen forslag fremsatt av andre aktører, da de gir en interessant diskusjon rundt hvordan man kan oppnå et rettferdig og effektivt skattesystem utarbeidet for flernasjonale digitale selskaper.

I EU har man sett på muligheten for å beregne et felles skattegrunnlag for hele EU, og at dette skattegrunnlaget skal fordeles ut til de involverte medlemslandene basert på en fordelingsnøkkel. Det fundamentale spørsmålet her blir hvordan man skal fordele

skatteprovenyet mellom landene, samtidig som man må unngå posisjoner som kan føre til konkurransevridning. Systemet kalles CCCTB<sup>4</sup>, og har vist seg å kunne ta lang tid å utarbeide (Folkvord & Furuseth, 2016, s. 187-188). I mellomtiden har EU sett på midlertidige tiltak rettet spesielt mot digitale selskaper. Blant tiltakene som er nevnt i en meddelelse til EU-parlamentet fra september 2017, er det foreslått å innføre en ligningsskatt på omsetningen til digitale selskaper, en kildeskatt på digitale transaksjoner, samt en avgift på digitale tjenester og annonsesalg (Bastholm, 2017, s. 2).

Forslaget om innføring av ligningsskatt vil ifølge Europakommisjonen medføre skattlegging av all omsetning fra internettbaserte aktiviteter som tidligere har vært utilstrekkelig beskattet, eller som ikke har vært beskattet i det hele tatt. Tiltaket om avgift på digitale tjenester og annonsesalg vil innebære å innføre en egen avgift som kan brukes på alle transaksjoner mellom innenlandske kunder og selskap i utlandet, ved kjøp av digitale tjenester og annonser (European Commission, 2017, s. 10). Et slikt tiltak vil nok kunne ramme selskaper som Facebook og Google, som begge i stor grad baserer seg på slik virksomhet.

Videre foreslås det å innføre en frittstående kildeskatt på bestemte digitale transaksjoner, i tilfeller hvor leverandørene ikke anses hjemmehørende i landet, men likevel har betydelig økonomisk tilstedeværelse (European Commission, 2017, s. 10). Dette tiltaket vil være spesielt rettet mot utfordringene ved å skattlegge digitale selskaper som ikke anses å ha fast driftssted i landene de leverer varer og tjenester til. Tiltaket kan også knyttes opp mot tiltak 7 i OECDs BEPS-prosjekt, som går ut på å stramme inn kriteriene for når et fast driftssted foreligger, og på denne måten fange opp selskaper som tidligere har unnsuppet disse reglene. Selskaper som Amazon og Apple kan antas å bli rammet av disse tiltakene, da de unngår fast driftssted i flere land, for eksempel gjennom salg via kommisjonær.

Det kan derimot bli en utfordring å innføre slike tiltak, både i Norge og i andre land, da løsninger på dette området må ha internasjonal tilslutning (Berg-Rolness, 2016, s. 862). Videre gir den norske internretten per i dag kun hjemmel for å ilegge kildeskatt på utbytte utdelt av et norsk selskap (Børresen, Pilgaard & Bjørneby, 2014, s. 179). Norges skatteavtaler vil dermed kunne legge begrensninger for kildeskatt på digitale transaksjoner, da selskaper er

---

<sup>4</sup> ”Common Consolidated Corporate Tax Base.”

nødt til å være hjemmehørende her til lands for at norske myndigheter skal kunne skattlegge annet enn utbytte utdelt av et norsk selskap. Dette innebærer at Norge i så fall må reforhandle skatteavtalene for å kunne iverksette et slikt tiltak, og det kan ofte ta lang tid å komme til enighet om nye avtaler.

I tillegg foreslår EU-kommisjonen at hvert enkelt land i mellomtiden utvikler konkrete alternativer til tiltak som kan iverksettes unilateralt. I Storbritannia har det for eksempel blitt innført en særskatt<sup>5</sup> for internasjonale selskaper. Dette er en skatt på 25 % for selskaper som forsøker å unngå nasjonal beskatning ved å opprette stråselskaper uten reell omsetning (Brække, 2017). Denne skatten antas å være en av årsakene til at Facebook har valgt å gå over til en lokal salgsmoell (Armitage, 2016), noe vi vil komme nærmere innpå i kapittel 4.3.

I representantforslag 69 S, som var oppe til høring i Finanskomiteen i februar 2018, ble det foreslått å utrede en norsk skatt for selskaper med digitale inntektsmodeller, en såkalt "Google-skatt". I forslaget, som er basert på Europakommisjonen sin rapport "A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market", ber stortingsrepresentant Une Bastholm regjeringen om å utrede ulike muligheter for å skattlegge digitale selskapers verdiskapning i Norge, samt vise hvordan en slik skatt kan innføres på en måte som senere kan tilpasses med EUs endringer. Videre bes det om at regjeringen i dette arbeidet benytter internasjonalt samarbeid aktivt for å komme frem til et felles europeisk system for skattlegging av flernasjonale selskaper. Dette bør også inkludere en midlertidig moell for digitale selskaper (Bastholm, 2017, s. 2).

Forslagene til løsninger ovenfor er først og fremst rettet mot utfordringer knyttet til beskatningen av selskaper uten fysisk tilstedeværelse. Utfordringene i dagens skattesystem er derimot ikke begrenset til beskatningen av slike selskaper, men er også gjeldende for tradisjonelle virksomheter. I den forbindelse vil vi gjennomgå noen mer generelle problemer i det internasjonale skattesystemet nedenfor.

---

<sup>5</sup> "Diverted Profits Tax."

## 2.4 Problemene i det internasjonale skattesystemet

Gregar Berg-Rolness mener at ”prinsippene for det norske skattesystemet, som for et par tiår siden ble ansett som et solid, fremtidsrettet fundament, viser seg nå som et grunnlag for et skjørt byggverk som er i ferd med å miste legitimiteten i befolkningen” (2016, s. 856). Han påpeker at det skjer en omfattende overføring av norsk skattefundament til skatteparadiser og andre lavskatteland. Dette skjer gjennom utnyttelse av hull i landenes skatteregler, og på grunn av utilstrekkelighet i grunnprinsippene i det internasjonale skattesystemet.

Det er liten tvil om at det er et økende problem at skatteforholdene gir urettferdige konkurransesituasjoner for selskaper over landegrensene. Transaksjoner og disposisjoner som strider mot skattereglenes formål, og som hovedsakelig er skattemessig motivert, har myndighetene i utgangspunktet mulighet til å gjennomskjære. Denne muligheten blir derimot lite praktisert, og hva som kan være årsaken til dette vil vi gå gjennom nedenfor. Videre vil vi også se nærmere på hvordan tynn kapitalisering, internprising og metoden ”Double Irish Dutch Sandwich” benyttes til skatteminimering.

### 2.4.1 Gjennomskjæring

Norge har to gjennomskjæringsregler, en lovfestet i sktl. § 14-90 og en ulovfestet. Gjennomskjæringsreglene gir skattemyndighetene anledning til å omklassifisere disposisjoner og reklassifisere transaksjoner. Formålet med gjennomskjæringsreglene er å trekke grensen mellom det som anses som lovlig skatteplanlegging og skatteunngåelse, men dette kan derimot være vanskelig, ettersom mange befinner seg i gråsonen mellom disse to stadiene (Karstensen & Vestengen, 2016, s. 54).

OECD oppfordrer medlemslandene til å etablere generelle (GAAR) og spesielle (SAAR) gjennomskjæringsregler. Det ligger til rette for anvendelse av gjennomskjæringsregler på internasjonale forhold, med det er likevel i liten grad praktisert gjennomskjæring ved internasjonal skatteplanlegging. Bakgrunnen for dette kan være forsiktighet fra skattemyndighetenes side, generelt ved anvendelse av gjennomskjæring i skattesaker og spesielt hvor dette også skal vinne forståelse og aksept hos andre lands skattemyndigheter (Berg-Rolness, 2016, s. 863-864).



Som nevnt i kapittel 2.2.4 kan et lands skatteavtaler sette en stopper for bruken av gjennomskjæring, da enkelte skatteavtaler inneholder egne gjennomskjæringsbestemmelser. Formålet med en slik bestemmelse er normalt å forhindre at skatteavtalene utnyttes til skatteunngåelser. I ”UN Commentaries”<sup>6</sup> påpekes det at mange land anser at en GAAR i skatteavtalene er den eneste måten å håndtere feilaktig bruk av skatteavtalene. Fravær av en slik bestemmelse kan derfor ha blitt tolket som at det ikke kan brukes interne gjennomskjæringsregler (Furusest, 2016, s. 210 og 212). Dette kan være en av flere grunner til at vi har sett lite bruk av gjennomskjæring ved internasjonal skatteplanlegging.

Formålet med skatteplanlegging vil som regel være på det rene, men vurderingen om disposisjonene er i strid med formålet med reglene kan være mer komplisert. Det er nødvendig med en konkretisering slik at gjennomskjæring kan bli et effektivt verktøy mot uønsket skatteplanlegging. Ettersom flere land nå går hardt til verks mot uønsket skatteplanlegging, kommer det opp flere saker i domstolene. Etterhvert vil man mest sannsynlig få internasjonal rettspraksis som vil kunne få betydning i norsk sammenheng (Berg-Rolness, 2016, s. 864-865). Da vil Norge, i tillegg til de nye BEPS-tiltakene, ha enda et verktøy å benytte mot skatteunngåelse.

## **2.4.2 Overskuddsflytting**

I tilfeller hvor et selskaps tilstedeværelse faktisk medfører skatteplikt, har de mulighet til å redusere sitt overskudd gjennom internprising eller tynn kapitalisering (NOU 2014:13, s. 109). Tynn kapitalisering betyr at et selskap har mye gjeld i forhold til egenkapital. Ved å finansiere et selskap med gjeld fremfor egenkapital, reduseres den skattepliktige inntekten som følge av at renter er fradragsberettigede. En vanlig tilpasning er å flytte gjeld til et datterselskap som er skattemessig hjemmehørende i et høyskatteland, mens det långivende selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland. Ettersom skattebesparelsen i høyskattelandet er større enn skatteforpliktelsen i lavskattelandet, er dette en lønnsom organisering (Schjelderup, 2014, s. 3).

---

<sup>6</sup> ”Commentaries on the Articles of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries” (2011).

Videre kan et flernasjonalt selskap ha insentiver til å fastsette internpris på andre vilkår enn de markedsmessige, da transaksjoner mellom nærstående ofte skattlegges ulikt i forskjellige land. Vanligvis benyttes armlengdeprinsippet ved fastsetting av internpris. Prinsippet går ut på at prisen som settes på transaksjoner mellom nærstående skal være i samsvar med det som to uavhengige, opplyste parter ville ha avtalt i sammenlignbare situasjoner (KPMG, 2018, s. 1). Armlengdeprinsippet forutsetter at den mest korrekte prisen er den som benyttes i markedet, og hensikten med prinsippet er å forhindre at transaksjoner mellom nærstående blir foretatt på andre vilkår enn de markedsmessige (Berg-Rolness, 2016, s. 542).

Utfordringen med de digitale selskapene er at det ofte er immaterielle eiendeler som overføres mellom konsernenhetene, og disse er vanskeligere å prissette som følge av at de ikke omsettes i et aktivt marked. Flernasjonale selskaper vil kunne drive skattemotivert prising ved interne transaksjoner av immaterielle eiendeler, da det er vanskelig for skattemyndighetene å kontrollere om transaksjonen har skjedd etter armlengdeprinsippet. Videre kan flernasjonale selskaper ha insentiv til å plassere eiendomsretten til de immaterielle eiendelene i et land hvor inntekter for bruk av disse, også kalt royalties, beskattes lavt (NOU 2014:13, s. 102-103). I BEPS-rammeverket foreslås det flere tiltak mot internprising som vil kunne ramme flernasjonale digitale selskaper. Vi gjennomgår disse kort i kapittel 3.1, og kommer også innpå dem i analysen i kapittel 4.

### **2.4.3 Double Irish Dutch Sandwich**

En annen utfordring er at flernasjonale selskaper benytter seg av mer omfattende metoder for overskuddsflytting. Disse kan være vanskelige å oppdage da de ofte inkluderer mange datterselskaper fordelt på ulike land. For eksempel benytter flere selskaper, deriblant Google, den såkalte "Double Irish Dutch Sandwich"-metoden for å redusere sin skattebelastning (Berg-Rolness, 2016, s. 266). I 2015 varslet Irland at de ville stenge igjen smutthullet som muliggjør denne metoden, men selskaper som allerede benytter seg av metoden vil derimot kunne fortsette frem til 2020 (Østgårdsgjelten, 2014). Selv om metoden da mest sannsynlig vil bli mindre anvendelig og populær, velger vi å ta med en gjennomgang her da blant annet Apple, som vi gjennomfører en analyse av senere i oppgaven, har benyttet seg av dette arrangementet.

Metoden er en sammensetning av to ulike arrangement som utnytter at Irland og Nederland har gunstige beskatningsregler. ”The Double Irish” utnytter hovedsakelig at den irske skatteforvaltningen ikke benytter armlengdeprinsippet fullt ut i sin praksis for internprising, og at Irland ikke beskatter utbytte fra et selskaps utenlandske datterselskap som ikke inntas til landet. Videre har Irland tidligere tillatt at selskaper registrerer seg i landet uten å bli ansett som hjemmehørende der, og selskapene har følgelig unngått å bli skattepliktige dit.

”The Double Irish” innebærer at et flernasjonalt selskap etablerer to irske selskaper, hvor det første er et operativt selskap som er skattepliktig til Irland etter de alminnelige reglene. Dette selskapet betaler royalty til det andre selskapet, og får skattemessig fradrag for betalingen. Det andre selskapet etableres i et skatteparadis som for eksempel Caymanøyene, og blir dermed ikke ansett som hjemmehørende i Irland. Derav blir de heller ikke skattepliktige dit. Royaltybetalingene havner til slutt i dette skatteparadis, hvor de følgelig ikke skattlegges. Da Irland krever kildeskatt på en del royaltybetalinger ut av landet, er det en vanlig tilpasning å utbetale royalty via Nederland, som beskatter slike betalinger relativt lavt. Royalty blir deretter viderebetalt fra Nederland til et selskap som er skattemessig hjemmehørende i et skatteparadis, og på denne måten unngås beskatning helt. Dette betegnes som ”Dutch sandwich” (Berg-Rolness, 2016, s. 251-253).

Årsaken til at ”Double Irish Dutch Sandwich” tidligere har vært populær blant flernasjonale selskaper, er at den er enkel å etablere, samtidig som den møter velvilje hos irske og nederlandske skattemyndigheter (Berg-Rolness, 2016, s. 268). Apple har benyttet seg av denne metoden samtidig som de har inngått en gunstig skatteavtale med Irland, noe som førte til at selskapet har vært nede i en skattesats på 0,005 % i Irland (Newcomb, 2017). Velviljen som Irland viser til å inngå slike avtaler og tillate smutthull som muliggjør skatteplanlegging, kan forklares nokså enkelt. Når selskapene etablerer seg i et land, skaper dette mange arbeidsplasser som landet ønsker å beholde. Videre kan man tenke at litt skatteproveny er bedre enn ingen skatteproveny. Når det gjelder giganter som Apple har de et såpass stort skattegrunnlag, at selv med en minimal skattesats vil det gi et betydelig skatteproveny (Folkvord & Furuseth, 2016, s. 187). Så lenge myndighetene ser fordeler ved å tillate ”Double Irish Dutch Sandwich” og andre smutthull i skattesystemet, vil de motsette seg endringer som kan forhindre dette. Dette er en av årsakene til at det har vært vanskelig å bli enige om globale løsninger på problemene i det internasjonale skattesystemet.

I dette kapitlet har vi sett på både det norske og internasjonale skattesystemet, og hvordan skatteavtalene påvirker beskatningsretten de ulike landene har. Vi har pekt på flere problemer i dagens skattesystem, og hvordan flernasjonale selskaper benytter hull i både landenes internrett og skatteavtalene til skatteplanlegging. En slik teoretisk bakgrunn er viktig når vi skal analysere hvilken effekt BEPS-prosjektet kan få for flernasjonale digitale selskaper. Videre vil vi gå nærmere innpå OECDs BEPS-prosjekt, før vi gjennomfører en casestudie av hvordan det kan påvirke skattleggingen av de flernasjonale selskapene Apple og Facebook.

### **3 BEPS-prosjektet**

OECDs BEPS-rammeverk inneholder 15 ulike tiltakspunkt som samlet skal kunne forhindre uthuling av statenes skattefundament og sikre at verdiskapning skattlegges der den oppstår. I denne oppgaven har vi valgt å fokusere på tiltak 1 om digital økonomi og tiltak 7 om fast driftssted. Fast driftssted er som nevnt kriteriet som må oppfylles for å kunne ilegge kildeskatt, og unngåelse av dette kriteriet ble blant annet trukket frem som hovedproblemet i dagens skattesystem under høringen i Finanskomiteen om Representantforslag 69 S. Dermed synes vi det er hensiktsmessig å se hvilke konsekvenser en eventuell endring av kriteriene for å oppfylle fast driftssted-status kan ha for digitale selskaper.

