

NHH



NORGES HANDELSHØYSKOLE

Bergen, Vår 2018

Utvidelsen av mønsterskatteavtalens bestemmelse for fast driftssted gjennom agent

En casestudie av Google

Magnus Neteland og Fride Opsann

Veileder: Guttorm Schjelderup

Masterutredning i Regnskap og Revisjon

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i økonomi- og administrasjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at Høyskolen eller sensorer innestår for de metoder som er anvendt, resultater som er fremkommet eller konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Sammendrag

Som følge av globalisering og digitalisering har skatteplanlegging blitt en stor utfordring. Ulikheter mellom skattelovgivning i stater og svakheter i skatteavtalene gir internasjonale selskap muligheten til å oppnå skattefordeler gjennom deres organisering. Utviklingen i den digitale økonomien har satt press på nasjonale og internasjonale myndigheter, som ønsker å utforme skatteregler som i større grad rammer de digitale aktørene. BEPS-prosjektet, ledet av OECD og G-20 landene, har resultert i femten tiltakspunkt som skal forebygge skatteunndragelse og skatteomgåelse. Tiltakspunkt 7 i BEPS-prosjektet handler om å tilskrive beskatningsrett til markedsstaten på bakgrunn av et fast driftssted gjennom agent. Endringen kan anses som en innstramning av de økonomiske aktiviteter et selskap kan gjennomføre i en stat uten å være skattepliktig.

Et selskap som har fått medieomtale for deres omfattende skatteplanleggingsstrategier og lave beskatning i Norge er Google. De selger annonsetjenester gjennom sine nettsider, og gjennom aktører som handler på vegne av dem. Alle annonseringsavtaler som blir inngått med norske kunder blir fullført digitalt og registrert som salg hos Google Ireland. Aktiviteter gjennomført av aktører Google benytter i det norske markedet omfattes ikke av den nåværende agentregelen, og Google Ireland har dermed ikke et fast driftssted i Norge. Dette er ettersom Google Norway, representanter fra Google og Google Partners ikke blir omfattet av MTC Art. 5 § 5 eller fordi de faller inn under unntakene i MTC Art. 5 §§ 4 og 6.

Det er imidlertid mye som taler for at det kan dannes et fast driftssted for Google Ireland i Norge hvis den nye bestemmelsen blir tatt inn i skatteavtalen mellom Irland og Norge. Det faste driftsstedet vil dannes på bakgrunn av de aktivitetene Google Norway gjennomfører på vegne av Google Ireland, og den hovedrollen Google Norway har ved inngåelse av kontrakter med kunder i det norske annonsemarkedet. Representanter fra Google Ireland og Google Partners vil derimot ikke konstituere et fast driftssted etter den nye agentregelen.

Til tross for at Google Ireland kan ha et fast driftssted i Norge, medfører ikke dette nødvendigvis at skattebyrden til Norge blir større. Årsaken til dette er at agentregelen og bestemmelsen som omhandler allokering av profitt ikke i tilstrekkelig grad fanger opp digitaliseringens virkninger. I tillegg er det en rekke praktiske hindringer knyttet til implementeringen av regelen. Verken Norge eller Irland har ratifisert endringstraktaten, og Irland har på nåværende tidspunkt reservert seg mot å implementere endringen i agentregelen.

Forord

Denne masterutredningen er skrevet som en del av masterstudiet ved Norges Handelshøyskole (NHH). Utredningen er skrevet innenfor vår masterprofil Regnskap og Revisjon og arbeidet ble gjennomført våren 2018.

Da vi valgte emne ønsket vi å ta for oss et dagsaktuelt og spennende tema. Problemstillinger knyttet til skatteplanlegging og fast driftssted er et interessant tema ettersom økonomien blir stadig mer digitalisert og globalisert. Nasjonale og internasjonale myndigheter står overfor en rekke utfordringer knyttet til utforming og implementering av nye skatteregler. Gjennom utredningen ønsker vi å gi leseren en forståelse av problematikk knyttet til fast driftssted og bruk av agent i en kildestat. Vi ønsker også å si noe om hvilken effekt endringen i agentregelen kan ha for et multinasjonalt digitalt selskap som Google. For å sette utredningen i et større perspektiv vil vi undersøke i hvilken grad den nye agentregelen er i tråd med sitt formål om å tilskrive beskatningsrett til staten der økonomisk aktivitet utøves og verdi skapes.

Det har vært et tidkrevende og utfordrende arbeid, men også en veldig lærerik prosess. Vi håper at utredningen er av leserens interesse og kan bidra til innsikt rundt et komplekst og spennende tema. Vi ønsker å rette en takk til Skatteetaten for en hyggelig og lærerik samtale. Vi vil også takke Guttorm Schjelderup for et godt samarbeid, der han har bidratt med konstruktive og raske tilbakemeldinger, samt gitt oss gode råd til utredningen.

Bergen, 19. juni 2018

Fride Opsann

Magnus Neteland

Innholdsfortegnelse

| | |
|---|-----------|
| SAMMENDRAG | 2 |
| FORORD | 3 |
| INNHOLDSFORTEGNELSE | 4 |
| 1. INNLEDNING | 7 |
| 1.1 BAKGRUNN OG MOTIVASJON | 7 |
| 1.2 UTREDNINGENS INNHOLD OG STRUKTUR..... | 8 |
| 1.3 UTREDNINGENS AVGRENSNING | 9 |
| 1.4 DEFINISJONER | 9 |
| 2. METODE | 10 |
| 2.1 INNLEDNING | 10 |
| 2.2 FORSKNINGSDESIGN | 10 |
| 2.3 FORSKNINGSMETODE | 11 |
| 2.4 DATAINNSAMLING | 11 |
| 2.5 INTERVJUPROSESSEN | 12 |
| 2.6 FORSKNINGSSTRATEGI | 13 |
| 2.7 EVALUERING AV METODE..... | 13 |
| 2.7.1 <i>Reliabilitet</i> | 13 |
| 2.7.2 <i>Validitet</i> | 14 |
| 3. TEORI | 16 |
| 3.1 INNLEDNING | 16 |
| 3.2 SKATTEAVTALER | 16 |
| 3.3 TOLKNING AV SKATTEAVTALER..... | 17 |
| 3.4 FAST DRIFTSSTED OG AGENT | 18 |
| 3.5 TIDLIGERE AGENTREGEL | 20 |

| | | |
|-----------|--|-----------|
| 3.6 | BEPS-PROSJEKTET..... | 22 |
| 3.6.1 | <i>BEPS tiltakspunkt 7</i> | 23 |
| 3.6.2 | <i>Implementering av endringstraktaten</i> | 24 |
| 3.7 | NY AGENTREGEL..... | 25 |
| 3.8 | FORDELING AV PROFITT | 26 |
| 3.9 | INTERNRETT..... | 27 |
| 3.10 | MULTINASJONALE DIGITALE SELSKAP | 28 |
| 3.11 | GOOGLE | 29 |
| 3.11.1 | <i>Google Norway</i> | 30 |
| 3.12 | SKATTEPLANLEGGING..... | 31 |
| 3.12.1 | <i>Internprising</i> | 33 |
| 4. | ANALYSE..... | 34 |
| 4.1 | INNLEDNING..... | 34 |
| 4.2 | GOOGLES AKTIVITET I NORGE..... | 35 |
| 4.3 | GOOGLES BESKATNING I NORGE | 35 |
| 4.4 | TIDLIGERE AGENTREGEL..... | 36 |
| 4.4.1 | <i>Google Norway</i> | 36 |
| 4.4.2 | <i>Representanter fra Google Ireland</i> | 41 |
| 4.4.3 | <i>Google Partners</i> | 43 |
| 4.4.4 | <i>Konklusjon</i> | 45 |
| 4.5 | NY AGENTREGEL..... | 46 |
| 4.5.1 | <i>Google Norway</i> | 46 |
| 4.5.2 | <i>Representanter fra Google</i> | 51 |
| 4.5.3 | <i>Google Partners</i> | 52 |

| | | |
|-----------|--|-----------|
| 4.5.4 | <i>Konklusjon</i> | 54 |
| 4.6 | DRØFTELSE | 55 |
| 4.6.1 | <i>Innledning</i> | 55 |
| 4.6.2 | <i>Salg gjennom nettside</i> | 55 |
| 4.6.3 | <i>Endret skattebyrde for Google til Norge</i> | 57 |
| 4.6.4 | <i>Regelendringen i lys av bestemmelsens formål</i> | 59 |
| 4.6.5 | <i>Årsaken til at Google ikke får større skattebyrde i Norge</i> | 61 |
| 4.6.6 | <i>Hvordan beskatte Googles inntekter i Norge</i> | 63 |
| 4.6.7 | <i>Praktiske hindringer</i> | 66 |
| 5. | KONKLUSJON | 70 |
| 5.1 | VIDERE ARBEID | 72 |
| | LITTERATURLISTE | 73 |
| | PRIMÆRKILDER | 80 |
| | APPENDIKS | 81 |

1. Innledning

1.1 Bakgrunn og motivasjon

Økonomien blir stadig mer globalisert og digitalisert, og utviklingen truer skatteprovenyet. Dette fremkommer av tall fra OECD som viser at profittflytting på tvers av landegrensener og annen skatteplanlegging fører til et globalt skatteinntektstap mellom 100 og 240 milliarder USD årlig (OECD, 2015b, s. 4). Ulikheter og svakheter i nasjonale skattesystem og bilaterale skatteavtaler gir multinasjonale selskap muligheten til å tilpasse seg skattereglene i statene de opererer og dermed minimere skattebyrden. I tillegg er det hevdet at dagens skattesystem ikke er tilpasset digitaliseringen av økonomien og nye måter å drive virksomhet på. Dette gjør at selskap som primært genererer inntekt digitalt, i mindre grad fanges opp av dagens skattesystem. Google hadde i 2016 en skattekostnad på 332 000 USD i Norge (Google Norway AS, 2017), et tall som ikke nødvendigvis harmonerer med deres dominerende posisjon i markedet for digital annonsering. Skattepraksisen til Google kritiseres stadig, særlig på grunn av konkurransefortrinnet den lave skattebyrden gir i Norge og andre høyskatteland.

Skatteavtaler fordeler beskatningsrett mellom stater, og de fleste skatteavtaler er basert på OECDs mønsterskatteavtale. For å møte den økonomiske utviklingen gjøres det regelmessig oppdateringer i mønsterskatteavtalen. Likevel har svakheter og ulikheter i avtalene gjort det mulig for multinasjonale selskap å oppnå vellykket skatteplanlegging, samt at endringene ikke har vært tilstrekkelige for å sikre beskatning av digitale selskap. Skatteavtalenes manglende effekt har fått mye oppmerksomhet de siste årene, noe som har ført til BEPS-prosjektet (Base Erosion and Profit Shifting) og den nye mønsterskatteavtalen, omtalt som «supertraktaten» (Nordstrøm, 2018). BEPS-prosjektet har som formål å sørge for at økonomisk overskudd i større grad enn tidligere blir skattlagt der selskapene driver økonomisk aktivitet og der verdi skapes (OECD, 2015b, s. 4).

Et av tiltakene for å sikre dette er tiltakspunkt 7 i BEPS-prosjektet der agentregelen i mønsterskatteavtalen er revidert. Bestemmelsen har til hensikt å etablere beskatningsrett til staten der selskap utøver økonomisk aktivitet gjennom en agent. En agent er en som representerer et selskap, og typisk har ansvar for å selge produkter eller utføre andre tjenester på vegne av et selskap. Bestemmelsen er blant annet relevant for beskatning av multinasjonale digitale selskap som primært er skattepliktige i lavskatteland, men som driver økonomisk aktivitet multinasjonalt gjennom agent (OECD, 2015a, s. 88). Der den tidligere regelen gjorde

det relativt enkelt å innrette seg slik at en unngikk beskatning, vil den nye regelen sørge for en bredere vurdering av aktivitetene som et selskap utfører i en stat.

Noe av årsaken til at Google betaler minimalt med skatt i forhold til inntektene som genereres, kan være formuleringene i den tidligere agentregelen. I den forbindelse er det interessant å se om endringen i agentregelen vil føre til økt beskatning av Google i Norge. Det sentrale er om den nye bestemmelsen kan ta opp kampen mot BEPS og digitalisering. Utredningen har følgende problemstilling:

Vil den nye agentregelen ta opp kampen mot BEPS og digitalisering og medføre at Google får en større skattebyrde i Norge basert på den økonomiske aktiviteten som utøves og verdien som skapes?

1.2 Utredningens innhold og struktur

For å besvare problemstillingen har vi valgt et eksplorerende design for å gå i dybden på agentregelen og Googles skattesituasjon i Norge. I metoddelen gjør vi rede for vår tilnærming til forskningen og valg av metode, der vi blant annet gjør rede for forskningsmetode og innsamling av data.

Teoridelen gir grunnlag for å analysere virkningen av endringen i agentregelen som følge av BEPS tiltakspunkt 7. Vi vil første presentere teori knyttet til skatteavtaler. Deretter ser vi på den tidligere agentregelen, BEPS-prosjektet og den nye agentregelen. Videre vil teoridelen belyse bestemmelser knyttet til fordeling av profitt og skatterettslig internrett. Vi presenterer deretter multinasjonale digitale selskap med fokus på Google og deres organisasjonsstruktur og skattesituasjon. Avslutningsvis går vi gjennom sentrale aspekter ved skatteplanlegging.

Videre vil vi i analysedelen besvare problemstillingen gjennom en casestudie av Google. Analysen vil ta sikte på å forklare hvorfor Google ikke har en større skattebyrde i Norge på bakgrunn av den tidligere agentregelen. Deretter vurderer vi om endringen i agentregelen kan medføre høyere skattebyrde for Google i Norge. I drøftelsen ser vi nærmere på betydningen av funnene i analysen, samt diskuterer om den nye agentregelen er i tråd med formålet om at økonomisk overskudd skal beskattes der økonomisk aktivitet utøves og verdi skapes. Til slutt vil vi oppsummere og konkludere basert på våre funn, og peke på mulig videre arbeid.

1.3 Utredningens avgrensning

Det er mange faktorer som kan påvirke Googles skattebyrde i Norge, for eksempel andre aspekter ved BEPS-prosjektet. Analysen vil ikke ta sikte på å gi et fullstendig bilde av endret skattebyrde for Google, men primært fokusere på virkningen av endringen i agentregelen. Å unnlate andre skatterettslige bestemmelser gjør det lettere å identifisere effekten av regelendringen isolert sett. Mens agentregelen kun er en terskel for beskatningsrett, vil andre bestemmelser påvirke omfanget av endret beskatning. Vi vil i noen grad presentere denne effekten i analysen, men grunnet utredningens omfang og usikkerhet knyttet til virkningen av andre skatterettslige bestemmelser, vil vi ikke presentere et estimat på endret skattebyrde.

Skattlegging av multinasjonale digitale selskap er et komplisert tema. Det er derfor vanskelig å gi et helhetlig bilde av problematikken knyttet til internasjonal skatteplanlegging og skattelovgivning. Vi har forsøkt å holde andre skatterettslige problemstillinger utenfor vår utredning uten at det gir et altfor misvisende bilde. Det er likevel mulig at utredningen gir et noe skjevt bilde av Googles skattesituasjon.

Analysen vil primært ta utgangspunkt i regelendringen slik den er utformet av OECD, uten å ta hensyn til ulikheter i staters skatteavtaler og internrett. Vi vil heller komme tilbake til dette i drøftelsen. Når det gjelder Google, vil vi ta utgangspunkt i selskapets annonseringstjeneste, da dette er en tjeneste som tilbys og leveres digitalt. Google leverer et bredt spekter av tjenester og produkter, men annonsetjenesten er deres klart største inntektskilde (Alphabet, 2017).

1.4 Definisjoner

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting / uthuling av skattefundamentet og profittflytting på tvers av landegrensener

BEPS-prosjektet – Prosjekt ledet av OECD og G20-landene som har resultert i en 15-punkters tiltaksplan mot BEPS

IKT – Informasjons- og kommunikasjonsteknologi

Komm. – Kommentarer til mønsterskatteavtalen

MTC – Model Tax Convention on Income and on Capital / Mønsterskatteavtalen

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development / Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling

2. Metode

2.1 Innledning

I metodedelen forklarer vi hvordan vi gikk til verks for å fremskaffe og etterprøve kunnskap som utredningen er basert på (Dalland, 2012, s. 111). Den er et redskap for innhenting av data og informasjon, og for gjennomføringen av undersøkelser som kan bistå oss i å besvare utredningens problemstilling. I dette kapitlet vil vi presentere metoden som utredningen er basert på, og redegjøre for våre valg.

2.2 Forskningsdesign

Forskningsdesignet viser den generelle planen for hvordan vi vil gå frem for å besvare vår problemstilling (Saunders, Lewis & Thornhill, 2012, s. 159). Når man skal velge design må det vurderes hvor mye forskning som eksisterer rundt temaet, og hvor tilgjengelig denne informasjonen er.

Vi har valgt et eksplorerende design ettersom det er begrenset med forskning rundt den nye agentregelen, og fordi det finnes lite informasjon om hvilke typer selskap som eventuelt omfattes av den (Saunders et al., 2012, s. 170-171). Vi ønsker derfor at utredningen skal skape ny innsikt innenfor et komplekst tema. En fordel med et slikt design er at det gir oss fleksibilitet og mulighet til å gjøre justeringer underveis i arbeidet. I oppstartsfasen av oppgavearbeidet var det vanskelig å si noe om hvilken effekt regelendringen ville ha, og hva den potensielt ville omfatte, og dette forskningsdesignet ga oss muligheten til å være fleksible etter hvert som vi fikk mer innsikt. Det er samtidig en utfordring å bruke et eksplorerende design ettersom det stiller krav til innhenting og analyse av informasjon, nettopp på grunn av fleksibiliteten og uforutsigbarheten til designet.

For å undersøke en problemstilling skilles det normalt mellom deduktiv og induktiv tilnærming. Hvilken tilnærming som benyttes avhenger av hva utredningen ønsker å belyse, og av tilgjengelig data og teori (Saunders et al., 2012, s. 144). I utredningen ser vi nærmere på den nye agentregelen, og hvilken effekt regelendringen vil ha for beskatningen av Google i Norge. Ettersom det er knyttet usikkerhet til den faktiske effekten av BEPS tiltakspunkt 7, har vi valgt en induktiv tilnærming der vi har hatt en vid innsamlingsprosess og utredningen har

formet seg underveis i arbeidet. Vi har også utformet en problemstilling der tilknyttet mengde av forskning og litteratur er begrenset, ettersom den nye agentregelen enda ikke har blitt implementert.

2.3 Forskningsmetode

På bakgrunn av vårt valg av et eksplorerende design og induktiv tilnærming er det naturlig å benytte kvalitativ metode. Det skilles normalt mellom to forskningsmetoder: kvalitativ og kvantitativ metode (Saunders et al., 2012, s. 161). Kvalitativ metode innebærer å undersøke en eller få observasjoner i dybden og tar utgangspunkt i tolkning og forståelse. Kvantitativ metode er derimot typisk innhenting av numeriske data og tall, og har fokus på logikk og hypotesetesting. Skillet mellom de to metodene er likevel problematisk og smalt, og vi vil til en viss grad benytte oss av en kombinasjon av de to metodene ved innhenting av data.

For oss er det hensiktsmessig å benytte kvalitativ metode ettersom vi skal ta stilling til om den nye agentregelen omfatter Google, ikke hva den økonomiske effekten av den nye regelen vil være. Gjennom bruk av en kvalitativ tilnærming har vi gjort grundig arbeid ved datainnsamlingen, slik at vi har hatt tilstrekkelig med informasjon og forståelse til å ta fornuftige konklusjoner. Kvalitativ metode ga oss muligheten å gå i dybden på et selskap, og metoden benytter en holistisk tilnærming som gjorde det mulig å være åpne for endringer etter hvert som vi fikk mer kunnskap om temaet.

2.4 Datainnsamling

I dette delkapittelet vil vi presentere dataene vi har samlet inn gjennom vår forskningsprosess og si noe om hvordan dataen har blitt samlet inn. For å belyse problemstillingen må vi ha tilstrekkelig med holdepunkter i data ettersom en god innsamlingsprosess legger grunnlaget for utredningen (Dalland, 2012, s. 139). Vi har valgt å benytte oss av en kombinasjon av primær- og sekundærdata for å besvare problemstillingen (Sekaran & Bougie, 2013, s. 113). Vi har samlet inn primærdata gjennom et intervju og ved mailkorrespondanse med fagpersoner som arbeider med slike problemstillinger til daglig. Dette ga oss innsikt i hva disse personene mente om regelendringen både på et faglig og personlig plan. Som sekundærdata har vi brukt OECDs nettsider for å skaffe informasjon om den tidligere og den nye agentregelen, og hvordan den nye regelen sannsynligvis vil bli tolket. Vi har benyttet kommentarer til

mønsterskatteavtalen, diskusjonsutkast, retningslinjer og informasjon om BEPS-prosjektet i analysen. I tillegg har vi har samlet inn sekundærdata gjennom artikler, bøker om temaet og relevante høyesterettstolkninger. For å skaffe oss informasjon om Googles annonserings-tjeneste, har vi primært benyttet oss av deres nettside med informasjon om retningslinjer, vilkår og produktbeskrivelse. Regnskapstall er hentet fra Alphabets årsrapport, samt årsrapporten til Google Ireland Ltd. og Google Norway AS. I tillegg har vi benyttet oss av databasene Orbis, MarketLine og Statista, samt artikler som har gitt innblikk i Googles organisasjonsstruktur. Vi har fokusert på pålitelig informasjon om selskapet som ut ifra en induktiv tilnærming kan si hva som er sannsynlig effekt av regelendringen.

Ettersom en endring i agentreglen er et snevert tema, valgte vi ut respondenter som hadde kunnskap innenfor det aktuelle fagområdet. Denne måten å velge respondenter på kalles et strategisk utvalg (Dalland, 2012, s. 116). Å velge et representativt utvalg er ikke relevant for vår utredning, da formålet hverken er å generalisere eller finne kausalitet. Vi sørget i stedet for at vi fikk nok informasjon til å forstå den rettslige tolkningen av endringen, samt at vi skaffet tilstrekkelig med økonomisk og bedriftsspesifikk informasjon.

2.5 Intervjuprosessen

Når man skal gjennomføre et kvalitativt intervju, kan graden av struktur på intervjuet variere (Sekaran & Bougie, 2013, s. 118). Da vi snakket med Skatteetaten benyttet vi oss av et semistrukturert intervju. Vi tok utgangspunkt i en intervjuguide vi hadde satt opp på forhånd. Intervjuguiden tok opp temaer tilknyttet problemstillingen, men det var fortsatt mye spillerom for hvordan intervjuobjektene kunne respondere. Intervjuguiden ble ikke fulgt kronologisk, ettersom det er naturlig at man stiller oppfølgingsspørsmål eller formulerer spørsmål underveis som ikke følger av intervjuguiden (Bryman & Bell, 2007, s. 466-467).

Før vi begynte intervjuet med Skatteetaten, gjorde vi det klart at anonymitet var mulig hvis det var ønskelig, og at de kunne frstå å svare på spørsmål hvis dette var sensitiv informasjon eller hvis det var utenfor deres fagområde. Vi passet også på at vi fikk samtykke til å ta lydopptak, og gjorde det klart at samtalen bare skulle benyttes av oss. Etter at intervjuet var gjennomført, transkriberte vi lydopptaket for å bevare mest mulig av det som ble sagt, så vi dermed kunne bruke dette i analysedelen av utredningen (Dalland, 2012, s. 179).

2.6 Forskningsstrategi

Valget av forskningsstrategi avhenger av vårt tidligere valg av forskningsdesign, forsknings-tilnærming og forskningsmetode, i tillegg til hvilke ressurser og teori som er tilgjengelig (Saunders et al., 2012, s. 173). Strategivalget bør også passe godt til å besvare problemstillingen. Vi benytter en casestudie for å kunne gå i dybden på Google, og det gir oss muligheten til å se nærmere på utfordringer ved den ventende endringen i agentregelen. Det skilles mellom fire ulike casestrategier, og vi har valgt å benytte en enkeltcase der vi ser om Google blir omfattet av regelendringen (Yin, 2014, s. 50). Det eksisterende internasjonale skattesystemet er i liten grad tilpasset digitale og teknologibaserte selskap, og gjennom casestudiet ønsker vi å se på effekten av den nye agentregelen, og i hvilken grad den kan føre til endret beskatning av et multinasjonalt digitalt selskap som Google (Bastholm, 2017). Funnene ved en casestudie kan imidlertid vanskelig generaliseres (Yin, 2014, s. 20).

2.7 Evaluering av metode

I en forskningsprosess er det viktig å vurdere kvaliteten på dataen som innhentes, og ved evaluering av metoden skilles det normalt mellom reliabilitet og validitet (Saunders et al., 2012, s. 192). Selv om dataene vi har hentet inn i utgangspunktet kan være relevante, må innsamlingen også være gjort på en slik måte at dataene kan regnes som pålitelige. Ved å ha fokus på å opprettholde høy reliabilitet og validitet på forskningen, styrker vi troverdigheten til utredningen og skaper mindre rom for feiltolkninger.

