



Skatteutfordringer knyttet til digitale selskap

En eksplorerende studie av OECD sitt arbeid for en multilateral avtale

Björg Lunde og Trine Kvingedal

Veileder: Guttorm Schjelderup

Masterutredning i økonomisk styring og finansiell økonomi

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 inntår for de metoder som er anvendt, resultater som er fremkommet eller konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Sammendrag

Utviklingen av den digitale økonomien fører med seg utfordringer i skattlegging av flernasjonale digitale selskap. Dagens regelverk innebærer at virksomheter må være fysisk tilstede i et land for å være skattepliktig til landet. Digitale selskap kan derimot gjennom sine plattformer nå ut til sluttbrukere på tvers av landegrenser uten et fast driftssted. Nasjonale og internasjonale skattesystem er altså ikke tilpasset de fremvoksende digitale forretningsmodellene. Nye selskapsstrukturer og et utdatert regelverk åpner blant annet for uønsket skatteplanlegging og skatteunngåelse.

Det er enstemmighet på et internasjonalt plan om at dagens skattesystem må endres, og utarbeidelsen av skatteregler som i større grad vil ramme digitale selskap er godt i gang. OECD har gjennom flere år arbeidet med å få til en multilateral avtale, som i dette tilfellet er en avtale mellom 137 land. OECD la nylig frem et forslag om en ny skattereform som de ønsker å oppnå en enighet om innen 2020.

Denne utredningen beskriver og drøfter forslaget fra OECD om nye skatteregler for digitale selskap. Vi går i dybden på forslaget og gjennomfører en grundig beskrivelse og drøftelse av reformens to deler, pilar 1 og pilar 2. Pilar 1 foreslår et nytt skatteprinsipp som gir land der et selskap har brukere en beskatningsrett på deler av overskuddet. Forslaget i pilar 2 innebærer en innføring av en global minsteskatte. Vi vurderer mulighetene for enighet og inngåelse av en potensiell avtale, og hvorvidt avtalen vil oppnå ønsket effekt.

Ettersom utarbeidelsen av en multilateral avtale tar tid, har flere nasjoner utarbeidet egne ukoordinerte nasjonale tiltak. Vi ser nærmere på ulike tiltak som er iverksatt i flere land, og drøfter hvilke konsekvenser slike tiltak har for OECD sitt arbeid. Vi har avdekket at forslaget til OECD er ufullstendig. Det krever avklaringer og presiseringen før en multilateral avtale er på plass. Ettersom tidsfristen for avtaleinngåelse nærmer seg, vil trolig avtalen bære preg av for mange kompromiss. Dette vil igjen svekke effektene av avtalen. De nasjonale tiltakene kan stå i veien for en multilateral avtale og forverre samarbeidsklima mellom medlemsland, men de kan også være gode supplement som fint kan fungere sammen med den multilaterale avtalen.

Forord

Denne utredningen er skrevet som en del av masterstudiet i Økonomi og Administrasjon ved Norges Handelshøyskole. Utredningen er skrevet med utgangspunkt i våre hovedprofiler Økonomisk Styring og Finansiell Økonomi.

Valg av emne er basert på et ønske om å skrive om et dagsaktuelt og interessant tema. En fremvoksende digital økonomi gjør problemstillinger knyttet til dette temaet svært aktuelt. Gjennom utredningen ønsker vi å gi leseren en forståelse av problematikken knyttet til skattlegging av flernasjonale digitale selskap. Videre ønsker vi å redegjøre for hvordan ukoordinerte, nasjonale tiltak kan påvirke utformingen av en internasjonal skatteavtale. Vi mener at denne utredningen er et viktig bidrag i skattedebatten.

Prosessen har vært utfordrende og lærerik. Kunnskapen vi har opparbeidet oss gjennom arbeidet med oppgaven, tar vi med oss videre ut i arbeidslivet. Det har vært interessant og lærerikt å få innsikt i problematikken knyttet til skattlegging av digitale selskap og det pågående arbeidet for å løse problemene. Arbeidet har gitt oss et faglig utbytte, som vi vil ha stor nytte av i en fremtidig arbeidshverdag.

Vi ønsker å rette en stor takk til vår veileder Guttorm Schjelderup for gode innspill og fleksibel veiledning gjennom skriveprosessen. Vi vil også takke for raske og konstruktive tilbakemeldinger, samt gode råd til utredningen. Avslutningsvis ønsker vi å takke dem som har bidratt med hjelp og gode råd gjennom skriveprosessen. Vi er veldig takknemlige for den støtten vi har fått.

Bergen 10. juni 2020

Björg Lunde

Trine Kvingedal

Innholdsfortegnelse

Sammendrag	2
Forord	3
Innholdsfortegnelse	4
1. Innledning	6
1.1 <i>Bakgrunn og motivasjon</i>	6
1.2 <i>Metode</i>	7
1.3 <i>Avgrensning</i>	8
1.4 <i>Innhold og struktur</i>	8
1.5 <i>Begrepsavklaring</i>	9
2. Digitale forretningsmodeller og dagens forutsetninger for skatteplikt	10
2.1 <i>Digitale forretningsmodeller</i>	10
2.2 <i>Skatteplikt og fast driftssted</i>	12
2.3 <i>Internprising og armlengdeprinsippet</i>	14
2.4 <i>Veien mot en langsiktig løsning</i>	16
3. Pilar 1	18
3.1 <i>Beskrivelse av forslaget</i>	18
3.1.1 <i>Omfang</i>	18
3.1.2 <i>Skattemessig tilstedeværelse</i>	18
3.1.3 <i>Overskuddsfordeling</i>	19
3.2 <i>Illustrasjon</i>	21
3.3 <i>Diskusjon</i>	25
3.3.1 <i>Omfang</i>	25
3.3.2 <i>Skattemessig tilstedeværelse</i>	27
3.3.3 <i>Overskuddsfordeling</i>	29
3.3.4 <i>Andre utfordringer</i>	32
4. Pilar 2	34
4.1 <i>Innledning</i>	34

4.2	<i>Utformingen av minsteskatten</i>	35
4.2.1	Fastsettelse av skattegrunnlag	36
4.2.2	Sammenslåing av inntekt.....	38
4.2.3	Ekskludering.....	39
4.3	<i>Diskusjon</i>	40
4.3.1	Forventede virkninger av minsteskatten	40
4.3.2	Krav for bestemmelsen av en global minsteskatte.....	41
5.	Ukoordinerte nasjonale tiltak	43
5.1	<i>Omsetningsskatt</i>	43
5.1.1	Frankrike	45
5.1.2	Storbritannia.....	46
5.1.3	Norge	47
5.2	<i>Redefinering av begrepet fast driftssted</i>	47
5.3	<i>Tredjepartsrapportering</i>	49
5.4	<i>Todelt tariff</i>	50
5.5	<i>Skatt på royalty</i>	51
5.6	<i>Diskusjon</i>	52
6.	Konklusjon	55
6.1	<i>Veien videre</i>	57
7.	Litteraturliste	58

Tabelliste

Tabell 1: Konsern X med dagens skatteregler (Eden & Treidler, 2019a).....	22
Tabell 2: Hvordan pilar 1 påvirker konsern X (Eden & Treidler, 2019a)	24

Figurliste

Figur 1: Inntektsgrenser i markedsland 1	28
Figur 2: Minsteskattens innvirkning på kildeland med lav skattesats (Eden, 2019b).....	36

1. Innledning

1.1 Bakgrunn og motivasjon

Verden utvikler seg, og økonomien blir stadig mer digitalisert. Dagens skatteregler baserer seg på at virksomhetene må være fysisk tilstede i et land for å være skattepliktig til landet. Digitaliseringen gjør denne forutsetningen mindre aktuell, ettersom fysisk tilstedeværelse ikke lengre er en forutsetning for å drive økonomisk aktivitet på tvers av landegrensene. De nasjonale og internasjonale skattesystemene er ikke tilpasset de nye fremvoksende digitale forretningsmodellene.

Det pågår i dag internasjonalt samarbeid, hvor land har diskutert og utarbeidet forslag om hvordan flernasjonale digitale selskap skal skattlegges. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) har fungert som et ledende organ i dette arbeidet. Arbeidsgruppen «OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS» har hatt fokus på å utarbeide internasjonale løsninger for beskatning av den digitaliserte økonomien. Arbeidet har resultert i et forslag som bygger på to pilarer. Pilar 1 handler om fordeling av beskatningsrett, og foreslår at et land hvor flernasjonale selskap har kunder og brukere, et såkalt markedsland, får beskatningsrett på deler av overskuddet. Pilar 2 handler om å sikre at flernasjonale selskap betaler skatt, gjennom innføring av en global minsteskatte.

En multilateral avtale om felles skatteregler for den digitale økonomien er nærmere enn noen gang. Samtidig som internasjonale løsninger presenteres, blir ukoordinerte tiltak og endringer i nasjonale regelverk gjennomført. Dette for å tilpasse nasjonale skatteprinsipper en økende digitalisert økonomi. Myndigheter står derfor ved et veiskille, hvor de kan velge å videreutvikle internasjonale skatteregler eller innføre nasjonale regler.