Vi starter med en gjennomgang av begge tiltakene nedenfor. Videre ser vi på hvordan Norge har implementert BEPS-tiltakene, og hvilke reservasjoner som har blitt foretatt. Dette må vi har klart for oss når vi skal gjennomføre casestudien. BEPS-prosjektet har etterhvert møtt en del kritikk, og vi vil derfor ta for oss noe generell og spesifikk kritikk fra enkelte aktører på slutten av dette kapitlet.

#### **3.1 Tiltak 1 – Kartlegge de skattemessige utfordringene i den digitale økonomien**

Digitaliseringen samfunnet har gått gjennom de siste årene har forandret det økonomiske verdensbildet, og det er blitt skapt nye forretningsmodeller som utfordrer dagens skattesystem. Eksempler på dette er elektronisk handel, betalingstjenester, ”app stores”, online markedsføring og ”cloud-tjenester”. Der det tidligere var behov for datterselskaper i de enkelte land hvor man hadde aktivitet, er det nå i langt større grad mulig å sentralisere funksjonene på regionalt eller globalt nivå. Dette utfordrer grunnprinsippene for internasjonal allokering av skattepliktig inntekt, og det har blitt et problem at skattefundamentet ikke allokeres til de jurisdiksjoner hvor den verdiskapende aktiviteten foregår (Berg-Rolness, 2016, s. 719-721).

OECD har gjennom BEPS-prosjektet analysert den digitale økonomien, og utfordringer den skaper for skattlegging av selskaper. Selv om den digitale økonomien avviker fra tradisjonell økonomi på flere områder, har OECD konkludert med at det ikke anbefales særskilte tiltak (Walby & Wangen, 2015, s. 8). Begrunnelsen for dette er at det blir vanskelig å behandle den

digitale økonomien adskilt fra økonomien for øvrig. Dermed bør beskatningen av den digitale økonomien følge de samme prinsipper og regelverk som tradisjonell økonomi (Deloitte, 2015, s. 10).

Den digitale økonomien anses ikke å skape unike BEPS-problemstillinger, men mange av BEPS-utfordringene forsterkes (Berg-Rolness, 2016, s. 719). Det er blitt påpekt at tiltak mot den digitale økonomien innarbeides gjennom flere av de andre tiltakene i BEPS-rammeverket, og man mener at tiltakene om høyere terskel for skatteavtalebeskyttelse, innføring av styrkede regler for ”Controlled Foreign Companies” (CFC-regler)<sup>7</sup>, endring i internprisingsretningslinjene og fast driftssted-definisjonen er spesielt relevante (Deloitte, 2015, s. 10).

Ved å innføre en høyere terskel for skatteavtalebeskyttelse er målet å unngå misbruk av skatteavtalene. Dette skal gjøres gjennom angivelse av formålet med skatteavtalen i fortale og tittel, samt innføring av misbruksklausuler. OECD anbefaler også landene å implementere nasjonale CFC-regler, og gir forslag til utforming og harmonisering av slike regler.

Hovedformålet er å begrense skattemotiverte investeringer i lavskatteland. Norge har allerede denne type regler gjennom NOKUS-reglene, men regjeringen har varslet at de vil arbeide for å gjøre reglene mer praktikable (Walby & Wangen, 2015, s. 2 og 9). Internprising tas opp i tiltak 8-10 i rammeverket, og formålet er å sikre at resultatet av internprisingen er i overensstemmelse med verdiskapningen. Det gis veiledning på sentrale områder som transaksjoner vedrørende immaterielle eiendeler, råvaretransaksjoner, konserninterne støttetjenester og kostnadsbidragsordninger (Walby & Wangen, 2015, s. 5).

Ingen av disse tiltakene retter seg spesifikt mot digitale selskaper, men digitale selskaper vil kunne rammes på samme måte som andre typer selskaper. Spesielt er kanskje endringen i retningslinjene for internprising av immaterielle eiendeler relevant for digitale selskaper, som ofte har vesentlige slike aktiva. Utover dette er tiltakene nokså generelle, og hvilken effekt de vil ha for digitale selskaper vil først bli tydelig etter implementeringsperioden.

---

<sup>7</sup> CFC-regler tillater løpende beskatning av eiere for deres forholdsmessige andel av inntekt opptjent i et kontrollert selskap hjemmehørende i lavskatteland, før inntekten hentes hjem til eierlandet (Walby & Wangen, 2015, s. 9).

Gjennom arbeidet med BEPS-prosjektet har det blitt lansert en mulighet for å definere fast driftssted med kjennetegnet ”signifikant digitalt nærvær” i et marked, og det har blitt diskutert om man kan etablere fast driftssted på virtuelt grunnlag. Det ble også foreslått kildeskatt ved salg av digitalt utstyr og digitale tjenester. Ettersom disse tiltakene krever mer utredningsarbeid, valgte man å ikke ta dem inn i anbefalingene i 2015-sluttrapporten. Hvert enkelt land kan derimot velge å innta slike regler i sin internrett som tiltak mot overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag (Berg-Rolness, 2016, s. 720). I Norge har politikerne som nevnt tidligere begynt å se på muligheten for å utvikle en norsk skatt for selskaper med digitale inntektsmodeller.

Det er flere som mener at tiltak 1 om digital økonomi i hovedsak knytter seg til utfordringer innen direkte beskatning. OECD har foreslått endringer i prinsippene for beregning og rapportering av merverdiavgift for å tilpasse de til den digitale økonomien (Walby & Wangen, 2015, s. 8). Dette innebærer konkrete tiltak for å styrke regelverket for innkreving av merverdiavgift på ”business to consumer”-transaksjoner fra utenlandske leverandører (Deloitte, 2015, s. 10). Det hadde vært interessant å undersøke hvordan merverdiavgiften i større grad kan tilpasses nåtidens økonomiske utfordringer, men dette faller utenfor vår avgrensning i denne oppgaven.

### **3.2 Tiltak 7 – Avverge omgåelse av reglene for fast driftssted**

I mønsteravtalens artikkel 5 defineres hva som anses som et fast driftssted for et selskap. Etter artikkel 5 (2) omfatter fast driftssted særlig et sted hvor foretaket har sin ledelse, en filial, et kontor, en fabrikk eller et verksted. Videre i artikkelen er det flere unntak fra fast driftssted-status. Dette gjelder eksempelvis dersom man har et byggeprosjekt med varighet under 12 måneder i staten. Det er også unntak for selskaper som kun har varelager eller utstillingslokale i landet, samt virksomhet av forberedende eller hjelpende art.

Globaliseringen og ikke minst utviklingen i den digitale økonomien, har satt bestemmelsen på prøve og åpnet for reduksjon av staters skattegrunnlag og overskuddsflytting (Walby & Wangen, 2015, s. 3). I BEPS-rammeverket gjøres det endringer i mønsteravtalen for å motvirke dette, og det fokuseres på tre områder som har vært kjente smutthull for å unngå fast driftssted-status (Deloitte, 2015, s. 8). Disse gjennomgås under.

### 3.2.1 Kommissjonær- og agentstruktur

Etter mønsteravtalens artikkel 5 (7) unntas selskap fra fast driftssted-status dersom de driver forretningsvirksomhet gjennom kommissjonær eller agent. Ved å opprette en kommissjonærstruktur har utenlandske selskaper kunnet selge varer i et land uten å oppfylle kriteriene for fast driftssted. Kommissjonæren selger varene i eget navn, men for fremmed regning, og ettersom kommissjonæren selv ikke eier varene som selges, kan han ikke skatlegges for salget. Det utenlandske selskapet vil heller ikke bli skattepliktig så lenge det ikke etablerer fast driftssted i staten (Walby & Wangen, 2015, s. 3).

Ordlyden i artikkel 5 endres, slik at et fast driftssted foreligger dersom en kommissjonær eller agent gjennomfører aktiviteter som har til hensikt å resultere i en alminnelig kontraktsinngåelse for et utenlandsk selskap (Deloitte, 2015, s. 8). Dermed vil det kunne være tilstrekkelig for å etablere fast driftssted at kommissjonæren jevnlig inngår kontrakter som skal bli oppfylt av hovedforetaket. Endringene skal også kunne ramme agenter som ikke har fullmakt til å inngå avtale på vegne av hovedmannen, men som spiller en sentral rolle i prosessen som fører til kontraktsinngåelsen. *Uavhengige* agenter vil ikke etablere fast driftssted for hovedforetaket, men agenter som utelukkende opptrer på vegne av et eller flere tilknyttede foretak vil imidlertid anses som *avhengige* agenter, og kan dermed etablere fast driftssted for hovedforetaket (Walby & Wangen, 2015, s. 4).

Deloitte (2015, s. 8) mener at de nye fast driftssted-kriteriene vil medføre at de selskapene som i dag anvender kommissjonærsstruktur, vil bli skattepliktig til de landene de har kommissjonær. Dersom reglene implementeres slik som tiltenkt, vil altså et selskap som bruker kommissjonær eller agent i Norge, nå bli kildeskattepliktig her dersom kriteriene oppfylles.

### 3.2.2 Unntaksreglene for fast driftssted

Under dagens regler kan et selskap ha varelager, utstillingslokale og kontor for innsamling av opplysninger, samt aktiviteter av forberedende og hjelpende art i et land uten at dette anses som et fast driftssted. Denne unntaksregelen skal strammes inn for å ramme selskaper som til nå har kunnet unngå fast driftssted, selv om de har hatt betydelig fysisk tilstedeværelse i et land. Dette gjøres ved å innføre et vilkår i unntaksregelen om at den bare gjelder for aktiviteter av forberedende eller hjelpende art (Walby & Wangen, 2015, s. 4).



Det kan være vanskelig å avgjøre hvilke aktiviteter som har forberedende eller hjelpende karakter, og hvilke som ikke har det, og derav må hvert tilfelle vurderes enkeltvis. Som en generell regel vil en aktivitet som har forberedende karakter gjennomføres *før* det som utgjør selskapets kjernevirksomhet. Aktiviteter av hjelpende karakter vil generelt sett være aktiviteter som utføres for å *støtte* kjernevirksomheten (OECD, 2015b, s. 30).

Endringen vil til en viss grad kunne ramme nettbaserte selskaper. Dersom et selskap selger varer til kunder i et annet land og etablerer varelager i dette landet, vil ikke dette lenger anses som virksomhet av forberedende eller hjelpende art. Et slikt varelager vil utgjøre vesentlig aktiva med tilknyttet personell, og dermed anses som en sentral del av selskapets salgs- og distribusjonsvirksomhet. Dette vil utgjøre kjernevirksomhet, som da oppfyller kravet til fast driftssted (Walby & Wangen, 2015, s. 4). Som nevnt tidligere har blant annet Amazon varelagre i Storbritannia som per i dag ikke utløser fast driftssted-status. Dersom BEPS-tiltakene blir implementert som planlagt, vil disse varelagrene ikke lenger gå under unntaksregelen, og Amazon vil kunne bli kildeskattepliktig til Storbritannia.

### **3.2.3 Oppsplitting av kontrakter for å unngå fast driftssted**

Etter artikkel 5 (3) vil et bygnings- og anleggsprosjekt ikke utgjøre et fast driftssted dersom det varer i mindre enn 12 måneder, og dette har ført til at selskaper splitter opp kontrakter i mindre deler med varighet under 12 måneder for å unngå fast driftssted-status.

For å forhindre dette vil man stramme inn også dette unntaket. Tiltak 6 i BEPS-rammeverket inneholder den tidligere nevnte omgåelsesregelen ”Principal Purpose Test”. Denne kan anvendes mot kunstig oppsplitting, slik at proforma kontrakter med kortere varighet enn 12 måneder ikke skal kunne medføre at fast driftssted unngås. Det presiseres i kommentarene til PPT-regelen at underleverandøren og hovedentreprenøren identifiseres med hverandre når hovedentreprenøren har garantert for rettmessig utførelse av hele kontrakten. Dette fører til at begge entreprenørenes tilstedeværelse inngår i oppdragsstaten ved beregning av 12-månederskravet (Walby & Wangen, 2015, s. 5).

Det er ventet at innskrenkningene i artikkel 5 vil føre til at langt flere flernasjonale selskaper vil oppnå fast driftssted-status. Virkningen av BEPS-rammeverket er derimot fortsatt ukjent, da implementeringsperioden så vidt er i gang. Videre vil vi se hvordan BEPS-prosjektet vil

implementeres i Norge, og hvilke reservasjoner som er foretatt. Dette vil påvirke hvordan det norske skattesystemet vil utspille seg etter innførelsen av BEPS-tiltakene.

### **3.3 BEPS-prosjektet i Norge**

7. juni 2017 var Norge et av 67 land som signerte den multilaterale avtalen som skal endre mer enn 1 100 skatteavtaler samlet. Norge ble lenge kritisert for å være det eneste landet som ikke hadde offentliggjort sine valg rundt hvilke skatteavtaler som ønskes omfattet av MLI, og hvilke posisjoner Norge hadde valgt. 6. juli 2017 offentliggjorde regjeringen derimot Norges foreløpige reservasjoner og notifikasjoner.

#### **3.3.1 Implementering av BEPS-rammeverket i Norge**

Som nevnt tidligere vil enkelte av BEPS-tiltakene implementeres i OECDs retningslinjer for internprising, og disse endringene får umiddelbar virkning i norsk rett som følge av sktl. § 13-1 (4). Dette gjelder tiltak 8-10 som omhandler internprising av immaterielle eiendeler, konserninterne tjenester og lignende (Deloitte, 2015, s. 1). Tiltakene som ikke endres direkte gjennom OECDs internprisingsretningslinjer, må implementeres gjennom endring av skatteavtalene. MLI vil gjøre det mulig å gjøre endringer i alle skatteavtaler mellom deltakende stater på en effektiv måte.

Som nevnt tidligere vil MLI tre i kraft 1. juli 2018, og skatteavtalene til de landene som har ratifisert avtalen påvirkes fra og med 2019. Virkningstidspunktet for de ulike landene vil være avhengig av prosedyrene de har for ratifisering av folkerettslige avtaler. I et svar til Stortingsrepresentant Sigbjørn Gjelsvik i januar 2018 skriver finansminister Siv Jensen følgende: ”Regjeringen har allerede gjennomført i norsk rett en rekke av BEPS-tiltakene som skal samordne og forsterke det nasjonale regelverket mot overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget. Arbeidet med å forsterke skatteavtalene inngått med andre stater, er også godt i gang” (Jensen, 2018). Det presiseres ikke noe mer om hvilke tiltak som er implementert eller hvilke skatteavtaler det forhandles om, men tiltak mot hybrider ble for eksempel introdusert allerede i statsbudsjettet for 2016 (Walby & Wangen, 2015, s. 1). Norge har per 13. juni 2018 ikke ratifisert MLI, og det er dermed usikkert når BEPS-rammeverket vil være fullstendig implementert her i landet.

BEPS-rammeverket inneholder minstestandarder som landene er enige i at skal gjennomføres av alle. Andre anbefalinger er bestepspraksis som det forventes at landene gjennomfører, men hvor det er gitt rom for nasjonale tilpasninger (Jensen, 2016). OECD har derimot ikke noen midler som kan tvinge statene til å følge disse anbefalingene. Norge har for eksempel valgt å reservere seg mot en bestemmelse som omhandler oppsplitting av kontrakter knyttet til leting eller utnyttelse av naturressurser ved endring av mønsteravtalens artikkel 5. Dermed vil ikke denne bestemmelsen tas inn i Norges skatteavtaler. Det at landene selv kan ta reservasjoner og må innarbeide flere av tiltakene separat i intern rett, er blitt påpekt som en svakhet ved rammeverket. Mer om dette, og noe annen kritikk fremsatt av ulike aktører går vi gjennom nedenfor.

### **3.4 Kritikk**

OECD sitt BEPS-prosjekt ble introdusert som et veldig optimistisk prosjekt, med store forventninger om å kunne bekjempe problemer innen overskuddsflytting, uthuling av skattegrunnlag og dobbel ikke-beskatning. Fra OECD la frem handlingsplanen på G20-møtet i 2013, tok det bare litt over to år før man hadde utarbeidet det fulle rammeverket med 15 tiltak som ble publisert i 2015. Som nevnt har prosjektet samlet over 100 land og jurisdiksjoner som samarbeider med å implementere rammeverket, noe som ikke gjorde optimismen mindre. Man har også fått endret OECDs internprisingsretningslinjer og utarbeidet det multilaterale instrumentet som samlet vil endre et tusentalls skatteavtaler. Men hvor store endringer kan man egentlig håpe på at prosjektet fører til? Først nå når man er i implementeringsperioden, og i årene fremover, vil man kunne få en anelse av hvordan det internasjonale skattesystemet vil se ut etter BEPS-prosjektet.

#### **3.4.1 Generell kritikk**

Ikke alle land er like begeistret for OECDs forslag. Blant annet skal USA ha vist en nokså lunken holdning til prosjektet. Frederik Zimmer mener dette kan skyldes en generell uvilje mot å la seg diktere av internasjonale organisasjoner og en del politikeres lydighet overfor selskapenes lobbying. Motstanden mot BEPS-prosjektet bygger i noen grad på at de foreslåtte reglene fratår enkelte stater muligheten for å opprettholde skattereglene som selskaper finner særlig attraktive. Flere land, også land som ikke er skatteparadis, er interessert i å opprettholde gunstige regler og praksis for å tiltrekke seg investeringer fra flernasjonale selskaper (Zimmer, 2016).