2.7.1 Reliabilitet

Reliabilitet refererer til om hvorvidt datainnsamlingen og analytiske handlinger gjort i arbeidet med utredningen, ville vært konsistent hvis det samme arbeidet hadde blitt gjennomført av en annen forsker eller til en annen tid (Saunders et al., 2012, s. 192). Reliabiliteten kan blant annet bli svekket hvis vi lar subjektive meninger forme utredningen vår slik at forskningen dermed gir et misvisende bilde. Vi har innhentet primærdata ved intervju og mailkorrespondanse, mens sekundærdata, som utredningen hovedsakelig er basert på, består av materiale fra OECDs og Googles egne nettsider. I utredningen har vi benyttet kilder vi anser som pålitelige, slik at det som fremkommer av utredningen også skal være troverdig.

Fagfolk vi har hatt dialog med gjennom arbeidet med utredningen har inngående kunnskap om agentregelen, men har ikke hatt spesifikk kjennskap til Googles skattesituasjon. Det er dermed mulig at deres meninger kan ha påvirket vår tolkning eller konklusjon, uten at de har hatt et helhetlig bilde av agentregelens omfang. Meninger som kom frem gjennom samtaler med Skatteetaten og andre fagfolk avviker likevel i liten grad fra annet tilgjengelig datamateriale. Vi har derfor ikke grunn til å tro at våre kilder hadde et bias eller en annen grunn til å fremme egne meninger, og vi har dermed ikke grunn til å tvile på uttalelser de kom med.

Det kan imidlertid være vanskelig å gjenskape resultatene ved en kvalitativ analyse ettersom det har stor betydning hvilke observasjoner som blir gjort (Sekaran & Bougie, 2013, s. 229). Google befinner seg i en dynamisk og kompleks bransje, og det kan være vanskelig å gjennomføre forskningen til en annen tid og komme frem til det samme resultat. Skatteregler blir stadig utviklet og oppdatert etter hvert som økonomien beveger seg fremover. Analyser, tolkninger og synspunkter knyttet til den nye bestemmelsen blir kontinuerlig publisert. Eksempler på dette er de supplerende retningslinjene publisert av OECD, diskusjonsutkast og utvalgte selskaps kommentarer til diskusjonsutkastene (OECD, 2017a, 2018c). På den annen side er dataene vi har basert store deler av utredningen på offentlig tilgjengelig informasjon, og vi har hovedsakelig basert oss på OECDs egne kommentarer til bestemmelsen. I tillegg har vi tatt hensyn til dokumenter som har blitt publisert mens vi arbeidet med utredningen. Fagfolk har også bekreftet tolkningen vi har av den nye bestemmelsen for fast driftssted og klargjort punkter vi anså som uklare.

2.7.2 Validitet

Validitet har til hensikt å vurdere hvorvidt vår forskning måler det den faktisk har til hensikt å gjøre (Saunders et al., 2012, s. 193). Det skilles normalt mellom intern og ekstern validitet.

Den interne validiteten forteller i hvilken grad de ulike delene av utredningen henger sammen eller er representativt for virkeligheten (Saunders et al., 2012, s. 193). Gjennom forskningsprosessen har vi forsøkt å kontrollere eventuelle bias slik at vårt forskningsresultat ikke fremstår misvisende. På bakgrunn av vår problemstilling har det derfor vært hensiktsmessig å ta utgangspunkt i OECDs eget arbeid.

Tolkningen av bestemmelsene er til dels gjort på begrenset informasjon om Google. Selskapet har ingen insentiver til å gi ut informasjon om sin skatteplanlegging, eller relaterte aspekter ved sin organisering. Vi har derfor basert utredningen på offentlig tilgjengelig informasjon og gjort antagelser der det er naturlig. I andre tilfeller har begrenset informasjon medført at det ikke har vært mulig å gi et klart svar på problemstillingene som reises. Det hadde vært interessant å undersøke hvilke tanker og tilpasninger Google har gjort, eller har til hensikt å gjøre med tanke på den nye agentregelen. Å innhente data direkte fra Google kunne økt validiteten til utredningen, men vi valgte ikke å gjøre dette ettersom vi ønsket en objektiv fremstilling. I tillegg er dette informasjon det trolig vil være vanskelig å fremskaffe eller få tilgang til.

Når ekstern validiteten skal vurderes, stilles det et spørsmål; kan forskningsresultatets funn generaliseres til også å gjelde ved andre relevante settinger eller grupper (Saunders et al., 2012, s. 194). Kvalitativ forskning er lite egnet for å generalisere, og den eksterne validiteten vil normalt være lav ved en utredning som dette (Yin, 2014, s. 48). Vi ser imidlertid på typetilfeller og hypotetiske sider ved Googles organisering, noe som kan tale for at utredningens resultater i større grad kan generaliseres. Hensikten med utredningen og casestudiet er likevel ikke å generalisere funnene vi har gjort. Ønsket er å se om den nye agentregelen vil føre til at Google Ireland anses å ha et fast driftssted i Norge, og eventuelt hvilken effekt fast driftssted vil ha for Googles beskatning.

3. Teori

3.1 Innledning

Hensikten med dette kapittelet er å presentere det teoretiske grunnlaget for utredningen og sette leseren inn i relevante temaer for å bedre forstå bakgrunnen for det som diskuteres i analysen.

Vi vil først si noe om hva skatteavtaler er og hvordan de tolkes. Videre presenteres aspekter ved et fast driftssted og en agent. Deretter ser vi på den tidligere agentregelen, går gjennom sentrale sider ved BEPS-prosjektet og bakgrunnen for endringen i agentregelen som følge av BEPS tiltakspunkt 7. Videre ser vi på hvordan den nye agentregelen er utformet og tar for oss bestemmelser knyttet til fordeling av profitt og internrett. Deretter vil vi presentere teori knyttet til multinasjonale selskap og Google. Til slutt tar vi for oss skatteplanlegging.

3.2 Skatteavtaler

Skatteavtaler er bilaterale avtaler inngått mellom to stater, eller multilaterale avtaler inngått mellom flere stater. De første skatteavtalene har sin opprinnelse tilbake til 1800-tallet, og på 1950-tallet startet arbeidet med OECDs mønsterskatteavtale. Avtalen brukes som forhandlingsutkast for de fleste bilaterale skatteavtaler, særlig blant utviklede økonomier (Skaar, 2006, s. 41-44). Bilaterale skatteavtaler er traktater, som er folkerettslig bindende avtaler. For at skatteavtaler skal få virkning i norsk rett og dermed innskrenke den internrettslige beskatningsretten, må de transformeres og inkorporeres til minst samme trinnhøyde som norsk lov. Gjennom *lex specialis*-prinsippet går skatteavtaler generelt foran intern lovgivning da skatteavtalene er spesielle i forhold til annen skattelovgivning.

Hovedformålet med skatteavtaler er å hindre dobbeltbeskatning, samt bidra til grenseoverskridende økonomisk aktivitet gjennom fordeling av beskatningsrett mellom stater (Skaar, 2006, s. 55). Juridisk dobbeltbeskatning kan generelt defineres som at tilsvarende skatter i to eller flere stater ilegges samme skatteyter på den samme skattbare inntekten i identiske perioder (OECD, 2014b, s. 7). Dobbeltbeskatning kan oppstå når en stat beskatter de som er hjemmehørende i riket for all inntekt uavhengig av hvor den er opptjent etter globalinntektsprinsippet, samtidig som en annen stat beskatter all inntekt med kilde i staten etter territorialprinsippet (Zimmer, 2017, s. 29-32). Internasjonal dobbeltbeskatning er uheldig

ut i fra et ønske om økonomisk effektivitet og rettferdighet, og det er bred enighet om å redusere de uønskede effektene.

For at en skatteavtale skal kunne hindre dobbeltbeskatning må den berørte skatteyteren være hjemmehørende i minst en av statene skatteavtalen gjelder for, jf. MTC Art. 1 (OECD, 2014b). Om skatteyteren er hjemmehørende i en av statene avgjøres av internrettslige regler, jf. MTC Art. 4 (1). Etter norsk internrett fremkommer hvilke selskap som er hjemmehørende i Norge av Skatteloven § 2-2 (1999), der det avgjørende er hvor ledelse på styrenivå utøves (Finansdepartementet, 1997-1998).

3.3 Tolkning av skatteavtaler

Når skatteavtaler anvendes, legges folkerettens regler om tolkning av traktater til grunn (Zimmer, 2017, s. 79). Wienkonvensjonen, av 23. mai 1969, anses i stor grad å uttrykke folkerettslig sedvanerett, og regulerer avtaleinngåelse, fortolkning og avslutning av avtaler. Høyesterett legger folkeretten til grunn, dette fremkommer blant annet av Dell-dommen, Rt. 2011 s. 1581. Etter hovedregelen i Wienkonvensjonen Art. 31 (1) følger det at:

A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose. (*Wienkonvensjonen, 1969*)

Ifølge Wienkonvensjonen skal det anvendes et objektivt tolkningsprinsipp når en vurderer ordlyden i traktaten (Zimmer, 2017, s. 80). En skal ta utgangspunkt i en nøytral vurdering av dagens situasjon i en skatterettslig kontekst. Tolkningen av skatteavtalen skal gjøres i god tro, og en må vurdere konteksten, i denne sammenhengen selve teksten. Tolkningen skal også skje i lys av traktatens formål. Ved henvisning til traktatens «object and purpose» vektlegges formålet ved skatteavtalen, hvilket er å fordele beskatningsrett og unngå dobbeltbeskatning. Man søker derfor etter den tolkningen av skatteavtalen som har størst sannsynlighet for å bli akseptert i begge stater. Derfor er det hensiktsmessig at stater tar hensyn til hvordan skatteavtalen tolkes i den andre staten når Wienkonvensjonen legges til grunn.

Ifølge Wienkonvensjonen er det noe uklart hvordan kommentarene til OECDs mønster-skatteavtale skal vektlegges (Zimmer, 2017, s. 84). Høyesterett legger vekt på kommentarene når det skal løses tvister knyttet til skatteavtaler, som for eksempel ved Sølvik-dommen, jf. Rt.

2008 s. 557. Argumenter som taler for å vektlegge kommentarene er at de anses å gi uttrykk for «the ordinary meaning» av ord og uttrykk, samt at de kan anses som en del av konteksten. Da mønsterskatteavtalen er noe knapp, er det i praksis vanlig at kommentarene tillegges stor vekt.

For å hindre dobbeltbeskatning er det avgjørende at ulike stater og skatteyttere tolker ord og uttrykk likt (Zimmer, 2017, s. 77). For å sikre dette defineres en rekke begreper i skatteavtalens bestemmelser, og dermed begrenses muligheten for ulik tolkning. Andre ord og uttrykk er bare delvis definert, og det henvises derfor til statens internrett. I slike tilfeller er det ofte klargjort hvilken stats internrett som skal legges til grunn. Det henvises også til internrett i MTC Art. 3 (2) i tilfeller der ord og uttrykk ikke er nærmere definert, og da er det fortrinnsvis skatterettslig internrett som legges til grunn.

Det finnes ingen offisiell oversettelse av mønsterskatteavtalen eller tilhørende kommentarer på norsk. I utredningen har vi likevel benyttet norske ord og uttrykk på bakgrunn av oversettelser gjort av Høyesterett, oversettelser i de bilaterale avtalene og i litteratur. De bilaterale avtalene kan gi uttrykk for en annen mening enn mønsterskatteavtalen, men når den engelske versjonen er lik mønsterskatteavtalen har vi forutsatt at den norske oversettelsen gir uttrykk for betydningen i mønsterskatteavtalen. Når det gjelder kommentarene og den nye mønsterskatteavtalen, som ikke er anvendt på norsk, har vi lagt til grunn en direkte oversettelse basert på ordenes naturlige mening. Der hvor det er naturlig, er ord og uttrykk som er oversatt fra engelsk satt i kursiv. Dette gjelder særlig første gang et vilkår presenteres.

3.4 Fast driftssted og agent

Utgangspunktet i mønsterskatteavtalen er at virksomhetsinntekt skattlegges der skatteyter er hjemmehørende, jf. MTC Art. 7 (1). Dette innebærer at selskapets hjemstat har rett til å beskatte all virksomhetsinntekt uavhengig av hvor den har sin kilde. Unntaket fra hjemstatsbeskatning er kildestatsbeskatning, noe som medfører at staten der økonomisk aktivitet har ført til overskudd, kan ha rett til beskatning. For at kildestaten skal ha rett til beskatning av virksomhetsinntekt, må det foreligge et fast driftssted, jf. MTC Art. 7 (1). Hovedregelen for fast driftssted er definert i MTC Art. 5 § 1 *som et fast forretningssted gjennom hvilket et foretaks virksomhet helt eller delvis er utøvet.*

Med hensyn til økonomisk effektivitet bidrar hjemstatsbeskatning til at investeringer i andre stater ikke påvirkes av ulikheter i skatteregimer (Zimmer, 2017, s. 34). På den annen side reduserer kildestatsbeskatning ulikheter i konkurransevilkår mellom selskap som er hjemmehørende i forskjellige stater, men som konkurrerer i samme marked i kildestaten.

Når det gjelder rettferdighet mellom stater, er det særlig fordeling av ressurser som er av betydning (Zimmer, 2017, s. 35-36). At personalet kan være utdannet i hjemstaten, samt at patenter og varemerker har sitt opphav der, taler for hjemstatsbeskatning. På den annen side vil overskudd opptjent i kildestaten være et resultat av ressursbruk og samfunnsstrukturer der, noe som taler for kildestatsbeskatning. I tillegg reduserer kildestatsbeskatning i større grad de negative effektene ved opprettelse av selskap i lavskatteland, og i internasjonal teori argumenteres det ofte med at kildestatsbeskatning er den beste løsningen for å hindre skatteomgåelse.

Om det foreligger et fast driftssted har derfor en sentral rolle skatterettslig, og det vesentlige er i hvilken grad et utenlandsk selskap har fysisk tilstedeværelse i en annen stat. Et fast driftssted anses som tilstrekkelig økonomisk tilknytning til å rettferdiggjøre beskatning til kildestaten. Bestemmelsen fungerer som en nedre terskel og grenser mot eksport og fjernleveranse. I tillegg tilsier praktiske hensyn og en kost-nytteavveining at det minst bør foreligge et fast driftssted for at kildestaten skal ha rett til å beskatte virksomhetsinntekt. Dette skyldes at beskatning innebærer kostnader for selskapet i forbindelse med rapportering, og for skattemyndighetene i forbindelse med kontroll og innfordring.

Fysisk tilstedeværelse kan typisk oppstå gjennom et nærstående selskap, videre betegnet som datterselskap, en filial eller en agent. Datterselskap får normalt alminnelig skatteplikt i staten der selskapet er opprettet, da hovedregelen av MTC Art. 7 (1) tilsier beskatningsrett til skatteytters hjemstat. Datterselskapets overskudd kan være påvirket av handel innad i konsernet, og da vil internprising og allokering av inntekt ha betydning for hvor stort overskudd kildestaten har rett til å beskatte. I tillegg kan et datterselskap skape et fast driftssted og begrenset skatteplikt for morselskapet i staten der datterselskapet opererer (Zimmer, 2017, s. 161-162). Dette kan være tilfellet hvis morselskapet driver egen virksomhet gjennom datterselskapet, eller hvis datterselskapet handler på vegne av dem (OECD, 2014b, Komm. 7.41). Imidlertid er det ikke opplagt at et datterselskap utgjør et fast driftssted for morselskapet da et datterselskap anses uavhengig i skatterettslig forstand (Komm. 7.40). Driver morselskapet virksomhet i en annen stat gjennom filial, vil ikke dette medføre alminnelig

skatteplikt, og kildestatens rett til beskatning beror dermed på om filialen kan anses som et fast driftssted (Zimmer, 2017, s. 161).

En agent kan etablere et fast driftssted for et utenlandsk selskap i staten der agenten handler på vegne av selskapet, jf. MTC Art. 5 § 5 (OECD, 2014b). Bestemmelsen for fast driftssted gjennom agent blir omtalt som agentregelen. En agent kan enten være en fysisk person eller et selskap som representerer det utenlandske selskapet og har ansvar for å bistå med salg i staten. Det utenlandske selskapet, prinsipalen, eier det som selges frem til levering hos kunden. En agent skiller seg fra en distributør, som er eksponert for avkastning og risiko, ved å handle varer som videreselges i eget navn (Fredriksen, 2014). Agenter som omfattes av bestemmelsen er typisk avhengige agenter som gjennomfører salg i selskapets navn og på selskapets regning.

Agentregelen utvider omfanget av fast driftssted utover faste forretningssteder som omfattes av hovedregelen, jf. MTC Art. 5 § 1 (OECD, 2014b). Bestemmelsen har opprinnelse fra starten av 1900-tallet, og det er bred enighet om at handel gjennom agent medfører fysisk tilstedeværelse i en stat i likhet med faste forretningssteder (Skaar, 2006, s. 179-180). Agentregelen er innlemmet i mønsterskatteavtalen blant annet for å hindre muligheter for skatteomgåelse. Hvis fysisk forretningssted hadde vært det eneste som hadde medført fast driftssted, ville det vært lett å unngå kildestatsbeskatning ved å sette bort salgsarbeidet til en agent.

3.5 Tidligere agentregel

Denne fremstillingen vil belyse innholdet i agentregelen slik den er utformet i OECDs mønsterskatteavtale fra 2014 før implementering av endringene som følger av BEPS-prosjektet. Agentregelen fremkommer av MTC Art. 5 § 5 som formulerer en rekke vilkår som må være oppfylt for at det skal foreligge et fast driftssted. I tillegg inneholder mønsterskatteavtalen kommentarer som utdyper innholdet i artikkelen, disse er referert til i parentes.

Art 5 § 5

Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have

a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph. (OECD, 2014b)

For det første vil et fast driftssted gjennom en agent kun være tilfellet hvis et fast driftssted ikke foreligger etter hovedregelen i MTC Art. 5 § 1, *et fast forretningssted gjennom hvilket et foretaks virksomhet helt eller delvis er utøvet*. Et fast driftssted gjennom agent kan være tilfellet hvis en agent *handler på vegne av et foretak og har, og vanligvis utøver, i en kontraherende stat, fullmakt til å inngå kontrakter i foretakets navn*, jf. MTC Art. 5 § 5. Imidlertid vil det ikke foreligge et fast driftssted hvis agenten er *uavhengig* og opptre *innenfor rammen av normal forretningsvirksomhet*, jf. MTC Art. 5 § 6. Hvis agenten gjennomfører aktiviteter av *forberedende eller hjelpende karakter*, og disse utøves gjennom et fast forretningssted, vil heller ikke et fast driftssted være tilfellet, jf. MTC Art. 5 § 4.

For det første må agenten ha tilstrekkelig *fullmakt* til å binde selskapet i forretningsaktiviteter i staten (Komm 5.32). Agenten må minst fremforhandle alle elementer og detaljer i kontrakten på en slik måte at kontraktene er *bindende* overfor prinsipalen (Komm 5.33). I Dell-dommen, Rt. 2011 s. 1581, ble dette belyst. Det irske selskapet Dell Products Ltd. ble ikke ansett for å ha fast driftssted i Norge på bakgrunn av en kommisjonæravtale med Dell AS. Kommisjonæravtalen ble regulert av den norske kommisjonsloven (1916), og etter denne lov er ikke en avtale kommisjonæren inngår med tredjepart bindende for kommittenten. Høyesterett la ikke til grunn en funksjonell tolkning av om prinsipalen i realiteten blir bundet av agentens handlinger. I tillegg må agenten *vanligvis* utøve fullmakt til å inngå kontrakter, og det avgjørende er at utøvelse av fullmakt gjennomføres regelmessig og over en viss tid (Skaar, 2006, s. 187).

Unntaket om at *uavhengige agenter* ikke skaper et fast driftssted for prinsipalen utdypes i MTC Art. 5 § 6. Agenten må være uavhengig prinsipalen både juridisk og økonomisk, og agenten må *handle innenfor rammen av normal forretningsvirksomhet* (Komm. 5.37). Jo flere selskap agenten representerer, jo større sannsynlighet er det for at uavhengighet foreligger (Komm 5.38.6). For eksempel vil en salgsagent som har agentur på ulike merker, som selv

styrer de kommersielle aktivitetene og har få forpliktelser overfor selskapet en representerer, anses som en uavhengig agent.

MTC Art. 5 § 4 lister opp en rekke forretningsaktiviteter som presumeres å være av *forberedende eller hjelpende karakter*. Hvis en agent utøver slike aktiviteter gjennom et fast forretningssted vil ikke dette medføre et fast driftssted. I tillegg inneholder paragrafen en generell bestemmelse, MTC Art. 5 § 4 bokstav e, om at enhver aktivitet av forberedende eller hjelpende karakter ikke vil medføre et fast driftssted (Komm. 5.21). Aktiviteter som ikke er direkte profittskapende og dermed vanskeliggjør allokering av profitt, anses gjerne som hjelpende og forberedende. Som et eksempel i kommentarene nevnes annonsering (Komm. 5.23).

3.6 BEPS-prosjektet

BEPS-prosjektet, et samarbeid mellom OECD og G20-landene, har resultert i en 15-punkters tiltaksplan mot BEPS. Prosjektet ble innledet i 2013, og på tampen av 2017 ble en oppdatert versjon av mønsterskatteavtalen publisert. I tillegg til å hindre dobbeltbeskatning, har mønsterskatteavtalen i større grad enn tidligere som formål å hindre dobbelt ikke-beskatning. Dette fremkommer av mønsterskatteavtalens tittel, der formålet om å hindre skatteunndragelse og skatteomgåelse nå er innlemmet. Ønsket virkning av tiltakspunktene er hovedsakelig at økonomisk overskudd skal beskattes der økonomisk aktivitet utøves og der verdi skapes (OECD, 2015a, s. 4-9). Dette skal blant annet sikres gjennom nye omgåelsesregler som hindrer mulighetene for å sluse overskudd skattefritt gjennom holdingselskap, endrede retningslinjer for internprising og utvidelse av definisjonen for fast driftssted.

Utfordringer knyttet til BEPS skyldes hovedsakelig svakheter i skatteavtalene, manglende interaksjon mellom nasjonale regelverk, og manglende transparens og koordinasjon mellom skatteadministrasjoner. Andre utfordringer er skatteparadis og ikke minst aggressiv skatteplanlegging av multinasjonale selskap som utnytter disse svakhetene. For å få bukt med disse utfordringene er implementering, overvåkning og koordinasjon mellom stater nøkkelfaktorer.

BEPS-prosjektet har høstet mye skryt for å levere omfattende regelendringer på kort tid. At arbeidet har gått raskt, har vært essensielt for å opprettholde tilliten til skattesystemet og hindre ukoordinerte endringer av enkeltnasjoner. Prosjektet har blitt vist stor internasjonal

samarbeidsvilje og 78 land har skrevet under endringstraktaten som gjør effektiv implementering av BEPS-prosjektets tiltakspunkter mulig (OECD, 2018b).

3.6.1 BEPS tiltakspunkt 7

Endringen i definisjonen av fast driftssted gjennom agent adresseres i BEPS tiltakspunkt 7 (OECD, 2015d, s. 15). Formålet med regelendringen er å redusere mulighetene for å organisere seg på en slik måte at beskatningsretten til markedsstaten begrenses. Endringen i agentregelen vil fortrinnsvis påvirke beskatning av selskap som opererer i en stat gjennom kommisjonærstrukturer og lignende strukturer. OECD definerer en kommisjonær som en person som selger produkter i eget navn, men på vegne av et selskap som eier produktene. Etter den tidligere regelen medførte ikke en slik organisering et fast driftssted. Når kommisjonæren ikke på noe tidspunkt eier produktene, vil heller ikke overskuddet fra salget beskattes der produktene selges. En slik struktur brukes gjerne istedenfor et datterselskap som opptrer som en distributør og som beskattes for inntekten fra salget. Dell-dommen har hatt betydning for regelendringen, og det er ventet at salg gjennom en kommisjonær vil medføre et fast driftssted.

En annen brukt unngåelsesstrategi innebærer at kontrakter i hovedsak fremforhandles i staten der kunden befinner seg, men signeres og formelt inngås i en annen stat. Etter den tidligere agentregelen medførte dette ofte at beskatningsretten tilfalt den staten der kontrakten formelt ble inngått. Årsaken til dette er at en agent som kun fremforhandler en kontrakt sjelden kan binde selskapet til å oppfylle forpliktelsene i kontrakten. Ved formelt å inngå kontrakten i en stat med lavere beskatning, reduserer selskap sin skattebyrde. Det er ventet at den nye agentregelen i større grad vil fange opp slike tilfeller.