Skattlegging av digital økonomi er et stort og komplekst tema. Temaet er dagsaktuelt, ettersom det inkluderer internasjonale utfordringer som har behov for gode løsninger. I den forbindelse ønsker vi å belyse hva OECD sitt forslag inkluderer, og hva de nasjonale, ukoordinerte tiltakene innebærer. Dette for å få en bedre oversikt over nasjonale og internasjonale tiltak, og hva som kan være den mest hensiktsmessige løsningen på skattlegging av digital økonomi. Vi ønsker å besvare følgende problemstilling:

Vil utformingen av pilar 1 og 2 løse skatteutfordringene knyttet til den digitale økonomien, og kan en økt innføring av nasjonale ukoordinerte tiltak stå i veien for en multilateral avtale?

Vi mener denne utredningen er et viktig bidrag for å belyse skatteutfordringer i den digitale økonomien, og behovet for regelverksendringer. Dette er ikke bare utfordringer som Norge står ovenfor, men et internasjonalt problem som krever løsninger innen kort tid. OECD har satt tidsfristen for enighet om en multilateral avtale innen 2020. Vi er derfor overbevist om at temaet vi ønsker å belyse i vår utredning er svært aktuelt.

1.2 Metode

Utredningen bygger på et eksplorerende design ettersom det eksisterer lite forskning og empiriske data om skattlegging av digitale selskap. Det finnes lite forskning som både ser på pilarene og andre nasjonale tiltak, og samtidig setter dem opp mot hverandre. Formålet med oppgaven er derfor å skape innsikt i et viktig tema. Et eksplorerende design gir oss mulighet og fleksibilitet til å justere arbeidet etter hvert som vi tilegner oss ny innsikt. Ettersom forslagene vi undersøker ikke er iverksatt i dag, er det vanskelig å si noe om effektene de vil ha. Vi vil derfor fokusere på å skape en forståelse for temaet, fremfor selve effektene. Et eksplorerende design kan benyttes som en forundersøkelse. Ved å samle informasjon og skape forståelse kan denne utredningen karakteriseres som en slik forundersøkelse, som kan benyttes i videre arbeid på området.

For å svare på vår problemstilling benytter vi kvalitative metoder. I kvalitative metoder går man i dybden for å forstå fenomenet. Vi unnlater kvantitative metoder fordi det finnes lite kvantitative data på området. Vi ønsker å få en dypere forståelse av hva forslagene til OECD innebærer ved bruk av kvalitative data. Videre bruker vi i all hovedsak sekundærkilder til informasjonsinnsamling. Vi har benyttet oss av OECD sine rapporter som hovedkilder. Utover disse har vi benyttet aktuelle kommentarer, artikler, høringssvar og tilbakemeldinger for å tilegne oss kunnskap om pilarene. I tillegg har vi samlet relevant teori gjennom publiserte forskningsartikler. Det er vanlig å samle inn primærkilder ved bruk av kvalitative metoder. I dette tilfellet eksisterer det gode sekundærkilder, som gir tilstrekkelig innsikt i en slik forundersøkelse som denne utredningen er. Vi har derfor besluttet at innhenting av primærkilder ikke har vært nødvendig i dette tilfellet.

1.3 Avgrensning

Utredningen er avgrenset til å gjelde for den digitale økonomien. Den digitale økonomien består av selskap som leverer varer eller tjenester digitalt. Flere utfordringer og tilhørende tiltak som blir presentert i oppgaven kan være relevant for andre sektorer i tradisjonell økonomi. Videre er oppgaven ment som et bidrag til norske skattemyndigheter og skatteyttere. Derfor er oppgaven avgrenset til å fokusere på hvordan skattlegging av digital økonomi påvirker det norske skattesystemet. I tillegg ser vi nærmere på hvordan skattesystemene isolert blir påvirket av løsningene. Dermed tar vi ikke i betraktning hvordan løsningene påvirker andre skatteavtaler som Norge og andre land måtte ha.

Utredningen tar utgangspunkt i arbeidet til «OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS», som er en arbeidsgruppe bestående av representanter fra 137 medlemsland. Denne arbeidsgruppen har siden 2015 publisert en rekke rapporter. Rapportene presenterer 15 handlingspunkt som tar sikte på å bekjempe skatteunngåelse. Vi vil påpeke at utredningen gjennomgående benytter seg av disse rapportene. På bakgrunn av dette arbeidet har arbeidsgruppen fått i oppgave å utarbeide forslag på internasjonale løsninger for skattleggingen av digitale selskap. Resultatet av arbeidet er et rammeverk rettet mot digital økonomi som er presentert i to rapporter, pilar 1 og pilar 2. Etersom denne utredningen fokuserer på den digitale økonomien, vil diskusjonen i utredningen primært ta utgangspunkt i pilar 1 og pilar 2.

Videre har vi valgt å presentere et utvalg av ukoordinerte nasjonale tiltak. Vi avgrenser omfanget til fem relevante tiltak, som kan fungere som nasjonale løsninger. Det er også verdt å merke seg at verdensøkonomien nylig har opplevd et stort sjokk. Dette på grunn av den pågående pandemien. Det er uklart om sjokket vil utsette arbeidet av en multilateral avtale. Vi velger derfor å se bort fra dette i vår utredning.

1.4 Innhold og struktur

For å besvare problemstillingen er oppgaven delt inn i fire deler hvor vi underveis i kapitlene fremlegger og diskuterer problemene knyttet til de ulike temaene. I kapittel 2 belyser vi hva som kjennetegner en digital forretningsmodell og hva som er dagens forutsetninger for skatteplikt. Videre presenterer vi hvordan digitale selskap i dag faller utenfor skatteplikten og hva som gjøres for å stoppe dette.

I kapittel 3 presenterer og diskuterer vi OECD sin rapport om pilar 1. Vi beskriver først hva forslaget inneholder. Deretter illustrerer vi hvordan forslaget vil fungere, før vi diskuterer de ulike momentene for å få en dypere forståelse av forslaget, og hvilke utfordringer som er knyttet til det. Det samme gjør vi i kapittel 4 for pilar 2. Vi presenterer først hvordan pilar 2 er utformet. Videre ser vi på forventede virkninger av en minstesatt og diskuterer hva som forutsettes for at en slik minstesatt skal kunne iverksettes.

I kapittel 5 presenterer vi fem ulike tiltak som flere land vurderer eller har innført. Dette er ukoordinerte, nasjonale tiltak som påvirker skatteplikten til digitale selskap som opererer i de aktuelle markedslandene. Videre diskuterer vi hvorvidt disse tiltakene kan stå i veien for en multilateral avtale eller ikke. Basert på våre funn presenterer vi vår konklusjon.

1.5 Begrepsavklaring

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

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting / Uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting på tvers av landegrenser.

OECD/G20 BEPS-project – Et samarbeidsprosjekt mellom OECD og G20 landene som har utarbeidet et rammeverk bestående av 15 handlingspunkt for å bekjempe skatteunngåelse blant flernasjonale selskap.

OECD/G20 Inclusive framework on BEPS – En arbeidsgruppe bestående av representanter fra 137 medlemsland som sammen arbeider for å implementere handlingspunktene fra BEPS-prosjektet.

2. Digitale forretningsmodeller og dagens forutsetninger for skatteplikt

I dette kapitlet vil vi redegjøre for utfordringer knyttet til skattleggingen av digitale selskap. Dette innebærer presentasjon av digitale forretningsmodeller og dagens forutsetninger for skatteplikt. Hovedproblemet i skattleggingen av digitale selskap er at de ofte faller utenfor skatteplikten. Årsaken er at de digitale selskapene ikke er avhengig av et fast driftssted, fordi de kan drive virksomhet digitalt på tvers av landegrensler. Det åpner for skatteunngåelse og skatteplanlegging. Avslutningsvis ser vi nærmere på hva som gjøres for å bekjempe unndragelse av skatt.

2.1 Digitale forretningsmodeller

Det finnes et vidt spekter av digitale forretningsmodeller, men særlig tre kjennetegn på forretningsmodeller kan ifølge OECD identifiseres hos flere internasjonale teknologiselskap (OECD, 2019a, s. 6). Det første er at brukermedvirkning er en viktig faktor i forretningsmodellen. Flere brukere bidrar til en større verdiskapning for selskapet, fordi en betydelig del av verdiskapningen baserer seg på innsamling og analyse av brukerdata. Det andre kjennetegnet er at immaterielle eiendeler utgjør en vesentlig del av verdiskapningen for digitale selskap. Immaterielle eiendeler er verdier i selskapet som ikke er en fysisk gjenstand. Dette kan være patenter, lisenser, varemerke, teknologi og programvarer. Store flernasjonale selskap er strukturert som store konsern med flere beslektede selskap som får utdelt konsesjoner til å benytte seg av immaterielle eiendeler.

Det tredje kjennetegnet er at den digitale økonomien muliggjør næringsvirksomhet i land uten at man trenger å ha et fast driftssted. Det skyldes at digitale selskap kan tilby varer og tjenester på tvers av landegrensler, og når ut til sine kunder og brukere uten å være fysisk tilstede. Eksempler på slike digitale varer og tjenester kan være markedsføring av annonser, programvarer, skylagringstjenester og formidlingstjenester.