En slik holdning til BEPS-prosjektet kan være problematisk, da det er opp til hvert enkelt land å implementere og håndheve tiltakene. Dersom landene selv ikke er interessert i å endre praksis og bekjempe uheldige skatteunngåelser, vil ikke BEPS-rammeverket i seg selv føre til noen løsninger. For eksempel har både Irland og Nederland gunstige skatteregler som har gitt grunnlag for ulike metoder å unngå skatt på. Dersom slike store aktører ikke tilpasser sine regelverk etter de nye BEPS-tiltakene, vil flernasjonale selskaper fortsatt kunne bruke disse metodene til skatteplanlegging. Irland har som nevnt varslet at de vil stenge igjen muligheten for å bruke ”The Double Irish” innen 2020. Dette kan være et steg i riktig retning for å minimere bruken av denne type skattetilpasninger.

Som nevnt vil tiltakene implementeres på forskjellige måter. Enkelte tiltak er oppdatert i internprisingsretningslinjene, og har allerede fått effekt gjennom dette. Videre vil MLI endre mange skatteavtaler under ett, mens noen skatteavtaler vil kreve individuell gjennomgang. Alle land kan derimot gjøre sine egne reservasjoner. Hvilke, hvor mange eller hvor få reservasjoner et land velger og hvilke tiltak man velger å implementere i intern rett, vil trolig ha stor innvirkning på nedslagskraften til prosjektet.

Nedenfor vil vi gjennomgå kritikk uttrykt av Tax Justice Network globalt, samt deres norske avdeling Tax Justice Network Norge. Dette selvstendige, internasjonale nettverket ble stiftet i henholdsvis 2003 og 2009, og har siden jobbet for global skatterettferd (Tax Justice Network Norge, u.å.a).

### **3.4.2 Tax Justice Network**

Tax Justice Network (TJN) skrev i oktober 2015 en pressemelding titulert ”OECD’s BEPS proposals will not be the end of tax avoidance by multinationals”. Her peker de på flere kritiske punkter i BEPS-prosjektet. Mens de anerkjenner at prosjektet har ført til en viss progresjon med å styrke internasjonale skatteregler, mener de at prosessen har blitt overstyrt av betalte skatterådgivere, lobbyister og ikke minst land som vil beskytte sine egne gunstige skatteregler. TJN mener at mange av tiltakene i BEPS-prosjektet som et resultat av dette er svake, og fortsatt vil gi flernasjonale selskaper muligheten til å flytte sine overskudd til lavskatteland.

Organisasjonen er på den annen side fornøyd med at land-for-land rapportering<sup>8</sup> er blitt etablert, men også her har de noe kritikk å komme med. Det er kun påkrevd at selskapene rapporterer til det landet de er registrert i. Ifølge TJN vil dette føre til unødvendige hindringer for å få tilgang til disse rapportene, og de mener at offentlig tilgjengelige rapporter hadde vært en bedre løsning. Her henger OECD etter norsk lovgivning på land-for-land rapportering for utvinningsindustrien, og EU sin land-for-land rapportering for banker, som begge sikrer full tilgang for offentligheten (Tax Justice Network Norge, 2015).

Videre er TJN skuffet over at OECD ikke har tatt for seg de sentrale feilene som tillater flernasjonale selskaper å utnytte det internasjonale skattesystemet. De mener problemet er at skattereglene behandler datterselskaper som selvstendige selskaper, og ikke ser på et konsern som en økonomisk enhet. Noen tiltak mot dette ser ikke TJN ut fra BEPS-rammeverket. De avslutter med å si at BEPS-prosjektet er et forsøk på å lappe sammen et ødelagt gammelt system, og at det vil føre til enda mer kompleksitet.

### **3.4.3 Tax Justice Network Norge**

Den norske avdelingen av Tax Justice Network har også kommentert BEPS-prosjektet. De påpeker at ”flere av de isolerte tiltakene vil kunne ha stor nytteverdi, men det mangler en helhetlig tanke bak forslagene” (Tax Justice Network Norge, 2015).

Det kritiseres at OECD tviholder på armlengdeprinsippet som bærende fundament i utregning av skattegrunnlaget. TJN Norge (2015) mener at OECD burde benyttet anledningen til å være mer åpne om andre måter å skattlegge selskaper på. Spesielt interessant mener de det hadde det vært å se på muligheten om å ta utgangspunkt i et selskaps globale fortjeneste ved skattlegging. Dette har man som nevnt diskutert i EU, under navnet CCCTB.

TJN Norge er også skeptisk til prosessen rundt BEPS-prosjektet. De påpeker at det er de store og rike landene som har beslutningsmyndigheten, mens mindre utviklingsland ikke har hatt muligheten til å være med å påvirke de reglene som de nå vil bli presset til å implementere. Et eksempel på dette er land-for-land rapportering. Denne vil gi asymmetrisk informasjon da

---

<sup>8</sup> Konsern med samlet omsetning over 750 millioner euro må rapportere en oversikt over omsetning, overskudd, betalt skatt, investert kapital, antall ansatte og eiendeler per land, samt en oversikt over juridiske enheter og deres hovedvirksomheter (Deloitte, 2015, s.7).

opplysningene i stor grad kun vil bli tilgjengelig i land hvor selskapene er registrert, og store selskaper er i hovedsak registrert i rike land (Tax Justice Network Norge, 2015).

#### **3.4.4 Et enhetlig internasjonalt skattesystem?**

Ulike land vil alltid ha ulik intern rett, og dette er en av faktorene som faktisk gjør skatteplanlegging mulig. Selv om man nå prøver å gjøre skattesystemet mer enhetlig og mindre utnyttbart for uønsket skatteplanlegging, kan man spørre seg om det ikke alltid vil finnes smutthull å utnytte?

Skatteplanlegging i større selskaper utføres av eksperter på skatt, selskapsrett og regnskap. Selv om BEPS-tiltakene vil kunne løse noen av problemstillingene vi ser innen uønsket skatteplanlegging, er det usikkert om det er en permanent løsning. For vil ikke ekspertene alltid kunne finne nye smutthull, nye organiseringsmuligheter og egnede tilpasninger? TJN Norge (2015) påpeker at dagens skattesystem gir sterke insentiver til å lage komplekse selskapsstrukturer, og de mener at forslagene i BEPS ikke vil redusere dette problemet.

Det er liten tvil om at det har vært behov for tiltak rettet direkte mot overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag i den internasjonale skatteretten. At OECD har satt dette på dagsordenen har hatt positive ringvirkninger, og vi ser nå at også EU utreder problemene og jobber med å utarbeide passende tiltak. Når man nå er inne i implementeringsperioden, vil man etterhvert kunne se hvor stor påvirkning tiltakene faktisk kan ha. Håpet om at prosjektet skal kunne løse en del problemer internasjonalt er stort, men enkelte har, som vi har sett, kritisert prosessen og påpekt at nedslagsfeltet kan være begrenset.

Teorien vi har gjennomgått i kapittel 2 og 3 vil vi i det følgende kapitlet benytte til å gjennomføre en analyse, der vi ser hvordan BEPS-tiltakene kan påvirke Norges mulighet til å skattlegge flernasjonale digitale selskaper.

## 4 Analyse

### 4.1 Innledning

For å best mulig kunne belyse konsekvensene av BEPS-rammeverket, har vi valgt å gjennomføre en casestudie. Da vi valgte å fokusere på flernasjonale digitale selskaper hadde vi i utgangspunktet et stort antall selskaper å velge mellom, men valget falt på de velkjente selskapene Apple og Facebook. Begge selskapene passer bra til formålet med denne analysen av flere grunner, deriblant at de driver virksomhet på global basis. Videre har Facebook en gjennomgående digital inntektsmodell, som i hovedsak baserer seg på salg av annonser. Apple har på den annen side tradisjonelt salg gjennom fysiske butikker, men i tillegg en stor andel digital virksomhet gjennom for eksempel salg over internett, musikkstrømmetjeneste, applikasjoner og nettverkløsninger.

Et annet moment er at både Apple og Facebook har blitt bemerket for aggressiv skatteplanlegging de siste årene. Selskapene gjør dette gjennom metoder som BEPS-tiltakene direkte forsøker å håndtere, og dermed vil det være interessant å gjennomføre en analyse der vi ser hvordan to av tiltakene i rammeverket kan påvirke nettopp slike selskaper.

Vårt fokus for analysen er å se hvordan beskatningen i Norge kan påvirkes. Dette er en avgrensning vi har valgt å ta både for å begrense omfanget av oppgaven, men også fordi det er en tidsriktig problemstilling. Det har i det siste blitt mer oppmerksomhet rundt skatteunngåelse av flernasjonale selskaper som opererer i Norge, både i mediene og blant politikere. Derav ser vi det som aktuelt å se hvordan det foreløpig største prosjektet i internasjonal skatterett kan påvirke slike selskapers skatteplikt til Norge.

Videre har vi avgrenset oppgaven ved å se på konsekvensene av tiltak 1 om digital økonomi og tiltak 7 om fast driftssted. De to valgte tiltakene er antatt å være relevante for digitale selskaper, og vi mener dette gjør det til en treffende avgrensning for å kunne besvare vår problemstilling.

Det finnes lite tilgjengelig informasjon om både Apple og Facebooks virksomhet i Norge, og selskapene har tidligere vist motvilje til å utgi mer informasjon enn det som allerede er offentliggjort. Dette har blant annet gjort det utfordrende å avgjøre hvorvidt selskapene er

omfattet av alminnelig eller begrenset skatteplikt til Norge, og drøftingen bærer dermed preg av forutsetninger og antagelser gjort fra vår side.

I casestudien vil vi ta for oss selskapene hver for seg. For å danne en bakgrunn for analysen av BEPS-tiltakenes påvirkning vil vi først gjennomgå konsernstrukturen, og da spesielt hvordan selskapene er organisert i Norge. Vi ser også på hvordan selskapene tidligere har unngått skatteplikt. Dette leder opp til analysen av hvordan tiltak 1 om digital økonomi og tiltak 7 om fast driftssted vil kunne påvirke skattleggingen av disse to selskapene i Norge.



## 4.2 Apple Inc.

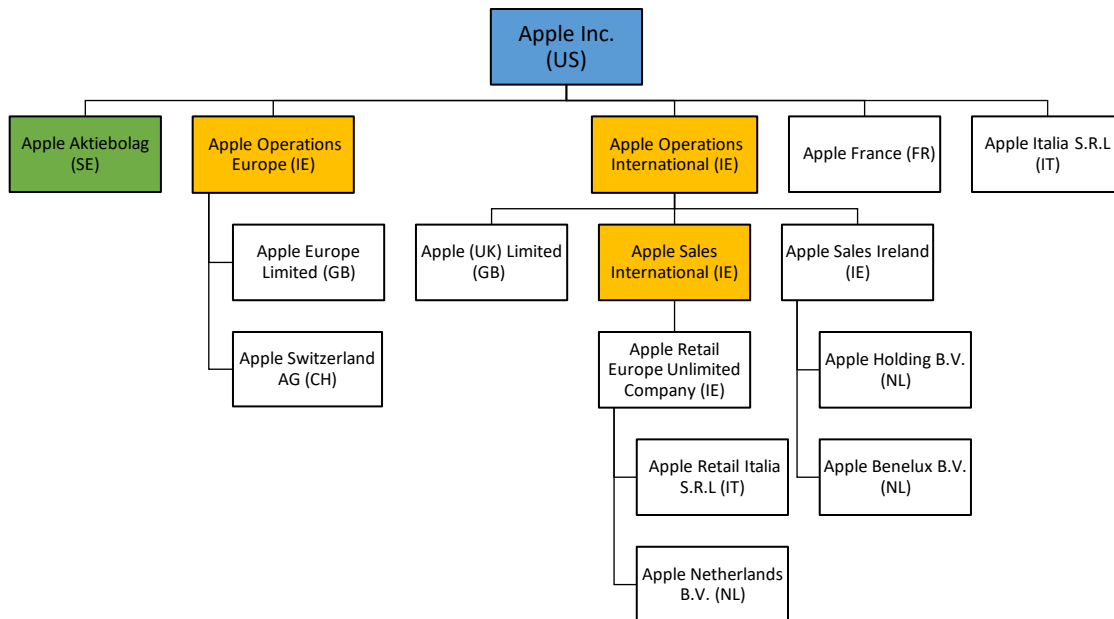
### 4.2.1 Generelt om Apple Inc.

California-baserte Apple Inc. er et av verdens største teknologiselskaper. Selskapet ble grunnlagt i 1977 i USA, og har siden vokst til å bli et flernasjonalt selskap som opererer over hele verden. Selskapet designer, produserer og markedsfører mobilkommunikasjon, mediaenheter, datamaskiner, en rekke relaterte programvarer, tjenester, tilbehør, nettverkløsninger og applikasjoner. Salget skjer gjennom egne fysiske butikker og nettbutikk, samt gjennom forhandlere (Apple, 2017a, s. 1 og 4).

Primært styres virksomheten ut fra et geografisk grunnlag. Organiseringen består av fem segmenter, som alle tilbyr lignende produkter og tjenester, men er styrt separat for å kunne tilpasse seg kunder, distributører, markedsdynamikk og geografisk region. Den største delen av selskapets salg skjer i segmentet Americas, som inkluderer Nord- og Sør-Amerika. Europa, som i tillegg til europeiske land inkluderer India, Afrika og Midt-Østen, er det segmentet med nest mest salg (Apple, 2017a, s. 1 og 23).

I 2017 hadde Apple en effektiv skattesats på 24,6 %, mens skattesatsen i USA var 35 %. Ifølge selskapet selv kommer denne forskjellen i hovedsak fra ufordelt utenlandsk overskudd, da spesielt tilknyttet datterselskaper organisert i Irland, hvor det ikke betales skatt til USA når overskuddet er ment å bli reinvestert utenfor USA (Apple, 2017a, s. 28). Apple omtaler seg selv som verdens største skattebetaler, men en parlamentshøring i USA avslørte at selskapets skatteoptimaliserende struktur gjorde at de unngikk å betale skatt av overskudd på 44 milliarder dollar fra 2009 til 2012 (Ting, 2014, s. 40). Hvordan de har klart dette vil vi beskrive kort i dette kapitlet. Nedenfor vil vi også vise deler av Apples konsernstruktur, og spesielt se på hvordan selskapet er etablert i Norge. Deretter vil vi kunne foreta en analyse av hvordan beskatningen i Norge kan påvirkes av BEPS-tiltakene.

## 4.2.2 Apples struktur



Figur 1: Selvlaget forenklet konsernstruktur basert på informasjon fra Orbis. Land hvor selskapet er registrert i parentes.

Apple er som kjent et verdensomspennende konsern, med morselskapet Apple Inc. i spissen. Dette selskapet er registrert i USA, og har hundrevis av datterselskaper i USA, Europa og ellers i verden. Vi har avgrenset oppgaven til å se på selskaper i Europa for å kunne analysere beskatningsretten Norge har, samt at det er i Europa Apple er mest kjent for omfattende skatteplanlegging.

I Europa domineres virksomheten av tre irsk-registrerte selskaper: Apple Operations Europe (AOE), Apple Sales International (ASI) og Apple Operations International (AOI). AOI er et skallselskap registrert i Irland uten ansatte eller fysisk adresse, mens den sentrale ledelse og kontroll sitter i USA. ASI er organisert på samme måte, men er registrert med rundt 250 ansatte. AOE er det selskapet som har den økonomiske rettigheten til Apples immaterielle eiendeler utenfor USA, mens det juridiske eierskapet tilhører Apple Inc. i USA (Ting, 2014, s. 44).

Ifølge Financial Times blir rundt 90 % av Apples inntekter utenfor USA registrert i Irland, nærmere bestemt i ASI (Houlder, Barker & Beesley, 2016). Det betyr at det meste av selskapets inntekter i Norge også registreres utenfor landets grenser. Under irsk lovgivning

skal selskaper registrert i landet betale skatt på overskudd. Dersom selskapet derimot kan vise til at det er ledet og kontrollert utenlands, anses de ikke hjemmehørende i landet, og vil kunne slippe unna med minimal eller ingen skattebetaling (Bowers, 2017). Da vil ikke selskapet være globalskattepliktig, men kun skattepliktig for den inntekten som knytter seg til det aktuelle landet.

Apples irske datterselskaper har utnyttet dette smutthullet, da de har blitt ledet fra hovedkontoret i California og derav ikke blitt ansett som skattemessig hjemmehørende i Irland. De irske selskapene oppfyller heller ikke kravet til å være hjemmehørende i USA, da dette krever at de er registrert der. Derav er ikke selskapene hjemmehørende noe sted, og slipper med dette unna store skattekostnader (Bowers, 2017). AOI mottar for eksempel betydelig utbytte fra dets datterselskaper, men har ikke betalt inntektsskatt til noe land på mange år. ASI har avlevert selvangivelse til Irland, angivelig for inntekten med kilde i landet, men skatteforpliktelsene var trivielle sammenlignet med selskapets inntekt. For eksempel hadde selskapet i 2011 en inntekt på 12 milliarder dollar, men betalte kun 7 millioner dollar i skatt (Ting, 2014, s. 44-45).

#### **4.2.3 Apples skatteplanlegging**

Apple har blitt kritisert fra flere hold for sin organisering i Europa. Selskapet selv forklarer strukturen med at de har operert i Irland siden 1980-tallet, og derav naturlig har flere irske datterselskaper (Apple, 2017b). Apple har vært kjent for å benytte seg av skatteplanleggingsmetoden ”Double Irish Dutch Sandwich” som vi gjennomgikk i kapittel 2.4.3.