OECD mener at endringen vil kunne øke kildestatens beskatningsrett i en økonomi preget av digitalisering. Dette fremkommer av tiltakspunkt 1 som adresserer skatteutfordringer i den digitale økonomien (OECD, 2015a, s. 88). Utbredelsen av IKT har redusert virksomheters behov for å være fysisk til stede i stater der produkter og tjenester selges. I tillegg har automatiserte prosesser gjort det enklere å sende kontrakter til lavskatteland for signering der. Dette og andre aspekter ved digitalisering, er noe den tidligere agentregelen ikke i tilstrekkelig grad har fanget opp. Fysisk tilstedeværelse gjennom et fast driftssted er fortsatt avgjørende for at beskatning til kildestaten skal være tilfellet. Imidlertid er det ventet at regelendringen sikrer at organisering som i prinsippet innebærer at salget skjer i markedsstaten, beskattes som om det er tilfellet.

I tillegg har det vært et behov for endring i unntakene i MTC Art. 5 § 4 (OECD, 2015d). Det kreves nå en bredere vurdering for at en forretningsaktivitet skal kunne anses som å være av forberedende eller hjelpende karakter. Fremveksten av teknologiske løsninger har i stor grad endret måten virksomhet utøves på, noe som har fremprovosert behovet for endring. At det som i dag kan anses som betydelige forretningsaktiviteter ikke har medført et fast driftssted, skyldes ikke hovedsakelig utpreget bruk av unngåelsesstrategier, men at bestemmelsen ikke har vært tilpasset den teknologiske utviklingen. At selskap har delt opp forretningsaktiviteter for å falle inn under unntaket, har på den annen side vært brukt som unngåelsesstrategier.

3.6.2 Implementering av endringstraktaten

Endringen i agentregelen innebærer i likhet med noen av de andre BEPS-tiltakene en oppdatering av mønsterskatteavtalen, og for at disse endringene skal få effekt i de over 3000 skatteavtalene som er basert på mønsterskatteavtalen, har OECD valgt å utvikle en endringstraktat¹ (2016). En endringstraktat er i praksis et eget dokument som viser hvilke konklusjoner OECD har kommet frem til i sitt arbeid med BEPS. For eksempel er den nye agentregelen innlemmet som Art. 12 i endringstraktaten. Da agentregelen kan ha ulik nummerering i de bilaterale skatteavtalene, viser endringstraktaten til hvilke bestemmelser som generelt rammes, samt hvilke reservasjoner statene kan gjøre.

En multilateral endringstraktat er utviklet for å sikre raske og synkroniserte endringer i de bilaterale skatteavtalene (OECD, 2015c). Arbeidet med den multilaterale endringstraktaten fremkommer av BEPS tiltakspunkt 15, som viser til at endringstraktaten vil ha samme rettslige effekt som å reforhandle det store antallet bilaterale skatteavtaler som eksisterer i dag. Fordelen med en endringstraktat er at statene som forplikter seg vil kunne respondere på BEPS på en synkronisert måte. Friksjon og avstand mellom skatteavtalene og misbruk av forskjeller i skatteavtaler vil kunne reduseres.

Det pekes på andre løsninger i BEPS tiltakspunkt 15, men en endringstraktat ble ansett som det mest effektive. Denne løsningen sikrer at statenes suverenitet bevares der endringstraktaten gir valgmuligheter for hvilke bestemmelser som skal få effekt overfor hvilke stater. Dette innebærer at en skatteavtaleendring vil få effekt når de respektive statene i en bilateral avtale

¹ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS

godkjenner den. Selv om dette går på bekostning av konsistens er det i tråd med utformingen av allerede kjente bilaterale avtaler. Endringstraktaten vil dermed sameksistere med de bilaterale avtalene, og i likhet med de eksisterende skatteavtalene vil instrumentet bli styrt av internasjonal rett og være bindende overfor de involverte partene.

Norge skrev under endringstraktaten i juni 2017 i likhet med 70 andre stater, og i løpet av 2017 og 2018 har flere sluttet seg til. Etter at avtalen nå har blitt ratifisert av 5 stater vil den trå i kraft i disse fra 1. juli 2018, og innholdet vil ha effekt for disse statenes eksisterende skatteavtaler fra 2019 (OECD, 2018a).

3.7 Ny agentregel

Denne delen av teorien vil belyse agentregelen slik den er utformet i OECDs mønsterskatteavtale fra 2017. I denne versjonen av mønsterskatteavtalen er resultatet av BEPS-prosjektet inkludert. Bestemmelsen oppstiller de samme vilkårene som tidligere, men innholdet er endret. I tillegg er kommentarene til artikkelen oppdatert, samt blitt mer omfattende med flere eksempler. Agentregelen fremkommer fortsatt av MTC Art. 5 § 5.

Art 5 § 5

Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are

- a) in the name of the enterprise, or
- b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or
- c) for the provision of services by that enterprise,

that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business (other than a fixed place of business to which paragraph 4.1 would apply), would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph. (OECD, 2017c)

I likhet med tidligere, vil et fast driftssted gjennom agent kun være tilfellet hvis det ikke foreligger et fast driftssted etter hovedregelen, jf. MTC Art. 5 § 1. Et fast driftssted gjennom agent kan nå etableres på bakgrunn av to ulike grunnlag. I likhet med tidligere vil en agent som *handler på vegne av selskapet og vanligvis inngår kontrakter* kunne skape et fast driftssted. I tillegg vil en agent, som *handler på vegne av selskapet og vanligvis har en hovedrolle ved inngåelse av kontrakter som rutinemessig godkjennes av selskapet uten at det gjøres vesentlige endringer*, kunne skape et fast driftssted.

En *hovedrolle* er typisk å overbevise kunden, og utvidelsen av vilkåret innebærer at man i større grad vurderer agentens handlinger i forhandlingsprosessen (Komm. 5.88). Agenten måtte tidligere ha fullmakt til å inngå kontrakter i selskapets navn slik at prinsipalen ble bundet av agentens handlinger. Endringen innebærer at situasjoner der agenten i realiteten binder prinsipalen omfattes. Det vesentlige er at forpliktelsene i kontrakten vil utøves av prinsipalen, eksempelvis vil kontrakter som medfører at prinsipalen overfører eierskapet til en eiendel eller tilbyr en tjeneste medføre at vilkåret er oppfylt (Komm. 5.96).

Tilsvarende den tidligere bestemmelsen vil ikke *uavhengige agenter* skape et fast driftssted. I MTC Art. 5 § 6 fremkommer det nå at personer som handler eksklusivt, eller nesten eksklusivt, på vegne av et nærstående selskap, presumeres å være avhengige agenter. Hva som anses som nærstående fremkommer av MTC Art. 5 § 8.

Også unntaket fra fast driftssted i MTC Art. 5 § 4 er fortsatt gjeldende. Unntaket er imidlertid noe endret, og de opplistede forretningsaktivitetene i MTC Art. 5 § 4 a-d presumeres ikke lenger å være av *forberedende eller hjelpende karakter*. Det må nå gjøres en generell vurdering av alle aktiviteter på det faste forretningsstedet for å avgjøre om unntaket er oppfylt. I tillegg er det nå inkludert en anti-fragmenteringsbestemmelse i MTC Art. 5 § 4.1. Denne bestemmelsen har som formål å hindre at nærstående selskap separerer integrerte forretningsaktiviteter mellom selskapene (Komm. 5.58).

3.8 Fordeling av profitt

Når et selskap har et fast driftssted i en annen stat, kan profitt som tilskrives det faste driftsstedet beskattes der, jf. MTC Art. 7 § 1 (OECD, 2017c). Etter MTC Art. 7 § 2 skal det faste driftsstedet tilskrives den profitten driftsstedet kunne forventet å generere hvis det var et separat og uavhengig selskap. Dette innebærer å ta hensyn til funksjoner som gjennomføres

på det faste driftsstedet, eiendeler som benyttes og risikoen på det faste driftsstedet i forhold til andre deler av selskapet. For interne transaksjoner mellom det faste driftsstedet og andre deler av selskapet skal armlengdeprinsippet benyttes (Komm. 7.22). Ifølge armlengdeprinsippet skal prisen som settes ved konserninterne transaksjoner samsvare med den prisen to uavhengige parter ville avtalt i en sammenlignbar situasjon. Hvis en stat har hjemmel for å beskatte et fast driftssted, og velger å benytte seg av denne muligheten, skal staten der selskapet er hjemmehørende redusere beskatningen for å hindre dobbeltbeskatning i tråd med MTC Art. 7 § 3.

Bestemmelsen gir uttrykk for at et selskap i tilstrekkelig grad må delta i økonomisk aktivitet i en annen stat for at denne stat skal ha rett til å beskatte selskapet. I tillegg vil beskatningsretten overfor et selskap som har et fast driftssted ikke omfavne mer enn profitten som tilskrives det faste driftsstedet (Komm. 7.11-7.12). Bestemmelsen og de relevante kommentarene er ikke endret etter oppdateringen i 2017, men BEPS tiltakspunkt 8-10 som omhandler internprising kan påvirke profitallokeringen.

3.9 Internrett

Sktl. § 2-3 1. ledd bokstav b gir beskatningshjemmel overfor utenlandsk virksomhet i Norge. Begrenset skatteplikt foreligger for «formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket» jf. sktl. § 2-3 1. ledd bokstav b (Skatteloven, 1999). Skatteplikten etter denne bestemmelsen følger territorialprinsippet og gjelder kun for formue og inntekt opptjent i riket. Det må foreligge virksomhet i skatterettslig forstand som skatteyteren, typisk det utenlandske selskapet, utøver eller deltar i. Dette innebærer at aktivitet av en viss art, med et visst omfang og med økonomisk karakter må finne sted. Videre er det et vilkår om at virksomheten må drives eller bestyres herfra. *Drives* innebærer at det må være sammenheng mellom fortjenesten og virksomheten som utøves i Norge. Det vil si at grunnlaget for skatteplikt primært må være opptjent i Norge (Stoveland, 2017, Lovkomm. 51). Bestemmelsen får blant annet betydning for utenlandske selskap som driver økonomisk aktivitet i Norge gjennom en agent (Zimmer, 2017, s. 194).

Skatteavtalene gir ikke beskatningshjemmel, og det må dermed foreligge internrettslig hjemmel for at skatteavtalen skal kunne anvendes i konkrete saker (Skaar, 2006, s. 45-47). Skatteavtalens bestemmelse om fast driftssted er strengere enn den internrettslige

bestemmelsen, og skatteavtalen har dermed en begrensende effekt i tråd med formålet om å fordele beskatningsrett (Zimmer, 2017, s. 192). Eksempelvis vil et selskap som driver virksomhet i Norge, men som ikke anses for å ha et fast driftssted her, ikke kunne beskattes i Norge med hjemmel i internrett. Dette gjelder så langt selskapet er hjemmehørende i en stat Norge har skatteavtale med.

3.10 Multinasjonale digitale selskap

Et multinasjonalt selskap kjennetegnes av at de driver virksomhet på tvers av landegrenser (SNL, 2014). Hovedmotivasjonen for selskap som velger en multinasjonal strategi er å øke profitten gjennom å nå et større marked og oppnå stordriftsfordeler (Jones, 2010, s. 243-265). En multinasjonal strategi gjør det mulig å velge lokasjon ut ifra faktorer som lave produksjonskostnader, kvaliteten på arbeidskraften eller fordelaktig regulering. Et selskap som har liten konkurranse og selger produkter som møter en universell etterspørsel, har gjerne en internasjonal strategi der forskning og utvikling er sentralisert, mens markedsføring- og salgfunksjoner er lokalisert der kundene er. Dette er en egnet strategi for digitale selskap som selger programvare og andre digitale produkter.

Graden av tilstedeværelse i et marked, samt kontroll og risiko forbundet med salg, er avhengig av hvordan et selskap har valgt å etablere seg i et marked (Jones, 2010, s. 266-268). Et selskap begynner gjerne med å eksportere produktene, en strategi som innebærer lite tilstedeværelse i staten, og markedsføring gjøres gjerne gjennom en nettside og andre annonsekanaler. Salg kan skje gjennom en uavhengig distributør som kjøper produktene og selger disse i eget navn, noe som reduserer kontrollen og muligheten for stordriftsfordeler. Det kan også benyttes en kommisjonær som selger varene i eget navn, men som ikke kjøper produktene, og risikoen er derfor på selskapets side (Loen, 2018). En annen mulighet er å benytte seg av en agent som bistår med markedsføringsaktiviteter og formidler salg i selskapets navn (Jones, 2010, s. 270-271). Dette øker kontrollen og graden av tilstedeværelse avhengig av hvor stor kontroll selskapet har over agentens handlinger. Etter hvert som markedet blir mer modent kan selskapet benytte en agent som kun handler på vegne av dem, eller så kan det opprettes en filial med egne ansatte. Det siste skrittet i prosessen er ofte å opprette et heleid datterselskap, noe som medfører stor grad av tilstedeværelse.

Det er vanskelig å presist definere multinasjonale digitale selskap da digitale løsninger benyttes i de fleste selskap. Den videre fremstillingen vil imidlertid fokusere på hva som

kjennetegner den digitale økonomien slik som presentert i BEPS tiltakspunkt 1 med fokus på elektronisk handel (OECD, 2015a, s. 64-74). Omfanget av varer og tjenester som leveres digitalt øker stadig, og kjennetegnes av at de er avhengig av IKT, som igjen har påvirket hvordan selskap organiserer og utøver sine forretninger. Til tross for at det ikke er mulig å skille fullstendig mellom digitale og tradisjonelle forretningsmodeller, er det en rekke kjennetegn ved den digitale økonomien som kan ha betydning for beskatning.

For det første har digitalisering medført økt mobilitet. Digitale selskap er ofte avhengig av immaterielle eiendeler. Hvor disse skapes og hvem i en multinasjonal gruppe som eier disse, har i liten grad betydning for verdiskapningen i markedet. Mobiliteten har også økt med hensyn til potensielle kunder, da digitale selskap har en global rekkevidde. Lokaliseringen til kundene har mindre betydning for hvor forretningsaktiviteter utøves. I tillegg har IKT muliggjort organisering og koordinering av komplekse selskap over store avstander, og dermed økt mobiliteten med hensyn til lokalisering av forretningsfunksjoner.

Videre kjennetegnes den digitale økonomien av avhengighet av data og brukerdeltagelse. Innsamling av data om brukere og kunder er en nøkkelfaktor for digitale selskap. Dette gjør det mulig å forbedre og utvikle nye produkter, og fremfor alt utvikle spesialiserte produkter tilpasset hver enkelt kunde. Å samle inn og analysere store mengder data har blitt enklere og mer kostnadseffektivt, og kan skape store verdier.

3.11 Google

Google LLC (Google) er et amerikansk multinasjonalt teknologikonsern heleid av morselskapet Alphabet (MarketLine, 2017). Alphabet hadde ved utgangen av 2017 en markedsverdi på 550 milliarder USD, og selskapet er nest mest verdt i verden etter Apple (Ycharts, 2018).

Alphabet deler sine forretningsområder inn i 2 segmenter, Google og andre Bets, der Googlesegmentet stod for 99,10 % av selskapets inntekter i 2016 (Alphabet, 2017). Google er mest kjent for sin søkemotor, som hadde en global markedsandel på 89,46 % i 2016 (StatCounter, 2016). I tillegg består Googlesegmentet av produkter som operativsystemet Android, videodelingstjenesten Youtube og andre digitale tjenester som er kjent ved googlenavnet. Google er representert i store deler av markedet for digitale tjenester, noe som har medført at merkenavnet er blant verdens mest kjente (Forbes, 2017).

Google hadde i 2016 inntekter på 90 272 000 000 USD, og den største inntektskilden, annonsesalg, utgjorde 88 % av selskapets inntekter (Alphabet, 2017). Gjennom blant annet tjenesten Adwords kan annonsører kjøpe annonseplass på Googles plattformer. I tillegg kan annonser plasseres på andre plattformer og nettsider gjennom AdSense som administrerer visning hos medlemmer av Google Display Network. Kundene kjøper fortrinnsvis tjenestene gjennom Googles nettsider og betaler først når noen klikker på annonsene eller ser videoannonserne (Google, n.d.-c). For å kunne tilby treffsikre tjenester og brukerstøtte samler Google inn informasjon om brukerne av tjenestene og annonsørene (Google, 2017b). Oppfølging og administrasjon gjøres til dels automatisk av Googles systemer, av brukerne selv eller av Google Partners (Google, 2018d). Google Partners er typisk markedsføringsbyråer som er sertifisert gjennom Google til å tilby og administrere digital markedsføring gjennom Googles plattform (Google, 2018e).

Det meste av Googles forskning og utvikling skjer i USA, og det er her nye produkter og tjenester skapes. Imidlertid skjer det meste av salget til Europa, Midtøsten og Afrika fra Googles europeiske hovedkontor i Irland. Salget til disse markedene utgjorde i 2016 i overkant av 34 % av selskapets samlede inntekter (Alphabet Inc., 2018). Når en annonsør i Norge oppretter en konto på Googles annonseplattform fremkommer det av selskapets vilkår at tjenestene leveres av Google Ireland Limited (Google Ireland) (Google, 2017a). Det irske selskapet hadde i 2016 inntekter på 27 709 464 000 dollar (Bureau van Dijk, 2018a). I tillegg har Google datterselskap som bistår selskapet med salg og markedsføring i statene de opererer.

3.11.1 Google Norway

I likhet med mange andre stater i Europa har Google et datterselskap i Norge. Google Norway AS (Google Norway) som ble opprettet i 2005, og hadde 37 ansatte i 2016 (Google Norway AS, 2017). Ifølge beskrivelsen av selskapets hovedaktiviteter i årsregnskapet tilbyr selskapet markedsføring- og supporttjenester til Google Ireland, og forskning og utvikling til Google Inc. I henhold til selskapets vedtektsfestede formål driver selskapet med:

Frembringelse av salg av internett-annonsering, markedsføring av internett-annonsering, samt frembringelse av salg og direkte markedsføring av andre varer og tjenester, sammen med enhver kommersiell, industriell eller finansiell transaksjon med hensyn til fast eiendom eller løsøre som kan være knyttet - direkte eller indirekte - til

det nevnte formål eller kunne bevirke gjennomføringen av dette formålet, herunder deltakelse i andre selskaper. (*Brønnøysundregisteret, n.d.*)

Deres innrapporterte stillinger til Aa-registeret tyder også på at arbeidsoppgavene primært består av support og markedsføring, samt salg. Blant annet er det innrapportert stillinger som salgssjef, IT-selger, key account manager, salgskonsulent, salgsrepresentant og area sales manager (Utdanning.no, n.d.). En key account manager har ifølge Googles stillingsannonser ansvar for å forvalte forholdet til klientene gjennom å gi dem strategisk support og øke deres markedsføringsbudsjett (Google, n.d.-f). Et annet eksempel blant Googles stillingsannonser viser at en salgsrepresentant i større grad har ansvar for å skaffe nye kunder gjennom markedsføring, samt å være den primære kundekontakten når markedsføringsbudsjett skal fastsettes, ved pilottesting og ved gjennomgang av rettslige forhold (Google, n.d.-e).

At de ansatte jobber med salg og markedsføring blir bekreftet av Google Norway-sjef Jan Grønbech i et intervju i 2008. Han sier også at det ikke er en helt tradisjonell salgsorganisasjon, da det er mer fokus på hva som skjer etter salget og at mye av jobben består i å hjelpe kundene med å bruke annonsesystemet så effektivt som mulig (Brenna, 2008).

3.12 Skatteplanlegging

Når virksomhet drives på tvers av landegrenser åpner dette muligheter for skatteplanlegging. Som en følge av økt globalisering, liberalisering av finansmarkedene og utvikling av IKT, er skatteplanlegging blitt mer utbredt enn det var tidligere (Zimmer, 2017, s. 38). Den økte globalisering har ført til at et større antall selskap omfattes av internasjonale skatteregler og avtaler. I tillegg har rask teknologisk utvikling lagt til rette for etablering av avanserte selskapsstrukturer som kan skape utfordringer for skattemyndighetene. Formålet med skatteplanlegging er å oppnå skattefordeler på lovlig vis gjennom tilpasning til og utnyttelse av skattesystemer i ulike stater. Selskap ønsker å minimere skatter og avgifter, og de ønsker å maksimere profitt. Skatteplanlegging skiller seg fra skatteunndragelse, som er handlinger som ikke er i tråd med gjeldende skattelovgivning. Om et selskap holder tilbake informasjon, eller oppgir misvisende eller feilaktig informasjon til skattemyndighetene, vil dette karakteriseres som skatteunndragelse.

Bermuda og Delaware er stater som ofte nevnes i sammenheng med betegnelsen skatteparadis. I Europa blir også stater som Irland og Nederland nevnt i denne forbindelse. Det blir opprettet

holdingselskap i skatteparadisene, og datterselskap sender typisk utbytte, royalties og gevinst på salg av aksjer til holdingselskapet (Schjelderup, 2017). Skatteparadis tilbyr personer og selskap gunstige skattevilkår, og disse statene har ofte et lovverk som hindrer innsyn fra resten av verden. Skatteparadis stiller i tillegg normalt lavere krav til rapportering av regnskap, noe som reduserer mulighetene for å kartlegge omfanget av skatteplanlegging.

Selskap lokalisert i stater som ikke har skatteavtaler med Norge kan benytte selskap lokalisert i skatteparadis, betegnet som et mellomliggende selskap, til å unngå dobbeltbeskatning (Schjelderup, 2017). Det mellomliggende selskapet er plassert i en stat med «skatteytervennlig» praktisering av skattereglene, og Irland er et eksempel på en slik stat (Zimmer, 2017, s. 46). Google har brukt Irland som base i Europa på grunn av Irlands lave skattesats, og deres gunstige avtaler som gjør det mulig å sende overskudd til andre skatteparadis. Som en følge av internasjonalt press har Irland gått med på å stramme inn reglene, og etter 2020 vil det ikke være mulig å benytte seg av dette systemet lenger.

Google er et selskap som er kjent for utstrakt skatteplanlegging. Det konsoliderte regnskapet til Googles morselskapet, Alphabet, viser at selskapet hadde en effektiv skattesats på inntekt opptjent utenfor USA på 8 % i 2016 (Alphabet Inc., 2018). Den lave skattesatsen skyldes blant annet at Googles inntekter utenfor USA genereres i Irland der skattesatsen er lav, samt at deres skattestruktur, kjent som «Doble irish with a dutch sandwich» bidrar til lav skattebyrde for selskapet (Schjelderup, 2013). Strukturen medfører at mye av Googles inntekt opptjent i Europa ender opp i Google Ireland Holding, som anses skattemessig hjemmehørende på Bermuda der skattesatsen er 0 %. Gjennom en kostnadsdelingsavtale har det irske holdingselskapet eierskap til en andel av Googles immaterielle eiendeler. Selskapet lisensierer ut rettighetene til Google Ireland og andre datterselskap gjennom et holdingselskap i Nederland slik at kildebeskatning unngås. Dette medfører at inntekten fra de immaterielle eiendelene i stor grad ender opp i Bermuda gjennom royalty-betalinger som fradras skattepliktig inntekt i Google-selskap i de europeiske statene.

I tillegg er Alphabet skattemessig hjemmehørende i Delaware, USA, som er kjent for å ha skattefavoriserende regler for selskap som har ansvar for å forvalte immaterielle investeringer, da royalty-inntekter beskattes lavt (Bogensneider & Heilmeier, 2016). Etter at Alphabet ble opprettet som morselskap for Google Inc. i 2015, ble de eier av Googles intellektuelle eiendeler. Etersom inntektene primært er royalty-inntekter som beskattes lavt, samt at de kan fradras i andre stater, er det sannsynlig at skatteplanlegging var en av årsakene til denne

omorganiseringen. Delaware har strenge regler for innsyn, så i hvilket omfang Alphabet unngår beskatning gjennom en slik organisering er vanskelig å anslå.

3.12.1 Internprising

Internprising er et av de mest aktuelle temaene innenfor skatteplanlegging og internasjonal beskatning (KPMG, 2018). Når selskap selger varer og tjenester til nærstående selskap etableres det en intern pris, som nødvendigvis ikke reflekterer markedsmessige forhold. Hvordan prisen settes er derfor sentralt i forhold til beskatning ettersom den bestemmer størrelsen på inntekter og kostnader og dermed skattepliktig inntekt for nærstående selskap i ulike skattejurisdiksjoner (Finansdepartementet, 2001). Selskap kan sette internprisen slik at de får best mulig skattemessige posisjon, det vil si at de setter priser slik at inntektene henføres til lavskatteland, og kostnader og fradragposter henføres til høyskatteland. OECD utvikler stadig retningslinjer for hvordan internpriser skal fastsettes, og internprising skal i prinsippet alltid settes innenfor rammen av armlengdeprinsippet (KPMG, 2018). En utfordring ved armlengdeprinsippet er imidlertid at det kan være vanskelig å fastsette en eksakt markedspris, noe selskap kan bruke fordelaktig. Dette er særlig tilfellet for selskap som er avhengige av immaterielle eiendeler, da det viser seg å være lett å overføre det juridiske eierskapet mellom nærstående selskap. I tillegg kan det være vanskelig for skattemyndighetene å fastsette en eksakt armlengdespris da det ofte ikke finnes sammenlignbare markedspriser.