Selv om de digitale forretningsmodellene har de nevnte kjennetegnene til felles, finnes det et bredt spekter av ulike typer selskap. Forskjellene mellom selskapene gjør det utfordrende å se alle under ett, da det finnes flere ulike typer digitale forretningsmodeller. OECD har likevel gjort et forsøk på å generalisere forretningsmodellene i følgende fire kategorier (Byrnes, 2019, s. 3):

(1) *Forhandlere*. Dette er selskap som kjøper produkter fra tilbydere, inkludert kontrollrettigheter, og selger de videre til kjøpere. Forhandlere kontrollerer priser og påtar seg ansvaret ovenfor kundene. Forhandlere tillater ikke interaksjon mellom sluttbrukere seg imellom. Noen krever at kundene knytter seg til plattformen, men dette gjelder ikke alle. Eksempler på denne kategorien er Amazon netthandel, Spotify og Netflix. Amazon kjøper produkter og selger videre til kjøpere gjennom sine nettsider. Spotify og Netflix kjøper henholdsvis musikk- og filmrettigheter og selger det videre til sine kunder. De to sistnevnte krever at kundene knytter seg til plattformene deres gjennom abonnementer.

(2) *Leverandører* driver med levering av produkter til andre selskap. De leverer deler som blir brukt i produksjonen av ferdige varer og tjenester. Leverandører samhandler bare med det selskapet de selger delene til, og er ikke i kontakt med brukeren. Et eksempel på et slikt selskap er Intel. Intel leverer blant annet avansert teknologi som blir brukt i datamaskiner til eksempelvis Apple, HP og Dell.

(3) *Vertikalt integrerte selskap* er bedrifter som har anskaffet seg eierskap over leverandører og har dermed integrert leverandørsiden i bedriften sin. Eksempler er Amazon netthandel, og Netflix. Amazon sender ut varer fra egne varelagre gjennom sine digitale plattformer. Netflix har gått fra å kun distribuere film og serier, til å produsere flere av dem selv.

(4) *Flersidige plattformer*. Denne kategorien inneholder selskap som tillater interaksjon og utveksling av varer og tjenester mellom sluttbrukere. Brukerne er ikke pålagt å inneha kontrollrettigheter og forpliktelser. Disse selskapene er avhengig av en høy grad av brukertilknytning, da flere brukere skaper mer innhold og høyere inntekter. Typiske eksempler er Uber, AirBnB og Finn. Samtlige tilbyr formidlingstjenester hvor sluttbrukerne kan møte hverandre. Google faller også under denne kategorien, noe som fremkommer av følgende eksempel.

Stadig flere produkter og tjenester distribueres på nett og selskapene tjener penger på å innhente kundeinformasjon ved å spore brukernes bevegelser. Store aktører som Google drar nytte av positive eksternaliteter og nettverkseffekter ved at flere brukere fører til høyere betalingsvillighet blant annonsører. Dette gir store skalafordeler og Google har opparbeidet seg nærmest monopolstilling blant søkemotorer på grunn av antall brukere. En viktig strategi Google har valgt for å oppnå slike nettverkseffekter er å tilby gratis tjenester til brukere og tjene penger på at andre bedrifter ønsker å komme i kontakt med potensielle kunder gjennom

annonser på Google sine plattformer. Google gjør altså en kostnadsfri byttehandel med sine brukere. For å kunne benytte seg av Google sine tjenester aksepterer brukerne å gi fra seg digitale fotspor som selskapet kan selge videre. En slik byttehandel er umulig å skattlegge, og det er dessuten utfordrende å verdsette brukerdataene Google sitter igjen med. En annen utfordring er at brukerinformasjonen som annonsørene er villig til å betale for selges fra et fåtall faste driftssteder rundt om i verden. Digitale fotspor fra norske brukere blir solgt videre til både norske og internasjonale annonsører og overskuddet beskattes hovedsakelig i Irland hvor Google har sitt europeiske hovedkontor. På den måten går norske skattemyndigheter glipp av verdiskapningen Google oppnår i Norge.

2.2 Skatteplikt og fast driftssted

Skatteplikten til selskap i Norge avhenger av at inntekten stammer fra forretningsvirksomhet som drives gjennom et fast driftssted i Norge. Betydningen av fast driftssted er et viktig spørsmål i internasjonal skatterett, ettersom reglene er avgjørende for lands beskatning av selskapsinntekter. Hvilke land som har skatterett på inntektene til flernasjonale digitale selskap har vært et konfliktfylt spørsmål over lang tid, fordi de kan drive virksomhet i et land uten å være fysisk tilstede. I det følgende skal vi se nærmere på hva som er definisjonen av et fast driftssted og hvilke utfordringer dette momentet medfører i skattleggingen av digitale selskap.

OECDs mønsteravtale artikkel 5 definerer begrepet fast driftssted som et fast forretningssted der et foretak sin virksomhet helt eller delvis drives fra. Definisjonen er knyttet til det å være fysisk til stede i markedsstaten, og omfatter dermed at foretaket er etablert med enten ledelse, tilsette, filial, kontor, fabrikk, verksted eller et sted hvor naturressurser utvinnes (OECD, 2008, s. 3). Videre eksisterer det krav om varighet knyttet til dette faste driftsstedet. Driften skal omfatte aktiviteter som skaper verdier for virksomheten. Dette kan eksempelvis være ledelse, produksjon eller salg. Forberedende aktiviteter og hjelpeaktiviteter faller utenfor virksomhetens kjerneaktiviteter, og gir derfor ikke et fast driftssted i seg selv (Zimmer, 2017, s. 43).

Dersom virksomheten til selskapet faller innenfor definisjonen av fast driftssted i Norge, er selskapet skattepliktig til Norge. Skatteplikten til selskapet etter norsk intern rett kan deles inn i alminnelig skatteplikt og begrenset skatteplikt. Alminnelig skatteplikt gjelder for selskap som er hjemmehørende i riket, dette følger av skatteloven § 2-2 (Zimmer, 2017, s. 24). Alminnelig skatteplikt tar utgangspunkt i globalinntektsprinsippet, som innebærer at norske

selskap blir beskattet i Norge for inntekt opptjent både hjemme og i utlandet. Begrenset skatteplikt gjelder for utenlandske selskap som ikke er hjemmehørende i Norge. De utenlandske selskapene er pliktig til å betale skatt på de aktiviteter som genererer inntekt i Norge. I slike tilfeller blir Norge ansett som kildestaten (Zimmer, 2017, s. 25).

I tilfeller hvor inntekten til selskapet faller under alminnelig skatteplikt i hjemmehørende land og begrenset skatteplikt i utlandet, kan dobbeltbeskatning oppstå. Dobbeltbeskatning innebærer at skatteyder må betale skatt på samme inntekt i mer enn én stat. Slike situasjoner er uheldig, da det verken er rettferdig eller økonomisk effektivt. For å unngå at inntekter blir skattlagt dobbelt, inngår land bilaterale skatteavtaler basert på OECD sin mønsteravtale. Mønsteravtalen fungerer som en mal for utformingen av skatteavtalene, og avtalene regulerer blant annet hvilken stat som skal beskatte inntektsposten. Utfører eksempelvis et selskap aktiviteter knyttet til et fast driftssted i kildestaten, vil kildestaten få begrenset beskatningsrett. Samtidig vil hjemstaten da avstå beskatning eller kreditere selskapet den skatten som blir betalt til kildestaten. Dette følger av mønsteravtalen artikkel 5 (OECD, 2008, s. 3).

En stor utfordring med nåværende skatteavtaler er at digitale selskap faller utenfor omfanget til avtalene. Årsaken er at digitale selskap ikke oppfyller kravet om fysisk tilstedeværelse, som er en forutsetning for at markedsstaten skal ha skatterett på noe av inntekten til selskapet. Det betyr at digitale selskap kan stå ovenfor to uheldige og forskjellige situasjoner, dobbeltbeskatning eller dobbelt-null beskatning. I en situasjon hvor et digitalt selskap blir dobbelt-nullbeskattet, vil inntektene verken bli beskattet i hjemstaten eller markedsstaten. En slik situasjon kan oppstå fordi selskapet ikke har skatteplikt i markedsstaten på grunn av manglende fysisk tilstedeværelse, og at hjemstaten er et lavskatteland med lav eller ingen beskatning. Dobbelt-nullbeskatning er ikke et problem i seg selv for skatteyder. Imidlertid er det et stort tap for markedsstaten. Det digitale selskapet kan oppleve en slik situasjon som konkurransefremmende. Fordi det digitale selskapet ikke blir skattlagt på like vilkår som nasjonale selskap med fast driftssted, unngår de en betydelig skattekostnad. Dobbelt-nullbeskatning er derfor med på å skape skjevheter i konkurransevilkårene mellom digitale selskap og selskap med fast driftssted.

Det kan også oppstå situasjoner hvor det digitale selskapet blir dobbeltbeskattet. En slik situasjon kan oppstå fordi statene har nasjonale regelverk for skattlegging av digital økonomi. Fordi regelverkene er ukoordinerte og ikke inkludert i bilaterale skatteavtaler, vil både hjemstat og markedsstat skattlegge samme inntekt. Ettersom verken hjemstat eller markedsstat

avstår fra beskatning, blir det digitale selskapet skattlagt dobbelt. Tilfeller som dette er ikke rettferdig og svært uheldig for det digitale selskapet.

