

## EU-kommisjonens forslag i korte trekk



EU-kommisjonen vil ha en skatt på 3 % av brutto salgsinntekter fra visse digitale tjenester.

Artikkelen ser nærmere på EU-kommisjonens forslag om beskatning av digitale tjenesteytere.

### Midlertidig forslag – Digital Service Tax

- EU-kommisjonen foreslår å innføre en skatt på 3 % av brutto salgsinntekter fra visse digitale tjenester.
- Selskaper som i det aktuelle inntektsåret har en samlet omsetning på mer enn EUR 750 millioner og som har en omsetning fra skattbare digitale tjenester i EU på mer enn EUR 50 millioner vil omfattes av forslaget.
- Skatten vil ilegges tre hovedgrupper av digitale tjenester:
  - Plassering av målrettet reklame på en digital plattform.
  - Digitale «markeds plasser» som tilrettelegger for transaksjoner direkte mellom brukere.
  - Salg av brukerdata.

### Langsiktig forslag – beskatning av betydelig digital tilstedeværelse

- EU-kommisjonen foreslår å innføre regler om beskatning av inntekter fra digital økonomi for selskaper som har betydelig digital tilstedeværelse i en medlemsstat.
- Betydelig digital tilstedeværelse foreligger dersom ett eller flere av vilkårene nedenfor er oppfylt.
  - Selskapet har en omsetning fra digitale tjenester i en medlemsstat på over sju millioner euro.
  - Selskapet har over 100 000 årlige brukere av digitale tjenester i en medlemsstat.
  - Selskapet har inngått over 3 000 kontrakter med brukere i en medlemsstat.

nomi har vært høyt oppe på den politiske agendaen i den seneste tiden.

### Flere forslag

I 2018 publiserte både EU-kommisjonen og OECD/G20-landene forslag<sup>1</sup>

om beskatning av digital økonomi. I tillegg fremmet skattemyndighetene i Storbritannia, HM Revenue & Customs («HMRC»), forslag om skattlegging av digital økonomi i november 2017.<sup>2</sup>

publisert 21. mars 2018 av European Commission. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, publisert 16. Mars 2018 av OECD.

2 HM Treasury, «Corporate tax and the digital economy: position papers» publisert 22. november 2017.

## Innføring av regler om beskatning av digital økonomi

Dagens internasjonale selskapskatterett ble hovedsakelig utarbeidet i begynnelsen av det 20. århundre for tradisjonelle selskaper med utstrakt fysisk tilstedeværelse. Fortsatt er fysisk tilstedeværelse i en stat i stor grad grunnlaget for ileggelse av kildeskatt og fordeling av beskatningsmyndighet mellom stater. I Norge anses tilknytningskravet for lokal selskapsbeskatning oppfylt når det foreligger et fast driftssted etter en skatteavtale eller dersom virksomhetsbegrepet er oppfylt etter norsk intern rett.

Etter dagens regler kan et flernasjonalt selskap ha betydelig omsetning fra digital økonomi i en stat, men likevel betale lav skatt i denne staten ved å unngå fast driftssted og lokal beskatning. Dette utfordrer den tradisjonelle oppfatningen om hvilken tilknytning en skattyter bør ha til en stat før skatteplikt oppstår. Selv i de tilfellene der det foreligger et fast driftssted tar dagens regelverk ikke tilstrekkelig hensyn til verdiskapningen som oppstår gjennom digital økonomi ved allokering av inntekt til det faste driftsstedet. Det er derfor bred internasjonal enighet om at regelverket bør oppdateres.

## Forslagene om beskatning av digital økonomi fra EU-kommisjonen

21. mars 2018 publiserte EU-kommisjonen to forslag om beskatning av digital økonomi i EU. For det første foreslår EU-kommisjonen å innføre en midlertidig løsning i form av en 3 % skatt på brutto salgsinntekter fra visse digitale tjenester («Digital Service Tax» eller «DST»). På lang sikt foreslår EU-kommisjonen å innføre regler om beskatning av selskaper som har en betydelig digital tilstedeværelse i en medlemsstat. Dette innebærer noe forenklet innføring av et digitalt fast driftssted i EU (ofte omtalt som «virtual permanent establishment» eller «digital permanent establishment»).