Som nevnt tidligere har Irland valgt å stenge smutthullene som gjør ”Double Irish Dutch Sandwich” og andre skatteplanleggingsmetoder mulig, slik at selskaper som er registrert i Irland nå vil anses som skattemessig hjemmehørende der (Coyle, 2017). Derav vil alle Apples irsk-registrerte datterselskaper bli ansett som hjemmehørende i landet, noe som kan endre skattebelastningen i stor grad. Apple har derimot begynt å omstrukturere deler av virksomheten sin i Europa, slik at det er noe usikkert hvordan dette vil påvirke konsernet.

Tidligere hadde Apple store cashreserver plassert i Irland, men da landet presenterte denne regelendringen, gikk de på jakt etter et nytt sted å plassere cashreservene og virksomheten i

Europa. Valget ble det kjente skatteparadiset Jersey, og Apple flyttet de ubeskattede cashreservene til denne jurisdiksjonen. Dokumenter fra Paradise Papers-lekkasjen viser at AOI og ASI ble styrt fra Jersey fra og med starten av 2015. Jersey er en kronbesittelse tilhørende Storbritannia, og landet har 0 % selskapsskatt for utenlandske selskaper (Merrick, 2017). Apple påpeker at denne omstruktureringen ikke reduserte skattebetalingene eller skatteforpliktelsene de har til noe land (Apple, 2017b), men flere medier mener derimot at omplasseringen av de enorme formuene til Jersey har spart konsernet for milliarder av kroner i skatt over hele verden.

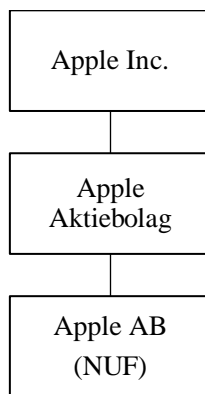
Videre har Apple vært innblandet i flere saker om skatteminimering de siste årene. Den mest omfattende saken kommer av at Apple har spart milliarder i skatt etter å ha inngått spesielle og særdeles gunstige skatteavtaler med irske myndigheter (Østgårdsgjelten & Torset, 2016). Selskapets effektive skattesats var i 2003 på rundt 1 % av europeisk overskudd, mens satsen i 2014 var nede i minimale 0,005 % for ASI (Newcomb, 2017).

Etter EUs oppfatning har disse skatteavtalene gitt Apple konkurransefordeler sammenlignet med andre selskaper, og er å anse som ulovlig statsstøtte. I 2016 påla EU-kommisjonen Irland å kreve inn skatt på rundt 120 milliarder kroner fra Apple (Østgårdsgjelten & Torset, 2016). Irland er uenig i beslutningen fra EU, men er likevel bundet til å kreve inn ekstrabetaling fra selskapet.

Gjennomgangen over viser at Apple er kjent for skatteminimering, og at de har en konsernstruktur som legger opp til dette. Dette gjør selskapet relevant for en analyse av BEPS-prosjektets påvirkning, ettersom rammeverket er utviklet for å kunne ramme slike strukturer. Videre vil vi se hvordan Apple er etablert i Norge, og drøfte hvilken skatteplikt selskapet har her i dag.

#### **4.2.4 Organisering i Norge**

I Norge er Apple etablert som et norskregistrert utenlandsk foretak (NUF) med navn Apple AB. Det vil si at de i Norge kun har etablert en avdeling, som i dette tilfellet er en filial av det svenske selskapet Apple Aktiebolag. Apple Aktiebolag er igjen et datterselskap av Apple Inc. (Strukturen er illustrert på neste side).



Figur 2: Oversikt over eierforhold av Apple AB laget med informasjon hentet fra Orbis.

Et NUF er ikke et selvstendig rettssubjekt. Det utenlandske selskapet som filialen tilhører er rettssubjektet i denne sammenheng, og dermed utgjør Apple Aktiebolag utgangspunktet for drøftelsen av skatteplikten til Norge. Et NUF vil som regel kun være skattepliktig for den virksomheten som drives i Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Dersom den reelle ledelsen av selskapet på styrenivå skjer fra Norge, kan Apple Aktiebolag derimot anses skattemessig hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 (1) bokstav e. Da vil selskapet ha alminnelig skatteplikt til Norge som gjelder all inntekt her i landet og i utlandet (Brudvik, 2016, s. 84). Da selskapet driver virksomhet over landegrensene, må vi først se hen til Norges internett, og deretter vurdere den internasjonale skatteretten. Apples skatteplikt til Norge vil dermed være avhengig av to faktorer: Er selskapet Apple Aktiebolag hjemmehørende i Norge, eller har selskapet virksomhet i Norge gjennom avdelingen Apple AB som gir begrenset skatteplikt?

### **Har Apple Aktiebolag alminnelig skatteplikt til Norge?**

Som nevnt tidligere følger det av norsk rettspraksis at et selskap anses som hjemmehørende i Norge når det reelt sett ledes herfra. For å vurdere om et selskap reelt sett ledes fra Norge, kan man legge vekt på hvor daglig ledelse og ledelse på styrenivå finner sted. Stedet for daglig ledelse vil normalt være der hvor de som faktisk inngår i den daglige ledelsen vanligvis arbeider og oppholder seg. Videre må det vurderes hvor den reelle styreledelsen finner sted, og da kan man vektlegge hvor styremøtene avholdes. Internasjonalisering av næringslivet, samt nye kommunikasjonsmidler, gjør at styremøter kan avholdes uten at styremedlemmene er fysisk tilstede. På bakgrunn av dette bør det også vurderes hvor styremedlemmene vanligvis arbeider og oppholder seg (Finansdepartementet, 2017, s. 18-19).

Apple Aktiebolag har en svensk daglig leder, mens styremedlemmene er bosatt utenfor Sverige (Allabolag, 2018). Da det svenske selskapet er operativt og driver virksomhet i Sverige, vil vi anta at den daglige ledelsen normalt arbeider og oppholder seg der, og ikke i Norge. Videre kan man anta at styremøtene finner sted i samme land eller utenlands. Vi ser ingen grunn til at hverken den daglige ledelse av det svenske selskapet eller styremøter finner sted i Norge. Derav legger vi til grunn at Apple Aktiebolag ikke kan anses å være hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 (1).

Dersom selskapet derimot hadde blitt ansett for å ha alminnelig skatteplikt etter sktl. § 2-2 (1), måtte man videre ha vurdert om skatteavtalene kunne ha begrenset denne retten. Ifølge konfliktløsningsbestemmelsen i mønsteravtalens artikkel 4 (3) skal selskapet anses hjemmehørende i den stat hvor selskapets effektive ledelse befinner seg. I kommentarene til bestemmelsen vises det til at dette er der selskapets nøkkelpersoner befinner seg og kommersielle avgjørelser tas. Ettersom vi i drøftelsen over kom frem til at Apple Aktiebolag ikke er hjemmehørende i Norge, og kriteriene til å være hjemmehørende etter OECDs mønsteravtale artikkel 4 er nokså sammenfallende med norsk rettspraksis, velger vi å ikke ta med en videre drøfting av dette her. Da selskapet ikke har alminnelig skatteplikt til Norge, må det vurderes om selskapet kan ha begrenset skatteplikt.

### **Har Apple Aktiebolag begrenset skatteplikt til Norge?**

Dersom man ikke anses som hjemmehørende i Norge, men driver virksomhet her, vil man kunne ha begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Vilåret for å falle inn under denne bestemmelsen er at selskapet må drive virksomhet som beskrevet i sktl. § 5-1, jf. § 5-30, og at denne virksomheten må utøves her i landet. Apple AB har i regnskapet for 2017 rapportert driftsinntekter på over 133 millioner kroner. Selskapet står registrert med 40 ansatte, samt en norsk daglig leder. Dette er faktorer som tyder på at Apple Aktiebolag driver nokså omfattende virksomhet i Norge gjennom Apple AB. Samlet sett trekker dette mot at selskapet har begrenset skatteplikt til Norge.

Dersom selskapet har begrenset skatteplikt til Norge, må det videre vurderes om skatteavtalene kan begrense denne. Kriteriene i skatteavtalene er kjent for å være strengere enn kriteriene for å oppnå begrenset skatteplikt etter skatteloven. Norge har inngått en

multilateral skatteavtale med de nordiske landene som bygger på OECDs mønsteravtale. For Apple Aktiebolags tilfelle vil det dermed være denne skatteavtalen som må vurderes.

### **Har Apple fast driftssted i Norge?**

I skatteavtalen er kildeskatteplikt regulert i artikkel 7, og når skatteavtalene kommer til anvendelse vil et selskap kun bli ilagt kildeskatt dersom de oppfyller vilkårene i denne. Kriteriet for å oppnå kildeskatteplikt er at man har et fast driftssted i landet. Fast driftssted er som nevnt definert i avtalens artikkel 5, og etter bestemmelsens første ledd er et fast driftssted: ”et fast forretningssted gjennom hvilket et foretaks virksomhet helt eller delvis blir utøvd.” Eksempler på hva som kan være fast driftssted er et sted for ledelse, en filial, et kontor eller en fabrikk.

Som nevnt har Apple AB en daglig leder og 40 ansatte i Norge. Disse opplysningene gjør at vi bør kunne anta at de har et kontor her, og at dette kan anses som et sted for ledelse. Dette vil etter skatteavtalens artikkel 5 kunne trekke mot at selskapet har fast driftssted i Norge. Apple har ikke egne fysiske butikker i Norge, men selger produkter gjennom forhandlere. Man kan derimot handle direkte fra Apples nettbutikk, og det er i hovedsak digitalt Apple har egen direkte virksomhet i Norge. Digitale virksomheter klarer ofte å unngå fast driftssted, nettopp på grunn av det faktum at de ikke er avhengig av fysisk tilstedeværelse.

Som beskrevet tidligere er det i mønsteravtalens artikkel 5 flere muligheter for å unngå fast driftssted-status. Disse unntakene finner vi også igjen i den nordiske skatteavtalen. Dersom virksomheten i Norge kun er av forberedende eller hjelpende art, har man ikke et fast driftssted, og det samme gjelder dersom man har lager, utstillingslokale eller kontor for innsamling av opplysninger i landet. I Apple ABs årsrapport fra 2017 fremkommer det at “the branch earns income from services provided to other group companies” (Apple AB, 2018, s. 5). Avdelingens virksomhet går altså ut på å utføre tjenester for andre konsernselskaper. På bakgrunn av dette kan vi ikke se for oss at Apple har behov for lager eller utstillingslokale i Norge, og derav vil de ikke ha falt inn under dette unntaket i skatteavtalen. Vilåret for å falle inn under unntaket for forberedende eller hjelpende art er at virksomheten skiller seg fra kjernevirksomheten som hovedforetaket driver (Skaar m.fl., 2006, s. 163-164). Selskapet selv sier de utfører tjenester for andre konsernselskaper, noe som kan være av en forberedende

eller hjelpende karakter, men dette er vanskelig å avgjøre da vi ikke vet med sikkerhet hvilke aktiviteter avdelingen i Norge virkelig utfører.

Selskaper kan også fritas fra fast driftssted-status dersom de driver virksomhet gjennom kommisjonær eller agent. Flernasjonale selskaper er kjent for å bruke kommisjonærselskaper som en metode for skatteplanlegging. Dette kan være en realistisk mulighet for Apple AB, da det meste av Apples salg i Europa registreres i det irske selskapet ASI. I årsrapporten påpeker de selv, som nevnt over, at de får inntekter fra å selge tjenester til andre konsernselskaper. Dermed kan situasjonen være at Apple AB opptrer som kommisjonær eller agent for et av Apples andre selskaper, og selger for fremmed regning. Dette kan bety at selskapet unngår fast driftssted-status og at hverken dette selskapets inntekt eller inntekten registrert i ASI blir gjenstand for beskatning i Norge. Våre undersøkelser har derimot ikke gitt oss et klart svar på hvilken rolle Apple AB har i Apples konsernstruktur.

Diskusjonen over tyder på at man kan argumentere både for at Apple har fast driftssted i Norge, og at de ikke oppfyller dette kravet. Dette vil som påpekt være avhengig av flere faktorer, og vi har ikke grunnlag for å kunne fastslå med sikkerhet om selskapet har fast driftssted her. I analysen under vil vi derfor undersøke hvordan BEPS-prosjektet kan påvirke skattleggingen både dersom Apple har fast driftssted i Norge, og dersom de har unngått slik status per i dag.

#### **4.2.5 Konsekvenser av BEPS-prosjektets tiltak 1 og 7**

På bakgrunn av gjennomgåelsen av Apples struktur og organisering i Norge, vil vi nå gjennomføre en analyse av hvordan tiltak 1 og 7 kan påvirke skattleggingen av selskapet. Analysen blir basert på flere antagelser, da mye av informasjonen om selskapet er godt hemmeligholdt og ikke lett tilgjengelig. Vi mener likevel analysen er relevant for å se hvilken påvirkning tiltak 1 og 7 kan ha på flernasjonale digitale selskaper, og at den viser konsekvenser av tiltakene ut i fra flere realistiske scenarier.

Analysen under er tredelt, og vi vil først se hvordan tiltak 7 påvirker Apple dersom de har fast driftssted i Norge i dag, før vi analyserer konsekvensene dersom dette ikke er tilfellet. Vi går gjennom de ulike unntakstilfellene som skal strammes inn under mønsteravtalens artikkel 5,



og til slutt følger en gjennomgang av hvordan den digitale virksomheten kan rammes av tiltak 1.

### **Apple har fast driftssted i Norge i dag**

Tiltak 7 er utarbeidet for å ramme selskaper som unngår fast driftssted-status, og derav kildeskatteplikt til land der de faktisk driver virksomhet. I drøftelsen over fant vi at det kan være grunnlag for at Apple har fast driftssted i Norge. Et slikt tilfelle faller dermed utenfor målsetningen til tiltak 7, da selskapet allerede har kildeskatteplikt her. Dersom dette er tilfellet, vil ikke tiltaket om fast driftssted endre beskatningsretten Norge har overfor Apple.

### **Apple har ikke fast driftssted i Norge i dag**

Tiltak 7 medfører en endring av mønsteravtalens artikkel 5, og flere av unntakene innskrenkes slik at det blir vanskeligere å omgå reglene for fast driftssted. Dersom Apple ikke har fast driftssted i Norge per i dag, og utnytter et av smutthullene i artikkel 5, vil en slik endring kunne føre til fast driftssted-status og derav kildeskatteplikt til Norge. Dette vil kunne utgjøre en vesentlig endring av beskatningsretten Norge har i dag. Vi gjennomgår de ulike unntakstilfellene og hvordan innskrenkningene i disse kan ramme Apple nedenfor.

### ***Kommisjonær- eller agentstruktur***

Under dagens regler kan et selskap som nevnt unntas fra fast driftssted-status i et land dersom de driver forretningsvirksomhet gjennom kommisjonær eller agent. Kriteriet for å unngå fast driftssted har vært at selskapet ikke inngår avtaler som er bindende for hovedforetaket.

Endringen i artikkel 5 gjør at det nå vil være tilstrekkelig at selskapet jevnlig inngår kontrakter som skal bli oppfylt av hovedforetaket, eller spiller en avgjørende rolle i forhandlingene som leder til inngåelse av kontrakter for hovedforetaket (Walby & Wangen, 2015, s. 4).

For Apple vil det si at dersom Apple AB opptrer som agent eller kommisjonær for et annet selskap i konsernet, vil en endring i artikkel 5 kunne påvirke selskapets skatteplikt. Som nevnt tidligere registreres det meste av Apples salg i Europa i det irske selskapet ASI, og man kan anta at det finnes en kommisjonær- eller agentavtale med selskaper i de respektive landene der salget faktisk foregår. Dersom disse selskapene opererer på en slik måte at de ikke

utarbeider kontrakter som binder ASI, vil de ha kunnet unngå fast driftssted og kildeskatteplikt tidligere.

Etter endringen i artikkel 5 vil selskapene rundt om i Europa oppfylle kriteriet til fast driftssted dersom de jevnlig gjennomfører aktiviteter som har til hensikt å resultere i en kontraktsinngåelse for ASI, eller spiller en avgjørende rolle i forhandlingene som leder til kontraktsinngåelse. I dette tilfellet vil aktiviteter som hjelp til kontraktsinngåelse med kunder i Norge, men der kontraktene inngås mellom kunden og ASI, tidligere isolert sett ikke ha gitt fast driftssted her i landet. Nå blir det derimot sannsynlig at slik jevnlig aktivitet gjør at Apple AB oppfyller fast driftssted-status og blir kildeskattepliktig i Norge. Denne vesentlige endringen i artikkel 5 vil medføre at selskaper som Apple, og andre som opererer gjennom agent- eller kommisjonæravtaler, nå oppfyller kriteriet til kildeskatteplikt. Dette vil utgjøre en stor forskjell, da inntekt med tilknytning til landet nå blir skattepliktig hit.

Selskaper som utfører aktivitetene som en del av egen uavhengig virksomhet vil derimot fortsatt unngå fast driftssted-status. Agenter som utelukkende opptre på vegne av et eller flere *tilknyttede* foretak vil anses som avhengige agenter. Om agenten er avhengig er en vurderingssak, men selskaper som dedikerer 90 % eller mer av tiden sin til hovedforetaket vil automatisk anses som avhengige. Det må også vurderes om selskapene er tilknyttet, og da vil selskaper der hovedforetaket eier mer enn 50 %, samt selskaper som inngår i et konsern og er eiet med mer enn 50 % av et annet foretak i konsernet, alltid anses som tilknyttet (Walby & Wangen, 2015, s. 4).