4. Analyse

4.1 Innledning

Problemstillinger knyttet til internasjonal skatt står høyt på den politiske agendaen. Rask teknologisk utvikling har gjort tilgjengeligheten til mennesker og marked større, og dette har satt press på de internasjonale skattereglene. Hensikten med BEPS-prosjektet er at økonomisk aktivitet i større grad skal beskattes i staten der økonomisk aktivitet utøves og verdi skapes (OECD, 2015b). Den nye agentregelen er utformet med hensyn til nøkkelfaktorer i den digitale økonomien, og det er derfor ventet at endringen vil ramme multinasjonale digitale selskap (OECD, 2015a, s. 88). Dette fremkommer av BEPS action 1 som viser til et eksempel med en online tilbyder av annonseringstjenester som potensielt kan rammes av den nye agentregelen. Når salgsmedarbeidere i et lokalt datterselskap vanligvis har en hovedrolle ved inngåelse av kontakter med potensielt store kunder, og disse rutinemessig inngås uten vesentlige endringer fra morselskapet, kan dette medføre et fast driftssted for sistnevnte. Når salg av varer og tjenester gjennom en agent effektivt resulterer i kontraktinngåelse, skal slike kontrakter behandles som om de er inngått av selskapet.

Google er et stort selskap i internasjonal skala, og har fått mye oppmerksomhet i media for utstrakt skatteplanlegging som har medført lav beskatning i stater de driver virksomhet i. De har en komplisert organisasjonsstruktur, og har en tendens til å tilpasse sin forretningsmodell løpende etter hvert som rammevilkår endrer seg. Det er likevel interessant å se om Google, slik de er organisert i dag, kan bli rammet av agentregelen, og om bestemmelsen tar hensyn til faktorer ved den digitale økonomien. Vi benytter derfor Google som eksempel i analysen og ønsker å svare på problemstillingen:

Vil den nye agentregelen ta opp kampen mot BEPS og digitalisering og medføre at Google får en større skattebyrde i Norge basert på den økonomiske aktiviteten som utøves og verdien som skapes?

Vi vil først presentere den nåværende skattesituasjonen for Google i Norge og vise hvordan selskapet stiller seg i forhold til den tidligere agentregelen. Vi vil deretter ta for oss den nye regelen og hvilken praktisk effekt denne vil ha. Til slutt vil vi se om den nye bestemmelsen for fast driftssted dekker sitt formål og se på utfordringer knyttet til implementering av bestemmelsen.

4.2 Googles aktivitet i Norge

I 2016 brukte norske bedrifter 907 millioner USD på internettannonsering (FIPP, 2017), der prediksjoner viser at annonsering gjennom søkemotorer sto for 330 millioner USD (GroupM, 2016). Googles søkemotor har en markedsandel på 89 % i Norge (StatCounter, 2017), noe som kan indikere at Google genererer betydelige inntekter her. I tillegg viser tall at Googles digitale annonseringsinntekter utgjorde 33 % av de totale inntektene i markedet globalt i 2016 (eMarketer, 2017). I den grad denne andelen er representativ for Norge vil genererte inntekter estimert på bakgrunn av kostnader til internettannonsering utgjøre 300 millioner USD, tilsvarende 2,5 milliarder norske kroner. I tillegg til at den mest besøkte nettsiden i Norge er google.no, benytter andre store norske nettsider som Dagbladet.no seg av Googles annonseringstjeneste (SimilarWeb, 2018), (Aller, 2018). Dette er tall som indikerer at Googles annonseinntekter i Norge er større enn det som reflekteres i Google Norways regnskap. I tillegg tyder disse tallene på at mediebyrågrupperingen Dentsu Aegis og GroupMs estimering av Googles omsetning i Norge i 2016 på 2,5 milliarder kroner er et godt estimat (Johannessen, 2017). Imidlertid betyr ikke dette automatisk at Norge har rett til å beskatte disse inntektene. Beskatning av Googles salgsinntekter generert fra norske kunder utover det som beskattes gjennom Google Norway, beror blant annet på i hvilken grad inntektene kan tilskrives et fast driftssted i Norge.

4.3 Googles beskatning i Norge

Google Norway er skattemessig hjemmehørende i Norge og har derfor alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2-2 (1) a. De ble stiftet i Norge, og virksomhetens aktiviteter og ledelse utøves i Norge. De hadde i 2016 driftsinntekter på 14 115 000 USD og et negativt årsresultat på 297 000 USD (Google Norway AS, 2017). Inntektene er generert gjennom å yte support- og markedsføringstjenester til Google Ireland, samt forskning og utvikling til Google Inc. I 2016 hadde de 37 ansatte, og 30 av disse jobbet med salg og markedsføring, mens 2 jobbet med forskning og utvikling. Dette tyder på at Google Norways inntekter primært består av å yte tjenester til Google Ireland. De hadde i 2016 en skattekostnad på 332 000 USD, vesentlig høyere enn skattesatsen i Norge i 2016 multiplisert med ordinært resultat før skatt. Likevel utgjorde dette bare 2,35 % av rapporterte inntekter. Dette skyldes primært permanente forskjeller som innebærer at det norske selskapet ikke fikk fradrag for alle regnskapsmessige kostnader, eller at skattepliktig inntekt er høyere enn regnskapsmessig resultat. Årsresultatet i

2016 er godkjent av revisor og er utvilsomt korrekt, men sier trolig lite om hvor mye inntekt Google genererer i Norge.

Google Ireland er ikke registrert i foretaksregisteret, slik som man plikter seg til hvis man driver virksomhet i Norge (Brønnøysundregistrene, 2018). De anses derfor ikke å drive virksomhet i Norge gjennom et fast driftssted, og derfor skatter ikke det irske selskapet til Norge i dag.

4.4 Tidligere agentregel

Denne delen av analysen vil ta sikte på å analysere Google i lys av OECDs MTC (2014b) Art. 5 § 5 slik bestemmelsen var utformet før endringene som følge av BEPS-prosjektet. Ved å analysere Googles organisering og salgsvirksomhet mot den tidligere agentregelen ønsker vi å si noe om hvorfor ikke en større andel av Googles inntekter som genereres i Norge beskattes her.

Salg til norske kunder skjer gjennom ulike aktører som kan tenkes å skape et fast driftssted for Google i Norge. Hovedsakelig vil bestemmelsen analyseres i lys av Google Norway for å avgjøre om selskapet skaper et fast driftssted for Google Ireland. Videre er det interessant å se om ansatte i Google Ireland som handler overfor norske kunder, kan skape et fast driftssted i Norge. I tillegg har Google outsourcet noe av virksomheten til Google Partners, markedsføringsbyråer som gir support til Googles kunder.

4.4.1 Google Norway

I denne delen av analysen vil vi tolke vilkårene i agentregelen i lys av Google Norway. Spørsmålet er om Google Ireland kan ha fast driftssted i Norge på bakgrunn av at Google Norway handler på vegne av dem som en agent.

For det første vil et fast driftssted gjennom agent kun være tilfellet hvis et fast driftssted ikke foreligger etter hovedregelen, jf. MTC Art. 5 § 1. For at Google Ireland skal ha et fast driftssted i Norge etter hovedregelen, må de ha *disposisjonsrett* til et *forretningssted* som er *fast* i dimensjonene *tid* og *geografi*, og virksomheten må *drives gjennom* forretningsstedet. Google Ireland har ikke et eget forretningssted i Norge, og det avgjørende blir da om de har disposisjonsrett til Google Norways kontor som kan sies å være tidsmessig og geografisk fast.

Disposisjonsrett dekker et gitt område til disposisjon, og det er ikke et krav om at selskapet eier eller leier området (Komm. 5.4). Det kan tenkes at ansatte i Google Ireland har disposisjonsrett til Google Norway sitt kontor. Likevel er det lite sannsynlig at Google Ireland driver virksomhet gjennom kontoret i Norge. I denne sammenheng kan det nevnes at et datterselskap ikke utgjør et fast driftssted for morselskapet i kraft av å være datter da selskapene anses som uavhengige enheter for beskatningsformål, jf. MTC Art. 5 § 7. Det samme argumentet gjelder for selskap som inngår i samme konsern (Komm. 5.41.1). I tillegg klargjøres det i kommentarene at å yte tjenester til et annet selskap i samme konsern bare vil medføre et fast driftssted for den som mottar tjenester hvis vilkårene i MTC Art. 5 er oppfylt (Komm. 5.42). At Google Norway yter tjenester til Google Ireland som gir dem økonomiske fordeler er dermed ikke tilstrekkelig for å fastslå at det irske selskapet har et fast driftssted i Norge etter MTC Art. 5 § 1.

Selv om Google Ireland ikke driver virksomhet gjennom Google Norways forretningslokaler, kan likevel Google Norway konstituere et fast driftssted for Google Ireland hvis vilkårene i agentregelen er oppfylt, jf. MTC Art. 5 § 5.

Det første vilkåret er at Google Norway må *handle på vegne av* Google Ireland. Personen som handler på vegne av selskapet kan være en juridisk person, jf. MTC Art. 3 § 1 bokstav a. Google Norway kan dermed være en agent i lys av å være et selskap. Google Ireland hadde i 2016 betydelig høyere inntekter enn andre Google-selskap i europeiske stater. Årsaken til dette kan blant annet skyldes at det irske selskapet lisensierer ut Googles immaterielle eiendeler til datterselskap i Europa og genererer inntekt gjennom dette. Hvis dette er tilfellet, vil datterselskapenes regnskap reflektere faktiske salgsinntekter fra kundene, redusert med kostnaden for retten til å distribuere Googles tjenester. Ved en slik organisering vil internprising av retten til å distribuere Googles tjenester påvirke datterselskapenes skattemessige overskudd. Følgelig vil ikke Google Norway handle som en agent på vegne av Google Ireland fordi de da inngår kontrakter med kunden i eget navn og på egen regning.

Det kan også tenkes at mye av inntekten som genereres fra europeiske kunder innbringes som salg i det irske selskapet og dermed beskattes der. At dette er tilfellet for inntekt fra norske kunder, fremkommer av Googles retningslinjer for bruk av annonsetjenestene som viser til at tjenester kjøpt i Norge leveres av Google Ireland (Google, 2017a). Inntekt per ansatt i salg og markedsføring er betydelig høyere i Irland der de ansatte genererer 12,828 millioner USD i

inntekt mot 470 000 USD i Norge (Bureau van Dijk, 2018a, 2018b). Dette er tall og faktorer som antyder at det norske selskapet handler på vegne av det irske selskapet. I tillegg består Google Norways inntekter primært av betaling for å levere tjenester til Google Ireland (Google Norway AS, 2017). Det er betaling for disse tjenestene som beskattes i Norge, ikke faktiske inntekter opptjent fra kunden.

Det er flere måter det norske selskapet kan handle på vegne av det irske selskapet. Det kan være gjennom support og markedsføring eller gjennom direkte henvendelser til norske kunder som medfører at de kjøper annonsetjenester på Googles nettsider. I tillegg kan Google Norway inngå kontrakter på vegne av Google Ireland eller inngå kontrakter med kunden i eget navn som en kommisjonær. Tilgjengelig informasjon gir ikke et entydig svar på hvordan og i hvilken grad Google Norway handler overfor norske kunder. Da et fast driftssted og kildestatsbeskatning kan være resultatet av valgt organisering, er dette noe Google ikke gir mye informasjon om. At det er mulig å kjøpe Googles annonseringstjenester digitalt, samt at de leveres digitalt, reduserer betydningen av å ha en salgsfunksjon i staten der salg gjennomføres. Å finne nye kunder, samt optimalisere tjenestene for dem, krever imidlertid noe aktiv involvering fra tilbyder i staten der kundene er, og det er klart at Google Norway i noen grad handler på vegne av Google Ireland.

Videre må Google Norway *vanligvis utøve fullmakt til å inngå kontrakter* med kunden *i selskapets navn*, og kontraktinngåelsen må gjøres i Norge. Det avgjørende er om Google Norway til en viss grad inkluderer det irske selskapet i forretningsaktiviteter i Norge. På den annen side skiller bestemmelsen mellom å tilby kontrakter, å forhandle kontrakter og å inngå kontrakter som er bindende for prinsipalen, der sistnevnte aktivitet kan medføre et fast driftssted (Skaar, 2006, s. 182 - 183). Å inngå kontrakter som er bindende for prinsipalen betyr i prinsippet at agenten slutter og signerer kontrakter som medfører forpliktelser for prinsipalen. Imidlertid viser kommentarene i OECDs MTC til noen formildende omstendigheter som likevel kan medføre at et fast driftssted kan være tilfellet.

Tatt i betraktning at Google-kontoret i Oslo er et salgskontor med formål å frembringe salg av internettannonsering, kan det tenkes at de bistår med salg som strekker seg lengre enn support og promotering (Brønnøysundregisteret, n.d.). Manglende involvering fra prinsipalen i kontraktsforhandlingene kan tyde på at agenten er gitt fullmakt (Komm. 5.32.1). Her kan Googles desentraliserte organisasjonsstruktur med fordelt beslutningsmyndighet nevnes som

et moment som kan trekke i retning av at Google Norway har muligheten til å inngå kontrakter (Elowitz, 2011). Fullmakt vil eksempelvis være tilfellet hvis det norske selskapet har fremforhandlet alle elementene og detaljene i kontrakten på en slik måte at Google Ireland blir bundet (Komm. 5.33). Når det gjelder Googles annonsetjenester, er vilkår og prisstruktur fastsatt utenfor Norge. Fremfor alt er prisen, som er avhengig av konkurransen med andre annonsører, samt hvor mange som klikker på annonsen, noe som Google Norway trolig ikke er autorisert til å endre. Dette innebærer at Google Norway i mange tilfeller ikke fremforhandler alle elementer og detaljer i kontrakten, men i større grad kun tilbyr kontrakter. Da kontraktene i tillegg inngås digitalt og dermed signeres av Google Ireland, kan trolig ikke handlingene til Google Norway binde Google Ireland.

Det presiseres i kommentarene at fullmakt til å inngå kontrakter kan være gitt selv om kontrakten signeres utenfor staten så lenge dette kun er en formalitet og noe som gjøres rutinemessig (Komm. 5.32.1). I den grad Google Norway aktivt gjennomfører forhandlinger på vegne av Google Ireland, eksempelvis med større kunder, kan det tenkes at fullføring og signering i Irland likevel medfører at det ikke foreligger et fast driftssted. At dette kan være tilfellet fremkommer i en dom fra 2017 mellom Google France LLC og Google Ireland fremsatt av den administrative domstolen i Paris (KPMG, 2017). Dommen viser at selv om kontraktene er fremforhandlet og i substans inngått av ansatte i det franske selskapet, kreves det en validering fra det irske selskapet før kundene kan benytte seg av Googles annonseringsløsning. Til tross for at valideringen kun ble ansett som en formalitet, ble ikke Google Ireland vurdert som bundet av Google Frankrikes handlinger. Avgjørelsen er basert på den fransk-irske skatteavtalen, avtalen mellom det irske og det franske selskapet og hvilke forretninger det franske selskapet gjennomfører. Dommen er kun ved første instans i Frankrike, og i hvilken grad dommen er overførbar til norske forhold og kan benyttes i tolkning av den norsk-irske skatteavtalen, er derfor usikkert. Imidlertid viser dommen, i likhet med tidligere dommer som Dell-dommen, at vilkåret skal tolkes strengt.

At kontraktene må være *i selskapets navn* skal ikke tolkes bokstavelig slik at selskapets navn må stå på kontrakten (Komm. 5.32). Likevel, hvis Google Norway handler som en kommisjonær overfor Google Ireland ved å selge Googletjenester i eget navn på Google Irelands regning, vil ikke vilkåret være oppfylt. Dette fremkommer av Dell-dommen der Høyesterett slo fast at en kommisjonær ikke handler i kommittentens navn og at kommittenten dermed ikke blir bundet av kommisjonærens handlinger i henhold til norsk kommisjonslov.

Det er lite trolig at Google Norway handler i eget navn som en kommisjonær overfor Google Ireland. Årsaken til dette er at de fleste avtalene inngås digitalt, og avtalen som er gjeldende hvis man oppretter en Adwordskonto i Norge har overskriften «Avtalevilkår for Google Ireland Limiteds Annonseringsprogram» (Google, 2017a). Dell-dommen som antyder Høyesteretts tolkning, viser likevel til en streng tolkning av hva som skal til for å binde prinsipalen. Det ble ikke lagt til grunn en funksjonell tolkning på bakgrunn av bestemmelsens formål, men en ren språklig tolkning i samsvar med Wienkonvensjonen.

Det kan neppe legges til grunn at vilkåret om at Google Norway må ha fullmakt til å inngå kontrakter som er bindende for det irske selskapet er oppfylt. Selv om Google Norway tilbyr og fremforhandler kontrakter i Norge, vil det faktisk at Google Ireland må godkjenne avtalen føre til at vilkåret ikke er oppfylt. Det er gjerne tolkningen av dette vilkåret som utnyttes av selskap som opererer gjennom en agent i en annen stat. Det gjøres ved at avtalen mellom agenten og prinsipalen arrangeres på en slik måte at agenten ikke kan anses å binde prinsipalen. At Google benytter seg av en slik omgåelsesstrategi er sannsynlig ut ifra skattesaken i Frankrike.

Hvis Google Norway hadde hatt fullmakt til å inngå kontrakter med kunden på vegne av Google Ireland og utøvet denne fullmakten gjennom å fremforhandle og inngå kontrakter, måtte utøvelse av fullmakt også gjennomføres regelmessig. For at fullmakt skal kunne sies og *vanligvis* utøves, er det antall kontrakter som slutes og tidsrommet dette gjøres over som er av betydning. Det er ikke mulig å presist anslå hva *vanligvis* innebærer, men det avgjørende er at Google Irelands tilstedeværelse i Norge er mer enn forbigående (Komm. 33.1). For at vilkåret skal være oppfylt holder det ikke at Google Norway vanligvis handler på vegne av Google Ireland, de må også vanligvis inngå kontrakter. I den grad Google Norway hovedsakelig tilbyr kontrakter gjennom markedsføring og support, og hvor kunden selv inngår kontrakten på Googles nettside, vil ikke utøvelsen av fullmakt vanligvis gjennomføres.

Et unntak fra fast driftssted er når agenten er *uavhengig* prinsipalen juridisk og økonomisk, jf. MTC Art. 5 § 6. At Google Norway er nærstående Google Ireland er ikke tilstrekkelig grunnlag for å fastslå at juridisk avhengighet foreligger. Imidlertid gjennomfører Google Norway mest sannsynlig kun forretningsaktiviteter overfor andre Google-selskap, og primært Google Ireland, og kan derfor tenkes å være økonomisk avhengig av Google Ireland (Komm

5.38.6). Det er også nærliggende å anta at Google Ireland styrer Google Norways kommersielle aktiviteter, noe som taler for avhengighet (Komm. 5.38).

Et annet unntak fra fast driftssted er hvis aktivitetene Google Norway gjennomfører på vegne av Google Ireland er *av forberedende eller hjelpende karakter*, jf. MTC Art. 5 § 4. Kommentarene viser til at annonsering og tilbud av informasjon anses som aktiviteter av forberedende eller hjelpende karakter (Komm. 5.23). I de tilfellene kundene selv kan inngå kontrakter på Googles nettsider og håndtere store deler av prosessen selv, vil en viktig rolle for Google Norway være å drive markedsføring og support overfor norske kunder, noe som ikke medfører et fast driftssted. Også i de tilfellene der Google Norway i større grad er involvert i tilbud og inngåelse av kontrakter, vil dette være aktiviteter av forberedende eller hjelpende karakter, i den grad handlingene ikke binder prinsipalen (Komm. 5.33).

På bakgrunn av analysen er det nærliggende å anta at Google Ireland ikke har et fast driftssted i Norge selv om Google Norway handler på vegne av dem. Årsaken til dette er primært at Google Norway ikke har fullmakt til å inngå kontrakter som er bindende for Google Ireland. Det er mer nærliggende å anta at Google Norway primært gjennomfører aktiviteter som tradisjonelt anses som markedsføring og support, og dermed omfattes av det generelle unntaket i MTC Art. 5 § 4.

4.4.2 Representanter fra Google Ireland

Det faktum at Google Ireland er opprettet som et salgskontor for hele det europeiske markedet tyder på at representanter gjennomfører salg direkte mot norske kunder. Ifølge Google Ireland sin årsrapport fra 2016 var antall ansatte som jobbet med salg og markedsføring 2 160 (Google Ireland Limited, 2017). Av de som jobber med salg er det trolig et betydelig antall som jobber med salg mot kunder i marked utenfor Irland (Hennigan, 2016). Også stillingsannonser på Googles nettside tyder på dette, da de lyser ut stillinger på salgsmedarbeidere mot norske og skandinaviske kunder med arbeidssted i Irland (Google, 2018c). Eksempelvis lyser Google ut en stilling med tittelen «Online Sales Account Manager» som har ansvar for å tilby support og annonseløsninger til kunder, samt øke markedsføringsbudsjettet kundene bruker på Googles tjenester. Stillingen krever at man snakker flytende norsk, og har mulighet til å reise 25 % av tiden.

Om inntekten representanter innbringer via norske kunder er skattepliktig i Norge er avhengig av i hvilken grad disse har fysisk tilstedeværelse i Norge. I den forbindelse er særlig kravet om at agenten *må handle på vegne av prinsipalen i den kontraherende staten* av betydning. Det er nærliggende å anta at ansatte i Google Ireland har fullmakt til å inngå kontrakter, handler i selskapets navn og er avhengige agenter. I tillegg vil ikke unntaket i MTC Art. 5 § 4 være aktuelt da aktiviteter av forberedende eller hjelpende karakter må utøves gjennom et fast forretningssted for at unntaket skal kunne gjøres gjeldende.

Bestemmelsen stiller et vilkår om at utøvelse av fullmakt må utøves i den stat der fast driftssted skal konstitueres. Dette er et sentralt element ved bestemmelsens formål om å tilskrive beskatningsrett til staten der verdi skapes gjennom økonomisk aktivitet. En fast driftsstedsbetraktning bygger på et krav om fysisk tilstedeværelse. Kommentarene utdyper at fast driftssted gjennom agent er begrenset til personer som i lys av deres fullmakt, eller arten av deres aktiviteter, i noen grad involverer selskapet i forretningsaktivitet i staten (Komm. 5.32). Virkningen av dette er at tilstedeværelsen må være mer enn forbigående, og at utøvelsen av fullmakt derfor må gjennomføres regelmessig.

Selv om det er klart at Google Ireland har ansatte som jobber med salg mot norske kunder, er det mindre sikkert at kontraktene inngås i Norge. Hvis ansatte i Google Ireland reiser til Norge for å inngå kontrakter kan dette medføre et fast driftssted. Imidlertid vil ikke forbigående reising eller tilstedeværelse være tilstrekkelig (Skaar, 2006, s. 181). Vilkåret om at kontraktinngåelse *vanligvis* må gjennomføres i Norge kan tenkes å ikke være oppfylt. At ansatte i det irske selskapet kan oppsøke norske kunder over nettet og gjennomføre transaksjonen digitalt, medfører at fysisk tilstedeværelse i Norge ikke er nødvendig. At representanter fra det irske selskapet handler overfor norske kunder på denne måten er nærliggende å anta. De aktuelle vilkårene og prinsippet om tilstrekkelig fysisk tilstedeværelse medfører at det ikke konstitueres et fast driftssted. Omfanget av kontraktsforhandlinger, og dermed antall kontrakter som inngås, kan være tilsvarende det agenten hadde oppnådd ved å besøke kunden. Imidlertid medfører bestemmelsens karakteristikker at et fast driftssted ikke er tilfellet da salget primært gjennomføres gjennom IKT istedenfor gjennom fysisk tilstedeværelse.

Selv om Google Ireland trolig har ansatte med fullmakt til å inngå kontrakter med norske kunder vil ikke et fast driftssted være tilfellet. Årsaken til dette er at utøvelsen av fullmakt ikke vanligvis gjennomføres i Norge.

4.4.3 Google Partners

Noe av Googles salg blir gjort gjennom Google Partners. Dette er typisk markedsføringsbyråer som bistår Googles kunder med å administrere annonsetjenestene (Google, 2018d). I Norge er det mange slike byråer, og frem til april 2018 var det mulig å finne disse på Googles nettside. Disse byråene kjøper ikke Googles tjenester for å distribuere dem videre til sine kunder. Derimot er de sertifisert gjennom Google til å selge tjenestene og gi support, og de genererer inntekt gjennom honorar fra kundene. For et selskap er det kostbart og tidkrevende å administrere og styre sine annonseringsaktiviteter, dette gjelder også hvis annonsering gjøres gjennom Googles annonseringsplattform. At Google ikke selv gjennomfører disse tjenestene kan anses som outsourcing av forretningsaktiviteter tilknyttet kundeoptimalisering av tjenesten.

