

# Skatt og avgift i delingsøkonomien

I denne artikkelen ser vi nærmere på noen av de skatte- og avgiftsmessige temaene i Delingsøkonomiutvalgets rapport om muligheter og utfordringer med fremveksten av delingsøkonomien offentliggjort 6. februar i år.<sup>1</sup> Vi vil i tillegg se på spørsmål knyttet til beskatning av formidlerne.



Advokat  
**Per Kirknes**  
Advokatfirmaet PwC



Advokat  
**Sunniva Lillebø Wahl**  
Advokatfirmaet PwC

«Delingsøkonomi» er et raskt voksende fenomen og et resultat av nye forretningsmodeller med bruk av digital teknologi. Det er ulike meninger om hvordan begrepet skal defineres. Delingsøkonomiutvalgets definisjon er «økonomisk aktivitet som formidles gjennom digitale plattformen som legger til rette for ytelse eller utveksling av tjenester og kompetanse, eiendeler og eiendom, ressurser eller kapital, uten å overføre eierrettigheter og i hovedsak mellom privatpersoner.» Skattedirektoratet har derimot valgt å ikke definere begrepet, da begrepet ikke har betydning for skatte- og avgiftsplikten.<sup>2</sup>

Delingsøkonomien representerer positive muligheter for økonomi og miljø, men det er også en rekke utfordringer ved den raske

fremveksten av nye forretningsmodeller, bl.a. av skatte- og avgiftsrettslig art.

## Skatte- og avgiftsmessige utfordringer

### Aktivitetene innenfor delingsøkonomien er omfattet av dagens regelverk

Av og til kan man få inntrykk av at aktivitetene innenfor delingsøkonomien skjer i lovtomme rom, men også aktiviteter innenfor delingsøkonomien dekkes av dagens skatteregler. Én utfordring er imidlertid at dagens regelverk ble utarbeidet med mer tradisjonelle forretningsmodeller for øye. Det er derfor i liten grad tilpasset nye forretningsmodeller.

### Formuesgodet benyttes også privat

Skatteplikt for virksomhet er i stor grad basert på at skattyterne driver økonomiske aktiviteter over lengre perioder. Tjenesteyterne i delingsøkonomien er for en stor del privatpersoner som utfører aktivitetene ved siden av sitt vanlige arbeid, med varierende forutsetninger for å sette seg inn i regelverket. Formuesgodet som benyttes i forbindelse med inntjening av skattepliktige inntekter, f.eks. rom i egen bolig, benyttes også privat. Dette kan føre til at skattepliktige inntekter ikke blir rapportert inn.

### Prinsippbasert regelverk

Dagens regelverk er i hovedsak prinsippbasert og skaper behov for skjønnsmessige vurderinger, som kan fremstå som kompliserte og lite tilgjengelige for en som ikke har særlig kjennskap til skatterett. Forretningsmodellene innenfor delingsøkonomien er oftest satt opp slik at det er tjenesteytere som har ansvaret for å oppfylle sine skatte- og avgiftsmessige plikter og som må vurdere hvilket regelverk som gjelder.

### Utleieinntekter fra egen bolig

Vi har valgt å bruke regelverket knyttet til utleie av egen bolig for å illustrere noen av de skattemessige utfordringene som kan oppstå.

### Omfattende skattefritaksregler for utleie av egen bolig

Inntekter fra utleie av fast eiendom er som hovedregel skattepliktige (24 pst. i 2017), og kostnader tilknyttet utleien som hovedregel fradragsberettigede.<sup>3</sup> Det er imidlertid omfattende unntak knyttet til egen bolig og fritidseiendom som skattyter benytter selv.<sup>4</sup>

### Utleieverdien er avgjørende

Inntekter fra utleie av skattyters egen bolig er i dag skattefrie bl.a. hvis skattyter benytter minst halvparten av boligen til eget bruk, beregnet etter utleieverdi.

Ved kortidsutleie er det utleieverdien av slik utleie du må se på. Denne er ofte høyere enn utleieverdien for langtidsutleie.

Ved beregningen av verdien ved kortidsutleie har det betydning om du bruker utleiedelen selv når den ikke leies ut. Dersom utleiedelen brukes som hjemmekontor, hobbyrom e.l. når den ikke leies ut, kan du ifølge Skattedirektoratet beregne utleieverdien av utleiedelen ved å multiplisere utleiepris pr. natt med antall faktiske utleienetter.<sup>5</sup> Brukes derimot ikke utleiedelen av husstandens faste beboere, dvs. at det er en ren utleiedel, har Skattedirektoratet gitt uttrykk for at du skal multiplisere leiepris pr. natt med antall netter i måneden. Dette kan gi høyere verdi på utleiedelen enn på din egen del av boligen. Det kan derfor lønne seg å innrede utleiedelen slik at du kan benytte deg av den når den ikke er utleid.

### Merverdiavgift

Utleie av leilighet som er anskaffet til egen bruk, vil som regel ikke være avgiftspliktig, da utleie av fast eiendom er unntatt for mva. Dersom utleien gjelder «hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom», er

3 Sktl. § 5-1, jf. § 5-20 og Sktl. § 6-1.

4 Sktl. § 7-2

5 Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet publisert 9. februar 2016.