Dermed må det vurderes om Apple AB utelukkende opptre som agent på vegne av ASI eller et eller flere andre selskaper i konsernet, samt om de oppfyller kravet til å være tilknyttet. Apple AB er en avdeling av det svenske selskapet Apple Aktiebolag, som igjen er heleid av Apple Inc. Dette taler for at man her har snakk om et tilknyttet selskap. Dersom Apple AB da ikke opptre uavhengig, vil de utløse fast driftssted i Norge. Gjennomgangen her er basert på antagelser, og det vil være realitetene i avtalene og hvordan virksomheten faktisk drives som vil avgjøre om man unngår å oppfylle kriteriene til fast driftssted i artikkel 5 eller ikke.

Det avgjørende for at endringen i bestemmelsen om agent- og kommisjonærvirksomhet påvirker Apple blir da om Apple AB jevnlig gjennomfører aktivitet som har til hensikt å resultere i en alminnelig kontraktsinngåelse for et selskap i Apple-konsernet, og om

aktivitetene er en del av selskapets egen uavhengige virksomhet. Utfallet av endringen kommer an på avtalen mellom selskapene i konsernet, og en problemstilling er om de flernasjonale selskapene fortsatt vil kunne finne omveier utenom bestemmelsen som gjør at tiltaket får begrenset nedslagsfelt. For Apples del vil en slik struktur som de har i Europa i dag muligens ikke være den mest hensiktsmessige med tanke på skattebesparelse, dersom de etter de nye reglene oppfyller fast driftssted-status i landene der virksomheten faktisk drives. Tiden vil vise om de fortsetter med denne strukturen fremover, noe som mest sannsynlig vil gi en økt skattebyrde i Europa, eller om de finner en ny skatteminimerende organisering.

### *Øvrige unntaksregler*

De øvrige unntaksreglene i artikkel 5 går i dag ut på at man kan ha eksempelvis varelager og utstillingslokale, kontor for innsamling av opplysninger, samt aktiviteter av forberedende eller hjelpende art uten å oppnå fast driftssted-status. Dette unntaket skal innskrenkes slik at det kun er dersom virksomheten er av forberedende eller hjelpende art at man vil falle inn under unntaket. Vi har i drøftelsen over argumentert for at Apple mest sannsynlig ikke har utnyttet unntaksreglene knyttet til utstillingslokale, varelager eller kontor for innsamling av opplysninger. Derav vil det ikke påvirke Apple i Norge at disse unntakstilfellene faller bort.

Dersom Apples virksomhet i Norge kan falle inn under forberedende eller hjelpende art vil dette heller ikke føre til endring, da det fortsatt vil være et unntakstilfelle selv etter innføringen av tiltak 7. Som nevnt er vilkåret for at aktiviteten selskapet driver skal anses å være av forberedende eller hjelpende art at det skiller seg fra hovedforetakets kjernevirksomhet. Apples kjernevirksomhet må kunne sies å være salg av teknologiske produkter og tjenester, mens Apples ABs virksomhet som nevnt går ut på å utføre tjenester for andre konsernselskaper. Ettersom vi ikke har full oversikt over virksomheten Apple AB driver, vil vi ikke kunne gi en konklusjon på om den er av forberedende eller hjelpende art, men muligheten er da tilstede for at de kan unngå fast driftssted på denne måten selv etter innføringen av tiltak 7.

Et annet unntak omhandler bygnings- og anleggsprosjekter med varighet under 12 måneder. Kunstig oppsplitting av kontrakter med kortere varighet enn 12 måneder skal etter endringen i artikkel 5 ikke føre til unngåelse av fast driftssted. Bygnings- og anleggsprosjekter faller

utenfor Apple ABs virksomhet, og Apple vil derav ut av vår oppfatning ikke rammes av denne innskrenkningen.

### **Digital virksomhet**

Tiltak 1 i rammeverket omhandler den digitale økonomien, og OECD har som nevnt tidligere kommet frem til at man ikke setter inn egne spesifikke tiltak her. Landene står fritt til, og har blitt oppfordret til, å etablere egne skatteprinsipper for de digitale virksomhetene. Dersom Norge innfører en egen digital inntektsskatt slik det er diskutert, vil dette muligens påvirke Apple. Dette er derimot ikke noe vi har undersøkt videre, da det faller utenfor formålet med denne oppgaven, som er å analysere de direkte konsekvensene av BEPS-prosjektet. Det er ventet at flere av de øvrige tiltakene i BEPS-rammeverket vil kunne ramme digitale virksomheter, og vi tar derfor med en kort analyse av hvordan noen av de ulike tiltakene vil kunne påvirke Apple dersom de implementeres slik som tiltenkt.

### ***Høyere terskel for å oppnå skatteavtalebeskyttelse***

Tiltak 6 som omhandler høyere terskel for skatteavtalebeskyttelse, har blitt trukket frem som et av tiltakene som sannsynligvis kan påvirke digitale virksomheter. Under dette tiltaket skal man innføre den tidligere nevnte LOB-klausulen i mønsteravtalen. Organisasjonsstrukturer som er opprettet for å utnytte skatteavtaler til skatteunngåelse, vil kunne rammes av denne klausulen og tilsidesettes dersom man ikke oppfyller kravene til selskapsform, eierskap og aktivitet. Man vil også kunne rammes av den nye PPT-regelen dersom det primære formålet med arrangementet er å oppnå skatteavtalebeskyttelse.

Vi vet at Apple tidligere har hatt en gunstig skatteavtale med Irland, men vi har ikke noen videre oversikt over hvordan de eventuelt utnytter andre skatteavtaler. Dette er derimot en kjent metode blant flernasjonale selskaper, og det er ikke utenkelig at også Apple benytter seg av smutthull i skatteavtalene. Tiltak 6 vil da kunne føre til at eventuelle strukturer og arrangementer som Apple har opprettet kun med formål å oppnå skatteavtalebeskyttelse, kan tilsidesettes med den konsekvens at skattebyrden mest sannsynlig vil øke. Dette vil også være tilfellet dersom Apple ikke kan oppfylle krav til selskapsform, eierskap og aktivitet som definert i skatteavtalen.

### ***Styrking av CFC-regler***

Et annet tiltak som er antatt å ha konsekvens for digitale virksomheter, er tiltak 3 om Controlled Foreign Companies. Her anbefaler OECD landene å implementere nasjonale CFC-regler, og gir forslag til utforming og harmonisering av slike regler. Hovedformålet med reglene er å begrense skattemotiverte investeringer i lavskatteland (Walby & Wangen, 2015, s. 9). Vi vet at Apples salg i Europa i hovedsak registreres i Apple Sales International, men at overskuddet nå ender opp i lavskattejurisdiksjonen Jersey. En endring i reglene vil dermed kunne antas å ramme Apple. Norge har derimot allerede et lignende regelsett gjennom våre NOKUS-regler, og derav tror man ikke at en endring av disse reglene har prioritet her i landet (Deloitte, 2015, s. 5-6). Dette tiltaket vil da mest sannsynlig ikke ha noen spesiell effekt for Norges beskatningsrett, men det vil kunne påvirke Apples skattebyrde ellers i Europa.

### ***Internprising***

Tiltak 8, 9 og 10 i rammeverket blir implementert gjennom en endring i internprisingsretningslinjene. Det fremmes nå krav til at interne transaksjoner prises mer i tråd med transaksjonens reelle verdi og underliggende substans. Det er også utviklet ytterligere veiledning på prising av immaterielle eiendeler, risiko og kapital som skal forhindre at man kan flytte overskudd og uthule skattegrunnlag ved overdragelse av slike eiendeler mellom konsernselskap (Deloitte, 2015, s. 1). Vi har ikke informasjon om hvordan Apple har benyttet internprisingsreglene tidligere, men i årsregnskapet for 2017 står morselskapet Apple Inc. oppført med rundt 2,3 milliarder dollar i immaterielle eiendeler. Dette er en vesentlig sum, og dersom slike eiendeler har blitt overført mellom selskaper innad i konsernet til under markedspris, vil Apple ha kunnet utnytte internprising til å minimere sin skattebelastning. En endring i retningslinjene vil da kunne gi konsekvenser, men vi har ikke noe videre grunnlag for å kunne utføre en analyse av et slikt tilfelle. I analysen av Facebook, under kapittel 4.3.6, vil vi se nærmere på hvordan dette tiltaket kan påvirke digitale selskaper.

#### **4.2.6 Oppsummering**

I studien av Apple har vi kommet frem til at selskapet opererer i Norge gjennom et NUF med hovedsete i Sverige. Dette betyr at de ikke har et eget selskap her i landet, og vi har forutsatt at ledelsen av Apple Aktiebolag ikke finner sted i Norge. Derav vil dette svenske selskapet ikke anses hjemmehørende i Norge, og heller ikke ha alminnelig skatteplikt her. Videre har vi

sett at det ikke er entydig om Apple har fast driftssted i Norge per i dag, noe vi tok hensyn til da vi skulle analysere hvordan BEPS-tiltakene vil kunne påvirke selskapets skatteplikt.

Hvordan tiltak 1 og 7 vil kunne ramme Apple i Norge vil da som vi har sett være avhengig av flere faktorer. Dersom selskapet i dag har fast driftssted i Norge, vil ikke tiltak 7 være relevant. Tiltaket vil derimot kunne få rimelig stor påvirkning på selskapets skatteplikt dersom det viser seg at Apple ikke har fast driftssted her i dag.

I det tilfellet at Apple opptrer som agent eller kommisjonær, er det ventet at dette vil kunne føre til fast driftssted-status i Norge, noe som igjen gir skatteplikt for virksomheten i landet og et mulig stort skattebidrag til Norge. Dersom selskapet har virksomhet av forberedende eller hjelpende art, vil de derimot fortsatt kunne falle inn under unntakene i artikkel 5. Som nevnt i analysen kan begge disse tilfellene være realistiske scenarioer for Apple AB, da de får inntekter fra å selge tjenester til andre konsernselskaper.

Tiltakene man mener vil ramme digitale virksomheter, vil kunne påvirke selskapet uavhengig av om de har fast driftssted eller ikke. Dette kan for eksempel være tilfellet dersom Apple i dag utnytter skatteavtaler, eller flytter overskudd og uthuler skattegrunnlag gjennom internprising.

I dette kapitlet har vi foretatt en gjennomgang av Apple-konsernets organisering i Norge og omfanget av skatteplikten hit, samt hvordan konsernet vil kunne bli berørt av tiltakene i BEPS-prosjektet. Videre vil vi se nærmere på Facebook Inc., et annet flernasjonalt konsern med digital forretningsmodell.

### **4.3 Facebook Inc.**

I dette kapittelet vil vi først ta en kort gjennomgang av generelle fakta om Facebook, for å få en forståelse av hva slags virksomhet de driver. Deretter tar vi for oss strukturen til Facebook og ser hvordan de er organisert i ulike land, samt hvilken strategi de benytter for å minimere skattekostnader. Videre vil vi se hvordan Facebook er organisert i Norge, og omfanget av skatteplikten her. Til slutt foretar vi en analyse av hvilken betydning implementeringen av BEPS-tiltak 1 og 7 vil kunne ha for Norges mulighet til å skattlegge Facebooks virksomhet.

Vi vil presisere at når vi kun skriver "Facebook", refererer vi til Facebook-konsernet generelt og den merkevaren det representerer. Dette er gjennomgående for hele oppgaven, med unntak av kapittel 4.3.1 hvor vi omtaler det sosiale nettstedet som konsernet er mest kjent for.

#### **4.3.1 Generelt om Facebook Inc.**

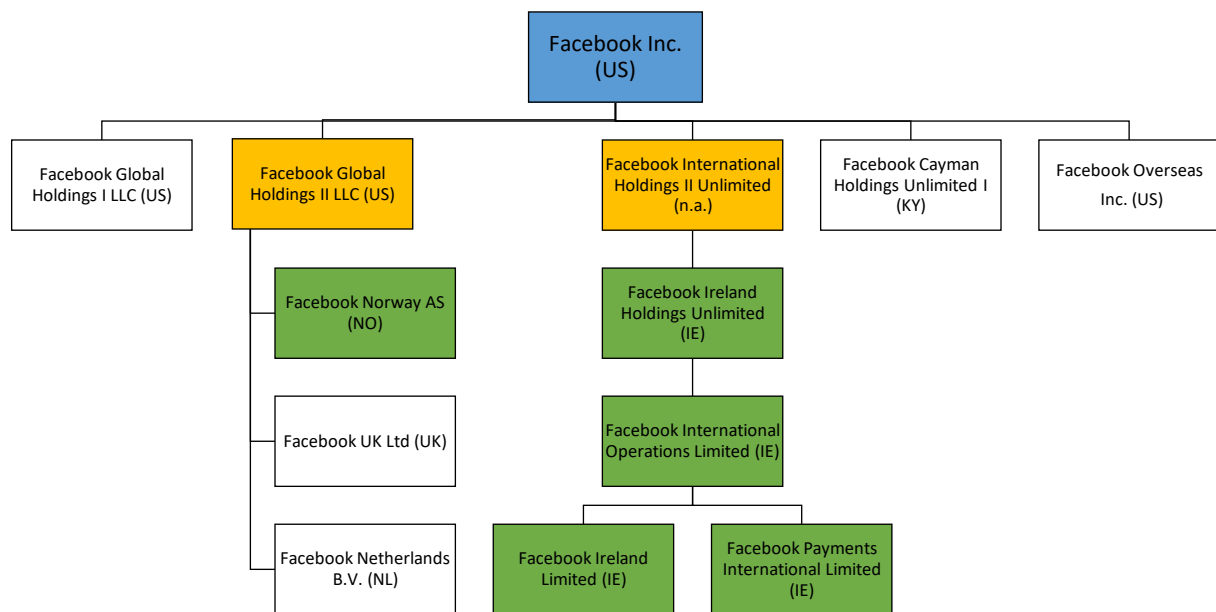
Facebook Inc. er et amerikansk teknologiselskap som ble grunnlagt i 2004 (Facebook, u.å.). Selskapet utgjør en del av et konsern med fokus på sosialt nettverk og utvikling av produkter som gjør det lettere å kommunisere og dele ting med hverandre på mobile enheter. De tilbyr ulike produkter på global basis, hvorav noen av de mest kjente er Facebook, Instagram og Messenger (Facebook, 2017, s. 5).

Det sosiale nettstedet Facebook er selskapets mest populære produkt, og Facebook har i løpet av det siste tiåret vokst til å bli verdens tredje mest besøkte nettside. I 2017 annonserte grunnlegger Mark Zuckerberg at Facebook hadde nådd over 2 milliarder brukere globalt, og i Norge er det anslått at det finnes omtrent 3,4 millioner brukere (Dahl, Ørvik & Aldridge, 2017).

Siden oppstarten i 2004 har Facebook Inc. opplevd kraftig vekst, og bare fra 2015 til 2016 økte selskapets overskudd fra 3,69 til 10,22 milliarder dollar. Annonseinntekter utgjør selskapets hovedinntektskilde, og årsrapporten fra 2016 viste at denne utgjorde 26,89 milliarder dollar på global basis. Selskapets effektive skattesats dette året var på 18 % (Facebook, 2017, s. 31 og 33), og sammenlignet med skattesatsen i USA som er på 35 %, ser vi at Facebooks skattesats er betydelig lavere. Hva som kan være årsaken til dette vil vi komme nærmere innpå i kapittel 4.3.3.

### 4.3.2 Facebooks struktur

Facebook Inc. er morselskapet i konsernet, og har ifølge Orbis 89 datterselskap på global basis. Vi har valgt å avgrense gjennomgangen til selskap som bærer Facebook-navnet, da vi forutsetter at disse driver samme type virksomhet. Videre finner vi det hensiktsmessig å fokusere på konsernets virksomhet utenfor USA, da vår problemstilling er rettet mot selskapets organisering og beskatning i Norge. Det skal nevnes at denne strukturen er noe forenklet, da Facebook-konsernet er svært omfattende.



Figur 3: Selvlaget forenklet konsernstruktur basert på informasjon fra Orbis. Land hvor selskapet er registrert i parentes.

Hovedkontoret til Facebook Inc. er lokalisert i California, og det er også her selskapets sentrale ledelse holder til. Videre viser årsrapporten fra 2016 at selskapet er inkorporert i Delaware, en delstat i USA med et gunstig skattesystem og strenge regler for innsyn. Inkorporering av selskaper i Delaware gjøres av skattemessige årsaker, da det gir selskaper mulighet til å redusere sine skattekostnader i stater de faktisk driver virksomhet i, som følge av at overskudd kan flyttes hit uten å bli skattlagt (Wayne, 2012).

Virksomheten utenfor USA drives hovedsakelig fra Irland, hvor konsernet har sitt europeiske hovedkontor. Selv om konsernet er organisert i mange europeiske land, er det ifølge Orbis registrert flest datterselskap i Irland, og blant disse finner vi Facebook Ireland Holdings Unlimited (FIHU), Facebook International Operations Limited (FIOL), Facebook Ireland



Limited (FIL) og Facebook Payments International Limited (FPIL). FIHU og FIOL er begge holdingselskaper uten ansatte, mens FIL og FPIL er operative selskaper med henholdsvis 739 og 7 ansatte.