Det er klart at Google Partners sin tilstedeværelse medfører økte inntekter for Google ved at kunder som ønsker å annonsere digitalt kontakter disse byråene, eller at eksisterende kunder som benytter seg av Google Partners øker sin annonsering på Google sin plattform. At Google tilbyr salgsoplæring og salgsmateriell til Google Partners, forsterker antagelsen om at deres aktiviteter er med på å øke Googles inntekter i Norge (Google, 2018f). I hvilken grad Google Ireland kan beskattes for inntekt opptjent som følge av at Google Partners gir dem flere kunder eller utvider allerede eksisterende kundeforhold, er avhengig av om disse selskapene kan konstitueres som agenter i skatterettslig forstand.

Ved å tilby annonseringssupport tilknyttet Googles plattform, er det klart at Google Partners *handler på vegne* av Google Ireland og til en viss grad inkluderer det irske selskapet i forretningsaktivitet i Norge. Videre må Google Partners *vanligvis utøve fullmakt til å inngå kontrakter som er bindende* for Google Ireland. Ofte er det slik at kunden selv oppretter en konto hos Google og dermed inngår kontrakten selv. En Google Partner, Conversio, sier blant annet på sine nettsider at «hvis du enda ikke har noen AdWordskonto, kommer vi med et detaljert forslag til hvordan din kontostruktur burde settes opp» (Conversio, 2016). I et slikt tilfelle vil ikke vilkåret om at agenten må utøve fullmakt til å inngå kontrakter, og dermed kan

binde prinsipalen overfor tredjepart, være oppfylt. Årsaken til dette er at det er kunden selv som inngår kontrakten, mens Google Partners i større grad bidrar med support i etterkant av kontooprettelsen.

Imidlertid viser Google support sine nettsider til retningslinjer om at Google Partners kan kjøpe og administrere annonsering på vegne av kundene sine. Retningslinjene viser til informasjonskrav som Google Partners har overfor sine kunder når de oppretter og administrerer kundenes kontoer (Google, 2018b). Når det gjelder vilkåret om at Google Partners må ha fullmakt til å inngå kontrakter som er bindende for Google Ireland, gjelder samme argumentasjon som for Google Norway. Siste autorisasjon gjøres av det irske selskapet, og til tross for at dette kun er en formalitet, er ikke avtalen rettslig inngått før det irske selskapet autoriserer avtalen.

Om Google Partners i det hele tatt kan danne et fast driftssted for Google Ireland beror også på om de er en avhengig agent. Foreligger juridisk og økonomisk uavhengighet mellom Google Ireland og Google Partners, i tillegg til at Google Partners handler innenfor ordinær forretningsvirksomhet, kan det ikke etableres et fast driftssted. Juridisk avhengighet kan sies å være tilfellet hvis agenten har forpliktelser overfor selskapet som gir detaljerte instruksjoner og kontrollerer agentens handlinger (Komm. 5.38). Det foreligger en avtale mellom Google Partners og Google om bruk av Googles annonsetjenester. Sertifisering krever opplæring og det kreves resultater av en viss størrelse. I tillegg samler Google inn informasjon om sine partnere (Google, 2018b). Dette taler for at det til en viss grad foreligger juridisk avhengighet. Imidlertid viser kommentarene til at informasjonsutveksling mellom partene for å sikre optimal drift ikke er et tegn på avhengighet, og det kan tenkes at dette er formålet med informasjonsutvekslingen (Komm. 28.5).

Google Partners velger selv annonseringsstrategier og områder de ønsker å bistå kunden med. De bærer selv risiko og mottar avkastning på sine forretninger, noe som taler for uavhengighet. Et annet moment som taler for at Google Partners generelt er uavhengige, er at de fleste byråene også tilbyr annonsesupport på vegne av andre selskap. For å bli en Google Partner er det ikke et vilkår at man bare skal handle på vegne av Google, og dette gjenspeiler seg i norske Google Partners som generelt tilbyr annonsering gjennom flere plattformer. Når Google Partners handler på vegne av flere selskap vil de i større grad være økonomisk uavhengig av Google. Imidlertid er Googles rekkevidde gjennom egne sider og Google Display Network

omfattende, og det kan tenkes at markedsføringsbyråer som kun bistår med digital annonsering, vil svekke sin økonomi hvis de mister Partner-sertifikatet. Uansett, på bakgrunn av det ovennevnte, er det ikke grunnlag for å si at avhengighet foreligger.

Hvis avhengighet hadde vært tilfellet ville unntaket uansett ikke kunne gjøres gjeldende hvis aktøren handlet innenfor normal forretningsvirksomhet. Det avgjørende er hvilke aktiviteter Google Partners gjennomfører som et markedsføringsbyrå (Komm. 38.8). Ordinære forretningsaktiviteter for et markedsføringsbyrå er typisk å bistå med support og valg av markedsføringsstrategi. Det er derfor klart at markedsbyråer som tilfører Google flere kunder eller øker betydningen av eksisterende kunder, handler innenfor ordinær forretningsaktivitet.

Google Partners har normalt ikke fullmakt til å inngå kontrakter som er bindende for Google Ireland slik vilkåret tolkes i dag. I tillegg er Google Partners uavhengige agenter og vil dermed ikke danne et fast driftssted for det irske selskapet.

4.4.4 Konklusjon

Analysen av Googles organisering i Norge i lys av den tidligere agentregelen gir ikke grunnlag for å fastslå at Google Ireland har fast driftssted i Norge. Dette er i tråd med at Google Ireland ikke er skattepliktige til Norge. At Google genererer større inntekter i Norge enn det Google Norways regnskap viser, kan imidlertid være tilfelle.

4.5 Ny agentregel

I denne delen av analysen ser vi om Google blir omfattet av den nye agentregelen i OECDs MTC (2017c) Art. 5 § 5. I lys av BEPS tiltakspunkt 7 og endringen i agentregelen, vil vi ta for oss de samme aktørene som vi gjorde ved den tidligere agentregelen. Dette gjør vi for å se om noen av aktørene Google benytter i det norske markedet handler som en agent etter den nye agentregelen, og dermed kan danne et fast driftssted for Google Ireland i Norge. MTC Art. 5 § 1 er uendret ved BEPS tiltakspunkt 7, som vil si at Google Ireland fortsatt bare kan ha et fast driftssted i Norge etter MTC Art. 5 § 5. Den nye bestemmelsen presenterer de samme vilkårene og unntakene som den tidligere regelen. Imidlertid er innholdet noe endret, samt at kommentarene i større grad gir svar på hvilke forretningsinnretninger som blir omfattet. Hovedessensen er at det skal mindre til for at det dannes et fast driftssted, og det er derfor interessant å se om Google kan bli omfattet av regelendringen.

4.5.1 Google Norway

Som ved den tidligere regelen er det en rekke vilkår som må være oppfylt for at Google Norway skal kunne konstituere et fast driftssted for Google Ireland i Norge. Det første vilkåret er at Google Norway må *handle på vegne* av Google Ireland. Som nevnt ved den tidligere agentregelen kan Google Norway handle på vegne av Google Ireland enten gjennom generell support og markedsføring eller gjennom direkte henvendelser til norske kunder som medfører at de kjøper annonsetjenester på Googles nettsider. I tillegg kan Google Norway inngå kontrakter på vegne av Google Ireland eller inngå kontrakter med kunder i eget navn som kommisjonær. Vilkåret er ikke endret ved BEPS tiltakspunkt 7 og anses oppfylt.

Etter den tidligere agentregelen måtte aktøren i Norge ha *fullmakt til å vanligvis inngå kontrakter* som er bindende for Google Ireland. Dette vilkåret har imidlertid blitt utvidet ved den nye agentregelen. Det er nå to separate grunnlag som kan føre til oppfyllelse av vilkåret. Det kan enten være ved at Google Norway *vanligvis inngår kontrakter* på vegne av Google Ireland, eller ved at Google Norway *vanligvis har en hovedrolle* i prosessen som fører til inngåelse av kontrakter som rutinemessig godkjennes uten vesentlige endringer fra prinsipalen (Komm. 5.88). Å ha en hovedrolle innebærer at inngåelse av kontrakter skjer som et direkte resultat av handlingene agenten utøver i en stat på vegne av prinsipalen, selv om kontrakten ikke rettslig sett har blitt inngått av personen. Personer som gjennom sine aktiviteter kan danne et fast driftssted kan i denne sammenhengen både være individer og selskap (Komm. 5.83).

Det første alternativet er tilsvarende vilkåret i den tidligere agentregelen, og er ikke oppfylt. Det er imidlertid mulig at Google Norway kan ha en hovedrolle knyttet til inngåelsen av kontrakter.

Å ha en hovedrolle vil ifølge kommentarene typisk assosieres med aktivitetene til personen som overtalte tredjeparten til å inngå en kontrakt med prinsipalen (Komm. 5.88). Da Google Norway er et salgskontor med registrerte stillingstitler som salgskonsulent og salgsrepresentant, taler dette for at de har som mål å overtale kunden (Utdanning.no, n.d.). Dette fremkommer også av deres vedtektsfestede formål som er å frembringe salg av internettannonsering. Kommentarene viser til at agenten må gjøre mer enn bare markedsføring og promotering hvis det ikke direkte fører til inngåelse av kontrakter (Komm. 5.89). Det kan tenkes at Google Norway primært gjennomfører aktiviteter som anses som markedsføring da de ikke har fullmakt til å inngå kontrakter. Imidlertid er det slik at markedsføring innebærer å overtale kunden og vil dermed kunne være tilstrekkelig aktivitet hvis resultatet er at kunden inngår kontrakter.

Videre viser kommentarene til et eksempel som kan medføre at agenten overbeviser kunden og dermed kan føre til oppfyllelse av vilkåret (Komm. 5.90). Dette kan være tilfellet hvis ansatte sender e-mails, tar telefonsamtaler til eller besøker organisasjoner for å overbevise dem om å kjøpe Googles tjenester. At ansatte kun forklarer den faste prisstrukturen de ikke er autorisert til å endre kan være tilstrekkelige handlinger. Det er heller ikke til hinder at kontraktene inngås digitalt. De ovennevnte aktivitetene er typiske aktiviteter som et salgskontor gjennomfører, og det er derfor nærliggende å anta at dette er noe Google Norway også gjør. At de ikke må være autorisert til å endre prisstrukturen, tyder på at en hovedrolle ikke innebærer at man må fremforhandle alle detaljer og elementer i kontrakten, men at overbevisning er det avgjørende.

Det fremkommer et annet eksempel av de supplerende retningslinjene til BEPS tiltakspunkt 7, som ble offentlig tilgjengelig mars 2018 (OECD, 2018c, Example 3). Disse klargjør enda tydeligere hva som er tilstrekkelige handlinger. Eksempelet viser til salg av annonsering på en nettside, og er derfor i stor grad anvendelig på vår case. Det avgjørende er om Google Norway bestemmer mengden, formen og typen annonsering for kunden. Eksempelet klargjør at markedsføring er tilstrekkelige aktiviteter da eksempelet nettopp beskriver disse aktivitetene som markedsføringsaktiviteter. Et annet aspekt ved eksempelet er at agenten handler på vegne av prinsipalen gjennom en serviceavtale der agenten mottar betaling fra prinsipalen lik en

prosent av salgsinntektene. At Google Norway handler på vegne av Google Ireland på bakgrunn av en serviceavtale kan tenkes da det norske selskapet primært yter tjenester på vegne av dem. Imidlertid viser Google Norways regnskap at de mottar betaling på bakgrunn av kostnader pluss en margin, noe som skiller seg fra eksempelet. Selv om situasjonen ikke er helt lik Googles organisering taler eksempelet for at vilkåret kan være oppfylt. Årsaken til dette er at Google trolig gjennomfører aktivitetene som eksempelet oppstiller, samt at de mottar betaling fra Google Ireland.

Ifølge Skatteetaten vil en aktør ha en hovedrolle hvis personen gjør minst 70-80 % av arbeidet knyttet til inngåelsen av kontrakten. Typiske steg frem til kontraktinngåelse er å oppsøke kunden, selge inn produktet, bistå med optimalisering av tjenesten og fullføring av kontrakter. Det kan tenkes at Google Norway i stor grad bistår i stegene frem til fullføring av kontrakter, og dermed oppfyller terskelen på 70-80 %. Kunden kan imidlertid finne mye veiledning på nett, samt at tjenestens spesifikasjoner og finansielle del kan fastsettes digitalt, noe som kan tale for at Google Norway gjør lite og dermed ikke har en hovedrolle (Google, n.d.-d). Likevel kan det faktisk at kontraktsforhandlingene primært foregår digitalt, tale for at det skal mindre til for å ha en hovedrolle. Det kan derfor diskuteres om aktiviteter som enkel veiledning og henvisning til Googles nettsider under den nye agentregelen kan regnes som å ha en hovedrolle knyttet til kontraktsinngåelsen. I tillegg taler de ovennevnte eksemplene for at en hovedrolle kan oppnås selv om man ikke deltar aktivt i kontraktsforhandlingene, eller er autorisert til å kunne endre vesentlige sider ved avtalen. Selv om det er indikasjoner som tyder på at Google Norway i mange tilfeller gjør lite i forbindelse med inngåelse av kontrakter, kan det likevel tenkes at de har en hovedrolle. Fremfor alt er det tenkelig at de har en hovedrolle ved kontraktinngåelse med potensielt store kunder, da disse gjerne krever mer komplekse og spesialtilpassede avtaler.

For at vilkåret skal være oppfylt er det videre et krav om at kontraktene rutinemessig inngås uten vesentlige endringer av prinsipalen. Det vesentlige er at det ikke gjøres modifikasjoner ved hoveddeler i kontrakten, noe det ikke tyder på at Google Ireland gjør. Dette fremkommer blant annet av Google-dommen i Frankrike som viste at Google Ireland rutinemessig validerte kontraktene (KPMG, 2017). Ved Google-dommen i Frankrike ble ikke Google Ireland vurdert til å være bundet av Google Frankrikes handlinger ettersom det var Google Ireland som stod for den siste valideringen av kontrakten. Ved den nye agentregelen vil slike tilfeller med stor sannsynlighet føre til oppfyllelse av vilkåret ettersom kontrakten i substans ble inngått av ansatte i Google Frankrike.

Selv om det kan slås fast at Google Norway har en hovedrolle knyttet til inngåelsen av kontrakter, må i tillegg hovedrollen *vanligvis* utøves. For at Google Norway skal kunne anses å *vanligvis inngå kontrakter eller vanligvis ha en hovedrolle* ved inngåelsen av kontrakter, må de regelmessig gjennomføre aktiviteter i Norge på vegne av Google Ireland (Komm. 5.98). Tilstedeværelsen til Google Norway er åpenbart mer enn forbigående i Norge, men det avgjørende er om de gjennom sin tilstedeværelse vanligvis har en hovedrolle ved inngåelse av kontrakter. I 2016 hadde Google Norway 30 ansatte som jobbet med salg og markedsføring, disse kan potensielt vanligvis ha en hovedrolle ved inngåelse av kontrakter. Selv om noen av disse trolig utfører markedsføring som ikke direkte medfører kontraktinngåelse, er det nærliggende å anta at Google Norway vanligvis har en hovedrolle. Årsaken til dette er at Google Norway har fungert som et salgskontor siden 2005, samt at selskapet har mange kunder i Norge. Google Norway utfører tjenester overfor det norske markedet som en normal del av sin virksomhet, og det er derfor naturlig at de også vanligvis utøver en hovedrolle.

Vilkåret som tidligere handlet om at agenten inngikk kontrakter *i selskapets navn*, har blitt utvidet. Det er nå tilstrekkelig at agenten handler på vegne av selskapet på en slik måte at de delene av kontrakten som er relevant for overføring av eierskapet eller bruken av en eiendel, eller forsyningen av en tjeneste, vil bli gjennomført av prinsipalen i motsetning til personen eller selskapet som handler på vegne av dem (Komm. 5.94). Nå vil inngåelsen av både rettslige bindende kontrakter som skaper rettigheter og forpliktelser for Google Ireland, og kontrakter som på bakgrunn av avtaleforholdet i realiteten er bindende for Google Ireland, føre til at vilkåret kan anses som oppfylt (Komm. 5.92). Hvis Google Norway på noen måte overfører retten til et produkt eller en tjeneste, og dermed effektivt binder Google Ireland til å levere dette til en tredjepart, vil vilkåret være oppfylt.

At dette er tilfellet fremkommer av vilkårene for annonsetjenesten som viser at tjenesten leveres av Google Ireland. Google Norway forsyner altså kunden med en tjeneste levert av Google Ireland, og dermed kan punkt c) i Art. 5 § 5 anses å være oppfylt. Utvidelsen av dette vilkåret henger sammen med utvidelsen av det forrige vilkåret. Det er ikke mulig kun å ha en hovedrolle ved kontraktinngåelsen, og samtidig skape bindende forpliktelser overfor selskapet man handler på vegne av. Det avgjørende er nå at hovedrollen medfører forpliktelser for prinsipalen, og selv om prinsipalen ikke er rettslig bundet til å oppfylle forpliktelsene, vil de i realiteten bli oppfylt. Det er lite som tyder på at Google Ireland motsier seg opprettelse av annonseringskontoer, og de lar seg dermed binde av handlingene til Google Norway.

I likhet med tidligere må agenten være en avhengig agent for at et fast driftssted skal kunne konstitueres. Hvis en person som kan betegnes som nærstående en prinsipal handler utelukkende eller nesten utelukkende på vegne av prinsipalen i en annen stat, blir denne personen etter den nye bestemmelsen ansett å være en avhengig agent, jf. MTC Art. 5 § 6 (OECD, 2017c). MTC Art. 5 § 8 klargjør hva det vil si å være nærstående, og Google Ireland og Google Norway er etter definisjonen to nærstående selskap. Ved drøftelsen av den tidligere agentregelen slo vi fast at Google Norway ikke tilbyr sine tjenester til eller handler på vegne av andre selskap. Google Ireland og Google Norway er også økonomisk avhengige, og den nye agentregelen gjør det enda klarere at Google Norway er en avhengig agent.

Selv om en aktør potensielt har et fast driftssted etter MTC Art. 5 § 5, kan det faste driftsstedet likevel unngås hvis aktivitetene som utøves gjennom den faste forretningsinnretningen omfattes av MTC Art. 5 § 4 (OECD, 2017c). MTC Art. 5 § 4 lister opp ulike tilfeller av faste forretningssteder som ikke anses som fast driftssted. Tidligere ble unntakene listet ved bokstav a-d ansett som aktiviteter av hjelpende eller forberedende karakter, og de måtte ikke gjennom den samme generelle vurderingen som ved unntak konstituert etter bokstav e-f. Etter den nye bestemmelsen må alle de opplistede unntakene gjennom den samme generelle vurderingen som innebærer at aktivitetene ikke lengre presumeres å være av hjelpende eller forberedende karakter. Endringen av § 4 er altså en innstramming av hva som kan anses som unntak fra fast driftssted.

De opplistede aktivitetene i Art. 5 § 4 bokstav a-d er ikke relevant i forhold til aktivitetene Google Norway gjennomfører på vegne av Google Ireland. Imidlertid viser kommentarene til det generelle unntaket i bokstav e, til at en fast forretningsinnretning som kun driver med annonsering av prinsipalens produkter ikke vil medføre et fast driftssted. Dette forutsetter imidlertid at annonseringen anses som en aktivitet av hjelpende eller forberedende karakter. Dette kan være tilfellet hvis annonseringen ikke medfører at kundene inngår kontrakter. I den grad Google Norway kun driver med generell annonsering, eksempelvis ved å holde informasjonsmøter eller ved å tilby informasjon om produktene på annen måte, vil dette trolig ikke medføre et fast driftssted. Er aktivitetene så fjerne fra profittskapende aktivitet at det vil være vanskelig å allokere profitt til Google Norway, taler dette for at de er av forberedende eller hjelpende karakter. Ettersom det er mulig å fremskaffe det meste av informasjon om Googles tjenester digitalt og at selve avtaleinngåelsen blir gjort over internett, kan det diskuteres hvorvidt Google Norways aktiviteter kun er av forberedende eller hjelpende karakter.

På den annen side kan det som tradisjonelt sett har blitt ansett som markedsføring vanskelig omfattes av unntaket hvis aktivitetene direkte fører til inngåelse av kontrakter (OECD, 2017c, Komm. 4.58). Når Google Norways handlinger medfører at kunden inngår kontrakter, vil det være mulig å allokere profitt til aktivitetene. Det avgjørende er dermed om forretningsaktivitetene kan anses som generell markedsføring og annonsering eller salgsaktiviteter. Google skiller ikke mellom salg og markedsføring i sin rapportering, og det kan tyde på at det er vanskelig å avgjøre om handlingene som utføres er salg eller markedsføring. Når Google Norway oppsøker kunder, tilbyr support tilknyttet optimalisering av tjenesten, og hjelper kunden med å bestemme type annonsering vil ikke dette være aktiviteter av hjelpende eller forberedende karakter. Det kan forutsettes at Google Norway i noe grad utfører disse tjenestene på vegne av Google Ireland, og i den grad dette er tilfellet vil ikke aktivitetene omfattes av unntaket i Art. 5 § 4.

Det er en rekke faktorer som taler for at Google Norway har en hovedrolle knyttet til inngåelsen av annonseringskontrakter med norske kunder. I tillegg medfører disse avtalene forpliktelser for Google Ireland, som effektivt lar seg binde av Google Norways handlinger. Google Norway anses også å være en avhengig agent, og aktivitetene de gjennomfører kan ikke sies å være av forberedende eller hjelpende karakter. Dette medfører at Google Norway danner et fast driftssted for Google Ireland i Norge.

4.5.2 Representanter fra Google

Det er naturlig at representanter fra Google Ireland som jobber mot det norske markedet *handler på vegne* av Google Ireland.

Representanter som jobber for Google Ireland vil naturligvis ha muligheten til å *inngå kontrakter* på vegne av Google Ireland, men spørsmålet blir om de faktisk utøver denne fullmakten i Norge. Etter den nye agentregelen er det i tillegg tilstrekkelig at Googles representanter *har en hovedrolle* som fører til inngåelse av kontrakter. Representantene som jobber mot det norske markedet kan dermed danne et fast driftssted for Google Ireland i Norge, enten ved å inngå kontrakter eller ved å ha en hovedrolle som fører til kontraktsinngåelse. For eksempel kan representanter som reiser til Norge og forhandler med kunder, men ikke faktisk inngår kontrakten, skape et fast driftssted. Det virker udiskutabelt at representanter fra Google enten inngår kontrakter eller har en hovedrolle for inngåelse av kontrakter, men spørsmålet blir om de *vanligvis* gjør dette.

Ifølge Skatteetaten kan man ta utgangspunkt i tolkningen av uttrykket *fast* i hovedregelen etter MTC Art. 5 § 1, når man analyserer innholdet i uttrykket *vanligvis*. Det fremkommer også av kommentarene at dette er relevant (Komm. 5.98). Ifølge kommentarene til MTC Art. 5 er seks måneders tilstedeværelse i staten den nedre grensen, og aktivitetene skal gjennomføres innenfor et område som utgjør en sammenhengende helhet både forretningsmessig og geografisk (Komm. 1.28-30). En naturlig forståelse av *vanligvis* er også at aktivitetene i staten gjennomføres ofte og som en naturlig del av virksomheten. Størrelsen på kontraktene skal ikke være av betydning, og det har ikke noe å si om det er ulike personer som utfører de samme aktivitetene i staten. Det er lite trolig at representanter fra Google Ireland inngår kontrakter ved å være fysisk til stede i Norge. Ettersom det meste av kommunikasjon kan gjøres digitalt, og kontrakter kan inngås over nett, vil det ikke være nødvendig med fysisk tilstedeværelse i Norge for å inngå kontrakter. Det er fortsatt et krav at aktøren som handler på vegne av Google Ireland må ha fysisk tilstedeværelse i staten det gjennomføres aktiviteter, for at det skal dannes et fast driftssted. Ifølge Skatteetaten er det dermed ikke tilstrekkelig at representantene som inngår kontrakter eller har en hovedrolle knyttet til kontraktsinngåelsen gjør dette over e-mail, Skype, telefon eller liknende. Det er sannsynlig at store deler av aktivitetene fortsatt gjøres fra Irland, og det kan dermed vanskelig sies at representanter fra Google Ireland oppfyller dette vilkåret.

En representant fra Google Ireland kan anses å være en avhengig agent, og aktivitetene til slike representanter vil vanskelig kunne anses for å være begrenset av MTC Art. 5 § 4. Likevel danner ikke representanter fra Google Ireland et fast driftssted i Norge ettersom de ikke kan sies å *vanligvis inngå kontrakter eller vanligvis ha en hovedrolle* knyttet til inngåelsen av kontrakter i Norge.