1 NOU 2017:4. <https://www.regjeringen.no/contentassets/1b21cafea73c4b45b63850bd83ba4fb4/no/pdfs/nou201720170004000dddpdfs.pdf>

2 Delingsøkonomi - rapport fra Skattedirektoratet. <http://www.skatteetaten.no/globalassets/skattedirektoratets-rapporter/delingsokonomirapport-fra-skatteetaten.pdf>

utleien imidlertid omfattet av ti pst. mva, så lenge utleien skjer i næring.<sup>6</sup>

Begrepene er skjønnsmessige, og grensen mellom unntatt og avgiftspliktig virksomhet er derfor uklar.

En utleieenhet som også brukes privat, kan f.eks. være av en slik størrelse og inneholde slike fasiliteter at det er naturlig å sammenligne dette med hotellstandard.

Dersom enheten anses som ferieleilighet, må utleier holde øye med registreringsgrensen på kr 50 000. Først når grensen er overskredet, er du forpliktet til å søke om å bli registrert for mva.

Etter registreringen vil det oppstå skjønnsmessige spørsmål om fradragsrett for påkostninger og vedlikehold av utleieobjektet. Det vil videre være en bindingstid på ti år på fradragsført mva.

### Grensen for skatterettslig virksomhet?

Dersom du er utenfor unntaksreglene, blir spørsmålet om inntektene skal beskattes som kapitalinntekt (24 pst. i 2017) eller om aktiviteten har et slikt omfang at du anses for å utøve skatterettslig «virksomhet».<sup>7</sup> I sistnevnte tilfelle skal inntektene skatlegges som virksomhetsinntekter, og maksimal marginalskattesats er da 49,92 pst.<sup>8</sup> Ved kontinuerlig korttidsutleie av boligeiendom får du til gjengjeld fradrag for skattemessige avskrivninger og fradrag for løpende driftskostnader.

Virksomhetsbegrepet er ikke definert i skatteloven, så hvorvidt utleien er «virksomhet», beror på en konkret helhetsvurdering basert på skjønnsmessige kriterier.

Ved utleie via Airbnb e.l. er det gjerne grensen mellom passiv kapitalinntekt og virksomhetsinntekt som er relevant. I andre tilfeller, f.eks. ved yting av persontransporttjenester, er det mer relevant å spørre om inntekten eventuelt er arbeidsinntekt. Uber anser for eksempel sine sjåfører som selvstendig næringsdrivende. Både i USA og i UK har man imidlertid hatt saker hvor domstolene har kommet til at sjåførene har rettigheter som arbeidstakere. Hvorvidt det er tale om arbeidsinntekt eller virksomhetsinntekt i skatterettslig

forstand, beror på en konkret vurdering, og grensen vil ofte avhenge av om aktiviteten skjer for tjenesteyters eller formidlers regning og risiko.

### Virksomhetsgrensen ved korttidsutleie av fast eiendom

Skattemyndighetene har gitt uttrykk for at særlig ved korttidsutleie til fritidsformål vil aktivitetsnivået ofte være høyt, slik at det etter omstendighetene kan foreligge virksomhet selv om det bare er én boenhet som leies ut.<sup>9</sup> Aktivitetsnivået er helt sentralt i virksomhetsvurderingen.<sup>10</sup>

Skattedirektoratet kom i en BFU fra i fjor sommer til at korttidsutleie av to leiligheter via Airbnb hele året gjennom ville medføre aktivitet fra skattyters side av et slikt omfang at aktiviteten måtte anses som skatterettslig virksomhet, til tross for at det var lagt opp til selvhushold.<sup>11</sup>

Skattedirektoratet kom også til at utleievirksomheten var avgiftspliktig utleie av «ferieleilighet».

Men hva ville svaret vært dersom utleier selv brukte leilighetene i deler av tiden? Etter vårt syn ville svaret sannsynligvis da vært det motsatte. Samtidig antar vi at det må kreves en viss mengde egen bruk, og ikke bare en symbolsk bruk. Hvor grensen for hva som kreves av egen bruk går, har vi foreløpig ikke sett noe eksempel på.

### En eller flere virksomheter?

Typisk for delingsøkonomien er at aktørene ofte holder på med flere forskjellige aktiviteter, og det må da vurderes om aktivitetene skal sees samlet eller hver for seg i virksomhetsvurderingen. Avgjørende blir om det foreligger tilstrekkelig innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom de aktivitetene som utøves. Om det er aktiviteter som komplementerer hverandre, om det er samme kundekrets, om virksomhetene kan drives uavhengig av hverandre, og hva som er vanlig i bransjen, vil bl.a. være relevant.<sup>12</sup>

### Hva med ulovlig inntekt?

Vil en skattyter være skattepliktig og avgiftspliktig for inntekter fra virksomhet som det er uavklart om er lovlig eller ikke? Svaret er ja – ulovlig virksomhet på grunn

av manglende tillatelse i et offentlig reguleringsystem er som hovedregel ingen fritaksgrunn for skatt og avgift.

## Delingsøkonomiutvalgets rapport

I det følgende ser vi på de mest sentrale forslagene på skatte- og avgiftsområdet fra Delingsøkonomiutvalgets rapport.

### Ikke særregler for delingsøkonomien

Utviklingen av teknologi og forretningsmodeller skjer raskt, og raskere enn endringene fanges opp i politikk og regelverk. Utvalget mener derfor at reguleringer bør være nøytrale overfor teknologier og selskapsformer.