I tillegg oppfordrer EU-kommisjonen medlemsstatene til å oppdatere skatte-

avtaler inngått med stater utenfor EU slik at reglene om beskatning av betydelig digital tilstedeværelse også vil omfatte transaksjoner med stater utenfor EU. Både direktivet om DST og direktivet om innføring av et digitalt fast driftssted krever enstemmighet blant samtlige medlemsstater for å bli vedtatt i tråd med henholdsvis artikkel 113 og artikkel 115 i the Treaty on the Functioning of the European Union («TFEU»).

### BEPS

Ett av formålene med forslagene er å hindre uthuling av skattefundamentet og overskuddsflytting («Base Erosion and Profit Shifting», «BEPS»). Kommisjonen legger til grunn at flernasjonale selskaper innen digital økonomi er gjenstand for en effektiv skatterate på ca. 9,5 %, noe som utgjør omlag halvparten av den effektive skatteraten på 23,2 % som tradisjonelle flernasjonale selskaper betaler.<sup>3</sup> Hovedmotivasjonen for innføring av regler om beskatning av digital økonomi er nok likevel ønsket om å opprettholde et effektivt skattesystem som skattebetaerne i EU oppfatter som rettferdig. Målsettingen er at verdiskapningen fra digital økonomi skal være gjenstand for beskatning i den staten hvor verdiene skapes. Det legges til grunn at brukeraktivitet utgjør en viktig verdidriver ved salg av visse digitale tjenester.

EU-kommisjonen erkjenner at den ideelle løsningen ville være å komme frem til en internasjonal multilateral løsning på OECD-nivå, men påpeker samtidig at en slik løsning vil ta tid. Blant annet på denne bakgrunn er det fremmet et forslag av midlertidig karakter, som kan iverksettes relativt raskt, i tillegg til et forslag av langsiktig karakter. EU-kommisjonen uttaler også at de ser sine forslag som viktige bidrag til det videre arbeidet på OECD-nivå.

## Forslag til midlertidig løsning

### Skatt på brutto salgsinntekter fra visse digitale tjenester

I påvente av vedtagelse og implementering av den langsiktige løsningen om skattlegging av betydelig digital tilstedeværelse i EU foreslår EU-kommisjonen en midlertidig løsning som kan iverksettes raskere. På denne måten søker EU-kommisjonen å unngå at medlemsstatene innfører ulike internrettslige regler for beskatning av digital økonomi. En rekke unilaterale tiltak er ikke ønskelig da dette blant annet vil lede til dobbeltbeskatning.

Kommisjonen foreslår å innføre en skatt på 3 % av bruttoinntekten fra visse digitale tjenester hvor verdiskapning gjennom brukeraktivitet står sentralt. Om lag 200 selskaper vil omfattes av forslaget og det antas at innføring av DST i EU vil gi rundt fem milliarder euro i økte skatteinntekter.<sup>4</sup> Forslaget om å innføre en skatt på bruttoinntekt innebærer at selskaper som omfattes av reglene om DST, må betale skatt selv om de går med underskudd. Videre vil selskaper som har lave marginer og selskaper med høye marginer være gjenstand for samme grad av beskatning. Forslaget innebærer også at stater med beskatningsmyndighet garanteres en viss minimumsinntekt. En slik skattlegging av bruttoinntekt er kontroversielt, i strid med

<sup>4</sup> «Europeans press for digital tax at G20 meeting» av Daniel Flynn og Luc Cohen, publisert i Reuters Technology News, 23. juli 2018.

skatteevneprinsippet og vil kunne resultere i dobbeltbeskatning.<sup>5</sup>

Reglene vil gjelde for selskaper som i det aktuelle inntektsåret har en samlet omsetning på mer enn EUR 750 millioner og som har en omsetning fra skattbare digitale tjenester i EU på mer enn EUR 50 millioner. Dersom selskapet er en del av et konsern etter regnskapsmessige regler, gjelder terskelverdiene på konsolidert nivå. Reglene gjelder både for nasjonale og flernasjonale selskaper. De relativt høye terskelverdiene medfører at DST er forbeholdt selskaper av en viss størrelse og som yter visse tjenester innen digital økonomi. I tillegg vil selskaper i oppstartsfasen ofte falle utenfor regelens anvendelsesområde.<sup>6</sup> Det er også verd å merke seg at EU-kommisjonen legger seg på linje med reglene for landfor-land-rapportering ved å sette terskelverdien til EUR 750 millioner.<sup>7</sup>

### Tre hovedgrupper

De digitale tjenestene som omfattes av DST, kan inndeles i tre hovedgrupper. Den første gruppen av digitale tjenester som faller innenfor anvendelsesområdet til DST, er plassering av målrettet reklame på en digital plattform. Slik målrettet reklame kan tilpasses de

<sup>5</sup> «Observations on OECD Interim Paper and EU Commission Digital Tax Proposals» publisert av KPMG International, April 2018.