4.5.3 Google Partners

I hvilken grad Google Partners kan skape et fast driftssted i Norge under den nye agentregelen bestemmes av hva partneren faktisk gjør overfor Google Ireland. Hva som inngår i en partneravtale og hva det innebærer å være en Google Partner, fremkommer på Googles nettsider (Google, n.d.-b). Google har strenge krav knyttet til hvilke rettigheter Google Partners har overfor Googles merkevareelementer. Det er blant annet ikke tillatt å omtale bedriften sin som en Google Partner, hvis ikke Google etter eget skjønn gir bedriften tillatelse til å gjøre det. Google Partners har likevel muligheten til å selge Googles annonseringsløsninger og gi support til norske kunder, noe som taler for at de handler på vegne av Google

Ireland. Ifølge de nye kommentarene til MTC Art. 5 § 5 vil Google Partners handle på vegne av Google Ireland hvis de i særlig grad involverer Google Ireland i forretningsaktiviteter i Norge (Komm. 5.86). Dette kan blant annet være tilfellet hvis en partner handler på vegne av et partnerskap, noe som virker opplagt i dette tilfellet. Google Ireland kan også sies å bli direkte eller indirekte påvirket av tjenestene partnerne utfører. Dette er ettersom det er deres tjenester og produkter partnerne tilbyr til sine kunder, og dermed binder Google Ireland til å levere tjenester til.

Som nevnt ved den tidligere agentregelen er det mulig for Google Partners å administrere kundekontoer og opprette annonseringskontoer på vegne av sine kunder, og i slike tilfeller vil aktøren anses å inngå kontrakter på vegne av Google Ireland (Google, 2018b). Det er i tillegg tilstrekkelig at en partner har en hovedrolle som fører til inngåelsen av kontrakter. Dette kan føre til at også kontraktsinngåelser der Google Partners har hatt en hovedrolle, men ikke faktisk har fullført eller signert avtalen på vegne av kunden, blir omfattet. Dette er trolig gjeldende for Google Partners ettersom de sørger for at det blir inngått avtaler mellom prinsipalen og tredjeparten gjennom deres veiledning til bruk av Googles tjenester. Det er i tillegg et krav om at kontraktene rutinemessig blir inngått uten at det gjøres vesentlige endringer fra Google Ireland. Det er trolig slik at Google Ireland bare autoriserer disse avtalene og i så tilfellet vil kravet være oppfylt. I tilfeller der Google Ireland derimot har innvendinger eller gjør endringer i avtalen, vil ikke vilkåret kunne anses å være oppfylt. Det virker likevel klart at Google Partners enten inngår kontrakter på vegne av kunder eller har en hovedrolle knyttet til avtaler som blir inngått. Det virker også udiskutabelt at Google Partners *vanligvis* gjennomfører disse aktivitetene.

Etter den tidligere agentregelen måtte kontrakter gjøres *i selskapets navn*, men som presentert tidligere har vilkåret blitt utvidet som en følge av BEPS tiltakspunkt 7. Etter den nye regelen vil både bindende kontrakter som skaper rettigheter og forpliktelser for Google Ireland, og kontrakter som på bakgrunn av avtaleforholdet i realiteten er bindende for Google Ireland, føre til at vilkåret kan anses som oppfylt. Hvis Google Partners overfører retten til å bruke en tjeneste eller et produkt som er eid av Google Ireland, vil Google Ireland levere produktet eller tjenesten til en tredjepart.

Google Partners sine virksomhetsområder i Norge er typisk medierådgiving, PR, og konsulenttjenester. Det kan sies at de utfører disse tjenestene som en normal del av sin virksomhet på vegne av Google. Ved drøftelsen av den tidligere agentregelen ble det slått fast

at det foreligger juridisk og økonomisk uavhengighet mellom Google Ireland og Google Partners. Google Partners kan anses uavhengige også under den nye bestemmelsen selv om MTC Art. 5 § 6 har blitt utvidet ved BEPS tiltakspunkt 7. Utvidelsen vil ikke være av betydning for Google Ireland ettersom de lite trolig har eierskap hos noen av sine partnere, og partnerne vil heller ikke være ansvarlige overfor Google Ireland for sine resultater. Det faktum at Google Partners står fritt i å tilby annonsesupport på vegne av andre aktører, taler også for uavhengighet.

De aktiviteter som Google Partners utfører på vegne av Google Ireland kan ikke anses å være av forberedende eller hjelpende karakter. Google Partners gjør mer enn bare markedsføring og promotering i Norge. Blant annet tilbyr de hjelp og tilrettelegging for bruk av Googles tjenester, og de tilbyr å inngå kontrakter på vegne av sine kunder.

Google Partners danner trolig ikke et fast driftssted for Google Ireland i Norge ettersom de opptrer som en uavhengig agent. Selv om de har en hovedrolle ved inngåelse av kontrakter og gjennomfører aktiviteter som ikke er av hjelpende eller forberedende karakter, vil ikke et fast driftssted være tilfellet.

4.5.4 Konklusjon

Som tidligere nevnt kan ikke Google Ireland anses å ha et fast driftssted i Norge gjennom den tidligere agentregelen, men det er imidlertid mer som taler for at Google Ireland har et fast driftssted etter den nye regelen. Google Norway vil trolig konstituere et fast driftssted for Google Ireland gjennom deres økonomiske aktiviteter i Norge. Årsaken til dette er at Google Norway kan ha en hovedrolle ved inngåelse av kontrakter på vegne av Google Ireland. De inngår kontrakter som i realiteten er bindende for Google Ireland, og deres aktiviteter blir ikke omfattet av unntakene i MTC Art. 5 §§ 4 og 6. De økonomiske aktivitetene som representanter fra Google Ireland eller Google Partners utøver, vil trolig ikke medføre et fast driftssted for Google Ireland i Norge.

4.6 Drøftelse

4.6.1 Innledning

Denne delen av utredningen vil ta for seg virkningen av at det konstitueres et fast driftssted i Norge for Google Ireland. Først vil vi se nærmere på tilfeller der kunder selv kjøper og administrerer annonseløsninger på Googles nettside. Deretter vurderer vi hvilken skattemessig effekt et fast driftssted i Norge vil ha for Google. Videre drøfter vi hvorvidt bestemmelsen faktisk er i henhold til sitt formål, som er at økonomisk overskudd i større grad skal beskattes der økonomisk aktivitet utøves og der verdi skapes. På bakgrunn av det ovennevnte ønsker vi å si noe om årsaken til at Google ikke får en større skattebyrde i Norge, og hvordan Googles inntekter potensielt kunne blitt beskattet i Norge. Til slutt tar vi for oss praktiske hindringer knyttet til implementeringen av den nye agentregelen.

4.6.2 Salg gjennom nettside

En del kunder oppretter og administrerer annonseringen selv gjennom Google sine nettsider. Annonsetjenester kan kjøpes i Norge gjennom en Google-nettside som er oversatt og tilpasset norske kunder. Tilpasningen er basert på hvilken lokasjon man har, altså i hvilken stat man befinner seg i når man besøker nettsiden. Det er derfor av betydning om Norge har rett til å beskatte inntekt generert gjennom kunder som ikke inngår kontrakter på bakgrunn av at Google Norway har hatt en hovedrolle. Denne delen av drøftelsen vil avklare i hvilken posisjon dette setter Norge i forhold til beskatning, og om salg gjennom en nettside kan medføre beskatningsrett til staten der transaksjonen gjennomføres.

Dette utdypes i kommentarene til MTC Art. § 5 (OECD, 2014b) under overskriften Electronic Commerce. Disse kommentarene er ikke endret etter BEPS tiltakspunkt 7, og den videre fremstillingen tar utgangspunkt i kommentarnummereringen i mønsterskatteavtalen fra 2014. Kommentarene viser til at en nettside, som består av programvare og elektronisk data, ikke alene kan medføre et fast driftssted (Komm. 5.42.2). Årsaken til dette er at immaterielle verdier per definisjon ikke kan ha en fysisk lokasjon, og kan derfor ikke medføre et fast driftssted etter hovedregelen. En nettside er heller ikke en person som definert i MTC Art. 3, og kan derfor ikke være en agent som inngår kontrakter og dermed skaper et fast driftssted. Dette medfører at en Google-nettside som benyttes av norske kunder, ikke medfører et fast driftssted for det irske selskapet som leverer tjenestene.

Imidlertid lagres og driftes programvaren og de elektroniske dataene som utgjør nettsiden på en server. En server kan ha en fysisk tilstedeværelse og dermed utgjøre et fast driftssted for selskapet som drifter serveren hvis vilkårene etter hovedregelen i MTC Art. 5 § 1 er oppfylt (Komm. 5.42.2). En server kan være et *forretningssted*, men det kreves i tillegg at selskapet har disposisjonsrett til serveren, at den *geografisk og tidsmessig fast*, og at virksomhet *drives gjennom* den.

Generelt er det vanlig praksis at de som driver en nettside ikke selv drifter serveren der nettstedet lagres, og har dermed ikke disposisjonsrett til serveren. Serverne driftes gjerne av internettleverandører eller andre selskap som drifter datasentre. Hvis man selv eier eller leier og opererer serveren hvor nettsiden er lagret, kan stedet hvor dette skjer medføre et fast driftssted for selskapet (Komm. 42.3). Dette gjelder Google som selv eier og drifter flere datasentre, blant annet i Finland og Irland (Google, n.d.-a). Googles servere kan tenkes å være fast i dimensjonene tid og geografi, da det ofte er snakk om store datasentre. Da Googles annonseringstjenester i stor grad er avhengig av at data kan lagres og tilbys, må det kunne legges til grunn at virksomheten drives gjennom serveren. At Google har ansatte ved datasentrene taler også for at virksomhet drives gjennom serveren (Komm. 5.42.6).

Imidlertid er unntaket i MTC Art. 5 § 4 aktuelt. Hvis aktivitetene som utøves gjennom nettsiden som er lagret på serveren er av forberedende eller hjelpende karakter, vil ikke et fast driftssted være tilfelle. Kommentarene viser til et eksempel som skiller mellom en server som tjener en nettside som brukes til markedsføring og produktvisning, og en nettside som også brukes til å gjennomføre salg med betaling og automatisk levering av goder (Komm. 42.9). Sistnevnte nettside leverer tjenester som omfatter mer enn aktiviteter av forberedende eller hjelpende karakterer, og et fast driftssted kan dermed være tilfellet der serveren er lokalisert.

Det er ikke kjent at Google eier eller leier servere som de har disposisjonsrett til og driver virksomhet gjennom i Norge. Imidlertid leier de datasentre flere steder i verden (Alphabet Inc., 2018, s. 20). Om Google leier lagringsplass av internettleverandører som drifter datasentre i Norge, vil dette normalt ikke medføre et fast driftssted. Google har ikke disposisjonsrett til serveren og en internettleverandør vil ikke opptre som en agent etter bestemmelsens vilkår. Dette fremkommer av kommentarene som viser til at slike aktører

generelt ikke inngår kontrakter regelmessig på vegne av prinsipalen, samt at de handler innenfor normal forretningsvirksomhet ved å eie og drifte datasentrene (Komm. 5.42.10).

Google Ireland eier og drifter trolig ikke datasentre i Norge, og de har ikke disposisjonsrett til data som eventuelt lagres gjennom internettilbydere. I tillegg kan ikke en nettside utgjøre et fast driftssted, og det irske selskapet får dermed ikke fast driftssted i Norge på bakgrunn av at norske annonsører kjøper tjenester gjennom deres nettside fra Norge.

4.6.3 Endret skattebyrde for Google til Norge

Da Google Norway kan konstituere et fast driftssted for Google Ireland, vil deler av det irske selskapets inntekter opptjent i det norske markedet kunne skattlegges i Norge, jf. MTC Art. 7 § 1. I henhold til MTC Art. 7 § 2 kan den profitten driftsstedet kunne forventet å generere, hvis det var et separat og uavhengig selskap, beskattes i Norge. Fordelingen av beskatningsrett skal ta hensyn til funksjoner som gjennomføres på driftsstedet, eiendeler som benyttes og risikoen tilknyttet det faste driftsstedet i forhold til resten av selskapet. Agentregelens omfang er endret, men ikke prinsippet bak bestemmelsen. Metoden for å allokere profitt er derfor anvendelig. Derfor medførte regelendringen et behov for supplerende retningslinjer, og disse viser blant annet til et eksempel med en online tilbyder av annonsering (OECD, 2018c, s. 19-20). Tilbyderen har et datterselskap i markedsstaten som gjennomfører markedsføring og support på vegne av dem. Selv om ikke eksemplet viser til en organisering som er helt lik Googles organisering, er likevel eksemplet anvendelig på vår case.

Analysen av fordeling av profitt tar kun utgangspunkt i situasjoner der Google Norway er involvert i inngåelsen av kontrakter. I situasjoner der annonseavtalen inngås av kunden selv på bakgrunn av innvirkning fra representanter fra Google Ireland eller Google Partners, vil inntekten fortsatt tilskrives det irske selskapet. Årsaken til dette er at selv om disse aktørene handler på vegne av Google Ireland, konstituerer de ikke et fast driftssted som krever omfordeling av profitt.

Funksjoner som gjennomføres på det faste driftsstedet er de aktivitetene Google Norway gjennomfører på vegne av Google Ireland, ikke bare aktivitetene som direkte fører til at kontrakter inngås (Komm. 5.99). Dette medfører at aktiviteter av forberedende eller hjelpende karakter, for eksempel annonsering, kan tas med i betraktningen. Profitt som henføres til disse aktivitetene kan dermed bli skattepliktig i Norge (Komm. 5.77).

Hvis salg av annonseplass skyldes funksjoner utført av ansatte i Google Norway, skal det faste driftsstedet tilskrives rettighetene og forpliktelsene fra transaksjonen mellom Google Ireland og kunden. Som eksemplet i retningslinjene anfører, vil en situasjon der Google Norway gjennomfører markedsføring og er ansvarlige for å bestemme hensiktsmessig annonseringsbudsjett, type og form for annonser, innebære at de i substans har solgt annonseplass (OECD, 2018c). Dette innebærer at de også skal tilskrives risikoen forbundet med å inngå annonseavtalen med kunden. At Google Norway hadde 37 ansatte i 2016 begrenser omfanget av funksjoner som kan gjennomføres på driftsstedet (Google Norway AS, 2017). At noen av de ansatte trolig også har andre arbeidsoppgaver enn å handle på vegne at Google Ireland er sannsynlig, og verdien disse skaper skal ikke tas med i vurderingen av det faste driftsstedet (Komm. 5.100).

I tillegg vil det være en intern transaksjon, salg av annonseplass, mellom det faste driftsstedet og Google Ireland, noe som reduserer det faste driftsstedets profitt. Den interne transaksjonen skal fastsettes i tråd med armlengdeprinsippet (OECD, 2018c). Prisen skal reflektere det Google Ireland ville fått ved å selge rettighetene til annonseplass til en uavhengig part som gjennomfører lignende aktiviteter under samme forhold som Google Norway. At Google tilbyr kundetilpassede annonseringsløsninger på et bredt spekter av plattformer basert på avansert teknologi og innsamling av data, taler for at internprisen skal settes høyt i forhold til salgsinntektene som allokteres til det faste driftsstedet. Denne internprisen tar hensyn til kostnadene forbundet med utviklingen av teknologien og konkurransefortrinnet Google har.

At det utøves få funksjoner i Norge tilknyttet utviklingen av teknologien og at risikoen knyttet til kundens opplevelse av tjenesten primært er basert på hvordan teknologien bak annonseplattformen er utformet, vil redusere profitten som allokteres til det faste driftsstedet. Det norske driftsstedet kan ikke sies å ha økonomisk eierskap til teknologien bak annonsetjenestene, og rettighetene til å benytte seg av teknologien vil kunne fradras i sin helhet. I tillegg skal betalingen Google Norway mottar for å yte tjenester til Google Ireland fradras, da forutsetningene for allokering av profitt bygger på at de er et uavhengig og selvstendig selskap som i stedet mottar inntekt fra kunden. Andre kostnader som påløper det faste driftsstedet skal også fradras den skattepliktige inntekten.

Dette viser at å redusere kravet til hvilken kompetanse som kreves av en agent for å skape et fast driftssted, ikke nødvendigvis øker beskatningen til marksstaten. Dette skyldes blant annet at metoden for tilskrivelse av profitt til det faste driftsstedet ikke er endret. Metoden for

tilskrivelse av profitt tar i likhet med agentregelen primært utgangspunkt i funksjoner som utøves på driftsstedet. At multinasjonale digitale selskap som Google ofte har få funksjoner i markedsstaten, medfører at skattebyrden ikke øker signifikant selv om et fast driftssted foreligger. Hvorfor ikke skattebyrden blir betydelig større i stater der inntekt genereres og om regelendringen er i tråd med bestemmelsens formål drøftes i det følgende.

4.6.4 Regelendringen i lys av bestemmelsens formål

Bestemmelsens formål, særlig etter BEPS tiltakspunkt 7, er at en større del av profitten skal beskattes der økonomisk aktivitet utøves og der verdi skapes (OECD, 2015d, s. 3). Det må derfor vurderes hvor verdien skapes for et multinasjonalt digitalt selskap. Det kan være der beslutninger tas, der teknologien utvikles, der data samles inn eller gjennom transaksjoner og interaksjon med kunder og brukere.

Agentregelen tar sikte på å fordele mer beskatningsrett til staten der salgfunksjoner medfører verdiskapning for kunden gjennom en transaksjon. Bestemmelsen fanger opp situasjoner der tilstrekkelig involvering fra tilbyder gjennom fysisk tilstedeværelse medfører at en transaksjon gjennomføres. Kravet til involvering fra tilbyder er redusert, og i så måte er regelen i større grad i tråd med formålet da verdi skapes gjennom at salgfunksjoner skaffer flere kunder eller utvider allerede eksisterende kundeforhold i staten. Man ser nå i større grad på substansen i funksjoner som gjennomføres og bidraget inn i forhandlingsprosessen. Det som tradisjonelt har blitt ansett som support- og markedsføringsaktiviteter kan omfattes i den grad det fører til kontraktinngåelse og dermed skaper verdi for et selskap. Skatteetaten påpekte i intervjuet at den nye bestemmelsen er mindre firkantet, og at en funksjonell tolkning av agentens handlinger medfører at bestemmelsen er vanskeligere å unngå. Bestemmelsen tar sikte på omdistribuering av beskatningsrett i tråd med formålet, og hvis funksjonene som utøves er betydelige, vil metoden for fordeling av profitt legge til rette for at markedsstaten har rett til å beskatte mer. Skatteetaten påpekte også at den nye agentregelen strekker seg lengre enn tidligere, men det er ikke meningen at den skal omfatte mer enn det som åpenbart blir omfattet.

Imidlertid vil bruk av IKT redusere behovet for å ha funksjoner i markedsstaten. Om endringen i bestemmelsen strekker seg langt nok til å fange opp dette er mindre klart. For at agenten skal kunne danne et fast driftssted, er det vesentlig at agenten har en hovedrolle, noe som innebærer å overbevise kunden. Hvis en hovedrolle kun ses i sammenheng med menneskelig interaksjon med kunden, vil en hovedrolle lettere kunne oppnås når mye av samhandlingen med kunden

foregår digitalt. På den annen side vil en hovedrolle som sammenlignes med all samhandling med kunden, også automatisert kommunikasjon, medføre at det kreves mer av agenten for at en hovedrolle skal kunne oppnås. Det er klart at kravene til agenten er redusert, og at digitalisering gjør at det skal mindre til før man har en hovedrolle. Eksempelvis vil det som tidligere har blitt ansett som markedsføring, nå kunne innebære å overbevise kunden. På den annen side peker Skatteetaten på at betydningen av digitale løsninger må tas med i betraktningen av hva som er en hovedrolle. Årsaken er at kunder normalt ikke bare overbevises av agentens opptreden isolert sett. Kunden overbevises også av selve tjenesten som markedsføres og prisen på denne.

Da en hovedrolle er definert som å overbevise kunden, ser det altså ut til at kundens subjektive betraktninger skal tas med i vurderingen, noe som kan tenkes vanskelig for skattemyndigheter å kartlegge. Skatteetaten mener at hvis objektive kriterier legges til grunn, vil en hovedrolle lettere konstitueres, eksempelvis hvis det kan dokumenteres at et salgsmøte er gjennomført og at kunden kjøpte tjenesten i ettertid. På den annen side kan det tenkes at terskelen for fast driftssted blir uforholdsmessig lav i forhold til formålet da agentens handlinger nødvendigvis ikke er betydelige.

Når transaksjoner gjennomføres utelukkende digitalt gjennom IKT vil ikke bestemmelsen fordele beskatningsrett til markedsstaten. Bestemmelsen skiller derfor prinsipielt mellom å gjennomføre forhandlinger fysisk ved å oppsøke kunden og forhandlinger som gjennomføres over video, telefon og e-post. Selv om samhandling mellom kunde og tilbyder kan være like omfattende og utfallet er det samme i begge situasjonene, vil kildestatsbeskatningen bli ulik. Begge situasjonene medfører at verdi skapes i markedsstaten gjennom en transaksjon med kunden, men omfanget av funksjoner som utøves i markedsstaten er redusert i sistnevnte scenario. At det ikke utføres funksjoner i markedsstaten taler imidlertid for at deres rett til beskatning ikke er selvsagt. Immateriell- og intellektuell kapital er ofte utviklet utenfor markedsstaten, og en stor del av verdiskapningen foregår derfor andre steder. At man ikke er fysisk til stede i markedsstaten er ikke nødvendigvis skatteplanlegging, men en bedriftsøkonomisk gunstig måte å gjennomføre forretninger muliggjort av utviklingen i teknologien. Det ser dermed ut til at bestemmelsen i størst grad fanger opp de tilfellene der unngåelsesstrategier er benyttet, mens situasjoner der digitalisering har medført mindre tilstedeværelse i markedsstaten i mindre grad rammes.

I tillegg skjer verdiskapning for digitale selskap i interaksjon med kunden, blant annet gjennom innsamling av data, uten at dette karakteriseres som inntekt som er gjenstand for beskatning (OECD, 2015a, s. 64-74). Dette skyldes at brukerinteraksjonen ikke nødvendigvis medfører en finansiell transaksjon mellom selskapet og brukeren. Imidlertid er teknologien og tjenesten som tilbys avhengig av innsamling av data. Eksempelvis er Google avhengig av data om brukerne i Norge for å kunne tilby tilpasset annonsering. Det kan derfor sies at verdi skapes der data samles inn og der brukerne interagerer med Google. Dette gjør annonsering mer lønnsomt, og annonsørene vil derfor være villige til å betale mer for tjenestene. I tillegg bruker Google data til å forbedre tjenestene, og data kan i noen tilfeller også selges til andre (Google, 2017a). Dette er forhold som taler for at digitale selskap i større grad skaper verdi der brukerne er. Dette er aspekter regelendringen ikke tar hensyn til i den grad dette ikke reflekteres i prisen annonsørene må betale. Årsaken til dette er at bestemmelsen fokuserer på hvor de enkelte funksjoner utøves. Fysisk tilstedeværelse er fortsatt det avgjørende, og da verdien av innsamling av data og brukernes interaksjon er immaterielle verdier, vil ikke dette medføre et fast driftssted og beskatningsrett til markedsstaten.

I den grad brukerinteraksjon og innsamling av data skaper verdi, kan det hevdes at endringen i bestemmelsen ikke strekker seg langt nok i forhold til formålet om at profitt skal beskattes der økonomisk aktivitet utøves og der verdi skapes. Det samme er tilfellet i forhold til salg som gjennomføres utelukkende digitalt uten noen form for fysisk tilstedeværelse i staten. Imidlertid skjer mye av verdiskapningen før kunden interagerer med tjenestene, og omfanget av inntekt som genereres i markedsstaten kan være begrenset. Dette taler for at beskatningsretten til markedsstaten ikke kan overdrives. På den annen side det tvilsomt om fysisk tilstedeværelse som terskel for markedsstatens beskatningsrett er hensiktsmessig overfor digitale selskap. Et fast driftssted er en terskel som skal fange opp i hvilken grad et selskap deltar i det økonomiske livet i en annen stat. I forhold til formålet har ikke denne terskelen tatt digitaliseringens karakteristikk tilstrekkelig i betraktning.

4.6.5 Årsaken til at Google ikke får større skattebyrde i Norge

Som man ser vil ikke det faktum at et selskap skaper betydelige verdier i en stat nødvendigvis medføre at skattebyrden i staten blir større etter regelendringen grunnet digitaliseringen og dens virkninger. Analysen viser at Google til dels unngår fast driftssted ved at representanter fra Google Ireland gjennomfører salg mot norske kunder og at deler av arbeidet er outsourcet til Google Partners. Dette skyldes ikke nødvendigvis utstrakt skatteplanlegging. Det kan være

bedriftsøkonomiske årsaker bak en slik organisering som den nye agentregelen ikke fanger opp.