### Felles informasjonsportal

Delingsøkonomien er preget av usikkerhet om hvilke reguleringer som gjelder og hvordan reglene skal forstås. Det er derfor behov for å bedre informasjon om rettigheter og plikter. Utvalget foreslår derfor at informasjon fra ulike offentlige etater skal inngå i en felles informasjonsportal, der informasjon om skatteregler, forbrukervernregler og relevant sektorregelverk samles.

Skatteetaten oppfordres til å videreutvikle sitt veiledningsmateriale i lys av erfaringer med skatlegging av delingsøkonomien. Det oppfordres til aktiv dialog mellom skatteetaten og aktørene om hvordan den digitale teknologien kan utnyttes til både innberetning, kontroll og veiledning. Det vises til at man bl.a. i Estland har et samarbeidsprosjekt gående med Uber hvor målet er å utvikle gode rapporteringsløsninger.

### Tredjepartsrapportering fra formidlerne

I dag har ikke formidlerne noen løpende rapporteringsplikt om tilbyderne og deres inntekter. Det er tjenesteyter selv som er ansvarlig for å overholde sine forpliktelser, herunder innrapportering av skattepliktige inntekter. Dette skaper betydelige utfordringer og fører til at skattepliktige inntekter ikke blir rapportert inn.

Utvalget foreslår en obligatorisk rapporteringsplikt fra formidlerne om den enkelte tjenesteyters inntektsforhold. Det pekes på at både bestilling og oppgjør gjerne skjer digitalt og at forholdene ligger til rette for enkel rapportering.

Formidlerne opererer i et marked der andre aktører er omfattet av opplysningsplikt som tredjepart. Arbeidsgiver plikter

6 Se mval. § 5-5 (1) kontra § 3-11 (1).

7 For at det skal foreligge skatterettslig «virksomhet» må aktiviteten ta sikte på 1) en viss varighet, 2) ha et visst omfang, 3) være egnet til å gi overskudd, og 4) drives for skattyters regning og risiko.

8 Skdl. § 5-1, jf. § 5-30.

9 Skatte-ABC 2016/17: Virksomhet - allment pkt. 3.3.12 s. 1464 flg.

10 Skatte-ABC 2016/17: Virksomhet - allment pkt. 3.3 Avgrensning mot passiv kapitalforvaltning.

11 BFU 6/16.

12 Skatte-ABC 2016/17: Virksomhet - allment pkt. 7 s. 1468 flg.



*Dersom utleie gjelder «hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom», er den omfattet av 10 % prosent merverdiavgift, hvis utleien skjer i næring.*

f.eks. å innberette lønn for sine arbeidstakere. Drosjesentraler har opplysningsplikt om opplysninger fra skiftlapen for løyvehavere som er tilsluttet sentralen, mens Uber ikke har det.

Det vises også til at andre land i Europa har innført regler om rapportering fra formidlerne.

Avgrensningene for slik rapporteringsplikt må ifølge utvalget vurderes nærmere. Det presiseres at uavhengig av avgrensningen, bør løsningen være tilgjengelig for alle som ønsker det. De bransjene som vurderes, er først og fremst de bransjene der delingsøkonomien har et visst omfang og hvor tradisjonelle formidlere har tilsvarende opplysningsplikt.

Utvalget nevner også at det som et siste skritt mot fullstendig automatisering for tjenesteyter kan tenkes forhåndstrekk av skatt via plattformen (en slags skattevipps). Dette er bl.a. innført på tollområdet som har «Kvoteappen» for fortolling av varer der du kan legge inn varer, få vurdert om du må fortolle, samt gjennomføre betaling av tollavgiften via appen.

### **Avgrensning mot beskatningen av utenlandske plattformeiere**

Når det gjelder beskatning av utenlandske plattformeiere, mener utvalget at regelverksutviklingen bør skje ved internasjonalt samarbeid, og det vises til at det pågår mye internasjonalt arbeid på området. Utvalget har derfor ikke vurdert disse spørsmålene nærmere.

### **Virksomhetsgrensen**

Utvalget peker på at sentrale retningslinjer og fortolkninger fra Skattedirektoratet er den normale måten å avhjelpe grensdragningsproblemer på, og at slike vil virke klagjørende samtidig som de vil øke forutsigbarheten for skattyter. Det pekes på at en relativt lav grense kan bidra til likebehandling mellom delingsutleie og mer tradisjonell overnattingsvirksomhet.

Utvalget har sett på mulighetene for å fastsette en beløpsgrense eller grenseverdier for når utleie av fast eiendom skal anses som virksomhet, men går ikke inn for en slik løsning. Det vises til at det vil være vanskelig å sette slike grenseverdier, spesielt i lys av utviklingen i markeder og teknologi.

Utvalget presiserer viktigheten av at skattyter får god og lett forståelig informasjon om hvilke kriterier som legges til grunn i den skjønnsmessige vurderingen som må foretas.

Utvalgets rapport inneholdt dermed få avklaringer når det gjelder virksomhetsgrensen, men ettersom både utvalget og Skattedirektoratet peker på videre arbeid med utarbeiding av retningslinjer, er det grunn til å forvente at dette vil bli fulgt opp videre. Skattedirektoratet nevner f.eks. i sin rapport at én mulighet er å utvide retningslinjene med at et gitt antall leietakere medfører virksomhet.