<sup>6</sup> Id.

<sup>7</sup> «Digital Permanent Establishment and Digital Equalization Taxes» av Lee A. Sheppard publisert i Bulletin for International Taxation, 2018 (Volume 72), No. 4a/ Special Issue s. 2.



Den første gruppen av digitale tjenester som faller innenfor anvendelsesområdet til DST, er plassering av målrettet reklame på en digital plattform.

<sup>3</sup> «Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy» publisert 21. mars 2018 s. 4.

ulike brukerne ved bruk av informasjonskapsler («cookies»). Eksempler på digitale plattformer som benyttes for brukerrettet reklame er ulike applikasjoner («apper»); søkemotorer som for eksempel Google; sosiale medier som for eksempel Facebook og Instagram eller nettaviser som for eksempel vg.no. eller dn.no.

For det andre vil digitale «markedsplasser» som tilrettelegger for transaksjoner direkte mellom brukere, omfattes. Eksempler på slike digitale tjenester er finn.no, Airbnb, booking.com og Uber.

Den tredje hovedgruppen innebærer salg av brukerdata fra digitale plattformer til tredjeparter som typisk bruker dette til utarbeidelse av målrettede annonser rettet mot de samme brukerne. Eksempler på kjøpere av slik brukerdata er forleggere av ulike web-sider, utviklere av apper og annonsører.

#### **Fellestrekk – tilbys over landegrenser, uten eller lav fysisk tilstedeværelse**

Felles for disse digitale tjenestene er at de kan tilbys over landegrenser uten eller med lav fysisk tilstedeværelse i den aktuelle medlemsstaten. Videre er immaterielle eiendeler en viktig verdidriver for selskaper innen digital økonomi. Til sist kjennetegnes tjenestene ved at brukerdata utgjør en vesentlig del av verdiskapningen.

Verdien av de digitale tjenestene vil normalt øke med antall brukere. Det er uttalt at brukeraktiviteten gjør det mulig for selskapene å tjene penger på de digitale tjenestene. Øvrige funksjoner, eiendeler og risiko vil også bidra til verdiskapning i de ulike digitale forretningsmodellene, eksempelvis forskning og utvikling. Sistnevnte synes å ha vært gjenstand for begrenset vurdering og analyse.

#### **Ønsker å trekke en klar grense**

EU-kommisjonen ønsker å trekke en klar grense for tjenester som omfattes av DST og tjenester som faller utenfor og har inkludert en rekke eksempler i sitt forslag. Kjøp av varer og tjenester

over internett omfattes for eksempel ikke av DST.

Det er naturlig da det i disse transaksjonene er varene og tjenestene som er hovedverdidriveren i transaksjonen og ikke den digitale tjenesten som sådan. EU-kommisjonen viser til at i disse transaksjonene fungerer den digitale plattformen kun som et kommunikasjonsmiddel ved salg av varene og tjenestene. Et eksempel er kjøp av bøker på amazon.com. Dette er en varetransaksjon som ikke omfattes av DST. Reklameinntekter fra brukerrettede annonser på nettsidene til amazon.com vil formodentlig omfattes av DST. På samme måte vil nok et månedlig abonnement på musikkstrømmingstjenesten Spotify ikke omfattes av DST, men reklameinntektene på gratisversjonen av Spotify vil kunne omfattes. Slike situasjoner skaper etter forfatterens syn vanskelige grensdragninger. Betalingsløsninger som Vipps eller Apple Pay, samt crowdfunding-plattformer faller utenfor virkeområdet til DST.

Beskatningsmyndighet for illeggelse av DST tillegges den medlemsstaten hvor brukeren befinner seg. Generelt anses brukerne å befinne seg i den staten hvor IP-adressen er registrert, men en annen lokaliseringssått kan benyttes dersom denne er mer nøyaktig.

Den midlertidige løsningen vil gjelde frem til den langsiktige løsningen iverksettes. Historisk har det vært vanskelig for medlemsstater å komme til enighet om regler som omhandler fordeling av beskatningsmyndighet. Selskaper som berøres av reglene om DST bør derfor være forberedt på at dersom forslaget vedtas, kan det ta tid før medlemsstatene blir enige om en langsiktig løsning.