BEPS-action 1 (OECD, 2015a) peker på en rekke kjennetegn ved den digitale økonomien som har betydning for beskatning, og som potensielt også kjennetegner Googles organisering og forretningsvirksomhet. Et digitalt selskap som Google er i stor grad avhengig av immaterielle eiendeler som teknologien og softwaren bak annonsetjenesten. Sammen med brukerdata muliggjør teknologien segmentering av kunder, kundetilpasset annonsering og mulighet for å analysere annonsenes presentasjon (Google, 2018a). Google sier i sin årsrapport at de vil fortsette å investere tungt i forskning og utvikling, og i 2016 utgjorde kostnader til forskning og utvikling 15,5 % av Googles inntekter (Alphabet, 2017). Google gjennomfører det meste av forskning og utvikling i USA, mens tilbudet av de teknologiske løsningene har en global rekkevidde. Å overføre rettighetene til immaterielle eiendeler innad i et konsern er vanlig, og hvem som har det juridiske eierskapet til de immaterielle eiendelene kan være påvirket av ønsket om lavest mulig beskatning (OECD, 2015a). Dette er noe Google har utnyttet ved at Google-selskap hjemmehørende i skattefavoriserende stater som Delaware og Bermuda, har rettighetene til de immaterielle eiendelene. For skattemyndigheter kan det være vanskeligere å avgjøre hvem som har det økonomiske eierskapet til immaterielle eiendeler enn det er til materielle eiendeler med fysisk plassering. Dermed vil ikke nødvendigvis beskatningen gjenspeile hvem som har utviklet eiendelene, samt hvem som bærer risikoen tilknyttet dem.

Videre medfører IKT at digitale selskap har en global rekkevidde som ikke begrenses av hvor de utøver salgfunksjoner eller hvem i konsernet som eier de immaterielle eiendelene. Bruk av avanserte algoritmer, Big Data til analyse, og robotiserte supportfunksjoner er ikke skatteplanlegging. Å ta i bruk slik teknologi øker produktiviteten og kvaliteten på tjenestene og er derfor bedriftsøkonomisk lønnsomt. Google er i førersetet globalt ved å ta i bruk teknologi i interaksjon med kunden, noe som sannsynligvis er en årsak til at de ikke har flere ansatte i Norge. Googles opphoping av forretningsfunksjoner i Irland har av mange utenforstående blitt beskrevet som skatteplanlegging. At representanter fra Google Ireland handler med norske kunder kan forklares ut ifra et ønske om å unngå fysisk tilstedeværelse og kildestatsbeskatning i Norge. På den annen side er det kostbart å drive virksomhet fra ulike stater da det krever utstrakt koordinasjon og kommunikasjon. Dette kan også være med på å forklare hvorfor det meste av salget i Europa skjer fra et sted. Å kommunisere med kunden digitalt er billigere enn å besøke kunden, og kvaliteten blir ikke nødvendigvis noe dårligere gitt teknologien som brukes.

Det kan hevdes at Google aktivt unngår faste driftssteder, men i den grad det er tilfellet vil dette i større grad fanges opp av den nye bestemmelsen. At skattebyrden ikke kan tenkes å øke signifikant kan imidlertid skyldes at regelendringen ikke er tilpasset utviklingen i den digitale økonomien. Digitale annonseringsløsninger er i likhet med andre digitale tjenester i stadig utvikling, men lovgiverne har ikke klart å holde følge. Arbeidet med BEPS har gått i rakettfart i skatteavtalesammenheng, men den teknologiske utviklingen går fortere.

4.6.6 Hvordan beskatte Googles inntekter i Norge

Som drøftelsen viser vil sannsynligvis ikke endringen i agentregelen medføre betydelig større skattebyrde for Google i Norge. Til dels fordi selskapet kan tenkes å unngå bestemmelsen, og til dels fordi regelendringen ikke strekker seg langt nok i forhold til multinasjonale digitale selskap. Mulighetene for skatteplanlegging vil reduseres gjennom andre tiltakspunkt i BEPS-prosjektet, og det er ventet at kombinasjonen av tiltakspunkt vil medføre at multinasjonale digitale selskap som driver utstrakt skatteplanlegging, vil få en større skattebyrde. Mange av tiltakspunktene er ikke i samme grad som tiltakspunkt 7, direkte rettet mot å tilskrive beskatningsrett til markedsstaten. Reduserte muligheter for å flytte overskudd til lavskatteland vil likevel gjøre det vanskeligere å unngå beskatning, og det er derfor ventet at beskatning til markedsstaten vil øke. På denne måten vil også andre tiltakspunkt medføre høyere beskatning der selskap skaper verdi gjennom økonomisk aktivitet.

En BEPS-rapport fra 2018 viser at en del multinasjonale selskap allerede har endret sine forretningsmodeller (OECD, 2018e, s. 107). Flere selskap har redusert omfanget av fjernsalg og i større grad tatt i bruk lokale distribusjonskanaler. Dette er blant annet tilfellet for Google i New Zealand. Omstruktureringen kan medføre at inntekt generert fra kunden opptjenes der salget gjennomføres. Dette har for noen stater medført høyere skattegrunnlag fordi de nå beskatter inntekt fra kunden istedenfor betaling for leveranse av konserninterne tjenester. Andre stater har ikke opplevd høyere skattegrunnlag fordi funksjoner som gjennomføres i staten kan være begrenset, samt at det er usikkerhet rundt allokeringen av inntekt.

Internprising av konserninterne transaksjoner

En annen tilnærming for å tilskrive beskatningsrett til Norge er å gå helt bort fra en fast driftsstedbetraktning, og heller se på internprising av konserninterne tjenester. Google Norway genererer kun inntekter gjennom å yte tjenester til andre Google-selskap, og primært Google Ireland (Google Norway AS, 2017). Denne inntekten reflekterer kostnaden ved å drive

virksomhet i Norge pluss en margin. Fra et skatteplanleggingsperspektiv er det gunstig for Google å underestimere inntekten i Norge da skattesatsen her er høyere enn i Irland. Imidlertid har norske skattemyndigheter mulighet til å justere den skattepliktige inntekten etter sktl. § 13-1 1. ledd (1999) hvis inntekten er redusert på grunn av interessefellesskap. Justeringen skal skje i samsvar med armlengdeprinsippet i sktl. § 13-1 3. ledd. Dette innebærer at hvis Googles inntekter ikke reflekterer markedsmessige forhold skal inntekten oppjusteres som om et interessefellesskap ikke hadde foreligget. Da Google Ireland er hjemmehørende i Irland, en stat Norge har en skatteavtale med, skal OECDs retningslinjer for internprising anvendes, jf. sktl. § 13-1 4. ledd og MTC Art. 9 § 1. Retningslinjene er de samme som anvendes ved allokering av profitt til et fast driftssted (OECD, 2017c, Komm. 7.22). Justert skattepliktig inntekt vil dermed kunne bli den samme som når det tas utgangspunkt i et fast driftssted.

Hvis norske skattemyndigheter har justert Google Norways skattepliktige inntekt, kan det tenkes at Googles skattekostnad i Norge reflekterer omfanget av funksjoner og tilknyttet risiko, samt eiendeler som benyttes. At skattekostnaden da ikke er høyere kan til dels skyldes at funksjoner som gjennomføres i Norge ikke er betydelige. På den annen side kan det hevdes at retningslinjene for internprising ikke fanger opp virkningen av digitaliseringen.

Retningslinjene for internprising av konserninterne transaksjoner er revidert i BEPS-tiltaks punkt 8-10. Tiltakspunktene sikrer at prising av eksempelvis immaterielle eiendeler i større grad reflekterer hvem som har det økonomiske eierskapet og den tilknyttede risikoen. Imidlertid tar ikke de nye retningslinjene utgangspunkt i verdien av innsamling av data og brukerinteraksjon, og det kan tenkes at beskatningsretten til kildestaten ikke vil endres betraktelig.

Signifikant digital tilstedeværelse

OECDs midlertidige rapport om beskatning av den digitale økonomien tar for seg ulike løsninger for allokering av profitt tilknyttet digitale selskap (OECD, 2014a, s. 142-146). Blant dem var endringen i agentregelen, som ble ansett som et virkemiddel for å øke skattebyrden for multinasjonale digitale selskap i markedsstaten. Rapporten gjør det imidlertid klart at endringen vil ha begrenset effekt og at andre virkemidler er nødvendig for å sikre tilstrekkelig beskatning. Å endre agentregelen, samt modifisere unntakene fra fast driftssted, ble videreført i tiltaks punkt 7, og tatt inn i endringstraktaten. Dette er ikke tilfellet for de andre løsningene som rapporten omtaler.

Blant annet diskuterer rapporten mulighetene for at et fast driftssted kan dannes på bakgrunn av *signifikant digital tilstedeværelse*. En slik bestemmelse kan ramme selskap som har minimal fysisk tilstedeværelse i en stat. Blant annet ved at skattepliktig tilstedeværelse avgjøres på bakgrunn av faktorer som antall kontrakter som inngås digitalt eller antall aktive brukere på en plattform. Ventet virkning ville vært at karakteristikker ved den digitale økonomien, som muligheten til å selge i et marked uten fysisk tilstedeværelse, verdien av data og brukerinteraksjon, ville blitt hensyntatt ved beskatning.

Å implementere en slik tilnærming ville være en betydelig endring skatterettslig. Løsningen ville forringet det mest elementære ved retten til å beskatte profitt utenfor hjemstaten, fysisk tilstedeværelse. At denne løsningen ikke ble videreført, skyldes trolig at det ikke har vært tilstrekkelig politisk vilje for å gjennomføre et så stort steg. Beskatningsrett basert på *signifikant digital tilstedeværelse* ville kunne medføre mer dobbeltbeskatning, noe som ikke er ønskelig. I tillegg stiller en slik løsning spørsmål ved om formålet med å tilskrive beskatningsrett til kildestaten trekkes for langt, gitt det begrensede antall funksjoner som gjennomføres i markedsstaten. At EU-kommisjonen nå har foreslått løsninger basert på samme prinsipper, tyder imidlertid på at det er politisk uenighet rundt dagens beskatning av multinasjonale digitale selskap (European Commission, 2018a).

En variant som i mindre grad går vekk fra prinsippet om fysisk tilstedeværelse er beskatningsrett basert på *signifikant tilstedeværelse* (OECD, 2014a, s. 146). En slik løsning er basert på at man fortsatt har noe fysisk tilstedeværelse, men at man i større grad enn tidligere tar hensyn til digitaliseringens karakteristikker, interaksjonen med kunder og innsamling av data. Bestemmelser basert på dette er introdusert i flere staters internrett, deriblant Israel (OECD, 2018e, s. 137). Når bestemmelsen innføres i internretten, vil den kun få betydning overfor stater man ikke har skatteavtale med. MTC Art. 2 (OECD, 2017c) stadfester at skatteavtalene begrenser internrettslig beskatningsrett overfor inntektsskatter og lignende skatter (OECD, 2018e, s. 181). I tillegg kan internrettslige bestemmelser medføre dobbeltbeskatning. Dette viser at unilaterale løsninger nødvendigvis ikke er anvendelige på et multinasjonalt problem.

Google-skatt på digitale transaksjoner

Et forslag har vært å utrede en egen Google-skatt i Norge (Bastholm, 2017). Google-skatten bygger på anbefalinger fra EU-kommisjonen og innebærer brutto kildebeskatning på ulike kategorier inntekt slik som inntekt fra digital annonsering til en skattesats på 3 % (European

Commission, 2018b). Internrettslige hjemler for beskatning på digital inntekt vil også begrenses av skatteavtaler. Dermed vil en unilateral Google-skatt kun få virkning overfor stater Norge ikke har skatteavtale med. Dette vil medføre at effekten på skatteprovenyet ikke blir betydelig, samt at like konkurransevilkår gjennom relativt lik skattebyrde ikke oppnås. Imidlertid ble forslaget innstilt 8. mars 2018 og regjeringen vil derfor ikke utrede en norsk Google-skatt (Stortinget, 2018). Dette skyldes ikke nødvendigvis at regjeringen ikke har troen en Google-skatt, men at de ønsker å finne en løsning som står seg over tid (NTB, 2018).

OECDs siste rapport om beskatning av digitale tjenester kommer ikke med nye løsninger knyttet til beskatning av digitale selskap (2018e, s. 171-173). Dette skyldes manglende konsensus mellom stater og mulighetene for skadelige effekter på økonomien. Økt beskatning av digitale selskap kan redusere insentiver til å investere og dermed bremse veksten. Det argumenteres også for faren for dobbeltbeskatning og administrative utfordringer.

4.6.7 Praktiske hindringer

For at en endring i mønsterskatteavtalen skal få effekt i en bilateral skatteavtale mellom to stater, må begge statene ha skrevet under endringstraktaten og ratifisert den. Både Irland og Norge skrev under endringstraktaten 7. juni 2017 (OECD, 2018d). At Norge har signert avtalen betyr i prinsippet kun at Norge politisk sett støtter innholdet i avtalen. Hvis Norge forplikter seg til å følge avtalen gjennom ratifisering, vil den få betydning for allerede utarbeidede skatteavtaler (Strand, 2018). Finansdepartementet tok ved signeringen sikte på å fremme en proposisjon for Stortinget i løpet av høsten 2017 (Finansdepartementet, 2017a), men dette har i ettertid blitt endret til i løpet av 2017/2018 (Finansdepartementet, 2017b, s. 238). Norge har i likhet med Irland ikke ratifisert avtalen, men de har uttrykt støtte til endringstraktatens innhold, og det er derfor ventet at de vil ratifisere den.

I tillegg må begge statene godkjenne de samme endringene som fremsatt i endringstraktaten. Endringen i MTC Art. 5 fremkommer av endringstraktaten Art. 12, der § 4 gir mulighet for å reservere seg mot endringen i bestemmelsen om fast driftssted (OECD, 2016). En stat som godtar endringen skal meddele hvilke artikler i de bilaterale avtalene endringen gjelder for, og hvilke reservasjoner som er gjort, og dette skal publiseres på OECDs nettsider (OECD, 2018d).

Det er viktig å nevne at det er statene selv som bestemmer om de ønsker å ta i bruk den nye bestemmelsen for fast driftssted. De kan selv bestemme hvilke stater de ønsker å gjøre avtalen

gjeldende for og hva som skal inngå i hver bilateral avtale. Det er sjelden at skatteavtaler blir inngått uten at det gjøres spesifikke tilpasninger mellom statene som inngår avtalen.

Per 22. mars 2018 har Norge godkjent endringen i agentregelen i 28 av sine 90 skatteavtaler, inkludert Irland (OECD, 2017b). Irland har derimot reservert seg mot endringen i agentregelen i alle sine skatteavtaler, inkludert Norge (OECD, 2017d). Dette medfører at endringen i agentregelen ikke vil trå i kraft mellom Norge og Irland selv om statene ratifiserer avtalen. Irland kan imidlertid gjøre endringer og trekke tilbake sin reservasjon, men det er lite som tyder på det nå.

Norge kan dermed ikke beskatte Google Irelands inntekt opptjent gjennom et fast driftssted konstituert på bakgrunn av den nye agentregelen. Den nåværende skatteavtalen mellom Norge og Irland vil være gjeldende, og agentregelen i den norsk-irske skatteavtalen er tilsvarende den som fremkommer i mønsterskatteavtalen fra 2014.

Internrettens mulige begrensninger

Kravet om fast driftssted i mønsterskatteavtalen er strengere enn den internrettslige hjemmelen for beskatning av utenlandsk virksomhet i sktl. § 2-3 1. ledd bokstav b (1999). Dette har medført at den internrettslige grensen for beskatning har vært lite relevant da Norges mange skatteavtaler har begrenset bestemmelsens virkeområde. Imidlertid vil reduserte krav til hva som anses som et fast driftssted sette spørsmålsteget ved hvor langt den internrettslige bestemmelsen strekker seg. Selv om Norge i større grad skulle få tildelt beskatningsrett overfor multinasjonale digitale selskap på bakgrunn av endringer i skatteavtalene, vil begrensninger i intern rett likevel kunne medføre at Norge ikke har rett til å beskatte inntekten.

Etter sktl. § 2-3 1. ledd bokstav b (1999) må det utenlandske selskapet utøve eller delta i virksomhet som drives eller bestyres herfra. Det er ikke omtvistet at Google Ireland utøver virksomhet i Norge gjennom Google Norway. Videre må virksomheten drives i Norge. Google Norway utøver virksomhet på det irske selskapets regning og risiko. Virksomheten er av tilstrekkelig omfang og varighet, og den er egnet til å gå med overskudd. Skatteloven behandler ikke virksomhet drevet gjennom en agent på samme måte som mønsterskatteavtalen. Imidlertid viser rettspraksis, Rt. 1928 s. 1108, at en uavhengig agent ikke medfører skatteplikt for det utenlandske selskapet (Zimmer, 2017, s. 194). På den annen side vil virksomhet drevet gjennom en avhengig agent, slik som Google Norway, medføre at vilkåret er oppfylt. Heller ikke krav om fullmakt behandles, men det stilles et krav om at det

må være tilstrekkelig sammenheng mellom fortjenesten og den virksomheten som er utøvet (Stoveland, 2017, Lovkommentar 51). Dette innebærer at aktiviteter av forberedende eller hjelpende karakter, som internrettslig betegnes som støttedfunksjoner, ikke medfører at vilkåret er oppfylt. Det kan derfor drøftes hvorvidt en hovedrolle ved inngåelse av kontrakter som bare i realiteten er bindende for det utenlandske selskapet, er tilstrekkelig. Trolig vil vilkåret være oppfylt da Google Norway gjennomfører markedsføring og support som fører til at kunder i Norge inngår kontrakter. De driver virksomhet i skatterettslig forstand, og det er en klar sammenheng mellom den aktiviteten Google Norway gjennomfører og fortjenesten Google Ireland får fra salg til norske kunder.

Hvis OECD reduserer terskelen for beskatning av utenlandsk virksomhet ytterligere, er det mulig at den internrettslige bestemmelsen innskrenker beskatningsretten. Hvis kravet reduseres til signifikant digital tilstedeværelse, og det avgjørende for beskatning eksempelvis er antall kontrakter som inngås digitalt, er det ikke sikkert at vilkåret om at det må drives virksomhet i riket er oppfylt. Det samme gjelder for beskatningsrett overfor verdi som skapes på bakgrunn av brukerinteraksjon eller data generert gjennom digitale plattformer. Det er kravet om fysisk tilstedeværelse, internrettslig betegnet som stedlig tilknytting, som ikke kan anses oppfylt.

Hvordan skatteloven § 2-3 1. ledd bokstav b stiller seg i forhold til digitale selskap som driver virksomhet i Norge, er i liten grad behandlet grunnet bestemmelsens manglende relevans. Imidlertid behandler Gjert Melsom problemstillingen i artikkelen *Internett og immaterielle eiendeler* (2000). Han viser til at det i likhet med mønsterskatteavtalen sannsynligvis et krav om at den digitale virksomheten minst drives gjennom en server i Norge. Hvis virksomheten ikke drives gjennom en server viser Melsom til at det må være snakk om spesielt omfattende aktiviteter, for eksempel at de digitale produktene tilpasses i tett samarbeid med kundene og det tilbys jevnlig support.

Det er imidlertid ikke ventet at skatteloven § 2-3 1. ledd bokstav b i praksis vil få en begrensende effekt. Årsaken til dette er at Finansdepartementet har uttalt at Norge bør følge OECDs anbefalinger tilknyttet BEPS-prosjektet, og dermed se på behovet for å vurdere rekkevidden av sktl. § 2-3 1. ledd bokstav b. (Finansdepartementet, 2015-2016). Norske myndigheter har generelt uttrykt et ønske om å i større grad beskatte multinasjonale digitale selskap som genererer inntekt i Norge, og en revisjon av den internrettslige bestemmelsen kan

dermed bli aktuelt. På den annen side har de også uttrykt at de ønsker å avvente en internasjonal løsning, så problemstillingen vil trolig ikke aktualiseres enda.

5. Konklusjon

Som følge av digitalisering og økt globalisering har det nasjonale og internasjonale skattesystemet møtt en rekke utfordringer. Dagens skattesystem er i liten grad utformet for å fange opp nye måter å drive virksomhet på, og gjennom utstrakt skatteplanlegging har multinasjonale digitale selskap unngått beskatning. En betraktning av fast driftssted kan være et viktig virkemiddel for å sikre rettferdig beskatning av selskap som driver virksomhet på tvers av landegrensler. Gjennom vår utredning har vi sett på om endringen i agentregelen vil føre til at Google Ireland får et fast driftssted i Norge gjennom bruk av agent. Problemstillingen i vår utredning har vært følgende:

Vil den nye agentregelen ta opp kampen mot BEPS og digitalisering og medføre at Google får en større skattebyrde i Norge basert på den økonomiske aktiviteten som utøves og verdien som skapes?

Første delen av analysen tok for seg den tidligere og den nye agentregelen, og vi så nærmere på om endringen fører til at Google får et fast driftssted i Norge. Den mest betydningsfulle endringen i agentregelen kan sies å være utvidelsen av det å ha fullmakt til å inngå kontrakter. Mens aktøren tidligere måtte ha fullmakt til å inngå kontrakter på vegne av et selskap, er det nå tilstrekkelig at en aktør har *en hovedrolle* som medfører at kontrakter inngås uten at prinsipalen gjør vesentlige endringer. En annen avgjørende endring er utvidelsen av vilkåret *i selskapets navn*. Ved den tidligere agentregelen blir bare kontrakter som er bindende for prinsipalen omfattet. Under den nye bestemmelsen vil også kontrakter som på bakgrunn av avtaleforholdet i realiteten er bindende for Google Ireland, føre til at vilkåret er oppfylt.

Etter en grundig gjennomgang av tjenester og aktiviteter som gjennomføres av aktører Google Ireland benytter seg av i det norske markedet, har vi kommet frem til at Google Ireland anses å ha et fast driftssted i Norge under den nye agentregelen. Dette på bakgrunn av at Google Norway er en avhengig agent som handler på vegne av Google Ireland. De har en hovedrolle knyttet til inngåelse av kontrakter med kunder i det norske markedet, og disse kontraktene godkjennes rutinemessig av Google Ireland. At Google Ireland får et fast driftssted i Norge under den nye agentregelen medfører at de kan bli skattepliktig til Norge.

De øvrige aktørene vi har sett nærmere på vil ikke konstituere et fast driftssted for det irske selskapet. Representanter fra Google Ireland som henvender seg til det norske markedet,

inngår trolig ikke *vanligvis* kontrakter i Norge og kravet om fysisk tilstedeværelse er dermed ikke oppfylt. Google Partners kan ikke anses å være en *avhengig* agent ettersom de normalt tilbyr annonsesupport, også på vegne av andre selskap. Heller ikke det at kunder selvstendig inngår kontrakter på Googles nettside medfører et fast driftssted for Google Ireland i Norge.

Deretter så vi nærmere på betydningen av at Google Ireland kan få et fast driftssted i Norge. Googles skattebyrde i Norge blir ikke nødvendigvis vesentlig større selv om et fast driftssted konstitueres. Årsaken til dette er at funksjoner som gjennomføres på det faste driftsstedet ikke er betydelige gitt det begrensende antall ansatte som trolig handler på vegne av Google Ireland. I tillegg vil en intern transaksjon som reflekterer verdien av tjenesten, som ikke utvikles i Norge, redusere profitten allokert til det faste driftsstedet. At Google tilbyr kundetilpassede annonseringsløsninger på et bredt spekter av plattformer basert på avansert teknologi og innsamling av data, taler for at den skattepliktige inntekten vil bli betydelig redusert.

Den nye bestemmelsen fanger i større grad opp tilfeller der unngåelsesstrategier er benyttet. Blant annet fordi den nye agentregelen er mindre firkantet, og fordi man i større grad vurderer substansen i agentens handlinger og om disse i realiteten binder prinsipalen. I forhold til digitalisering er ikke effekten like tydelig. Den teknologiske utviklingen har muliggjort strukturering som krever liten grad av tilstedeværelse i staten, og fysisk tilstedeværelse er fortsatt det avgjørende for at det konstitueres et fast driftssted. De økonomiske aktivitetene må gjennomføres i Norge for at vurderingen skal medføre beskatningsrett til Norge. I tillegg tar metoden for allokering av profitt, i likhet med agentregelen, utgangspunkt i de funksjonene som gjennomføres på det faste driftsstedet.

At Google har begrenset økonomisk aktivitet i Norge taler på den ene siden for at Norges rett til å beskatte selskapet ikke er selvsagt. På den annen side genererer selskapet betydelige inntekter gjennom norske kunder og dette taler for at skattebyrden ikke i tilstrekkelig grad vil reflektere verdien som skapes her. Særlig i de tilfellene der transaksjoner skjer utelukkende digitalt vil ikke endringen i agentregelen ha effekt. I tillegg skjer mye av verdiskapningen i interaksjon med kunden og gjennom innsamling av data. Dette taler for at digitale selskap i større grad skaper verdi der kundene er, enn der selskapet er fysisk lokalisert. Dette setter spørsmål ved om fysisk tilstedeværelse er riktig terskel for beskatning av multinasjonale digitale selskap.