### **Skatteplikt på inntekter fra småskala kortidsutleie i egen bolig**

Utvalget foreslår at inntekter fra småskala kortidsutleie av egen bolig skal bli skattepliktig kapitalinntekt (24 pst. i 2017). Forslaget gjelder kun kortidsutleie, og langtidsutleie vil derfor fortsatt kunne gi skattefrie inntekter. Rapporten konkluderer ikke med hvordan grensen mellom kortidsutleie og langtidsutleie skal trekkes, men 30 dager nevnes som en mulighet. Av administrative hensyn vurderes det å sette en nedre grense på kr 10 000. Et

mindretall av utvalget sluttet seg ikke til forslaget, og mente at man må se på boligbeskatningen som helhet når man skal vurdere endringer.

Forslaget begrunnes bl.a. med at dagens regelverk skaper ulike konkurransevilkår mellom småskala privat korttidsutleie og annen overnattingsvirksomhet. Airbnb opplyser at 90 prosent av vertene leier ut rom i primærboligen og en betydelig del av dagens Airbnb-utleie vil i dag derfor trolig være skattefrie. Overskudd fra tradisjonell overnattingsvirksomhet derimot, er skattepliktig fra første krone. I tillegg krever korttidsutleie en viss arbeidsinnsats. Selvstendige næringsdrivende blir beskattet for arbeidsinnsats, og utvalget ønsker å motvirke forskjellsbehandling av forskjellige typer arbeidsinnsats. I tillegg pekes det på at manglende kunnskap om regelverket medfører at inntekter i dag ikke blir rapportert inn.

Forslaget vil kunne gi betydelige konsekvenser for skattytere som leier ut deler av egen bolig til korttidsutleie dersom det går gjennom, da mange vil gå fra null til 24 prosent i skatt på inntektene.

### Sjablongfradrag for kostnader

For å forenkle fradragssiden foreslås det at man innfører sjablongfradrag for kostnader for korttidsutleie av egen bolig, f.eks. slik man har for utleie av fritidsbolig som skattyter bruker selv, hvor 85 prosent av inntekter som overstiger kroner 10 000 skattlegges.

Skjerpning av boligbeskatningen ble også foreslått av Scheel-utvalget i deres rapport fra 2014.<sup>13</sup> Scheel-utvalget foreslo imidlertid en oppheving av hele skattefritaket for utleie av minst halvparten av egen bolig og gikk dermed lenger enn delingsøkonomiutvalget. Det ble samtidig foreslått utredning av mulige regler for sjablongmessig fradrag for leiekostnader.

### Merverdiavgift

Utvalget legger til grunn at de fleste aktørene vil ha omsetning som er under registreringsgrensen på kr 50 000. Utvalgets flertall ser derfor ikke noen grunn til å øke grensen for aktører innen delingsøkonomien eller til å utrede automatisk innkreving av mva via app, nærmere.

Vi vet ikke hvor mange aktører som omsetter for over kr 50 000, men vil påpeke at utvalget legger til grunn forutsetninger som ikke ser ut til å være undersøkt særlig nøye. Utvalget tar heller ikke stilling til at situasjonen kan endre seg. Innenfor delingsøkonomien vil det både være tilbydere med lav omsetning og tilbydere som bruker plattformen til regulær næringsvirksomhet. De sistnevnte vil raskt kunne ha en omsetning på over kr 50 000. Om dette er et argument for å øke omsetningsgrensen, er vi imidlertid usikker på. Fra et konkurransemessig ståsted, og for å bevare skatteprovenyet, vil vi anta at det er bedre å finne en praktisk måte å belegge disse tjenestene med mva på, enn å utvide registreringsgrensen. Vi mener det bør utredes nærmere hvordan dette skal gjøres for den gruppen det gjelder.

### Endring av avgiftsbehandlingen av drosjer

Drosjer har lavere engangsvgift og årsavgift enn biler som selges i privatmarkedet.

Utvalget foreslår en oppheving av løyveplikten for drosjer. Hvis løyveplikten oppheves, vil det være nødvendig å revidere den avgiftsmessige særbehandlingen av personbiler som benyttes yrkesmessig. Ifølge utvalget kan det bli nødvendig å avgrense eventuelle avgiftsfordeler ut fra hvor mye bilen brukes til yrkesmessig persontransport. Vi antar imidlertid at det også kan være aktuelt å avskaffe avgiftslettelsene fullt og helt.

### Skattlegging av formidler

Formidler er den som utvikler og drifter den digitale markedsplassen som tjenestene gjøres tilgjengelig på, som for eksempel Airbnb og Uber. Skattedirektoratet skriver i sin rapport at de fleste formidlerne beskriver seg selv som tilbydere av digitale formidlingstjenester, eller som teknologiselskaper.

Formidler beholder en viss prosentandel av oppjøret som betaling for at tjenesteyter får bruke markedsplassen.

Avtalene inngås mellom tjenesteyter og kunde. Formidler verken eier eller leier det formuesgodet som benyttes i forbindelse med tjenesteytelsen.

Formidlerne legger typisk vekt på at det er tjenesteyter som skal ha det primære ansvaret overfor kundene, og ansvaret for at lover og regelverk blir etterlevd.