2.3 Internprising og armlengdeprinsippet

Flernasjonale digitale selskap bruker internprising som strategi for skatteplanlegging og overskuddsflytting. Når beslektede selskap selger varer, tjenester, finansielle instrumenter og immaterielle verdier til hverandre, blir det etablert en internpris. Prisen som fastsettes i slike situasjoner for store deler av OECD sine medlemsland, tar utgangspunkt i den avtalte internasjonale standarden, armlengdeprinsippet. Standarden fremkommer i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 og i skatteloven §13-1 (Skatteetaten, 2020). Armlengdeprinsippet gjelder for kommersiell og finansiell interaksjon mellom nærstående foretak. Avtalt pris skal være etter samme pris og vilkår som ville ha vært avtalt mellom uavhengige foretak i en sammenlignbar situasjon (Finansdepartementet, 2001). Formålet med dette er å sikre at prisen på interne transaksjoner skal tilsvare prisen som blir bestemt av markedskrefter i alminnelige transaksjoner.

Å fastsette riktig internpris er av stor betydning for både skatteyter og skattemyndigheter, ettersom prisene påvirker selskapets inntekter og kostnader, og dermed skattbart overskudd. Imidlertid er det utfordringer knyttet til hvorvidt internprisen faktisk gjenspeiler markedsprisen som to uavhengige parter hadde akseptert. Dette gjelder særlig tilfeller hvor digitale flernasjonale selskap belager driften sin på immaterielle eiendeler som ikke omsettes på det frie markedet. Patenter er eksempler på immaterielle eiendeler hvor det ofte ikke finnes sammenlignbare markedspriser, og prissetting er derfor vanskelig. Selskapet med eierrettighetene til patentert teknologi selger lisenser til beslektede selskap, som gir dem tillatelse til å benytte teknologien. Lisenstaker betaler lisensgiver en royalty som er en godtgjørelse for bruken. Disse konserninterne lisensavtalene, skal i likhet med avtaler mellom uavhengige parter, prises etter armlengdeprinsippet. Ettersom det ikke finnes sammenlignbare markedspriser, kan selskapene sette en pris som er fordelaktig for dem uten at det får konsekvenser. Dette fordi mangel på sammenlignbare priser gjør det svært vanskelig for myndighetene å kontrollere.

Dischinger & Riedel (2011) har fremlagt en empirisk studie om sammenhengen mellom selskapsskatt og plasseringen av immaterielle eiendeler i flernasjonale selskap. De finner at jo lavere selskapsskatt et datterselskap må betale, relativt til andre beslektede selskap, øker

sannsynligheten for at datterselskapet er innehaver av eierrettighetene til de immaterielle eiendelene. Resultatene viser at flernasjonale selskap har insentiver til å plassere immaterielle eiendeler i lavskatteland. På bakgrunn av dette viser store flernasjonale selskap et tydelig mønster på skatteoptimaliserende atferd. En tilpasning av selskapsstrukturen gjør det mulig å utnytte svakhetene i regelverket ved å sette eierrettighetene til et datterselskap hjemmehørende i et lavskatteland. Beslektede selskap i høyskatteland benytter den patenterte teknologien, og gjennom royaltybetalinger, blir overskudd flyttet og skattebelastningen til konsernene blir redusert.

Digitale selskap kan i stor grad velge hvor de vil etablere sine salgskontorer med fast driftssted, og flere velger land med lav skatt. I Europa er land som Irland, Nederland og Luxembourg populært blant de største digitale selskapene, da deres skattelovgivning er svært fordelaktig sammenlignet med andre. De tre nevnte landene er ikke bare attraktive for deres lave skattesatser, men også på grunn av en gunstig skattestruktur. I EU er skattestrukturen bygget opp slik at man ikke betaler skatt på royaltybetalinger mellom EU-land, men at royaltybetalinger ut av EU skal beskattes. Imidlertid tillater Irland, Nederland og Luxembourg skattefrie royaltybetalinger til land utenfor EU. Slik fungerer deres regelverk som et smutthull til å flytte overskudd til skatteparadis.

Følgende eksempel viser problemene tilknyttet denne skattestrukturen. I 2017 ble det amerikanske selskapet Amazon ilagt et krav om å betale tilbake 250 millioner euro, da EU konkluderte med at Luxemburg hadde gitt dem skattefritak som var i strid med deres regelverk (European Commission, 2017). Fritaket ble ansett som ulovlig statsstøtte og som følge av dette ble kun en fjerdedel av Amazon sitt overskudd beskattet. Lokale bedrifter som fulgte nasjonalt regelverk betalte fire ganger så mye i skatt og en slik selektiv skattefordel var lovstridig. Gjennom en skatteoptimaliserende forretningsmodell oppnådde Amazon denne skattefordelen. Skattereglene i Luxemburg åpnet nemlig for at konsernet kunne flytte store deler av overskuddet fra andre Amazon-selskap i Europa, til holdingselskapet Amazon Europe Holding Technologies SCS (AEHT) uten å betale skatt. Årsaken var at AEHT forvaltet alle de immaterielle eiendelene til Amazon utenfor USA og var registrert som et «no-resident partnership», som innebærer skattefritak på royaltyinntekter. AEHT kunne deretter overføre inntektene gjennom royalties til Amazon US. Forretningsmodellen til Amazon er ikke uvanlig blant store flernasjonale digitale selskap, og det eksisterer flere tilsvarende eksempler. Grunnen til at Amazon ble dømt var ikke på grunn av deres skatteoptimaliserende struktur,

men i hovedsak basert på at royaltybetalingene fra de operative selskapene var altfor høye. De stod ikke i stil med armlengdeprinsippet og økonomisk virkelighet.

2.4 Veien mot en langsiktig løsning

Skatteplanlegging har blitt et økende internasjonalt problem, særlig med en voksende digital verdensøkonomi. Ved å utnytte svakheter i skatteavtaler kombinert med overskuddsflytting betaler store flernasjonale selskap langt mindre skatt enn gjennomsnittet. Det kan presiseres at metodene som blir benyttet av majoriteten av selskapene er rettmessige, men at de opererer utenfor regelverkets formål. I september 2013 publiserte OECD en rapport, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), med 15 handlingspunkt som skal få bukt på problemet knyttet til uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting på tvers av landegrensler.

Overskuddsflytting og utnyttelse av skatteavtaler medvirker til et samlet globalt inntektstap på mellom 100 til 240 milliarder dollar årlig (OECD, 2016). Slik skatteplanlegging rokker ved selve fundamentet og integriteten til skattesystemet, da det gir urettmessige konkurransefordeler til flernasjonale selskap sammenlignet med nasjonale selskap. BEPS-prosjektet er et samarbeid mellom G20-landene og OECD hvor 137 land arbeider for å iverksette en multilateral avtale for en mer rettferdig fordeling av skatteprovenyet. Tiltakene som er vedtatt baseres på tre grunntanker om å;

- i. etablere en internasjonal samhandling for selskapsbeskatning,
- ii. gjenopprette og forsterke effekten og fordelene ved gjeldende internasjonale standarder og
- iii. fremme åpenhet og forutsigbarhet.

Målet er å lage et internasjonalt rammeverk for å sikre at all inntekt skattlegges, henholdsvis i den staten verdiskapningen skjer. Dagens standarder som hindrer dobbeltbeskatning har behov for fundamentale endringer for å kunne hindre dobbel nullbeskatning. (OECD, 2013, s. 13). I BEPS-prosjektet blir det påpekt at den teknologiske utviklingen kompliserer utarbeidelsen av et felles rammeverk, ettersom den digitale økonomien medfører særegne beskatningsproblemer.

Handlingsplanen fra BEPS-prosjektet fokuserer blant annet på skatteutfordringer knyttet til digital økonomi. I handlingspunkt 1 blir det anerkjent at hele økonomien blir påvirket av digitaliseringen og at det vil være vanskelig å behandle den digitale økonomien for seg selv. I etterkant av denne anerkjennelsen fikk OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS i oppgave å følge opp handlingspunkt 1. De gjennomførte en analyse av verdiskapingen til både nye forretningsmodeller og forretningsmodeller i endring, samt skatteutfordringer knyttet til digitalisering (OECD, 2019c). Denne analysen har fungert som et grunnlag i videre arbeid mot en langsiktig løsning på skatteproblematikken. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS anerkjenner i handlingspunkt 1 at det er vanskelig å behandle den digitale økonomien for seg selv. Likevel er det etter flere år med arbeid en felles enighet om at en multilateral avtale som er tilpasset den digitale økonomien er den mest hensiktsmessige løsningen. Imidlertid er omfanget av en multilateral avtale bredt, noe som betyr at avtalen ikke bare er gjeldende for heldigitale selskap. Løsningsforslaget som er lagt fram bygger på to pilarer, som sammen skal være fundamentet i et nytt regelverk:

- i. Pilar 1 adresserer de brede skattemessige utfordringene ved digitalisering av økonomien og fokuserer på fordeling av beskatningsretten.
- ii. Pilar 2 adresserer de gjenværende problemene knyttet til skatteplanlegging og overskuddsflytting.

3. Pilar 1

3.1 Beskrivelse av forslaget

Pilar 1 beskriver fordelingen av beskatningsretten på overskuddet til flernasjonale selskap. Det nye fordelingsprinsippet gir markedsland beskatningsrett på deler av overskuddet, selv om selskap ikke har fast driftssted i markedslandet. I dette kapitlet gjengir vi de viktigste momentene i pilar 1. Dette inkluderer omfanget av forslaget, foreslåtte krav for å være skattemessig tilstedeværende og regler for fordeling av overskudd. Videre følger det en diskusjon, hvor det fremkommer krav og utfordringer knyttet til pilar 1.