Arbeidet med BEPS-prosjektet har gått raskt i skattemessig sammenheng, men ikke raskt nok til å holde tritt med den teknologiske utviklingen. Til tross for dette er det ventet at muligheten for skatteplanlegging reduseres gjennom andre tiltakspunkt, og dermed at multinasjonale digitale selskap vil få større skattebyrde der selskapene skaper verdi gjennom økonomisk aktivitet.

Ulike stater bestemmer selv om de ønsker å ta i bruk den nye bestemmelsen for fast driftssted, og dermed gjøre den gjeldende i sine skatteavtaler. Norge har uttrykt støtte til endrings-traktatens innhold, og det er ventet at de vil ratifisere den i sine skatteavtaler. Irland har derimot reservert seg mot den nye bestemmelsen. Dette medfører at endringen i agentregelen ikke vil trå i kraft i skatteavtalen mellom Norge og Irland, med mindre Irland ønsker å trekke tilbake sin reservasjon. Derfor vil den nåværende skatteavtalen mellom Norge og Irland være den gjeldende, og den nye agentregelen ikke vil få virkning overfor beskatning av Google Ireland i Norge.

5.1 Videre arbeid

Gjennom forskningsprosessen har vi fått noen ideer knyttet til relaterte temaer det hadde vært interessant å forske mer på. For det første hadde det vært interessant å se nærmere på hvilken kvantitativ effekt den nye agentregelen kan få for Googles beskatning i Norge og for Google generelt. Dette er imidlertid vanskelig å vurdere ved nåværende tidspunkt, ettersom agentregelen enda ikke har trådd i kraft. Det hadde derfor vært interessant å se på problemstillingen om noen år, gitt at den nye agentregelen blir gjeldende. På et senere tidspunkt vil det være mulig å finne ut om våre resultater faktisk vil være gjeldende for Google, eller om Google har funnet nye måter å strukturere seg på for å unngå den nye bestemmelsen. Et annet forhold det også kunne vært spennende å utrede, er hvordan Google og andre multinasjonale selskap gjør tilpasninger knyttet til den nye agentregelen og andre deler av BEPS-prosjektet. Det hadde også vært interessant å se på alternative måter som agentreglen kunne vært utformet på, og om det potensielt hadde ført til mer rettferdig beskatning i stater hvor økonomisk aktivitet utøves.

Litteraturliste

- Aller. (2018) *Vi benytter Google DoubleClick for Publishers*. Lastet ned 21.05.2018. fra http://annonse.aller.no/produkter/diverse/annonsestyring_teknologi
- Alphabet. (2017). *Google annual report, 2016*. Alphabet Investor Relations: Google Lastet ned fra https://abc.xyz/investor/pdf/2016_google_annual_report.pdf.
- Alphabet Inc. (2018). *Form 10-K For the Fiscal Year Ended December 31, 2017 Alphabet Inc.* Lastet ned fra https://abc.xyz/investor/pdf/20171231_alphabet_10K.pdf
- Bastholm, U. (2017). *Representantforslag 69 S (2017-2018)*. Stortinget Lastet ned fra <https://www.stortinget.no/globalassets/pdf/representantforslag/2017-2018/dok8-201718-069s.pdf>.
- Bogensneider, B. N., & Heilmeier, R. (2016). *Google's 'Alphabet Soup' in Delaware* Lastet ned fra <http://hbtlj.org/articlearchive/v16i1/16HousBusTaxLJ1.pdf>
- Brenna, A. (2008). *Velkommen til Google Norge*. Lastet ned 04.05.2018. fra <https://www.digi.no/artikler/velkommen-til-google-norge/284435>
- Bryman, A., & Bell, E. (2007). *Business research methods* (6. utg.). New York: Oxford University Press Inc.
- Brønnøysundregisteret. (n.d.) *Nøkkelopplysninger fra Enhetsregisteret Google Norway AS*. Lastet ned 04.05.2018. fra <https://w2.brreg.no/enhet/sok/detalj.jsp?orgnr=988588261>
- Brønnøysundregistrene. (2018). *Norsk avdeling av utenlandsk foretak (NUF)*. Lastet ned 27.04.2018. fra <https://www.altinn.no/starte-og-drive/starte/valg-av-organisasjonsform/norsk-avdeling-av-utenlandsk-foretak-nuf/>
- Bureau van Dijk. (2018a). *Standard report Google Ireland Limited*. Lastet ned fra https://orbis.bvdinfo.com/version-2018425/Report.serv?_CID=174&context=1FBUF5W6WIJZGY5&SeqNr=0
- Bureau van Dijk. (2018b). *Standard report Google Norway AS*. Lastet ned fra https://orbis.bvdinfo.com/Report.serv?_CID=40&context=1SO0F5W6WKHPUJS
- Conversio. (2016) *Slik arbeider vi med AdWords*. Lastet ned 23.05.2018. fra <https://conversio.no/slik-arbeider-vi-adwords/>
- Dalland, O. (2012). *Metode og oppgaveskriving for studenter* (5 utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Elowitz, B. (2011) *Is Google suffering from Microsoft Syndrome*. Lastet ned 23.05.2018. fra <http://fortune.com/2011/08/04/is-google-suffering-from-microsoft-syndrome/>
- eMarketer. (2017). *Net digital ad revenues of Google as percentage of total digital advertising revenues worldwide from 2016 to 2019*. Lastet ned fra

<https://www.statista.com/statistics/193530/market-share-of-net-us-online-ad-revenues-of-google-since-2009/>

European Commission. (2018a). *Commission Recommendation of 21.3.2018 relating to corporate taxation of a significant digital presence*. Fair Taxation of the Digital Economy: European Commission Lastet ned fra https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_on_taxation_significant_digital_presence_21032018_en.pdf.

European Commission. (2018b). *Proposal for a Council directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*. European Commission, Lastet ned fra https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf.

Finansdepartementet. (1997-1998). *Ny skattelov*. (86, 1997-1998). Lastet ned fra <https://lovdata.no/pro/PROP/forarbeid/otprp-86-199798>.

Finansdepartementet. (2001). *Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter*. Lastet ned fra https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/rapporter/internprising_oecd.pdf.

Finansdepartementet. (2015-2016). *Bedre skatt - en skattereform for omstilling og vekst*. (Meld.st.4). Lastet ned fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/93247a3b212a4accb49ba119cd9e7d45/no/pdfs/stm201520160004000dddpdfs.pdf>.

Finansdepartementet. (2017a) *Offentliggjøring av norske posisjoner i MLI*. Lastet ned 07.05.2018.2018 fra <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/offentliggjoring-av-norske-posisjoner-i-mli/id2564265/>

Finansdepartementet. (2017b). *Prop.1 LS Skatter avgifter og toll 2018*. Lastet ned fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/60ae6d000b81421983b31bfc834fc9b7/no/pdfs/prp2017201800011s0dddpdfs.pdf>.

FIPP. (2017). *Digital advertising expenditure in Norway form 2007 to 2018 (in million Norwegian crowns)*. Lastet ned fra <https://www.statista.com/statistics/428645/digital-ad-spending-in-norway/>

Forbes. (2017) *The World's Most Valuable Brands*. Lastet ned 20.04.2018. fra <https://www.forbes.com/powerful-brands/list/#tab:rank>

Fredriksen, H. R. (2014). *Agentrett*. Lastet ned fra <https://www.virke.no/globalassets/bransje/bransjedokumenter/agentnytt/agentnytt-januar2014.pdf/download>

Google. (2017a) *Avtalevilkår for Google Irland Limiteds Annonseringsprogram*. Lastet ned 03.05.2018. fra <https://payments.google.com/payments/paymentsinfofinder?hostOrigin=aHR0cHM6Ly9wYXltZW50cy5nb29nbGUuY29tOjQxNDE.&hl=no&sri=-21>

-
- Google. (2017b) *Velkommen til Googles personvernregler*. Lastet ned 04.05.2018.2018 fra <https://policies.google.com/privacy?hl=no&gl=no#infocollect>
- Google. (2018a) *Google Adwords*. Lastet ned 24.05.2018. fra <https://adwords.google.com/home/>
- Google. (2018b) *Vilkår og betingelser for programmet*. Lastet ned 23.05.2018. fra https://www.google.com/partners/?hl=en#h_p_tos
- Google. (2018c) *Online Sales Account Manager, Large Customer Sales (Finnish or Norwegian)*. Lastet ned 07.05.2018. fra <https://careers.google.com/jobs#!t=jo&jid=/google/online-sales-account-manager-large-dublin-ireland-3767800538&>
- Google. (2018d) *Administrer tidsbruken og AdWords-kontoen din*. Lastet ned 03.05.2018. fra https://support.google.com/adwords/answer/6336051?hl=no&ref_topic=6334440
- Google. (2018e) *Om Google Partners*. Lastet ned 03.05.2018. fra https://support.google.com/adwords/answer/6102621?utm_source=AWHC&utm_medium=pre-adv&utm_campaign=6336051
- Google. (2018f) *Fordeler med Google Partner Status*. Lastet ned 23.05.2018. fra https://support.google.com/partners/answer/6370118?hl=no&ref_topic=3203462
- Google. (n.d.-a) *Data Center locations*. Lastet ned 23.05.2018. fra <https://www.google.com/about/datacenters/inside/locations/index.html>
- Google. (n.d.-b) *Vilkår og betingelser for programmet*. Lastet ned 23.05.2018. fra https://www.google.com/partners/?hl=en#h_p_tos
- Google. (n.d.-c) *Google Adwords Priser*. Lastet ned 03.05.2018. fra <https://adwords.google.com/home/pricing/>
- Google. (n.d.-d) *AdWords Hjelp, Grunnleggende*. Lastet ned 06.05.2018. fra https://support.google.com/adwords/topic/3119071?hl=no&ref_topic=3181080,3126923,
- Google. (n.d.-e). *Field Sales Representative, Google Cloud (English, Finnish)*. Lastet ned 04.05.2018.2018 fra <https://careers.google.com/jobs#!t=jo&jid=/google/field-sales-representative-google-cloud-helsinki-finland-3837800206&>
- Google. (n.d.-f). *Key Account Manager, Large Customer Sales (English, German)*. Lastet ned 04.05.2018.2018 fra <https://careers.google.com/jobs#!t=jo&jid=/google/key-account-manager-large-customer-sales-dublin-ireland-3434711427&>
- Google Ireland Limited. (2017). *Directors' report and financial statements for the year ended 31 December 2016*. Lastet ned fra <https://search.cro.ie/company/CompanySearch.aspx>

-
- Google Norway AS. (2017). *Årsregnskapet for regnskapsåret 2016 - Generell informasjon*. Lastet ned fra <https://www.proff.no/selskap/google-norway-as/-/mediebyr%C3%A5er/Z0I5CQEY/>
- GroupM. (2016). *Spending on digital advertising in Norway from 2007 to 2015, with forecast to 2017 (in million NOK)*. Lastet ned fra <https://www.statista.com/statistics/451624/digital-advertising-spending-in-norway/>
- Hennigan, M. (2016) *Does Google Ireland have 6000 employees in Ireland?* Lastet ned 07.05.2018. fra http://www.finfacts.ie/Irish_finance_news/articleDetail.php?Does-Google-Ireland-have-6-000-employees-in-Ireland-649
- Johannessen, S. Ø. (2017). Anslåtte Google-inntekter i Norge: 2,5 milliarder. Google Norways skatteregning: 2,9 millioner., *Dagens Næringsliv*. Lastet ned fra <https://www.dn.no/etterBors/2017/07/25/2053/Teknologi/anslatte-google-inntekter-i-norge-25-milliarder-google-norways-skatteregning-29-millioner>
- Jones, G. R. (2010). *Theory of strategic management : with cases* (9 utg.). S.l.: Cengage Learning.
- Kommisjonsloven. (1916). *Lov om kommisjon (kommisjonsloven) LOV-1916-06-30-1*.
- KPMG. (2017) *France: No permanent establishment found for Irish entity*. Lastet ned 07.05.2018. fra <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2017/07/tnf-france-no-permanent-establishment-found-of-irish-entity-concludes-administrative-court-in-paris.html>
- KPMG. (2018). *Internprising. Verdt å vite*. Lastet fra <https://verdtavite.kpmg.no/internprising-transfer-pricing/>
- Loen, R. (2018). *Kommisjon - salgskommisjon*. Lastet ned fra https://snl.no/kommisjon_-_salgskommisjon
- MarketLine. (2017). *Alphabet : Company Profile*. MarketLine Advantage database: Lastet ned fra <http://advantage.marketline.com/Product?ptype=Companies&pid=5B199F61-608D-4923-B4A3-F5EE15285ADE>.
- Melsom, G. (2000). *Internett og immaterielle verdier*. Lastet ned fra <https://lovdata.no/pro/JUS/melsom-g-2000-01>
- Nordstrøm, J. (2018, 25.11.2016). *Ny supertraktat skal stoppe aggressiv skatteplanlegging, E24*. Lastet ned fra <http://e24.no/a/23856781>
- NTB. (2018). *Siv Jensen diskuterer «google-skatt» med OECD* Lastet ned fra <https://www.hegnar.no/Nyheter/Politikk/2018/05/Siv-Jensen-diskuterer-google-skatt-med-OECD>
- OECD. (2014a). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2014 Deliverable*. OECD Publishing Lastet ned fra <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789->

[en.pdf?expires=1527178048&id=id&accname=ocid177625&checksum=4AC07CE03C748FB69A09A52E8FBEABA5](https://www.oecd.org/tax/treaties/milestone-in-beps-implementation-multilateral-beps-convention-will-enter-into-force-on-1-july-following-slovenia-s-ratification.htm).

- OECD. (2014b). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*. OECD Publishing Lastet ned fra http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en.
- OECD. (2015a). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: OECD Publishing Lastet ned fra <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264241046-en>.
- OECD. (2015b). *BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: OECD Publishing Lastet ned fra <http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>.
- OECD. (2015c). *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*. OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: OECD Publishing Lastet ned fra <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264241688-en>.
- OECD. (2015d). *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*. OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: OECD Publishing Lastet ned fra <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264241220-en>.
- OECD. (2016). *Multilateral convention to implent tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*. Lastet ned fra <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.
- OECD. (2017a). *BEPS Action 7: Comments received on public dicussion draft*. OECD Publishing Lastet ned fra <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Compilation-public-comments-attribution-profits-to-permanent-establishments-2017.pdf>.
- OECD. (2017b). *Kingdom of Norway Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature*. Lastet ned fra <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-norway.pdf>.
- OECD. (2017c). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. OECD Publishing Lastet ned fra https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/mtc_cond-2017-en.
- OECD. (2017d). *Template reservations and notifications under the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting Ireland*. Lastet ned fra <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-ireland.pdf>.
- OECD. (2018a) *Milestone in BEPS implementation: Multilateral BEPS Convention will enter into force on 1 July following Slovenia's ratification*. Lastet ned 22.05.2018. fra <http://www.oecd.org/ctp/treaties/milestone-in-beps-implementation-multilateral-beps-convention-will-enter-into-force-on-1-july-following-slovenia-s-ratification.htm>

-
- OECD. (2018b) *Major step forward in international tax co-operation as additional countries sign landmark agreement to strengthen tax treaties*. Lastet ned 22.05.2018. fra <https://www.oecd.org/tax/beps/major-step-forward-in-international-tax-cooperation-as-additional-countries-sign-landmark-agreement-to-strengthen-tax-treaties.htm>
- OECD. (2018c). *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7*. OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: OECD Publishing Lastet ned fra <http://www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-beps-action7.htm>.
- OECD. (2018d). *Signatories and parties to the multilateral convention to implent tax traty related measures to prevent base erosion and profit shifting*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: OECD Publishing Lastet ned fra <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.
- OECD. (2018e). *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018: Inclusive Framework om BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Lastet ned fra <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.
- Saunders, M. N. K., Lewis, P., & Thornhill, A. (2012). *Research methods for business students* (6. utg.). Harlow: Pearson.
- Schjelderup, G. (2013). *Form og substans: Flernasjonale selskaper og skatteplanlegging*. Lastet ned fra <https://www.samfunnsokonomene.no/content/uploads/2013/08/Samfunns%C3%B8konomer-nr-1-2013.pdf>
- Schjelderup, G. (2017). *Skatteparadis. Store norske leksikon*. Lastet fra <https://snl.no/skatteparadis>
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2013). *Research Methods for Business* (6. utg.). West Sussex, London: John Wiley & Sons Ltd.
- SimilarWeb. (2018) *Top sites ranking for all categories in Norway*. Lastet ned 04.05.2018. fra <https://www.similarweb.com/top-websites/norway>
- Skaar, A. A. (2006). *Norsk skatteavtalerett*. Oslo: Gyldendal akademisk.
- Skatteloven. (1999). *Lov om skatt og formue (skatteloven) LOV-1999-03-26-14*. Lastet ned fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14?q=skatteloven>.
- SNL. (2014). *Flernasjonalt foretak. Store norske leksikon*. Lastet fra https://snl.no/flernasjonalt_foretak
- StatCounter. (2016) *Desktop Search Engine Market Share Worldwide Jan - Dec 2016*. Lastet ned 21.05.2018. fra <http://gs.statcounter.com/search-engine-market-share/desktop/worldwide#monthly-201601-201612-bar>
- StatCounter. (2017) *Desktop Search Engine Market Share Norway Jan - Dec 2016*. Lastet ned 21.05.2018. fra <http://gs.statcounter.com/search-engine-market-share/desktop/norway/#monthly-201601-201612-bar>

-
- Stortinget. (2018). Representantforslag om å utrede en norsk skatt for selskaper med digitale inntektsmodeller - en "Google-skatt". Lastet ned 24.05.2018. fra <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Saker/Sak/?p=70308>
- Stoveland, P. H. (2017). *Norske Lovkommentarer*.
- Strand, V. B. (2018). *Ratifikasjon*, (07.05.2018). Lastet ned fra <https://snl.no/ratifikasjon>
- Utdanning.no. (n.d.)*Bedriftsside, Google Norway AS*. Lastet ned 04.05.2018.2018 fra <https://utdanning.no/arbeidsliv/988615625>
- Wienkonvensjonen. (1969). *Vienna Convention on the law of treaties (with annex). Concluded on 23 may 1969. Nr. 18232*. Lastet ned fra <https://treaties.un.org/doc/publication/unts/volume%201155/volume-1155-i-18232-english.pdf>.
- Ycharts. (2018, 03.05.2018)*Alphabet Market Cap*. Lastet fra https://ycharts.com/companies/GOOG/market_cap
- Yin, R. K. (2014). *Case study research: design and methods* (5. utg.). Los Angeles, Calif: SAGE.
- Zimmer, F. (2017). *Internasjonal inntektsskatterett* (5. utg.). Oslo: Universitetsforl.

Primærkilder

| Kilde | Stilling, kommunikasjonsform og dato |
|--|--|
| Berg-Rolness, Gregar | Skattefaglig rådgiver. Tax Justice Network. Kontaktet per e-post. Svar mottatt 10.04.18 |
| Egaas, Bjørn E. R. Hansen, Trond I. | Rettsavdelingen. Foretaksskatt. Skattedirektoratet. Intervju fant sted 22.03.18 |
| Matre, Hugo P. | Faglig leder – selskapsrett. Advokatfirmaet Schjødt. Kontaktet per e-post. Svar mottatt 19.04.18 |

Appendiks

Tabell 1 – Regnskapstall Google Norway omregnet til USD

| Google Norway AS, Regnskapstall for 2016 | | | |
|--|------------------|------------|---------------|
| Valuta, Kilde | NOK, Årsregnskap | USD, Orbis | USD, omregnet |
| Kurs: NOK/USD | | 0,1160 | |
| Driftsinntekter | 121 673 812 | 14 115 313 | 14 115 379 |
| Lønnskostnader | (60 631 770) | | (7 033 892) |
| Avskrivninger | (12 816 839) | | (1 486 881) |
| Andre driftskostnader | (47 992 052) | | (5 567 558) |
| Netto finans | 69 675 | | 8 083 |
| Ordinært resultat før skattekostnad | 302 825 | 35 151 | 35 131 |
| Skattekostnad | 2 860 778 | | 331 879 |
| Ordinært resultat etter skattekostnad | (2 557 953) | (296 752) | (296 748) |
| Ansatte | 37 | | |
| Ansatte, salg og markedsføring | 30 | | |
| Skattekostnad/ inntekt | 2,35 % | | 2,35 % |
| Inntekt/ antall ansatte i S&M | 4 055 794 | | 470 513 |

Kilde: (Google Norway AS, 2017), (Bureau van Dijk, 2018b)

Tabell 2 – Regnskapstall for Alphabet Inc.

| Alphabet Inc, Konsoliderte regnskapstall for 2016 | | |
|---|--------------------|-----------------------|
| Valuta, Kilde | USD, Annual report | % av totale inntekter |
| Totale inntekter | 90 272 000 000 | |
| Inntekter fra Google-segmentet | 89 463 000 000 | 99 % |
| Inntekter fra annonsering | 79 383 000 000 | 88 % |
| Inntekter fra EMEA-landene* | 30 304 000 000 | 34 % |
| Salg- og markedsføringskostnader | 10 485 000 000 | 12 % |
| Forskning- og utviklingskostnader | 13 948 000 000 | 15 % |
| Driftsresultat før skatt utenfor USA* | 12 100 000 000 | |
| Skattekostnad utenfor USA* | 916 000 000 | |
| Skattekostnad/ driftsresultat før skatt utenfor USA | 8 % | |

Kilde: (Alphabet, 2017), *(Alphabet Inc., 2018)

Tabell 3 – Regnskapstall Google Ireland omregnet til USD

| Google Ireland Ltd, Regnskapstall for 2016 | | |
|---|----------------------------|-------------------|
| Valuta, Kilde | EURO, Annual Report | Orbis, USD |
| Kurs: EURO/ USD | | 1,0541 |
| Driftsinntekter | 26 287 331 000 | 27 709 464 035 |
| | | |
| Ansatte | 3 080 | 3 080 |
| Ansatte, salg og markedsføring | 2 160 | |
| | | |
| Driftsinntekter/ antall ansatte i S&M | 12 170 061 | 12 828 456 |

Kilde: (Google Ireland Limited, 2017), (Bureau van Dijk, 2018a)

Tabell 4 – Estimerte inntekter for Google i Norge

| Innernetannonsering 2016 | | |
|--|---------------|-----------------------|
| Valuta | NOK | Omregning, USD |
| Kurs: NOK/USD | | 0,1160 |
| Kostnader til innernetannonsering i Norge* | 7 822 000 000 | 907 430 220 |
| Andel internet display | 3 781 000 000 | 438 633 810 |
| Andel søk | 2 843 000 000 | 329 816 430 |
| Andel mobil | 1 794 000 000 | 208 121 940 |
| | | |
| Googles digital annonseringsinntekter i prosent av totale annonseinntekter** | 33 % | |
| | | |
| 1) Estimerte annonseringsinntekter i Norge | 2 565 616 000 | 297 637 112 |
| | | |
| Googles søkemotors markedsandel i Norge*** | 89 % | |
| 2) Estimerte annonseringsinntekter i Norge | 2 530 554 300 | 293 569 604 |

Kilde: *(GroupM, 2016), **(eMarketer, 2017), ***(StatCounter, 2017)

1) Estimerte annonseringsinntekter i Norge = Googles digitale annonseringsinntekter i prosent av totale annonseinntekter * kostnader til innernetannonsering i Norge

2) Estimerte annonseringsinntekter i Norge = Googles søkemotors markedsandel i Norge * kostnader til søkeannonsering i Norge

*Art. 5 Fast driftssted av MTC 2014***ARTICLE 5****PERMANENT ESTABLISHMENT**

1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.
2. The term "permanent establishment" includes especially:
 - a) a place of management;
 - b) a branch;
 - c) an office;
 - d) a factory;
 - e) a workshop, and
 - f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.
3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.
4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:
 - a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
 - b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
 - c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
 - d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
 - e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
 - f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.
5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.
6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.
7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

*Art. 5 Fast driftssted av MTC 2017***ARTICLE 5
PERMANENT ESTABLISHMENT**

1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.
2. The term "permanent establishment" includes especially:
 - a) a place of management;
 - b) a branch;
 - c) an office;
 - d) a factory;
 - e) a workshop, and
 - f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.
3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.
4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:
 - a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
 - b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
 - c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
 - d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
 - e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity;
 - f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e),

provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.

4.1 Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State

- a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or
- b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character,

provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are

- a) in the name of the enterprise, or
- b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or
- c) for the provision of services by that enterprise,

that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business (other than a fixed place of business to which paragraph 4.1 would apply), would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

8. For the purposes of this Article, a person or enterprise is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person or enterprise shall be considered to be closely related to an enterprise if one