### Norske versus utenlandske formidlere

Digitale markedsplasser som f.eks. apper, er immaterielle eiendeler. Formidler skal i utgangspunktet beskattes for inntektene som kommer fra disse eiendelene, f.eks. det gebyret som Airbnb beholder av betalningene for overnatting.

Selskaper «hjemmehørende» i Norge, er i utgangspunktet skattepliktige til Norge for all sin virksomhet, uten hensyn til hvor virksomheten er utøvet.<sup>14</sup> Overskuddet fra virksomheten vil da bli beskattet med 24 pst. (2017).

Mange av de mest kjente formidlerne er imidlertid utenlandske selskaper. Disse selskapenes virksomhetsinntekter er kun skattepliktige til Norge dersom selskapene utøver eller deltar i virksomhet som drives her eller bestyres herfra.<sup>15</sup> Det kreves med andre ord en viss tilknytning til Norge for at det skal bli norsk skatt.

Når det finnes skatteavtale mellom Norge og det landet hvor formidler er hjemmehørende, er det skatteavtalen som avgjør spørsmål om beskatningsrett. De fleste av Norges skatteavtaler er bygd på OECDs mønsteravtale, og det er derfor denne vi vil fokusere på.

Airbnb tilbyr sine tjenester i nærmere 200 land verden over. Det er imidlertid lite trolig at selskapet er skattepliktig for sine virksomhetsinntekter knyttet til delingsaktivitetene i alle disse landene.<sup>16</sup> Hvorfor er det slik?

Utenlandsk formidlers skatteplikt til Norge beror på om formidler har et «fast driftssted»/«permanent establishment» i Norge.<sup>17</sup> Dette begrepet er definert i OECDs mønsteravtale artikkel 5. For at det skal foreligge et fast driftssted, må det foreligge:

1. et forretningssted/en forretningsinnretning,
2. forretningsstedet må være fast, både med hensyn til tid og sted, og
3. selskapets virksomhet må utøves gjennom det faste forretningsstedet.

Selv om selskapet ikke har et forretningssted, kan det etableres fast driftssted dersom selskapet har en avhengig represen-

<sup>14</sup> Sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd.

<sup>15</sup> Sktl. § 2-3 1. ledd bokstav b.

<sup>16</sup> Se f.eks. Masterutredning fra NHH (2015) av Kristin Lind Thornes og Vibeke Thuve: Skatteutfordringer i delingsøkonomien - Når deling skaper inntekter som ikke beskattes - En casestudie av Uber og Airbnb.

<sup>17</sup> OECDs Mønsteravtale Artikkel 7, jf. Artikkel 5.

<sup>13</sup> NOU 2014:13 pkt. 12.10 Kort vurdering av andre skatter på formue og eiendom.



Nettsider og apper består av programvare og er ikke fysiske objekter. OECD avfeier at en nettside kan anses som en forretningsinnretning.

tant som har fullmakt til å inngå avtaler på vegne av selskapet og som gjør dette på regelmessig basis («agent-pe»).

Fast driftsstedsbegrepet forutsetter som hovedregel en form for fysisk tilstedeværelse.

Formidlerne i delingsøkonomien tilbyr sine tjenester via digitale plattformer, og har i svært liten grad behov for fysisk tilstedeværelse i form av kontorer e.l. Airbnb trenger ikke eie/leie fast eiendom for å tjene penger på overnatting, og Uber trenger ikke eie biler for å tjene penger på persontransport.

Formidlernes tilstedeværelse i de landene de opererer i, er ofte kun i form av apper, nettsider og/eller servere. Kan slik tilstedeværelse medføre at formidler etablerer et fast driftssted?

### Tilfredsstilles kravet om forretningsinnretning?

OECDs mønsteravtale nevner kontor, filial, fabrikk og verksted som eksempler på forretningsinnretninger. Terskelen er lav og i utgangspunktet skal ethvert fysisk objekt som er egnet til å tjene en forretningsvirksomhet, kunne være en forretningsinnretning, også maskiner og utstyr.<sup>18</sup>

Nettsider og apper består av programvare og er ikke fysiske objekter. I sine kommentarer til mønsteravtalen avfeier OECD at en nettside kan anses som en «forretningsinnretning», fordi den ikke er «tangible property».<sup>19</sup> Ettersom en app består av det samme som en nettside, er det nærliggende at konklusjonen vil være den samme.

18 OECDs Kommentarer til Mønsteravtalen Artikkel 5, pkt. 4.

19 OECDs Kommentarer til Mønsteravtalen Artikkel 5, pkt. 42.2.

Ulike land har imidlertid ulik praksis når det gjelder dette spørsmålet. Det finnes bl.a. eksempler i spansk rettspraksis på at virtuell tilstedeværelse i form av nettside ble ansett for å skape et fast driftssted i Spania. Det ble lagt vekt på at nettsiden utførte aktiviteter av «økonomisk betydningsfull karakter».<sup>20</sup>

En nettside eller app opereres fra en server. En server er en form for datamaskin og dermed et fysisk objekt. Ifølge OECD kan derfor en server i prinsippet utgjøre et fast driftssted såfremt de øvrige vilkårene er oppfylt.<sup>21</sup>

Også på dette punktet er det ulik praksis i ulike land. Australia oppstiller et tilleggs-vilkår om at serveren må anses som

20 Dell Products (NUF) v. Tax East (2009) 12 ITL Rep. 829. Behandlet av Martínez-Matosas m.fl. i Spanish Tax Alert i 2012.