### **Forslag til langsiktig løsning**

#### **Beskatning av betydelig digital tilstedeværelse**

På lang sikt foreslår EU-kommisjonen å innføre regler om beskatning av inntekter fra digital økonomi for selskaper som har betydelig digital tilstedevæ-

relse («significant digital presence») i en medlemsstat. Den betydelige digitale tilstedeværelsen utgjør en skattbar tilstedeværelse (skattbart «nexus») som vil kunne oppfylle tilknytningskravet for kildebeskatning i medlemsstaten selv om selskapet ikke har noen form for fysisk tilstedeværelse i staten. Forslaget innebærer en utvidelse av nåværende regler om fast driftssted som følger av OECDs mønsteravtale.<sup>8</sup>

#### **Terskel for regelens anvendelsesområde**

Et selskap antas å ha betydelig digital tilstedeværelse i en stat dersom det oppfyller ett eller flere av vilkårene nedenfor i det aktuelle inntektsåret. På samme måte som for DST er terskelen for regelens anvendelsesområde satt høyt.

- Selskapets omsetning fra digitale tjenester i en medlemsstat overstiger EUR 7 millioner.
- Selskapet har over 100 000 årlige brukere av en digital tjeneste i en medlemsstat.
- Selskapet har inngått over 3 000 kontrakter med brukere i en medlemsstat.

Beskatningsmyndigheten ilegges dermed i stor grad medlemsstaten hvor brukerne eller kundene er hjemmehørende. Etter forslaget skal IP-adressen normalt benyttes for å allokere brukerne til de relevante medlemsstatene. Det åpnes også for å bruke andre lokaliseringssått dersom disse er mer nøyaktige.

#### **Destinasjonsbasert beskatning**

Dette innebærer en vesentlig videreutvikling av reglene om fast driftssted. Etter dagens regler vil et selskap normalt ikke være gjenstand for kildebeskatning i en stat kun fordi selskapet har kunder i denne staten. Ved avgjørelsen av om det foreligger en betydelig digital tilstedeværelse, vil det dermed være relevant å vurdere ikke bare selskapets aktiviteter, men også aktiviteter utøvd av brukerne av de digitale tjenestene.<sup>9</sup> Med dette tar forslaget et

<sup>8</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, datert 21. november 2017.

<sup>9</sup> Position paper from the Governments in Sweden, Denmark and Finland, «Global cooperation is key to address tax challenges from digitalization» publisert 1. juni 2018.

skritt i retning av såkalt destinasjonsbasert beskatning.

### Allokering

Når det er klart at et selskap har betydelig digital tilstedeværelse i en medlemsstat, blir det neste spørsmålet hvordan inntekter skal allokere til denne staten. På samme måte som ved allokering av inntekter til et fast driftssted foreslår EU-kommisjonen å benytte selvstendighetsfiksjonen som følger av OECDs retningslinjer for internprising<sup>10</sup> ved allokering av inntekter til staten når det foreligger en betydelig digital tilstedeværelse. Inntektene som skal allokere til staten hvor selskapet har en betydelig digital tilstedeværelse, er den inntekten som ville ha vært allokert til den betydelige digitale tilstedeværelsen dersom dette hadde utgjort et selvstendig skatte-subjekt.

### Funksjonsanalysen

EU-kommisjonen erkjenner at ettersom digitale tjenester kan tilbys uten lokal tilstedeværelse og ved utstrakt bruk av immaterielle eiendeler, utgjør den tradisjonelle funksjonsanalysen ikke et tilstrekkelig grunnlag for allokering av inntekter fra digitale tjenester. Funksjoner utført av selskapet/konsernet knyttet til immaterielle eiendeler, anses som viktige verdidrivere ved allokering av inntekter til staten hvor selskapet har betydelig digital tilstedeværelse. Det skal tas hensyn til funksjoner knyttet til forskning og utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse av de immaterielle eiendelene («DEMPE-funksjoner»). Dette gjelder selv om DEMPE-funksjonene utøves av personer/selskaper utenfor den aktuelle medlemsstaten.

### Forretningsmodell må analyseres

Ettersom immaterielle eiendeler spiller en stor rolle i forretningsmodellene innen digital økonomi, vil Profit Split-metoden være en egnet metode for allokering av armlengdes resultat i disse transaksjonene. Andre internprisingmetoder kan også være aktuelle, avhengig av forretningsmodell. Det er

derfor viktig å analysere den aktuelle forretningsmodellen grundig ved valg av internprisingmetode. Aktuelle allokeringnøkler vil kunne være utgifter knyttet til forskning, utvikling og markedsføring som kan knyttes til den betydelige digitale tilstedeværelsen i medlemsstaten; antall brukere i medlemsstaten, mengden brukerdata fra den aktuelle medlemsstaten eller en kombinasjon av disse.