Både inkorporering av selskaper i Delaware og valg av Irland som europeisk hovedsete kan antyde at organiseringen er skattemessig motivert, da konsernet sparer betydelige summer i skatt ved å velge Irland og Delaware fremfor andre land og stater. Videre kan selskapets omfattende struktur skape insentiv til å flytte overskudd fra et selskap i konsernet til et annet, da det vil være utfordrende for skattemyndighetene å få fullstendig oversikt over alle selskapene som inngår i konsernet.

### **4.3.3 Facebooks skatteplanlegging**

Facebook har blitt kritisert for å betale lite skatt i land de driver virksomhet i, også i Norge. Årsaken til at Facebook kan unngå store skattekostnader er at når kunder utenfor USA kjøper Facebook-annonser, skjer dette kjøpet gjennom selskapets europeiske hovedkvarter i Irland (Dahl et al., 2017). Følgelig kommer salgsinntektene til beskatning i Irland i stedet for landet hvor verdiskapningen har skjedd. Selv om flere millioner i inntekter strømmer til det irske selskapet, er heller ikke skattekostnaden til dette selskapet særlig høy. Dette følger av at selskapsskatten i Irland er basert på overskudd og ikke inntekt, og det irske selskapet genererer lite overskudd (Armitage, 2016).

Det lave overskuddet skyldes trolig at Facebook benytter seg av skatteplanleggingsmetoden ”Double Irish”, hvor store deler av et selskaps overskudd overføres som royalty til et annet selskap (Armitage, 2016). Ifølge The Guardian er det Facebook Ireland Limited (FIL) og Facebook Ireland Holdings Unlimited (FIHU) som er involvert i dette arrangementet, men det er mulig at også andre selskaper er involvert (Garside, 2013). Som nevnt tidligere går metoden ut på at det etableres to irske selskaper, hvorav det ene er et operativt selskap med skatteplikt til Irland etter alminnelige regler, mens det andre etableres i et skatteparadis (Berg-Rolness, 2016, s. 252-253). FIL antas å være det operative selskapet som er hjemmehørende i Irland, mens FIHU antas å være skattemessig hjemmehørende et annet sted, selv om det er registrert i Irland.

FIL hadde ifølge Orbis driftsinntekter på 13,3 milliarder dollar i 2016, men likevel hadde selskapet kun 183,7 millioner dollar i overskudd før skatt, noe som medførte en skattekostnad på kun 31,1 millioner dollar. Årsaken til dette er høye salgskostnader, samt at selskapet trolig betaler royalties til FIHU for bruk av selskapets immaterielle eiendeler. FIHU er et såkalt ”unlimited company” som ikke er pliktet til å offentliggjøre finansielle data, og konsekvensen av dette er at det finnes lite tilgjengelig informasjon om selskapet. Sluttdestinasjonen for eventuelle utbetalinger fra dette selskapet er dermed ukjent (Garside, 2013).

Etter press fra EU og andre hold kunngjorde Facebook i slutten av 2017 at de skal bytte til en lokal salgsmoell i land hvor de har salgskontor som støtte for lokale annonsører. Ifølge Facebooks finansdirektør skal ikke alt av annonseinntekter lenger bli registrert av det irske hovedkvarteret. Endringen medfører at omsetningen som kommer til beskatning i hvert enkelt land, er den omsetningen som kontoret selv er med på å skape. Selskapet mener dette vil bidra til økt transparen overfor lokale myndigheter (Wehner, 2017).

Etter planen skal endringen innføres i løpet av 2018, og målet er at det skal være gjennomført innen det første halvåret i 2019 (Wehner, 2017). Konsekvensen av at konsernet går over til en lokal salgsmoell, er trolig at Facebooks skatteregning vil øke betydelig i de landene de har lokale kontorer. Ifølge NRK er Tax Justice Network Norway derimot usikre på om dette vil ha særlig betydning for virksomheten Facebook driver i disse landene (Flaarønning, 2017).

Vi har nå sett hvordan Facebook er strukturert og organisert på global basis, samt hvilke skatteminimerende metoder konsernet benytter. I de følgende kapitlene vil vi se nærmere på hvordan Facebook er organisert i Norge og omfanget av skatteplikten hit, før vi avslutter med å undersøke hvordan tiltak 1 og 7 i BEPS-prosjektet kan påvirke Facebooks skatteplikt til Norge.

#### **4.3.4 Organisering i Norge**

I 2015 etablerte Facebook et datterselskap i Norge, Facebook Norway AS (FNAS). Selskapet er lokalisert i Oslo og har 7 ansatte. Facebook Norway AS er heleid av Facebook Global Holdings II LLC, og dets formål er ifølge Orbis: ”Å tilby Facebook-konsernet alle tjenester i forbindelse med salgssøtte, markedsføring, næringsutvikling, teknologi, forskning og utvikling, PR og kommunikasjon.”

I 2016 leverte selskapet sitt første årsregnskap. Ifølge Aftenposten (2017) hadde Facebook trolig milliardoverskudd i Norge dette året, men årsregnskapet viste at selskapet kun betalte 500.000 kroner i skatt. Årsaken er at Facebook Norway AS får sine inntekter fra andre selskaper i konsernet, og ikke direkte av annonsørene (Dahl et al., 2017). Dermed er ikke selskapets inntekt sammenfallende med annonsesalget i Norge.

Før Facebook Norway AS ble opprettet, har ikke Facebook hatt fysisk tilstedeværelse i Norge. Selskapet har likevel kunnet selge annonser til norske aktører, men salget har skjedd gjennom et selskap i Irland. Inntekten fra dette salget har ikke blitt skattlagt i Norge, da inntektene overføres direkte til Irland. Facebook har ikke blitt ansett skattemessig hjemmehørende i Norge, og følgelig har de ikke vært omfattet av alminnelig skatteplikt her etter sktl. § 2-2 (1). Selskapet har heller ikke vært omfattet av den begrensede skatteplikten som følger av sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Som nevnt tidligere er et av kriteriene som stilles i bestemmelsen at virksomheten må drives eller bestyres herfra, og det er ikke tilfellet da alle aktiviteter har vært utført av datterselskaper i Irland (Kofstad & Mathiesen, 2016, s. 47). Dermed har ikke norske myndigheter hatt beskatningsrett på Facebooks annonseinntekter før FNAS ble etablert. I neste delkapittel vil vi gå nærmere inn på hvilke skattemessige konsekvenser opprettelsen av dette selskapet har medført.

#### **4.3.5 Skatteplikt i Norge**

Selv om det er etablert et datterselskap her, betyr det nødvendigvis ikke at Facebook blir skattepliktig for inntekten selskapet genererer i Norge. Det som er avgjørende er hvilken funksjon det norske selskapet har. Som følge av at Facebook er et flernasjonalt konsern, må både norsk internrett og internasjonale skatteregler undersøkes for å avgjøre om Facebook er omfattet av skatteplikt i Norge. Analysen starter med en gjennomgang av hvorvidt FNAS er omfattet av alminnelig eller begrenset skatteplikt her, og deretter om selskapet utløser fast driftssted for Facebook i Norge.

#### **Har Facebook Norway AS alminnelig skatteplikt til Norge?**

Et aksjeselskap er i utgangspunktet omfattet av alminnelig skatteplikt etter sktl. § 2-2 (1), forutsatt at det anses hjemmehørende i riket. I bedømmelsen av hvorvidt et selskap anses skattemessig hjemmehørende i Norge må det foretas en helhetlig vurdering om selskapet er

stiftet i henhold til norsk lov, om det er registrert i Norge, lokalisering av hovedadministrasjonen og daglig ledelse under styret (Skatteetaten, 2017, s. 1391).

Vi forutsetter at FNAS oppfyller alle kravene til stiftelse av aksjeselskap som følger av aksjelovens kapittel 2, da selskapet er registrert som et aksjeselskap i Brønnøysundregistrene. Med dette anses selskapet stiftet i henhold til norsk lov, noe som kan antyde at selskapet er hjemmehørende i Norge. På den annen side har Skatteetaten (2017, s. 1391) kommet frem til at selv om et selskap er stiftet i Norge, er det ikke tilstrekkelig for at det skal anses hjemmehørende her. I denne sammenheng bør også andre faktorer vektlegges.

Hverken Proff Forvalt eller Orbis har informasjon om en daglig leder av FNAS. Som følge av at aksjeselskaper ikke er pliktet til å ha daglig leder, jf. asl. § 6-2 (1), antar vi at selskapet ikke har dette. Videre følger det av asl. § 6-12 at selskapets forvaltning er underlagt styret. Shane H. Crehan og Gareth Lambe utgjør styret i FNAS, og begge har bostedsadresse utenfor Norge. Både Crehan og Lambe har ifølge Orbis også sentrale roller i flere av Facebooks datterselskaper i Irland, deriblant Facebook Ireland Limited og Facebook Payments International Limited.

Med bakgrunn i denne informasjonen forutsetter vi at ingen av styremedlemmene i FNAS befinner seg i Norge på daglig basis. Vi antar at styremøtene heller ikke avholdes her, da teknologiske kommunikasjonsmidler, som nevnt i kapittel 2.2.2, muliggjør at styremøter kan avholdes uten at medlemmene møtes et sted. Videre kan selskapets formål og størrelse indikere at de er en støttefunksjon for andre selskaper i konsernet, og det er nærliggende å tro at kommersielle avgjørelser som angår selskapet foretas høyere oppe i hierarkiet, eksempelvis av Facebook Global Holdings II LLC som er eier av FNAS. Det vil da være rimelig å anta at den reelle ledelsen av selskapet skjer utenfor Norge.

En samlet vurdering av faktorene trekker i retning av at FNAS ikke er hjemmehørende i Norge etter norsk internrett, og konklusjonen blir at selskapet ikke er omfattet av alminnelig skatteplikt etter sktl. § 2-2 (1). Spørsmålet blir sådan om etableringen av FNAS medfører at Facebook blir omfattet av begrenset skatteplikt til Norge.

## **Har Facebook Norway AS begrenset skatteplikt til Norge?**

Utenlandske selskaper som driver virksomhet i Norge, og som ikke er omfattet av alminnelig skatteplikt etter sktl. § 2-2 (1), vil som regel være omfattet av den begrensede skatteplikten i sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Vilklårene som stilles i denne bestemmelsen er at selskapet må drive økonomisk virksomhet i samsvar med sktl. § 5-1, jf. § 5-30. Videre må denne virksomheten ledes eller bestyres fra Norge.

Det fremkommer av brukervilkårene til Facebook at når aktører utenfor USA og Canada kjøper annonser på Facebook, er avtalemotparten det irske selskapet Facebook Payments International Limited (Facebook, 2018). Dermed er det ikke FNAS som står for annonsesalget i Norge. Selskapet kan likevel drive omfattende virksomhet av annen art i Norge, slik at Facebook blir omfattet av begrenset skatteplikt her. Som nevnt tidligere er formålet til FNAS å tilby støtte til ulike aktiviteter for andre selskaper i Facebook-konsernet, og det er disse selskapene FNAS får sin inntekt fra. Vi antar at denne virksomheten oppfyller kravene som stilles i sktl. §§ 5-1 og 5-30, da det følger av årsregnskapet fra 2016 at selskapet hadde driftsinntekter på 13 millioner kroner dette året.

Spørsmålet blir sådan om denne virksomheten drives eller bestyres fra Norge. Ifølge Aftenposten (2016) fungerer de ansatte hos FNAS som konsulenter og rådgivere for selskapets norske kunder. Vi forutsetter at disse arbeider ved selskapets kontor i Oslo, og at virksomheten dermed drives herfra. Disse faktorene tyder på at Facebook Norway AS er omfattet av den begrensede skatteplikten til Norge. Det betyr at norske myndigheter har beskatningsrett overfor alle inntekter som har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten som selskapet driver her. Det må videre undersøkes om skatteavtalene eventuelt kan begrense denne retten.

## **Har Facebook fast driftssted i Norge?**

Dersom Norge har inngått en skatteavtale med landet FNAS anses hjemmehørende i, vil denne komme til anvendelse i vurderingen av hvorvidt Facebook omfattes av kildeskatteplikt i Norge. Vi vil ikke foreta en drøfting av hvilket land FNAS er skattemessig hjemmehørende i, da dette faller utenfor vår avgrensning om selskapets organisering og skatteplikt i Norge. Dermed vites det ikke hvilken skatteavtale som kommer til anvendelse i dette tilfellet, men

som følge av at de fleste av Norges skatteavtaler som nevnt er basert på OECDs mønsteravtale, finner vi det rimelig å benytte denne avtalen som utgangspunkt her.

For at et selskap skal kunne bli ilagt kildeskatt, er vilkåret at selskapet må ha fast driftssted i kildestaten. Formålet til FNAS er som nevnt å tilby støtte til andre selskaper i Facebook-konsernet. Vi har grunn til å tro at denne virksomheten utøves gjennom kontoret i Norge, jf. drøftelsen ovenfor. Dette tyder på at Facebook har fast driftssted i Norge, såfremt det norske selskapets funksjon ikke faller inn under unntakene av fast driftssted. Disse unntakene omfatter blant annet agent- og kommisjonærvirksomhet, virksomhet av forberedende eller hjelpende art, eller byggeprosjekt med varighet på under 12 måneder.

Det kan være tilfellet at FNAS opptrer som agent eller kommisjonær på vegne av et eller flere selskaper i Facebook-konsernet. Vi vet at ved annonsesalg i Europa inngås det en kontrakt mellom kjøper og et irsk selskap, men man kan tenke seg at FNAS hjelper til ved inngåelse av avtaler med norske kunder. Dersom FNAS da har rolle som enten agent eller kommisjonær, vil et slikt oppsett kunne omfattes av unntakene i artikkel 5 og føre til at Facebook unngår fast driftssted-status i Norge.

Videre kan det tenkes at FNAS anses å ha en forberedende eller hjelpende funksjon, slik at dets eksistens ikke utløser fast driftssted for Facebook. Vilkaøret er at de aktiviteter FNAS utfører må være forskjellig fra Facebooks kjernevirksomhet. Facebooks virksomhet består hovedsakelig av å utvikle produkter som forenkler kommunikasjon og deling av bilder, nyheter og lignende, og dette finansieres gjennom salg av annonseplasser til markedsaktører. Blant aktivitetene FNAS antas å utføre finner vi forskning og utvikling, markedsføring, PR og kommunikasjon. Dette er aktiviteter som normalt anses å være av forberedende eller hjelpende art (Skaar m.fl., 2006, s. 163-166). Dersom de nevnte aktivitetene ikke skiller seg merkbart fra Facebooks kjernevirksomhet, vil det norske selskapets funksjon ikke anses å være av forberedende eller hjelpende art. I så fall vil selskapet utløse fast driftssted for Facebook i Norge.

Dersom Facebook har fast driftssted her gjennom FNAS, vil de være kildeskattepliktige til Norge og norske myndigheter har da beskatningsrett på de inntektene som har tilstrekkelig tilknytning til landet. Som vi ser er det flere faktorer som tyder på at Facebook har fast driftssted i Norge, men det er også en mulighet for at selskapet unngår dette ved å organisere

virksomheten slik at den faller inn under unntakene. For at selskapet skal bli rammet av BEPS-prosjektets tiltak 7, er det avgjørende om selskapet har fast driftssted-status i dag eller ikke.

#### **4.3.6 Konsekvenser av BEPS-prosjektets tiltak 1 og 7**

Drøftelsen av Facebooks organisering og skatteplikt i Norge danner grunnlaget for den videre analysen av hvordan BEPS-tiltakene om fast driftssted og digital økonomi vil kunne påvirke selskapet. Analysen følger samme oppsett som for Apple, og vi vil også her se på tilfellet dersom Facebook har fast driftssted i Norge i dag, og dersom de ikke har det. Analysen avsluttes med en gjennomgang av de konsekvenser som kan forventes av tiltak 1.

##### **Facebook har fast driftssted i Norge i dag**

Dersom Facebook har fast driftssted i Norge i dag, vil ikke tiltak 7 ha noen merkbar påvirkning da selskapet allerede er kildeskattepliktig hit. Selskapets virksomhet i Norge faller i så fall ikke inn under unntakene fra fast driftssted, og mangel på fysisk tilstedeværelse er ikke et problem i dette tilfellet.

Selv om det norske selskapet utløser fast driftssted for Facebook i Norge, vil ikke dette nødvendigvis medføre betydelig skattekostnad her. Årsaken er at salget av annonseplasser til norske kunder ikke har tilstrekkelig tilknytning til FNAS, da salget hovedsakelig skjer gjennom et selskap i Irland. Følgelig kommer ikke den reelle omsetningen til beskatning i Norge, og det faste driftsstedet er ikke av særlig betydning for den virksomhet Facebook-konsernet faktisk driver i Norge.

Inntektene som kommer til beskatning i Norge er de inntektene som genereres av FNAS, og det er som nevnt inntektene selskapet får fra andre selskaper i Facebook-konsernet. Når Facebook bytter til lokal salgsmodell vil betydningen av det faste driftsstedet komme tydeligere frem. Da skal som nevnt omsetningen som lokalkontorene selv er med på å skape komme til beskatning der hvor kontorene er lokalisert. Uten fast driftssted her, vil ikke Facebooks virksomhet i Norge bli påvirket av dette, ettersom Norge ikke vil ha noe rettslig grunnlag for beskatning. Det vil være spennende å se hvor stor del av inntekten som faktisk kommer til beskatning i Norge etter denne endringen.