3.1.1 Omfang

Forslaget er gjeldende for store selskap med brukermedvirkning (OECD, 2019b, s. 7). Definisjonen på et stort selskap i denne sammenheng, innebærer at omsetningen er høyere enn 750 millioner euro. Selskap med brukermedvirkning, betyr at selskapet genererer inntekter ved å tilby digitale produkter eller tjenester som vender seg direkte mot brukeren. En bruker refererer til individer som benytter varer og tjenester til personlige formål. OECD argumenterer for at typiske trekk ved digitale forretningsmodeller er at de kommuniserer med brukeren. Brukeren behøver altså ikke å være kjøperen av produktet eller tjenesten, og er ikke nødvendigvis den primære kunden til selskapet. Formålet med at omfanget av forslaget skal gjelde for selskap med brukermedvirkning, er at forslaget skal omfatte mer enn bare digitale selskap. Det betyr at forslaget også gjelder for selskap som driver digital markedsføring og benytter digitale løsninger til å utvikle en brukerbasis.

3.1.2 Skattemessig tilstedeværelse

Digitalisering begrenser anvendbarheten av dagens skattesystem, ettersom selskap i økende grad gjør forretninger med kunder i markedsland uten å ha et fast driftssted (OECD, 2019b, s. 7). Dette er spesielt relevant for digitaliserte selskap som driver med fjernsalg. Det har utviklet seg til å bli et politisk og samfunnsmessig spørsmål om fysisk tilstedeværelse er av relevans for disse bedriftene, med tanke på hvilke aktiviteter de utfører. Den digitale økonomien er i stadig utvikling, og med fremtidens forretningsmodeller vil virksomheter trolig utføre flere brukervendte aktiviteter, med ingen eller minimal fysisk tilstedeværelse i markedslandene. Den nye regelen om skattemessig tilstedeværelse, også kalt nexus, møter denne situasjonen

ved å være gjeldende i alle tilfeller hvor en virksomhet har vedvarende og vesentlig involvering i økonomien til et markedsland.

Vedvarende og vesentlig økonomisk involvering skal måles gjennom bedriftenes salg (OECD, 2019b, s. 8). OECD foreslår at den enkleste måten å drifte de nye retningslinjene for skattemessig tilstedeværelse, vil være gjennom en innføring av en inntektsgrense i markedet. Det settes altså en grense for salgsinntekter, og selskap med inntekt over grensen blir regnet som skattepliktige til markedslandet. Inntektsgrensen skal tilpasses størrelsen på markedet og skal fungere som en primærindikator på vedvarende og vesentlig involvering i markedslandet. Arbeidsgruppen foreslår en internasjonal inntektsgrense på 750 millioner euro, men denne grensen er fortsatt gjenstand for forhandling.

3.1.3 Overskuddsfordeling

Når et land får rettigheter til skatteinntekter fra overskuddet til et selskap som ikke har fast driftssted i landet, er neste spørsmål; Hvor mye av dette overskuddet skal tilfalle det aktuelle markedslandet? (OECD, 2019b, s. 8). Dersom det nye skattesystemet gir en ny skattemessig tilstedeværelse for flernasjonale selskap, eksisterer det ikke regler som fordeler overskuddet til markedsland i tilfeller hvor selskapene kun er digitalt tilstede. Det vil derfor være nødvendig å utforme nye overskuddsfordelingsregler for selskap uten fast driftssted.

Utvalget har lagt frem tre mekanismer som skal sikre økt klarhet for både skatteyttere og skattemyndigheter ved fordeling av overskudd til markedsland. De tre mekanismene blir delt inn i følgende kategorier: Beløp A, beløp B og beløp C. Beløp A skal gi et skattegrunnlag til markedslandene. Beløp B og C skal i hovedsak sikre skatteinntekt og forenkle håndheving etter gjeldende regler til markedsland hvor selskapene har fast driftssted.

Beløp A

Beløp A skal sikre at en del av overskuddet blir værende i markedslandene. De nye overskuddsfordelingsreglene deler det totale overskuddet i normaloverskudd og ekstraordinært overskudd (OECD, 2019b, s. 14). Normaloverskuddet vil stort sett innebære overskudd på ordinært salg og skal beskattes etter gjeldende regler for fordeling av overskudd, og tilordnes landet hvor selskapet har fast driftssted. Ekstraordinært overskudd inkluderer blant annet fortjeneste på immaterielle eiendeler, risiko og lignende. For Facebook som driver sosiale medier, vil trolig annonseinntekter bli ansett som ordinært salg som genererer normaloverskudd, mens overskudd generert av brukerdatabaser og merkevare vil bli ansett som

ekstraordinært overskudd. Dette vil være vanskelig å skille, og det vil derfor være utfordrende å fastsette hva som egentlig er normaloverskudd og ekstraordinært overskudd. I forslaget til OECD blir det foreslått å benytte en metode for Residual Profit Split (RPS). Det er en forenklet bestemmelse som skiller normaloverskuddet fra det ekstraordinære overskuddet. OECD foreslår å bruke RPS-metoden for å fastsette det ekstraordinære overskuddet med en gitt prosentandel. Det vil si at eksempelvis ti prosent av overskuddet til hvert selskap betegnes som ekstraordinært overskudd.

Med utgangspunkt i at z % er det globale overskuddet og x % er normaloverskuddet, vil det ekstraordinære overskuddet være gitt ved z % - x % = y % (OECD, 2019b, s. 15). Videre er det kun en del av det ekstraordinære overskuddet som skal beskattes etter de nye reglene og fordeles til markedslandene, et såkalt restoverskudd. Det er dette restoverskuddet som er beløp A. Immaterielle eiendeler skal være fradragsberettiget. Hvis vi antar at avkastningen på immaterielle eiendeler er gitt ved v %, finner vi restoverskuddet som y % - v % = w %. Forslaget innebærer at w % vil fordeles til markedslandene ved bruk av en formel som skal fungere som et tillegg til armlengdeprinsippet. Formelen som bestemmer w % inkluderer vektorer som tildeles markedslandene basert på faktiske aktiviteter. Overskuddet fordeles deretter basert på vektingen. Denne metoden kalles Fractional Apportionment (FA), og benyttes i fordelingen av restoverskuddet. Endelig formel er ikke utarbeidet enda.

Beløp B

Beløp B skal sikre at markedsførings- og distribusjonsaktiviteter blir skattlagt. Store flernasjonale selskap selger varer og tjenester i markedsland og samarbeider med datterselskap som kun markedsfører og distribuerer produktene. Ettersom disse datterselskapene har et fast driftssted i landet, er selskapet allerede skattepliktig. Likevel er datterselskap som driver med markedsførings- og distribusjonsaktiviteter koblet til et stort antall skattetvister. Det er blant annet uenigheter knyttet til internprising og etterlevelse av armlengdeprinsippet. For å unngå tvister er det foreslått en forenklet tilnærming for å skattlegge disse aktivitetene.

Beløp B skal gi markedslandet en fast godtgjørelse for de grunnleggende markedsførings- og distribusjonsaktivitetene til selskapet. Hvor stor denne godtgjørelsen vil være og hvordan den skal beregnes gjenstår å bestemme. I forslaget foreslår OECD at beløp B blir fastsatt ved en gitt prosentandel, som kan variere etter næring eller region. Om prosentandelen blir beregnet av omsetning eller overskudd blir ikke spesifisert i forslaget. Det er dermed uklart hvor mye

beløp B vil utgjøre. Arbeidsgruppen er åpen for innspill til alternative metoder for å fastsette beløp B.

Beløp C

Beløp C vil fungere som et justeringsbeløp for aktiviteter som ikke er omfattet av beløp B. Beløp C skal sikre fortjeneste til markedslandene dersom skattemyndighetene kan argumentere for at selskapet har et overskudd utover de grunnleggende markedsførings- og distribusjonsaktivitetene. I tillegg sikrer beløp C fortjeneste til markedslandet i tilfeller hvor andre markedsaktiviteter utover markedsføring og distribusjon gir overskudd.

Gjennom juridisk bindende og effektive mekanismer skal beløp C sikre forebygging og løsning av uenigheter mellom skattemyndigheter og skatteyter. Bruk av beløp C er aktuelt i tilfeller hvor et selskap har flere aktiviteter i markedslandet enn det har blitt redegjort for. Markedslandet vil da kunne skattlegge disse ekstraaktivitetene i samsvar med eksisterende regler for internprising. Det er uklart om beløp C vil gjelde for markedsland hvor selskapet ikke har fast driftssted.

3.2 Illustrasjon

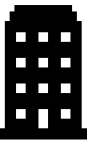


Et eksempel for hvordan forslagene virker er klargjørende for å forstå hvordan endringene vil påvirke et flernasjonalt selskap. Det blir i det følgende tatt utgangspunkt i selskapsstrukturen presentert i tredje kapittel i rapporten om pilar 1 (OECD, 2019b, s. 11). Konsern X er et svært profitabelt flernasjonalt selskap som tilbyr strømmetjenester. Utover normaloverskudd hos underliggende selskap, har konsernet et ekstraordinært overskudd på blant annet immaterielle eiendeler som er vesentlig over markedsgjennomsnittet. Videre er konsernet strukturert med et morselskap P hjemmehørende i land 1, og et datterselskap Q hjemmehørende i land 2. Morselskapet P eier alle immaterielle eiendeler som konsernet benytter, slik at P er berettiget hele det ekstraordinære overskuddet som er opptjent i konsernet. Datterselskapet Q driver med markedsføring og distribusjon av strømmetjenestene. I tillegg til å selge strømmetjenester direkte til kundene i land 2, driver Q med fjernsalg av de samme strømmetjenestene til land 3.