### Verdsettelse er en utfordring

En annen utfordring knyttet til beskatning av digital økonomi, er verdsettelse. Immaterielle verdier slik som brukerdata er vanskelig å verdsette. Det kan stilles spørsmål ved om verdien av brukerdata bør avhenge av forretningsmodellen til den digitale tjenesten. Eksempelvis slik at brukere av digitale plattformer slik som Finn.no og sosiale medier slik som Instagram og Facebook bør tillegges høyere verdi enn brukere av nettaviser med brukerrettet reklame.<sup>11</sup>

Et annet spørsmål er om brukeraktivitet bør tillegges vekt i verdsettelsen. Bør aktive brukere tillegges mer verdi enn mindre aktive brukere? Har for eksempel passive brukere som registreres ved bruk av cookies en relativt lav verdi sammenlignet med aktive brukere som for eksempel deler data gjennom «tagging», legger igjen kommentarer, laster opp bilder osv. Hva med kjente personligheter som presumtivt har større påvirkningskraft, bør disse brukerne tillegges mer verdi? Det er ikke vanskelig å tenke seg at det kan oppstå vanskelige vurderinger knyttet til verdsettelse.

### Anvendelsesområde

Direktivet vil gjelde for grenseoverskridende digitale aktiviteter i EU uavhengig av om de aktuelle skatteavtalene er endret til å omfatte beskatning av betydelig digital tilstedeværelse. Dette innebærer at skattepliktige selskaper som er registrert eller etablert i en medlemsstat, omfattes av forslaget. Videre vil selskap som er registrert eller

etablert i en jurisdiksjon utenfor EU, omfattes, såfremt det ikke foreligger en skatteavtale mellom de aktuelle statene. Transaksjonen foretatt mellom en medlemsstat og en jurisdiksjon utenfor EU faller utenfor regelens anvendelsesområde dersom det foreligger en skatteavtale, med mindre den aktuelle skatteavtalen inneholder en tilsvarende bestemmelse om betydelig digital tilstedeværelse. EU-kommisjonen oppfordrer medlemsstatene til å oppdatere skatteavtaler inngått med stater utenfor EU til å omfatte regler om beskatning av digital økonomi.

### Avsluttende kommentarer

Dagens politiske klima tyder på at det kan bli utfordrende å oppnå enstemmighet om forslagene fra EU-kommisjonen og at forhandlingene mellom statene vil ta tid. Særlig har forslaget om innføring av DST vært gjenstand for kritikk.<sup>12</sup>

Flere medlemsstater slik som Danmark, Sverige, Finland, Irland og Luxembourg foretrekker en løsning på OECD-nivå. Kroatia, Kypros og Latvia har uttrykt bekymring knyttet til allokeringen av inntekter under det langsiktige forslaget.<sup>13</sup> Det gjenstår mange tekniske og politiske problemstillinger, både i forhold til det midlertidige og det langsiktige forslaget.

Manglende enighet kan lede til et lappepete av ulike internrettslige regler om beskatning av digital økonomi i EU. Italia, Spania og Slovakia har allerede foreslått innføring av regler om beskatning av digital økonomi i sin interne lovgivning. Dette gir uønskede effekter som for eksempel dobbeltbeskatning, økt skattekonkurranse og utfordrer effektive internasjonale prosesser på området. Det foreligger dermed et betydelig politisk press for medlemsstatene om å komme frem til en løsning.

<sup>12</sup> «Europe needs corporate tax reform. The digital turnover tax is not it.» Publisert av Paul MacDonnell, Executive Director, Global Digital Foundation, The Digital Policy Network den 22. Mars 2018. «Spotify founder Daniel Ek gets his way on tech tax – after emailing Swedish PM» publisert i Business Insider Nordic den 25. April 2018.

<sup>13</sup> Kilde: KPMG's EU Tax Centre, Meijburg & Co.

<sup>10</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995–2017).

<sup>33</sup> «The European Commission's Proposal on Corporate Taxation and Significant Digital Presence: A Preliminary Assessment» av Raffaele Petrucci og Vasiliki Koukouliti, publisert i European Taxation, 2018 (Volume 58), No. 9, s. 3.