## **Facebook har ikke fast driftssted i Norge**

Dersom Facebook ikke har fast driftssted i Norge, vil tiltak 7 kunne komme til anvendelse. Tiltaket vil som nevnt endre kriteriene for å utløse fast driftssted i mønsteravtalens artikkel 5, slik at det skal bli vanskeligere å unngå slik status i de landene flernasjonale selskaper driver virksomhet i. Vi gjennomgår de ulike unntakstilfellene nedenfor, og ser på hvordan endringen av disse kan påvirke Facebook.

### ***Kommisjonær- eller agentstruktur***

Vi har ikke lyktes å finne ut med sikkerhet om FNAS opptrer som kommisjonær eller agent for et eller flere andre selskaper, men dersom dette er tilfellet vil en endring i unntaksreglene for kommisjonær- og agentvirksomhet kunne ramme selskapet. Dersom det finnes en avtale med for eksempel et av selskapene i Irland der FNAS opptrer som kommisjonær eller agent, har dette tidligere kunne gått under som et unntakstilfelle dersom selskapet ikke har inngått bindende kontrakter på vegne av hovedforetaket.

Etter implementeringen av tiltak 7 vil det være tilstrekkelig at selskapet jevnlig inngår kontrakter som skal bli oppfylt av hovedforetaket, eller spiller en hovedrolle i forhandlingene som leder til inngåelse av kontrakter for hovedforetaket for å oppnå fast driftssted-status (Walby & Wangen, 2015, s. 4). Facebooks inntekter kommer i hovedsak fra annonsesalg. I det tilfellet at FNAS jevnlig arbeider frem avtaler om annonsesalg på vegne av andre selskaper i Facebook-konsernet, vil dette nå kunne utløse fast driftssted for FNAS sin del, selv om kontrakten ikke inngås mellom FNAS og kjøper.

Videre må det også vurderes om FNAS opptrer uavhengig av hovedforetaket eller for andre selskaper i Facebook-konsernet. Formålet til FNAS er å tilby støtte til andre selskaper i konsernet. Dette kan tyde på at de utelukkende opptrer på vegne av et annet selskap. I tillegg må man se på om selskapene er tilknyttet. FNAS eies av Facebook Global Holdings II LLC som igjen eies av morselskapet Facebook Inc. Basert på dette virker selskapene tilknyttet, noe som samlet peker mot at de utgjør et fast driftssted etter endringen i artikkel 5.

For å kunne avgjøre helt konkret hvordan endringen i kommisjonær- og agentbestemmelsen vil påvirke Norges beskatningsrett overfor Facebook, trenger man bedre innsikt i de avtaler som finnes mellom konsernselskapene, og hvilke aktiviteter FNAS faktisk gjennomfører på



daglig basis. Drøftelsen over gir dermed kun en pekepinn på hvordan endringen vil kunne påvirke selskapet.

### ***Øvrige unntaksregler***

Som nevnt er det mulig at virksomheten til FNAS kan anses å være av forberedende eller hjelpende karakter, slik at selskapet ikke utløser fast driftssted for Facebook i Norge. Sådan vil Facebook ha kunnet unngå kildeskatteplikt til Norge etter gjeldende regler. Som følge av tiltak 7 vil det stilles strengere krav til hva som anses å være virksomhet av forberedende eller hjelpende art. Det medfører at aktiviteter som tidligere ble ansett å være av slik karakter, nå kan anses å utgjøre en del av kjernevirksomheten.

Tidligere har varelager, utstillingslokale og kontor for innsamling av opplysninger havnet inn under unntakstilfellene i artikkel 5. Etter innskjerpingen som følger av BEPS-prosjektet vil ikke lenger disse anses å være av forberedende og hjelpende art, og de gir derfor ikke unntak for fast driftssted. Vi er ikke kjent med at Facebook hverken har varelager, utstillingslokale eller kontor for innsamling av opplysninger her i landet, slik at denne endringen mest sannsynlig ikke vil ramme selskapet i Norge. Dersom FNAS driver virksomhet som fortsatt vil være å anse som forberedende eller hjelpende karakter etter endringen i artikkel 5, vil de kunne unngå fast driftssted-status og kildeskatteplikt, da slik aktivitet fortsatt skal gå under som et unntakstilfelle.

Som nevnt tidligere er det også en endring i den såkalte “byggeregelen”. Slik som for Apples tilfelle faller også Facebooks virksomhet utenfor det som er nedslagsfeltet til denne regelen, nemlig bygning- og anleggsprosjekter. Vi vil derfor ikke gå nærmere inn på denne endringen. Videre tar vi for oss hvordan tiltakene rundt digital økonomi kan påvirke Facebook.

### **Digital virksomhet**

I kapittel 4.2.5 drøftet vi i hvilken grad tiltak 1 vil kunne påvirke beskatningen av Apple i Norge, og konsekvensene for Facebook vil kunne være lignende. En digital selskapsskatt som det vurderes om skal innføres i Norge vil trolig kunne ramme Facebook, da det er nettopp for å skattlegge selskaper med digital inntektsmodell man ønsker å utarbeide en slik skatt.

Nedenfor gjennomgår vi hvordan de andre tiltakene som man mener kan ramme digitale selskaper, vil kunne påvirke Facebook.

### ***Høyere terskel for skatteavtalebeskyttelse***

Tiltak 6 skal gjøre det vanskeligere å utnytte skatteavtaler til skatteunngåelse. Eventuell treaty shopping som Facebook benytter seg av for å minimere skattebyrden vil kunne tilsidesettes av de skjerpede reglene. Da vi dessverre ikke har så mye tilgjengelig informasjon om hvordan Facebooks overskudd rutes gjennom ulike land, er det vanskelig å si i hvilken grad dette kan ramme selskapet. Dersom de i dag har arrangementer som primært er utarbeidet for å oppnå skatteavtalebeskyttelse, vil disse kunne tilsidesettes av PPT-regelen. Samtidig vil LOB-klausulen føre til nye krav til eierskap og selskapsform, som gjør at det i enkelte tilfeller ikke vil være mulig å benytte skatteavtalene på en slik måte som mange flernasjonale selskaper gjør i dag.

### ***Styrking av CFC-regler***

De nye CFC-reglene er som nevnt utarbeidet for å hindre kunstig høye overskudd i lavskatteland. For Facebooks del blir all inntekt utenfor USA registrert i Irland, men det er usikkert om overskuddet blir flyttet videre til skatteparadis etter dette. Dersom det er tilfellet vil man kunne anta at de nye CFC-reglene også vil kunne ramme Facebook, slik som vi antydte for Apple. Videre er det som nevnt ikke i Norge disse nye reglene antas å ha størst virkning, da vi allerede har et lignende regelsett i NOKUS-reglene. En eventuell virkning vil derfor mest sannsynlig påvirke skattebyrden i andre europeiske land eller i USA. For å kunne vite nøyaktig hvordan dette tiltaket påvirker Facebook, må man ha mer informasjon om hvor overskudd rutes og plasseres til slutt.

### ***Internprising***

Tiltak 8 i BEPS-rammeverket omhandler internprising av immaterielle eiendeler. Dette tiltaket vil kunne få stor betydning for Facebook, da konsernet antas å ha store verdier i immaterielle eiendeler. Konsernets datterselskaper betaler royalties for bruken av disse immaterielle eiendelene, og størrelsen på betalingene bestemmes hovedsakelig av selskapene i konsernet. Ved å prise de immaterielle eiendelene høyt, kan det betalende selskapets overskudd bli redusert, og i noen tilfeller bli til underskudd. På denne måten kan Facebook flytte overskudd fra datterselskap i land med høy skattesats til datterselskap i land med lavere skattesats, og dermed minimere sin skattebelastning. Når BEPS-tiltakene trer i kraft vil dette arrangementet kunne forhindres til en viss grad, ved at det innføres nye retningslinjer for å kunne analysere transaksjoner med immaterielle eiendeler (Deloitte, 2015, s. 2).

Tiltakene rundt internprising vil også kunne ramme overføring av andre typer eiendeler som kapital og risiko. Dersom Facebook da har benyttet internprising til å minimere overskudd ved overføring av annet enn immaterielle eiendeler mellom konsernselskaper, vil BEPS-tiltakene kunne ramme selskapet i enda større grad.

#### **4.3.7 Oppsummering**

Som vi har sett er det flere faktorer som antyder at Facebooks organisering er skattemessig motivert, deriblant konsernets valg av Irland som europeisk hovedsete. Videre har Facebook blitt anklaget for å benytte seg av skatteminimerende metoder, noe som antas å ha ledet til at selskapet i 2017 valgte å endre sin forretningsmodell.

Facebook har fysisk tilstedeværelse i Norge gjennom datterselskapet Facebook Norway AS, men dette selskapet antas å ikke være omfattet av alminnelig skatteplikt i Norge da den reelle ledelsen av selskapet trolig finner sted fra utlandet. På den annen side kan Facebook være omfattet av kildeskatteplikt til Norge, dersom selskapet har fast driftssted her gjennom FNAS. Facebooks skattekostnad i Norge er uansett ikke særlig høy, og det kommer av at det norske datterselskapet ikke står for annonsesalget her i landet. Dette salget skjer gjennom et av Facebooks selskaper i Irland, og følgelig kommer ikke inntektene til beskatning i Norge. Det er derimot forventet at virksomheten i Norge til en viss grad vil bli påvirket av overgangen til den lokale salgsmodellen, slik at Facebooks skatteregning i Norge vil kunne øke etter hvert.

I analysen undersøkte vi hvorvidt implementeringen av tiltak 1 og 7 kan påvirke norske myndigheters beskatningsrett overfor Facebooks inntekter. Som for Apple er konsekvensene av tiltak 7 avhengig av om selskapet har fast driftssted-status i Norge i dag eller ikke. Dersom Facebook har slik status i dag vil ikke tiltak 7 komme til anvendelse, men i det tilfellet at virksomheten i Norge i dag faller inn under unntakene av fast driftssted, vil tiltak 7 kunne endre på dette og dermed medføre kildeskatteplikt i Norge.

Dette kan være tilfellet dersom FNAS opptrer som en avhengig agent eller kommisjonær, eller dersom virksomheten ikke kan anses å være av forberedende eller hjelpende art. Vi har argumentert både for og imot at Facebook kan falle inn under disse bestemmelsene.

Videre forventes det at Facebook vil bli påvirket av flere andre tiltak i BEPS-prosjektet. Ettersom konsernet antas å ha store verdier i immaterielle eiendeler, og datterselskapene

betaler royalties for bruken av disse eiendelene, kan de nye retningslinjene for internprising kunne påvirke selskapets skattekostnad. Utover dette kan de også muligens rammes av nye CFC-regler og tiltakene rundt treaty shopping.

## 5 Konklusjon

OECDs BEPS-prosjekt er et internasjonalt initiativ iverksatt for å motvirke flernasjonale selskapers uthuling av skattegrunnlag og uønsket overskuddsflytting. Prosjektet tar sikte på å endre normer og regler i det internasjonale skattesystemet, som i dag inneholder flere smutthull. Dette gjøres gjennom endringer i OECDs mønsteravtale, landenes egne skatteavtaler og internprisingsretningslinjene.

Et av hovedproblemene i dagens skattesystem er at det ikke er tilpasset den stadig voksende digitale økonomien. Dette gir rom for at selskaper med digital virksomhet kan drive omfattende skatteplanlegging, og slike selskaper kan da operere over landegrenser uten at inntekten blir gjenstand for beskatning der den genereres. På bakgrunn av dette ønsket vi i denne oppgaven å undersøke hvordan BEPS-rammeverket kan påvirke skattleggingen av flernasjonale digitale selskaper.

For å begrense omfanget av oppgaven var vi nødt til å velge deler av rammeverket å fokusere på. Det var naturlig å ta med tiltak 1 om digital økonomi, der OECD har utredet hvor problemene med skattlegging av digitale virksomheter ligger, samt vurdert hvilke metoder som kan iverksettes for å tilpasse skattesystemet til dagens økonomi. I tillegg er tiltak 7 om fast driftssted trukket frem som et av tiltakene med størst sannsynlighet for å kunne påvirke skattlegging av digitale virksomheter.

Under tiltak 1 har OECD kommet frem til at man ikke kan behandle den digitale økonomien adskilt fra den tradisjonelle økonomien for øvrig, og som følge av dette ble det ikke forhandlet frem noen spesifikke tiltak eller regelendringer gjennom dette tiltaket. Landene oppfordres derimot til å vurdere egne muligheter for å kunne skattlegge digitale virksomheter. Dette har Norge gjort, og det har blitt tatt opp et forslag om å innføre en digital inntektsskatt på høring i Stortinget. Dersom dette innføres er det meget sannsynlig at Facebook vil bli rammet, da de har en digital inntektsmodell som gjør at de i dag slipper unna med minimal beskatning i Norge. Det kan også være tilfellet at Apples digitale virksomhet, som musikkstrømmetjeneste og salg av applikasjoner, vil påvirkes av en slik skatt. Denne skatten vil derimot ikke være et direkte utfall av BEPS-prosjektet, men et eget initiativ satt i gang i Norge.

Videre har OECD påpekt at digitale virksomheter vil rammes av flere av de andre tiltakene i rammeverket. I analysen så vi derfor litt nærmere på hvordan tiltak 3 om styrkede CFC-regler, tiltak 6 om høyere terskel for skatteavtalebeskyttelse og tiltak 8, 9 og 10 om internprising, kan påvirke beskatningen av Apple og Facebook. Forslaget til endringen i CFC-reglene vil mest sannsynlig ikke ha noen stor effekt i Norge, da våre NOKUS-regler allerede er tilsvarende det som er foreslått. At det blir vanskeligere å utnytte skatteavtaler for å unngå skatt vil trolig ha betydning for både Apple og Facebook, men vi har behov for mer informasjon om i hvilken grad selskapene utnytter skatteavtaler i dag for å vite med sikkerhet hvilken effekt tiltaket vil få.

Endringen i internprisingsretningslinjene mener vi kan påvirke skattleggingen av både Apple og Facebook. Begge aktørene har store verdier i immaterielle eiendeler, og dersom overføring av rettighetene til disse benyttes til overskuddsflytting i dag, vil de nye reglene kunne få konsekvens for selskapenes skattebyrde. For å kunne gi en konklusjon på hvordan de nevnte tiltakene vil påvirke skattleggingen av Apple og Facebook i Norge, må det foretas en videre analyse, noe som dessverre ble for omfattende i denne omgang.

Under tiltak 7 gjennomføres det en endring i mønsteravtalens artikkel 5 som skal gjøre det vanskeligere å unngå fast driftssted-status og kildeskatteplikt i land der det drives virksomhet. Dette gjøres gjennom en innskrenkning i flere av reglene som tidligere har gitt unntak fra fast driftssted-status. Et tilfelle som vil kunne ramme flernasjonale digitale selskaper er endringen i reglene rundt kommisjonær- og agentstrukturer. Tidligere har man kunnet unngå fast driftssted dersom man selger varer eller tjenester gjennom en kommisjonær eller ved hjelp av en agent, så lenge det ikke inngås kontrakter som binder hovedforetaket. Dette endres nå, slik at en kommisjonær eller agent utløser fast driftssted dersom de gjennomfører aktiviteter som har til hensikt å resultere i en alminnelig kontraktsinngåelse for hovedforetaket. Det er ventet at denne endringen i stor grad vil føre til at flernasjonale selskaper som benytter slike strukturer i dag og unngår fast driftssted, nå vil oppnå slik status og derav kildeskatteplikt i flere land. I analysen kom vi frem til at dette kan være tilfellet for både Apple og Facebook i Norge.

Utover dette skal også de øvrige unntaksreglene i artikkel 5 innskrenkes. Det betyr at lager, utstillingslokale og kontor for innsamling av opplysninger i et land ikke lenger vil være unntatt fra å føre til fast driftssted-status. For Apple og Facebooks del vil ikke dette utgjøre

noen forskjell, da de ut fra vår oppfatning ikke har benyttet disse unntaksreglene tidligere. Virksomhet som er av forberedende eller hjelpende karakter skal fortsatt inngå som et unntakstilfelle. Dersom Apple eller Facebooks virksomhet faller inn under forberedende eller hjelpende art vil selskapene fortsatt unngå fast driftssted, og man vil ikke få noen endring i skattleggingen i forhold til hvordan det er i dag.

Konklusjonen på problemstillingen blir at tiltakene fra OECDs BEPS-prosjekt vil påvirke skattleggingen av flernasjonale digitale selskaper i varierende grad. Ut i fra de to tiltakene vi har valgt å se på er det trolig tiltak 7 som vil få størst betydning for skattleggingen av slike selskaper i Norge. Flere selskaper vil kunne få fast driftssted-status i Norge, og dermed også bli omfattet av kildeskatteplikt her, noe som medfører at norske myndigheter vil få beskatningsrett overfor flere selskaper enn tidligere. For tiltak 1 vil det som nevnt være effekten av de andre tiltakene som hovedsakelig kan påvirke skattleggingen av flernasjonale digitale selskaper, og derav er det vanskelig å gi en konklusjon på den direkte effekten av dette tiltaket.