I et slikt scenario har land 1 med dagens internasjonale skatteregler rett til å kreve skatt på morselskapet P sin inntekt i utlandet. Likevel er det flere land som gir skattefritak på store deler av den internasjonale fortjenesten (Eden & Treidler, 2019a). Etersom Q har salgskontorer i land 2 er selskapet skattepliktig på grunn av fysisk tilstedeværelse. Som et

markedsland kan land 2 kreve selskapsskatt og kildeskatt på Q sitt normaloverskudd. Armlengdeprinsippet blir i dag brukt til å fastsette prisene mellom P og Q, og land 1 tar hensyn til denne skattebelastningen og avstår beskatning for å unngå dobbeltbeskatning.

Videre er det ingen salgskontorer eller distributører knyttet til konsernet som er fysisk tilstede i land 3. Etter gjeldende internasjonal skattelovgivning er land 3 dermed ikke berettiget til å skattlegge noe av konsern X sin fortjeneste som er opptjent i dette markedslandet. Det kan spesifiseres at land 3 kan ilegge merverdiavgift på solgte tjenester i landet, men landet har ikke grunnlag til å kreve selskapsskatt. Eksempelet er illustrert i tabell 1.

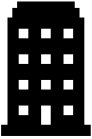
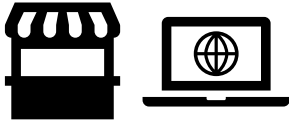

Tabell 1: Konsern X med dagens skatteregler (Eden & Treidler, 2019a)

Konsern X		
Land 1 Morselskap P sitt hovedkontor  P eier konsernets immaterielle eiendeler og land 1 har beskatningsrett på hele det ekstraordinære overskuddet	Land 2 Markedsland hvor datterselskap Q har salgskontorer  Q tilbyr markedsføring og distribusjon av digitale tjenester	Land 3 Markedsland uten fast driftssted  Datterselskap Q driver fjernsalg av digitale tjenester
Dagens skatteregler		
P betaler skatt på ekstraordinært overskudd når det føres tilbake til land 1. Land 1 avstår fra beskatning på normaloverskudd fra land 2.	Q betaler selskapsskatt på normaloverskuddet til land 2.	X betaler ingen selskapsskatt til land 3.

Forslaget i pilar 1 omfordeler skatteretten til de tre skattemyndighetene og er illustrert i tabell 2. Q er skattemessig tilstede i land 2 og vi antar her at selskapet oppfyller salgskravene som fremkommer i den nye regelen om skattemessig tilstedeværelse. Selv om konsernet ikke er fysisk tilstede i land 3 vil et tilstrekkelig fjernsalg oppfylle kravene om varighet og vesentlighet i den nye regelen. Det vil gi land 2 og land 3 rett til å kreve skatt av en andel av det ekstraordinære overskuddet til X gjennom bestemmelsene under beløp A. Ettersom det opprinnelig er P som eier rettighetene og dermed også tidligere har vært berettiget det ekstraordinære overskuddet kan land 2 og land 3 nå kreve skatt på inntekten direkte fra P. En mulig løsning som forenkler administrasjonsbyrden vil være å holde Q solidarisk ansvarlig for skatten ettersom det er Q som er fysisk eller digitalt tilstede i landene. For å unngå dobbeltbeskatning krever P skattelette i land 1.

Q er fysisk tilstede i land 2 med markedsførings- og distribusjonskontorer. Beløp B sikrer dermed at Q må betale en fast godtgjørelse for markedsførings- og distribusjonsaktivitetene i markedslandet. Videre har land 2 etter reglene som fremkommer i beløp C mulighet til å beskatte et tilleggsoverskudd, dersom Q har overskudd i landet utover overskudd knyttet til de grunnleggende markedsførings- og distribusjonsaktivitetene. Skattleggingen av dette overskuddet skal beregnes etter armlengdeprinsippet. Konsern X er ikke fysisk tilstede i land 3, dermed vil beløp B ikke gjelde her. Om beløp C vil gjelde for land 3 er uklart.

Tabell 2: Hvordan pilar 1 påvirker konsern X (Eden & Treidler, 2019a)

Konsern X		
<p>Land 1</p> <p>Morselskap P sitt hovedkontor</p> 	<p>Land 2</p> <p>Markedsland hvor datterselskap Q har salgskontorer</p> 	<p>Land 3</p> <p>Markedsland uten fast driftssted</p> 
Forslag i pilar 1		
<p>Beløp A</p> <p>Land 1 må gi ytterligere skattelette til P, ettersom land 2 og land 3 krever skatt på noe av det ekstraordinære overskuddet.</p>	<p>Beløp A</p> <p>Dersom salget i land 2 er tilstrekkelig kan land 2 skattlegge en andel av det ekstraordinære overskuddet til P basert på en formel.</p> <p>Beløp B</p> <p>Land 2 får en fast godtgjørelse for at Q driver markedsførings- og distribusjonsaktiviteter i landet.</p> <p>Beløp C</p> <p>Land 2 kan skattlegge tilleggsoverskudd dersom X ansees å ha fortjeneste utover grunnleggende aktiviteter.</p>	<p>Beløp A</p> <p>Dersom salget i land 3 er tilstrekkelig kan land 3 skattlegge en andel av det ekstraordinære overskuddet til P basert på en formel.</p> <p>Beløp B</p> <p>Gjelder ikke for land 3 på grunn av manglende fysisk tilstedeværelse.</p> <p>Beløp C</p> <p>Det er uklart om beløp C er gjeldende i land 3.</p>

3.3 Diskusjon

OECD har presentert et overordnet forslag, hvor flere momenter fortsatt er uavklart. Blant annet fremkommer det at forslaget er gjeldende for virksomheter som har et brukervendt fokus. Aktiviteten til brukerne spiller en sentral rolle for verdiskapningen til brukervendte virksomheter. Vi stiller oss likevel spørsmålet; Hvilke virksomheter faller egentlig under denne kategorien? Det gjenstår arbeid med å definere hva som skal anses å være brukervendte virksomheter. Videre presenterer OECD tre mekanismer for overskuddsfordeling, beløp A, B og C, som skal sikre klarhet for skattemyndighet og skatteyter ved fordeling av overskudd til markedsland. Slik mekanismene er presentert, sikrer de på ingen måte økt klarhet. Det gjenstår å presisere og avklare en rekke detaljer knyttet til utforming og avgrensing av beløpene, før OECD har et forslag som det kan være internasjonal konsensus om. I etterkant av en grundig gjennomgang av pilar 1, sitter vi altså igjen med en rekke spørsmål. Videre diskuterer vi derfor uklarheter som følger av forslaget til OECD.

3.3.1 Omfang

Siden forslaget ble publisert er det kommet flere tilbakemeldinger på at definisjonen av selskap med brukermedvirkning er uklar. En slik generell definisjon har ført til stor usikkerhet om hvilke forretningsmodeller forslaget egentlig er gjeldende for. Et første moment som bør avklares er forskjellen på brukere og kunder. OECD sin definisjon av brukere er individer som kjøper eller bruker varer og tjenester for personlige formål. Kunder er derimot definert som alle mottakere av varer eller tjenester, inkludert kunder som ikke er sluttbrukere (OECD, 2019b, s. 7). Ideelt skulle man gjerne sett at det var et enda klarere skille mellom brukere og kunder, og forskjellene kommer ikke tydelig nok frem i forslaget til OECD. Vi mener det er essensielt at et tydelig skille blir etablert i forkant av en eventuell avtaleinngåelse. Dette fordi bedrifter enkelt må forstå om reformen er gjeldende for dem.

Ettersom det er utfordrende å bestemme hva som kan anses som brukervendte bedrifter, stiller vi spørsmål om det egentlig er hensiktsmessig å bestemme omfanget etter dette kriteriet. En måte å løse denne utfordringen på kan være å heller fokusere på selskap som tilbyr alle typer digitale varer og tjenester. Det kan utformes et konsistent omfang ved å ta utgangspunkt i kategoriseringen av forretningsmodellene i den digitale økonomien; forhandlere, leverandører, vertikalt integrerte selskap og flersidige plattformer. Ved å ta utgangspunkt i disse forretningsmodellene får omfanget en mer målrettet tilnærming som kan anvendes på ulike

sektorer (Byrnes, 2019, s. 3). Digitale selskaper vil dermed bli omfattet av forslaget uavhengig av om de er brukervendte eller ikke.

Slik forslaget er presentert i dag er det ikke spesifisert om omfanget er gjeldende for kun digitale varer og tjenester, eller både digitale og fysiske varer og tjenester. Videre er det uklart om forslaget er gjeldende for enhver brukervendt bedrift; digitale forretningsmodeller på lik linje som tradisjonelle, fysiske bedrifter. Harpaz (2019) diskuterer i sin artikkel at det ikke er oppklart hvilke transaksjoner som skal være omfattet av forslaget. Forslaget sier ikke tydelig om omfanget gjelder kun for transaksjoner mellom selskap og kunde, eller om det inkluderer transaksjoner mellom ulike selskap (B2B). Han argumenterer for at i tilfeller hvor forretningsaktivitetene er like, bør omfanget gjelde for begge typer transaksjoner. Dersom alle andre kriterier for omfang er oppfylt, vil det være urimelig å unnlate B2B-transaksjoner.