21 OECDs Kommentarer til Mønsteravtalen Artikkel 5, pkt. 42.2 flg.

«vesentlig utstyr» for å anses som en «forretningsinnretning».<sup>22</sup>

Storbritannia og USA er eksempler på land hvor en server som hovedregel ikke vil etablere et fast driftssted.

### Forretningsinnretningen må være «fast»

For at en server skal etablere et fast driftssted, må den være «fast». I det ligger det både et krav til varighet og stedlig plassering.

Som regel vil en server befinne seg et konkret sted, men den er etter sin art en mobil innretning. Mobilt utstyr kan imidlertid også utgjøre et fast driftssted så lenge det området hvor utstyret flyttes rundt på kan anses som en avgrenset/sammenhengende enhet, både geografisk og kommersielt.<sup>23</sup> Hva som er en avgrenset geografisk enhet, kan etter omstendighetene være vanskelig å avgjøre. utfordringer kan derfor oppstå om serveren flyttes rundt.

Tilstedeværelsen må være av en viss varighet for å etablere fast driftssted. Praksis fra OECD-landene har hittil vært at man som hovedregel anser vilkåret for oppfylt dersom virksomheten er utøvd i mer enn seks måneder. Det kan imidlertid etableres fast driftssted ved kortere varighet også, dersom virksomhetens natur tilsier det. Også når det gjelder kravet til varighet vil det at man har med en mobil innretning å gjøre kunne skape utfordringer dersom serveren flyttes rundt.

### Disposisjonsrett over serveren

Formidler må ha serveren til disposisjon for at serveren skal etablere fast driftssted. Det kreves ikke at formidler må eie serveren, og leie av server vil f.eks. kunne være tilstrekkelig.

Ved leie av server må man imidlertid skille mellom de tilfellene hvor formidler drifter serveren selv og de tilfellene hvor formidler leier serverplass av en internettilbyder som tar seg av driften. I situasjoner hvor en internettilbyder benyttes, vil formidler som oftest ikke ha disposisjonsrett over serveren. På grunn av dette har OECD sagt at det normalt ikke vil foreligge fast driftssted når serveren eies og driftes av en internettilbyder.

Når det gjelder maskiner og utstyr mer generelt, sier OECD at maskiner/utstyr vil kunne skape fast driftssted dersom det selskapet som setter opp maskinene, også drifter og vedlikeholder dem for egen del.

### Må utøves helt eller delvis gjennom forretningsinnretningen

Formidlers virksomhet må utøves helt eller delvis gjennom forretningsinnretningen – i dette tilfellet serveren.

Servere fungerer mer eller mindre automatisk og det er derfor gjerne ikke nødvendig med personell til stede for å utøve daglig drift. Ifølge OECD kreves det ikke tilstedeværelse av personell for å kunne etablere et fast driftssted, også tilstedeværelse av automatisert utstyr kan skape et fast driftssted.<sup>24</sup>

Hvilke aktiviteter som utføres via serveren, vil være sentralt. Det er kun utøving av kjernevirksomhet som skaper fast driftssted. Dersom den aktiviteten som utøves via serveren, kun er av støttende og/eller forberedende art, og kjernevirksomheten utøves gjennom et annet sted, vil ikke serveren etablere fast driftssted.

### Aktiviteter av forberedende/støttende karakter

I noen tilfeller kan formidlere ha betydelig fysisk tilstedeværelse i Norge i form av både kontorer og personell, og likevel ikke få fast driftssted. Bakgrunnen er at det kun er utøving av kjernevirksomhet som gir fast driftssted. Dersom det som utøves av aktivitet kun er av såkalt forberedende og/eller støttende karakter («preparatory or auxiliary character») sett i relasjon til kjernevirksomheten, vil man ikke få fast driftssted.<sup>25</sup> Markedsføringsaktiviteter er et typisk eksempel på slik aktivitet.

Mønsteravtalen inneholder i tillegg en liste med aktiviteter som pr. definisjon er ansett som aktivitet av slik karakter og som dermed aldri skaper fast driftssted. Innhenting av informasjon, innkjøp av varer, lagring, utstilling og utlevering av varer er blant de aktivitetene som i dag aldri vil skape et fast driftssted.<sup>26</sup>

Her ligger det en utfordring ettersom det er relativt enkelt for selskaper å splitte opp aktivitetene sine slik at man kommer innenfor disse unntaksreglene.

OECD har gitt uttrykk for at det å tilby en kommunikasjonslink mellom selger og kunde skal anses som aktivitet av forberedende og/eller støttende art.<sup>27</sup>

Formidlerne tilbyr digitale plattformer hvor tjenesteytere og kunder kan oppnå kontakt. Dette kunne tilsa at formidlernes virksomhet pr. definisjon skulle være unntatt. OECD har imidlertid presisert at dersom tilbydelse av en slik kommunikasjonslink mellom selger og kunde er en essensiell og vesentlig del av selskapets virksomhet, så vil man falle utenfor unntaket.