Videre vil de endelige konsekvensene av BEPS-tiltakene være avhengig av landenes implementering av rammeverket, og den virkelige påvirkningen av prosjektet vil man først kunne se når det er ferdig implementert i landenes internrett, noe som er ventet innen 2020. En studie av hvordan rammeverkets 15 tiltak samlet har påvirket skattleggingen av flernasjonale selskaper i etterkant av implementeringen, kan være et tema for videre forskning.

## Referanseliste

### Bøker

- Berg-Rolness, G. (2016). *Skatteparadisene og den internasjonale selskapsskatteretten*. Oslo: Gyldendal Juridisk.
- Brudvik, A. J. (2016). *Skatterett for næringsdrivende* (39.utg). Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
- Gjems-Onstad, O., Ferdowski, S. O., Folkvord, B. & Furuseth, E. (2015). *Norsk bedriftsskatterett* (9. utg.). Oslo: Gyldendal Juridisk.
- Grønmo, S. (2004). *Samfunnsvitenskapelige metoder*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Skaar, A. A. & Kildal, T. S. (2012). *Bedriftsskatterett*. Oslo: Gyldendal Juridisk.
- Skaar, A. A. m.fl. (2006). *Norsk skatteavtalerett* (1.utg). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Thagaard, T. (2013). *Systematikk og innlevelse* (4.utg). Bergen: Fagbokforlaget.

### Doktorgradsavhandlinger og mastergradsoppgaver

- Furuseth, E. (2016). *The relationship between domestic anti-avoidance rules and tax treaties* (Doktorgradsavhandling). Universitetet i Oslo, Oslo.
- Kofstad, N. T. & Mathiesen, A. H. (2016). *Konkurransen i det norske annonsemarkedet - Når ulike skattevilkår skaper konkurranseskjevhet*. (Mastergradsavhandling, Norges Handelshøyskole). Hentet fra <https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/2432189/masterthesis.PDF?sequence=1>

### Lovgivning og offentlige dokumenter

- Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44.
- Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26 mars 1999 nr. 14.
- Apple AB. (2018, 20. februar). *Årsregnskap for regnskapsåret 2017*. Hentet fra Proff Forvalt.
- Apple. (2017a, 3. november). 2017 10-K form. Hentet fra [http://files.shareholder.com/downloads/AAPL/6054523719x0x962680/D18FAEFF-460A-4168-993D-A60CBA8ED209/10-K\\_2017\\_As-Filed\\_.pdf](http://files.shareholder.com/downloads/AAPL/6054523719x0x962680/D18FAEFF-460A-4168-993D-A60CBA8ED209/10-K_2017_As-Filed_.pdf)
- Bastholm, U. (2017, 23. november). *Representantforslag 69 S*. (Dokument 8:69 S (2017-2018)). Hentet fra: <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Representantforslag/2017-2018/dok8-201718-069s/?all=true>



- European Commission. (2017, 21. september). *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*. Hentet fra [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/1\\_en\\_act\\_part1\\_v10\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/1_en_act_part1_v10_en.pdf)
- Facebook. (2017). *2016 Annual Report*. Hentet fra <https://investor.fb.com/financials/?section=annualreports>
- Facebook Norway AS. (2017). *Årsregnskap for regnskapsåret 2016*. Hentet fra Proff Forvalt.
- Finansdepartementet. (2013). *Mandat for skatteutvalg*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumentarkiv/stoltenberg-ii/fin/Nyheter-og-pressemeldinger/pressemeldinger/2013/nytt-offentlig-skatteutvalg/mandat-for-skatteutvalg/id717833/>
- Finansdepartementet. (2017). *Høringsnotat - Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap mv.)*. Hentet fra [https://www.regjeringen.no/contentassets/67d5395474ae47ce898860d5339f1ce1/aei\\_horingsnotat--16-mars-2017.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/67d5395474ae47ce898860d5339f1ce1/aei_horingsnotat--16-mars-2017.pdf)
- Finansdepartementet. (2018, 16. mars). *Ny OECD-rapport om utfordringer ved beskatning av den digitale økonomien*. *Regjeringen*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/ny-oecd-rapport-om-utfordringer-ved-beskatningen-av-den-digitale-okonomien/id2594126/>
- Jensen, S. (2016, 4. mai). Svar på spørsmål nr. 976 fra stortingsrepresentant Arild Grande. *Regjeringen*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/svar-pa-sporsmal-nr.-976-fra-stortingsrepresentant-arild-grande/id2499390/>
- Jensen, S. (2018, 23. januar). Svar på spørsmål nr. 694 fra stortingsrepresentant Sigbjørn Gjelsvik. *Regjeringen*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/svar-pa-sporsmal-nr-694-fra-stortingsrepresentant-sigbjorn-gjelsvik/id2587740/>
- NOU 2014:13. (2014). *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/bbd29ff81485402681c6e6ea46655fae/no/pdfs/nou201420140013000dddpdfs.pdf>
- OECD. (2010). *Commentaries on the articles of the model tax convention*. Hentet fra <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>
- OECD. (2015a). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. Hentet fra <http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>
- OECD. (2015b). *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*. Hentet fra <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>

OECD. (2017, 18. desember). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version 2017*. Hentet fra <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

Skatteetaten. (2017). *Skatte-ABC 2017/2018*. Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/contentassets/dc2d77040b0746f8a3714d878c5c3f26/skatt-e-abc-2017-2018.pdf>

United Nations. (2011). *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Hentet fra [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf)

## Artikler, publikasjoner og nettsider

Aftenposten. (2016, 28. januar). *Facebook oppretter eget kontor i Norge*. Hentet fra <https://www.aftenposten.no/kultur/i/j0Mn/Facebook-opprettet-eget-kontor-i-Norge>

Allabolag. (2018). *Apple Aktiebolag*. Hentet fra <https://www.allabolag.se/5562377647/befattningar>

Apple. (2017b, 6. november). *The facts about Apple's tax payments*. Hentet fra <https://www.apple.com/ie/newsroom/2017/11/the-facts-about-apple-tax-payments/>

Armitage, J. (2016, 4. mars). How does Facebook avoid paying tax, and what will the changes mean? *The Independent*. Hentet fra <http://www.independent.co.uk/news/business/news/how-does-facebook-avoid-paying-tax-and-what-will-the-changes-mean-a6912731.html>

Bowers, S. (2017, 6. november). Apple's cash mountain, how it avoids tax, and the Irish link. *The Irish Times*. Hentet fra <https://www.irishtimes.com/business/apple-s-cash-mountain-how-it-avoids-tax-and-the-irish-link-1.3281734>

Brække, J. (2017, 27. juni). Krever Facebook-skatt. *Klassekampen*. Hentet fra <http://www.klassekampen.no/article/20170627/ARTICLE/170629967>

Børresen, M., Pilgaard, M. & Bjørneby, M. (2014). Nasjonalrapport for Norge. *Nordic Tax Journal*, (2). Hentet fra [https://www.researchgate.net/publication/277907973\\_Nasjonalrapport\\_for\\_Norge](https://www.researchgate.net/publication/277907973_Nasjonalrapport_for_Norge)

Clemet, K. (2016, 22. april). Det norske skattesystemet er ikke perfekt. Men vi ligger ganske godt an. *Aftenposten*. Hentet fra <https://www.aftenposten.no/meninger/kommentar/i/KvMJX/Det-norske-skattesystemet-er-ikke-perfekt-Men-vi-ligger-ganske-godt-an--Kristin-Clemet>

Coyle, D. (2017, 14. november). Multinational turn from "Double Irish" to "Single Malt" to avoid tax in Ireland. *The Irish Times*. Hentet fra <https://www.irishtimes.com/business/economy/multinationals-turn-from-double-irish-to-single-malt-to-avoid-tax-in-ireland-1.3290649>

- Dahl, C. A., Ørvik, C. & Aldridge, Ø. (2017, 4. juli). Facebook har trolig milliardoverskudd i Norge - betalte under 500.000 kroner i skatt. *Aftenposten*. Hentet fra: <https://www.aftenposten.no/okonomi/i/jqOAA/Facebook-har-trolig-milliardoverskudd-i-Norge---betalte-under-500000-kroner-i-skatt>
- Dahlum, S. (2015, 17. juni). Forskningsmetode. *Store Norske Leksikon*. Hentet fra <https://snl.no/forskningsmetode>
- Dahlum, S. (2017, 28. juli). Kvantitativ analyse. *Store Norske Leksikon*. Hentet fra [https://snl.no/kvantitativ\\_analyse](https://snl.no/kvantitativ_analyse)
- Deloitte. (2015, 7. oktober). *De endelige BEPS-tiltakene er klare*. Hentet fra <https://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/beps-tiltakene-er-klare.html>
- Deloitte. (u.å.a) *What is digital economy?* Hentet fra <https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/technology/articles/mt-what-is-digital-economy.html>
- Facebook. (2018). *Betalingsbetingelser for brukere*. Hentet fra [https://www.facebook.com/payments\\_terms](https://www.facebook.com/payments_terms)
- Facebook. (u.å.). *Company info*. Hentet fra <https://newsroom.fb.com/company-info/>
- Flaarønning, G. (2017, 12. desember). Facebook sier at de vil begynne å betale skatt. *Nrk*. Hentet fra <https://www.nrk.no/norge/facebook-skal-begynne-a-betale-skatt-1.13822178>
- Folkvord, B. & Furuseth, E. (2016). Statsstøtte og skatt - et skifte i europeisk skatterett? *Skatterett* 35 (3), 187-188. Hentet fra [https://www.idunn.no/skatt/2016/03/statsstoette\\_og\\_skatt\\_-\\_et\\_skifte\\_i\\_europeisk\\_skatterett](https://www.idunn.no/skatt/2016/03/statsstoette_og_skatt_-_et_skifte_i_europeisk_skatterett)
- Gada, K. (2016, 16. juni). The Digital Economy in 5 minutes. *Forbes*. Hentet fra <https://www.forbes.com/sites/koshagada/2016/06/16/what-is-the-digital-economy/#a863be776289>
- Garside, J. (2013, 5. desember). Facebook caught in controversy over earnings exported to Cayman Islands. *The Guardian*. Hentet fra <https://www.theguardian.com/technology/2013/dec/05/facebook-tax-cayman>
- Hemnes, H. O. & Martens, T. (2012). Høyesterettsdom i Dell-saken. *Revisjon og regnskap* (2). Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2012/2/rr-2020-02-1231>
- Houlder, V., Barker, A. & Beesley, A. (2016, 30. august). Apple's EU tax dispute explained. *Financial Times*. Hentet fra <https://www.ft.com/content/3e0172a0-6e1b-11e6-9ac1-1055824ca907>
- Karstensen, A. & Vestengen, A. (2016). Lovfesting av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. *Revisjon og regnskap*. (4), 54-59. Hentet fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2016/4-54-9.pdf>

- KPMG. (2018, 3. januar). *Internprising (transfer pricing)*. Hentet fra <https://verdtavite.kpmg.no/internprising-transfer-pricing/>
- Merrick, R. (2017, 6. november). Apple used Jersey for new tax haven after Ireland crackdown, Paradise Papers reveal. *Independent*. Hentet fra <http://www.independent.co.uk/news/uk/politics/apple-paradise-papers-tax-jersey-channel-islands-haven-latest-a8040981.html>
- Newcomb, A. (2017, 5. desember). Apple agrees to pay 15.4 billion in back taxes to Ireland - even though the Irish don't want it. *NBC News*. Hentet fra <https://www.nbcnews.com/tech/apple/apple-agrees-pay-15-4-billion-back-taxes-ireland-even-n826701>
- Nordstrøm, J. (2016, 25. november). Ny supertraktat skal stoppe aggressiv skatteplanlegging. *E24*. Hentet fra <https://e24.no/naeringsliv/skatt/ny-supertraktat-skal-stoppe-aggressiv-skatteplanlegging/23856781>
- OECD. (2013, 19. juli). *Closing tax gaps - OECD launches Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Hentet fra <http://www.oecd.org/tax/closing-tax-gaps-oecd-launches-action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting.htm>
- OECD. (2018, 23. mars). *Milestone in BEPS implementation: Multilateral BEPS Convention will enter into force on 1 July following Slovenia's ratification*. Hentet fra <http://www.oecd.org/tax/milestone-in-beps-implementation-multilateral-beps-convention-will-enter-into-force-on-1-july-following-slovenia-s-ratification.htm>
- OECD. (u.å.a). *About the Inclusive Framework on BEPS*. Hentet fra <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>
- OECD. (u.å.b). *Base erosion and profit shifting*. Hentet fra <http://www.oecd.org/tax/beps/>
- OECD. (u.å.c). *The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)*. Hentet fra <http://www.oecd.org/about/>
- Riddervold, E. (2017a, 12. januar). Agent- og kommisjonærstrukturer - på tide å endre salgsmødel? *PwC*. Hentet fra <http://blogg.pwc.no/skattebloggen/agent-og-kommisjonærstrukturer-pa-tide-a-endre-salgsmødel>
- Riddervold, E. (2017b, 27. mars). Hvor er et selskap skattemessig hjemmehørende? *PwC*. Hentet fra <http://blogg.pwc.no/skattebloggen/hvor-er-et-selskap-skattemessig-hjemmehørende>
- Schjelderup, G. (2014). *Form og substans: Flernasjonale selskaper og skatteplanlegging*. Hentet fra <https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/194995/Workingpaper.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Strøm, S. (2015, 13. januar). Scheel-utvalget. *Store Norske Leksikon*. Hentet fra <https://snl.no/Scheel-utvalget>

- Tax Justice Network. (2015, 5. oktober). *OECD's BEPS proposals will not be the end of tax avoidance by multinationals*. Hentet fra <https://www.taxjustice.net/2015/10/05/press-release-oecd-beps-proposals-will-not-be-the-end-of-tax-avoidance-by-multinationals/>
- Tax Justice Network Norge. (2015, 5. oktober). *Halvhjertet fra OECD*. Hentet fra <http://taxjustice.no/ressurser/halvhjertet-fra-oecd>
- Tax Justice Network Norge. (u.å.a). *Om oss*. Hentet fra [http://taxjustice.no/om\\_oss/](http://taxjustice.no/om_oss/)
- Tax Justice Network Norge. (u.å.b). *Skatteparadis*. Hentet fra <http://taxjustice.no/ressurser/tema/skatteparadis>
- Ting, A. (2014). iTax - Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue. *British Tax Review*, (1), 40-71. Hentet fra [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2411297](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2411297)
- Tryland, M. (2017). Multilateral konvensjon signert. *Revisjon og regnskap* (5), 44-46. Hentet fra: <https://www.revregn.no/asset/pdf/2017/5-44-6.pdf>
- Universitetet i Oslo. (2016, 26. mai). *Disputas: Forholdet mellom nasjonale omgåelsesregler og skatteavtaler*. Hentet fra [http://www.jus.uio.no/ior/forskning/arrangementer/disputaser/2016/furuseth\\_eivind.html](http://www.jus.uio.no/ior/forskning/arrangementer/disputaser/2016/furuseth_eivind.html)
- Walby, L. H. & Wangen, S. (2015, 29. oktober). BEPS-anbefalingene og virkninger i Norge. *PwC*. Hentet fra <http://blogg.pwc.no/skattebloggen/beps-anbefalingene-og-virkninger-i-norge>
- Wayne, L. (2012, 30. juni). How Delaware thrives as a corporate tax haven. *The New York Times*. Hentet fra <http://www.nytimes.com/2012/07/01/business/how-delaware-thrives-as-a-corporate-tax-haven.html>
- Wehner, D. (2017. 12. desember). *Moving to a local selling model*. Hentet fra <https://newsroom.fb.com/news/2017/12/moving-to-a-local-selling-model/>
- Zimmer, F. (2012). Skatteparadis - noen skatterettslige problemstillinger. *Lov og rett*, 50 (4), 220-239. Hentet fra [https://www.idunn.no/lor/2012/04/skatteparadis\\_-\\_noen\\_skatterettslige\\_problemstillinger](https://www.idunn.no/lor/2012/04/skatteparadis_-_noen_skatterettslige_problemstillinger)
- Zimmer, F. (2014). Internasjonal selskapsbeskatning under debatt. *Skatterett*, 33 (2), 90-103. Hentet fra [https://www.idunn.no/skatt/2014/02/internasjonal\\_selskapsbeskatning\\_under\\_debatt](https://www.idunn.no/skatt/2014/02/internasjonal_selskapsbeskatning_under_debatt)
- Zimmer, F. (2016, 26. april). Kronikk: Skatteparadis kan bekjempes. *Aftenposten*. Hentet fra <https://www.aftenposten.no/meninger/kronikk/i/21V54/Kronikk-Skatteparadis-kan-bekjempes--Frederik--Zimmer>
- Østgårdsgjelten, R. (2014). Irland tetter smutthull for Starbucks og Apple. *Aftenposten*. Hentet fra <https://www.aftenposten.no/okonomi/i/yVVE/Irland-tetter-smutthull-for-Starbucks-og-Apple>

Østgårdsgjelten, R. & Torset, N. S. (2016, 30. august). EU-krav: Apple må betale 120 milliarder i straffeskatt. *Aftenposten*. Hentet fra <https://www.aftenposten.no/okonomi/i/vzK95/EU-krav-Apple-ma-betale-120-milliarder-i-straffeskatt>

## **Figurer**

### **Tabell 1:**

Deloitte. (u.å.b). “*BEPS Action Plan*” Oppsummering. Hentet fra <https://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/base-erosion-and-profit-shifting.html>