Utfordringene knyttet til å utforme en definisjon av brukervendte bedrifter kan illustreres gjennom et eksempel. Facebook er et selskap som faller innenfor kategorien brukervendt bedrift. Facebook kommuniserer med sluttbrukeren, altså med individer som benytter seg av plattformen for personlige formål. Kundene til Facebook er derimot bedrifter som kjøper annonseplass og data. Skillet mellom brukere og kunder er ikke like tydelig for andre digitale tjenester, eksempelvis Visma. Visma selger regnskapstjenester til sine kunder, hvor kunden også er sluttbruker av tjenesten. Forskjellen på Visma og Facebook, er at sluttbrukerne til Visma sine regnskapstjenester er bedrifter og ikke individer som benytter seg av tjenestene til personlige formål. Vil tilsvarende selskap som Visma dermed slippe unna skatteplikten til tross for at de tilbyr digitale tjenester og omsetter for millioner? Problemstillinger som denne vil ramme digitale selskap i ulike bransjer, og uklarheten rundt definisjonen av brukervendte bedrifter vil medføre tvetydige tolkninger fra både skatteyter og skattemyndigheter. Overholdelsesplikten blir dermed vanskelig å identifisere og dette kan medføre store administrative kostnader for selskapene (Byrnes, 2019, s. 3). På bakgrunn av dette mener vi at en oppklarende definisjon er en forutsetning for å kunne lykkes med reformen.

En tydelig fremlegging av hvilke bransjer og industrier som ikke er inkluderte er nødvendig. Et design uten klare rammebetingelser kan medføre utilsiktede innvirkninger på selskap som møter brukere, men som i utgangspunktet ikke er omfattet av reformen. I pilar 1 er det foreslått å ekskludere primærindustri fra omfanget. Dersom flere bransjer og industrier skal unnlates fra forslaget, bør OECD presisere dette tydeligere og fremlegge en grundig begrunnelse. En eventuell begrensning eller utvidelse av omfanget vil være av betydning for den nye

skattemessige tilstedeværelsen. Trolig finnes det ikke en fasit på hva som er det riktige omfanget, men det endelige omfanget må være konsistent med OECD sin agenda for bekjemping av skatteplanlegging og skatteunndragelse.

3.3.2 Skattemessig tilstedeværelse

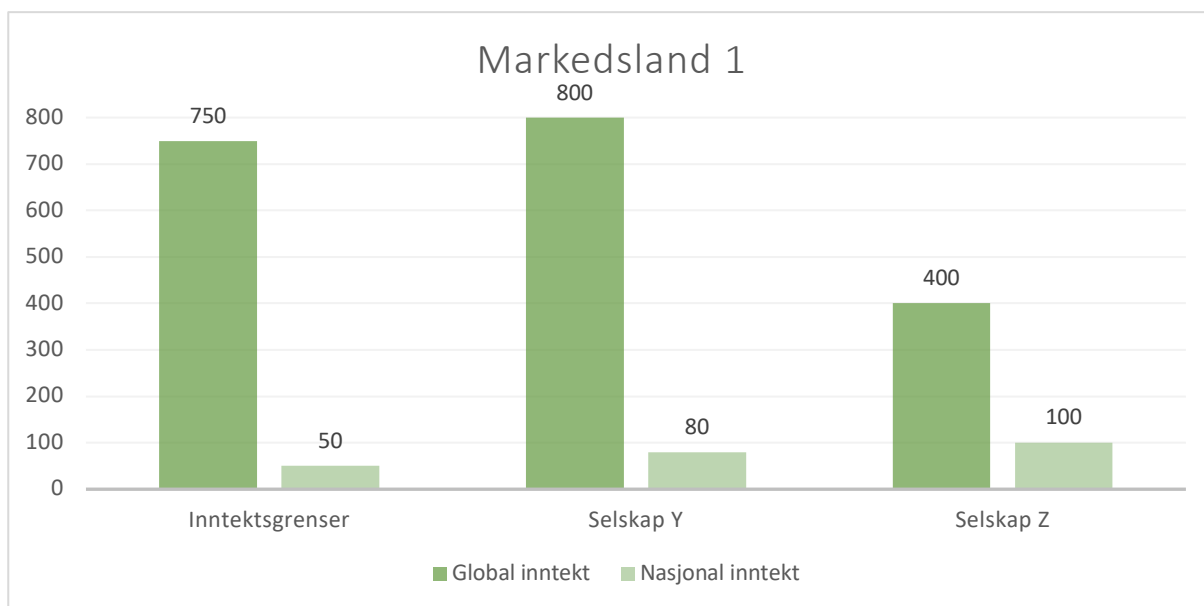
Forutsetningen om skatteplikt til et land endres gjennom den nye skattemessige tilstedeværelsen. Fra den tidligere forutsetningen om fysisk tilstedeværelse, er det nå vedvarende og vesentlig økonomisk involvering som er gjeldende. I den forbindelse spør vi oss hva som menes med vedvarende og vesentlig. Med vedvarende involvering i økonomien forventes det at verdiskapende aktiviteter finner sted over tid. Det eksisterer gjerne egne krav om varighet knyttet til produksjon, salg og distribusjon i de aktuelle markedene. Det kan tenkes at selskap som har etablert et trendprodukt hvor salget stopper like fort som det startet, ikke vil anees å ha en vedvarende involvering. Samtidig eksisterer det ingen fastsatte grenser, som er utfordrende da forventninger om varighet varierer fra bransje til bransje. I ordlyden vesentlig vektlegges det at selskap må være av en viss størrelse. Gitt at et selskap har en viss markedsandel og inntekt blir den ansett som skattepliktig til markedslandet. Hva som blir ansett som vesentlig vil variere fra marked til marked, da det avhenger av størrelsen på markedet.

Den nye formen for skatteplikt skal driftes gjennom globale og nasjonale inntektsgrenser. En slik inntektsgrense blir dermed en nedre grense for hva som blir ansett som vesentlig involvering. Arbeidsgruppen til pilar 1 foreslår at omfanget skal gjelde for selskap med global omsetning høyere enn 750 millioner euro. Beløpet samsvarer med OECD sin inntektsgrense til land-for-land rapportering. Det innebærer at selskap med konsolidert inntekt over 750 millioner euro er pliktig til å rapportere informasjon om aktivitetene de har i alle land de har virksomhet i. Bruk av samme inntektsgrense forenkler dermed oppfølgingen av de gjeldene selskapene. Videre foreslår arbeidsgruppen at de nasjonale inntektsgrensene blir fastsatt for hvert markedsland, avhengig av størrelsen på markedet.

Situasjonen med globale og nasjonale inntektsgrenser i markedsland kan illustreres gjennom et eksempel. La oss anta at den globale inntektsgrensen er som før, 750 millioner euro. I tillegg er det innført en nasjonal inntektsgrense for markedsland 1 på 50 millioner euro. Y er et flernasjonalt selskap med global omsetning på 800 millioner euro. Salgsinntekter fra land 1 er

80 millioner euro. I et slik tilfelle oppfyller selskap Y både internasjonale og nasjonale krav for skatteplikt, og Y blir dermed skattepliktig til markedsland 1.

La oss nå anta at det flernasjonale selskapet Z har en global omsetning på 400 millioner euro og nasjonal omsetning i markedsland 1 på 100 millioner euro. Selskap Z har store markedsandeler i markedsland 1, men i de resterende landene selskapet opererer i er markedsandelene langt mindre. I en slik situasjon oppfyller selskap Z nasjonal inntektsgrense, men ikke global inntektsgrense. Er selskap Z da skattepliktig til markedsland 1? Hvis både globale og nasjonale inntektsgrenser settes som krav for skatteplikt, er det kun selskap Y som er skattepliktig til land 1. Dette på tross av at selskap Z har større markedsandeler og høyere inntekter i land 1. Situasjoner som dette skaper konflikt mellom inntektsgrensene, og eksempelet viser at den globale inntektsgrensen begrenser omfanget fordi selskap Z slipper unna skatteplikt selv om selskapet har vedvarende og vesentlig involvering i land 1 (Harpaz, 2019). Det virker dermed mer hensiktsmessig å kun innføre nasjonale inntektsgrenser.



Figur 1: Inntektsgrenser i markedsland 1

Når OECD først skal utforme en multilateral avtale anser vi det som viktig at reformen er framoverskuende og inkluderende. Den forholdsvis høye inntektsgrensen kan begrense omfanget av reformen og man ser heller at det settes en lavere global inntektsgrense. De viktigste flernasjonale selskapene vil da bli skattlagt, samtidig som dette gir en inkluderende og langsiktig løsning av skatteproblematikken. Det er vanskelig å fastslå hvordan den digitale økonomien vil utvikle seg fremover, men trolig er det ikke riktig løsning å utelukke store deler

av virksomhetene som opererer i den. Imidlertid har vi større tiltro til nasjonale inntektsgrenser i markedsland. Inntektsgrenser vil bli tilpasset markeder, og selskapene som har makt og påvirkningskraft i det aktuelle markedet betaler skatt for verdiene som skapes der. En slik nasjonal inntektsgrense kan dermed bli oppfattet som mer rettferdig ovenfor både små og store flernasjonale selskap.