Et annet unntak som nevnes av OECD er det å ha en back-up server («mirror server») for sikkerhet og effektivitetsformål. Dette skal ifølge OECD heller ikke skape et fast driftssted.<sup>28</sup>

Dersom en formidler ikke eier/leier server selv, men betaler en internettilbyder for leie av server, blir spørsmålet om internettilbyderen kan anses som representant eller agent for formidler som kan skape et fast driftssted for formidler. OECD har i sine kommentarer besvart dette spørsmålet avkreftende.<sup>29</sup> Årsaken er blant annet at internettilbyder i de fleste tilfellene ikke har noen fullmakt til å inngå avtaler på vegne av formidler. De vil også gjerne ha flere kunder og anses derfor som uavhengige agenter som opptre innenfor sin ordinære virksomhet. Det er som hovedregel kun agenter som kan anses som avhengige og som kan etablere et fast driftssted.

### Internasjonalt arbeid – BEPS

Utfordringer knyttet til beskatning i den digitale økonomien har vært et av de temaene som ble behandlet i forbindelse med OECDs BEPS-prosjekt, initiert av G20. De endelige rapportene om BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ble fremlagt av OECD i oktober 2015. I rapportene fremmes forslag til tiltak i 15 punkter (Actions) med sikte på å forhindre uthuling av statenes skattefundament og sikre at inntektene skattlegges der verdiskaping skjer. Action 1 omhandler utfordringer knyttet til beskatning i den digitale økonomien.

OECD konkluderer med at forretningsmodellene i den digitale økonomien ikke skaper unike BEPS-problemstillinger,

22 ID 2006/337. Avgjørelse er behandlet av John Walker i *Tax Notes International*, (2013) s. 165-168.

23 OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 5.1.

24 OECDs Kommentarer til Mønsteravtalen Artikkel 5, pkt. 42.6.

25 OECDs Mønsteravtale Artikkel 5 (4) f).

26 OECDs Mønsteravtale Artikkel 5 (4).

27 OECDs Kommentarer til Artikkel 5 pkt. 42.7.

28 OECDs Kommentarer til Artikkel 5 pkt. 42.7.

29 OECDs Kommentarer til Artikkel 5 pkt. 42.10.



Uber trenger ikke eie biler for å tjene penger på persontransport.

men bidrar til å forverre dem som allerede finnes.<sup>30</sup> Fordi den digitale økonomien er i ferd med å bli selve økonomien, vil man ikke forsøke å isolere den ved å lage særskilte regler kun for den. OECD henviser derfor til de andre tiltakene som foreslås i de andre action-punktene, bl.a. til de foreslåtte endringene av selve fast driftssteddefinisjonen (Action 7).<sup>31</sup>

Formålet med Action 7 er å forhindre kunstig omgåelse av fast driftssted. Det foreslås innstramminger i forhold til kommisjonær- og agentstrukturer, samt innskjerpelser av unntaksreglene for fast driftssted. OECD vil også gjøre det vanskeligere å unngå fast driftssted ved å dele opp funksjoner og kontraktsforhold.

Når det gjelder agentstrukturer, skal det ikke lenger være et vilkår at kommisjonæren inngår avtaler som binder hovedmannen for at det skal etableres et fast driftssted. En kommisjonær som jevnlig inngår kontrakter som skal bli oppfylt av hovedforetaket, eller som spiller en nøkkelrolle

i kontraktsforhandlinger som rutinemessig leder til inngåelse av kontrakter for hovedforetaket uten at dette selv endrer kontraktsvilkårene vesentlig, vil fremover kunne skape fast driftssted. Et eksempel på struktur som kan rammes av dette, er dersom man har et datterselskap som yter markedsføringsbistand og oppfølging av kunder mv. uten å være direkte involvert i formaliseringen av avtaleinngåelsen som sådan.

I dag vil enkelte typer aktiviteter pr. definisjon være unntatt. Bakgrunnen for det er at slike aktiviteter tidligere som hovedregel ville være av forberedende/støttende art. I dag vil imidlertid slike aktiviteter i mange tilfeller være en del av kjernevirksomheten. Det er derfor foreslått endringer som innebærer at man kun skal være omfattet av unntaksreglene dersom aktiviteten er forberedende/støttende sett i relasjon til det konkrete selskapets kjernevirksomhet.

For å forhindre at multinasjonale selskaper fragmenterer aktiviteten sin slik at fast driftssted unngås fordi det enkelte selskapet kun utfører aktiviteter av forberedende og/eller støttende art, foreslås det

en anti-fragmenterings-regel. Den vil innebære at unntaksreglene ikke kan påberopes dersom selskapet, eller tilknyttede selskaper, allerede utøver aktivitet gjennom et fast driftssted i den annen stat, forutsatt at de aktivitetene som utøves supplerer hverandre og er tilknyttet en sammenhengende virksomhet.

I forbindelse med utredningen ble det vurdert flere forskjellige tiltak, herunder:

- I. å legge opp til at man kan se på betydelig økonomisk tilstedeværelse i forbindelse med vurderingen av fast driftssted,
- II. innføring av kildeskatt på enkelte typer digitale transaksjoner og
- III. utjevningsavgift.

Ingen av disse tiltakene ble anbefalt av OECD, blant annet fordi man mente at tiltakene foreslått i de øvrige «actions» vil ha god effekt. Selv om de ikke gikk videre med nevnte tiltak, synes OECD i sin endelige rapport å åpne opp for at land kan innføre slike regler i sin nasjonale lovgivning eller bli enige med andre land om å ta det inn i sine skatteavtaler som tilleggstiltak mot BEPS, såfremt det ikke er i strid med eksisterende avtaler.

30 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report.

31 Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report.

## Status

De ovennevnte endringene krever endring av artikkel 5 i skatteavtalene. OECD har utviklet et multilateralt instrument som skal benyttes til å endre en rekke skatteavtaler under ett. Mer enn 100 stater er med på dette multilaterale instrumentet som vil endre over 2000 skatteavtaler. Det er foreløpig lagt opp til en signeringsseremoni i juni 2017. Instrumentet må deretter ratifiseres på vanlig måte i avtalestatene. Norge har vært svært positive til BEPS-prosjektet og det er derfor grunn til å tro at Norge vil være med på mange av de foreslåtte tiltakene. Det er vanskelig å si hvilke av Norges skatteavtaler som vil bli endret som følge av dette instrumentet og når de nye avtalene vil tre i kraft, men det er lite trolig at endringene vil tre i kraft før 2018. Det legges for øvrig opp til en oppfølging av BEPS-tiltakene og hvordan de fungerer frem mot 2020, da det skal utarbeides en rapport som oppsummerer status.

## Formidler og merverdiavgift

Tjenestene som ytes fra formidlere som Airbnb/Uber, må fra et mva-perspektiv sannsynligvis anses som formidlings- eller markedsføringstjenester, der formidler i realiteten yter tjenesten til utleieren/sjåføren.

Vurderingen av hvem formidler yter tjenestene sine til, vil imidlertid være avhengig av de konkrete kontraktvilkårene med tjenestetilbyderne og sluttkundene. Det kan tenkes videresalgsmønstre, der for-

midler i stedet får en mer direkte rolle i mva-behandlingen av tjenestene til sluttkundene. Dette drøfter vi ikke nærmere.

Dersom vi går ut fra at formidler yter formidling/markedsførings-tjenester, vil mva-behandlingen være avhengig av om plattformen er norsk eller utenlandsk, og om utleier/sjåfør mv. er privatperson eller næringsdrivende.

Dersom utleier/sjåfør er næringsdrivende og formidler utenlandsk, skal mva på tjenesten fra formidler beregnes og rapporteres av utleier/sjåfør ved såkalt omvendt avgiftsberegning. Er utleier/sjåfør derimot en privatperson, har den utenlandske formidleren plikt til å registrere seg i Norge gjennom en forenklet registreringsordning og beregne mva på tjenesten.

Forholdet mellom det private og det næringsmessige har altså stor betydning for beskatningen, og når delingsøkonomien opererer i grenselandet mellom de to, blir resultatene upraktiske. Skal f.eks. Airbnb registrere seg for mva for sine formidlingstjenester til de som ikke leier ut så mye, men fakturerer uten mva til de som driver utleien i næring? Dette vil bli u håndterbart i praksis, og vi tror at reglene må tilpasses. Dette griper også inn i en mer generell debatt om utfordringene med å mva-belegge salg av varer og tjenester fra utenlandske aktører til konsumenter<sup>32</sup> (se blant annet BEPS Action 1).

<sup>32</sup> Se blant annet BEPS Action 1 - Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy.

## Avsluttende kommentarer om skatting av formidler

Når de internasjonale endringene som er beskrevet over, trer i kraft, vil det føre til at flere selskaper trolig vil etablere fast driftssted. Selskaper som opererer over landegrensene bør derfor se nærmere på sine strukturer og foreta en ny vurdering av risikoen for at ens strukturer/tilstedeværelse vil kunne rammes av de nye reglene og dermed etablere skatteplikt og medfølgende registrerings- og rapporteringsforpliktelser. Ulike land har, som vi har vært inne på, ulike terskler for hva som skal til for å etablere et fast driftssted. I Storbritannia vil man for eksempel ikke etablere et fast driftssted gjennom eksistensen av en server, mens man i Norge trolig vil kunne gjøre det. I Spania vil programvare etter omstendighetene kunne være nok. Risiko for etablering av skatteplikt bør derfor sjekkes med lokale rådgivere i de landene man har en tilstedeværelse.

Skatt i den digitale økonomien og internasjonal skatteplanlegging er definitivt høyt oppe på både den nasjonale og internasjonale agendaen om dagen. Det er mange utfordringer og spørsmål som det fortsatt arbeides med, og det er derfor all grunn til å følge med på utviklingen videre.

# Fortsatt nyttig!

## Revisjon og Regnskap

Fagpresseundersøkelsen*	2014	2016
Tillit til innholdet	nr. 1	nr. 1
Nytte i arbeidet	nr. 1	nr. 1
Gjennomsnittlig lesetid **	nr. 2	nr. 3

\* IPSOS MMI Fagpresseundersøkelsen. Ledernes medievaner (2014 og 2016).

\*\* Rangering basert på spørsmålet: Omtrent hvor lang tid bruker du vanligvis på å lese hvert nummer (Gjennomsnittstall i minutter). Gj. snittlig lesetid var 35 og 33 minutter i hhv. 2014 og 2016.