Inntektsgrenser kan være nyttige for å unngå byrden på små og mellomstore bedrifter, som ikke i like stor grad bidrar til verdiskaping i markedslandene. Imidlertid er det kommet kritiske spørsmål til hvor effektivt inntektsgrenser fungerer i praksis. Gjennom flere høringssvar fra internasjonale revisjon- og konsulentselskap hevdes det at enhver inntektsgrense vil føre til arbitrasjemuligheter (BDO, 2019, s. 6). I denne sammenheng vil arbitrasjen innebære at selskaper kan utnytte forskjellene i nasjonale inntektsgrenser for å forbedre sin konkurranseposisjon. Ved å flytte inntekt mellom land kan selskapene unngå å bli omfattet av skatteplikten. En måte å redusere arbitrasjemulighetene, er gjennom en global minimumsgrense på salgsinntekter. I praksis betyr dette at nasjonale inntektsgrenser ikke kan være lavere enn den globale minimumsgrensen. Markedslandene har likevel stor fleksibilitet til å bestemme egne inntektsgrenser. OECD fastsetter minimumsbeløpet og beløpet kan basere seg på markedsstørrelser, som for eksempel BNP. Et annet forslag er å fastsette et likt minimumsbeløp for samtlige nasjoner.

3.3.3 Overskuddsfordeling

De nye reglene for overskuddsfordeling beveger seg utover armlengdeprinsippet og begrensningene som følger av skattereglene om fysisk tilstedeværelse. Det vil være en endring av stor betydning, da disse to prinsippene blir sett på som hjørnesteiner i dagens system. De nye overskuddsfordelingsreglene omfordeler skatterett, samtidig som at muligheten for dobbeltbeskatning blir minimert. Omfordelingen av skatteretten betyr at noen land må avstå fra beskatning, mens andre land får flere skatterettigheter. Derfor er det avgjørende at reglene for overskuddsfordeling fremstår og oppleves rettferdig. Inndelingen av overskuddsfordelingsreglene i beløp A, B og C skal sørge for at dette blir ivaretatt.

Beløp A

Den mest revolusjonerende endringen som blir foreslått i pilar 1 er beløp A. Gjennom en formelbasert tilnærming vil markedsland få tildelt beskatningsrett. Som det fremkom i illustrasjonen under 3.2 skal beløp A gi markedslandene beskatningsrett på konsernets

restoverskudd. Imidlertid er flere detaljer uavklart, både når det gjelder hvilke forhold som skal medregnes og på hvilket grunnlag fordelingen skal skje. Det gjenstår mye arbeid før overskuddsfordelingsreglene og tilhørende retningslinjer er klare.

Etter at det totale globale overskuddet er fastsatt skal overskuddet skilles i normaloverskudd og ekstraordinært overskudd. Imidlertid er det utfordrende å dele overskuddet i to deler. Det mangler en klar definisjon på de to begrepene, for hva er egentlig normalt overskudd? Dersom man betegner normaloverskudd som overskudd på ordinært salg er det grunn til å tro at overskuddsgrunnlagene vil ha store variasjoner. Dette fordi selskapene som inngår i omfanget vil ha varierende forretningsmodeller, aktiviteter, eierrettigheter, risiko og eiendeler.

For å redusere skattebelastningen av restoverskuddet, kan flernasjonale selskap ha insentiv til å definere mest mulig av overskuddet som normaloverskudd. Dette gjøres gjennom internprising for å redusere det ekstraordinære overskuddet og begrense skattebelastningen i markedslandene. For å få bukt med denne problematikken foreslår arbeidsgruppen å benytte en kombinasjon av to metoder for fordeling av overskudd. Metodene er kjent som Residual Profit Split (RPS) og Fractional Apportionment (FA). RPS-metoden skiller normaloverskuddet fra det ekstraordinære overskuddet ved å innføre en terskel, i dette tilfellet en gitt prosentandel. Eksempelvis kan det ekstraordinære overskuddet være 10 % av det totale globale overskuddet. Gjennom en fastsatt prosentandel for det ekstraordinære overskuddet, vil det ikke være mulig for flernasjonale selskap å utnytte gråsonen ved å definere en større del av overskuddet som normaloverskudd.

Imidlertid blir det foreslått at immaterielle eiendeler og risiko skal være fradragsberettiget det ekstraordinære overskuddet. Dersom det ikke blir fastsatt en gitt prosentandel for restoverskuddet, vil selskap ha anledning til å minimere dette overskuddet og dermed skattebelastningen ved internprising. Dersom immaterielle eiendeler og risiko (v) er fradragsberettiget, vil restoverskuddet (w) være av begrenset verdi; $y\% - v\% = w\%$. Dette følger av at digitale virksomheter har stort volum av immaterielle eiendeler og det er vanskelig å kontrollere at eiendelene har en reell markedsverdi. Restoverskuddet (w) kan derfor være betydelig mindre enn det ekstraordinære overskuddet og markedslandene vil derfor kun ha beskatningsrett på en liten del av overskuddet. FA-metoden sørger for at fordelingen av overskuddet følger formelbaserte kalkulasjoner, hvor formelen består av en eller flere faktorer. Dersom denne metoden hadde blitt benyttet alene ville det totale globale overskuddet blitt

fordelt etter en formel. OECD foreslår imidlertid en kombinasjon av RPS- og FA-metoden, hvor kun restoverskuddet skal fordeles etter en formel.

I OECD sine videre forhandlinger vil et sentralt emne være utformingen av formelen som skal fordele beløp A på hvert markedsland. OECD har foreslått at overskuddet skal fordeles etter salg i hvert av markedslandene. I en forenklet tilnærming vil skattegrunnet for markedsland 1 da bli restoverskuddet (w) multiplisert med salget i landet delt på selskapets totale salg.

$$w \cdot \frac{\text{Salg}_{m1}}{\sum_i \text{Salg}_{mi}}$$

I en tidlig studie av pilar 1 har Cobham et. al. (2019) forsøkt å sammenligne ulike formler basert på tilgjengelige empiriske data. De finner at en fordeling av restoverskudd basert på salg vil generelt gi den laveste økningen i skatteinntekten til markedslandene. De finner også at det er spesielt store svingninger i hvor skjevt formelen treffer utviklingsland sammenlignet med USA og EU. Det er stor variasjon i effekten av de ulike formlene de presenterer i studiet. Valg av formel vil derfor ha signifikant betydning for tildelingen av skatteinntekter til markedsland.

Beløp B

Målet med beløp B skal være å forenkle skattleggingen av markedsførings- og distribusjonsaktiviteter. En fast godtgjørelse vil redusere administrasjonskostnadene til skattemyndighetene ved at skatteinntekten allerede er fastsatt. En slik skatt kan være spesielt positivt for utviklingsland hvor skattemyndighetene har mindre kapasitet til å kontrollere selskapenes innrapporterte overskudd.

Det gjenstår enda en del forhandling om hvordan utformingen av dette beløpet skal bli. Det er uklart hvorvidt godtgjørelsen vil være et fastsatt beløp, eller en prosentvis avgift av omsetning eller overskudd. For at beløp B skal ha noe hensikt er det avgjørende med en klar definisjon av hvilke aktiviteter som kvalifiserer til en fast godtgjørelse. I tillegg må størrelsen på godtgjørelsen avgjøres og hvorvidt den skal variere etter næring og region. En stor utfordring med et fast beløp er at ulike næringer i ulike land vil ha forskjellige økonomiske forutsetninger. Et fastsatt beløp vil ikke nødvendigvis kunne reflektere disse ulikhetene og treffer dermed selskapene urettferdig. For å eventuelt regulere for disse ulikhetene kan beløp B eventuelt utformes som en prosentvis avgift på omsetning eller overskudd.

Videre er forslaget av beløp B preget av en veldig smal kompensering for kun et lite spesifikt problem. Dersom OECD ønsker å redusere antall skattetvister vil ikke en forenklet fast godtgjørelse for kun noen spesifikke aktiviteter kunne løse de større underliggende problemene. Spørsmålet er derfor om det er hensiktsmessig at arbeidsgruppen fokuserer på å løse et slikt enkeltproblem.

Beløp C

Forslaget til hvordan beløp C skal utformes er enda ganske ufullstendig. Det gjenstår blant annet å finne ut av om selskap uten fast driftssted blir omfattet av beløpet. Videre er det ikke avklart hvilke aktiviteter, utover markedsføring og distribusjon, beløp C gjelder for. Det vil også være avgjørende at utformingen av beløpene vil være slik at man unngår dobbeltbeskatning. Dersom noe av restoverskuddet fra beløp A på et vis kan referere tilbake til hele eller deler av overskuddet fra aktivitetene som belastes i beløp C, vil det være fare for at disse aktivitetene blir beskattet dobbelt.

Formålet med beløp C er i stor grad å gi skattemyndigheter og skatteyter et verktøy for å løse potensielle konflikter. European Network on Debt and Development har sammen med flere organisasjoner, deriblant Tax Justice Network – Norge, sendt inn et høringsvar (Eurodad et al, 2019). Deres innspill er at beløp C er overflødig. De hevder at det heller bør utarbeides et forslag som i utgangspunktet unngår konflikter, fremfor å løse dem. De påpeker også at så lenge overskudd beregnes ut fra armlengdeprinsippet vil det være rom for konflikt. Hele pilar 1 må i større grad være preget av enkle og effektive regler, for å unnsnippe underliggende problemer. På den måten kan det bli mindre behov for beløp C.

Den tiltenkte effekten av beløp B skal være å forenkle inntektsfordelingen av markedsførings- og distribusjonsaktiviteter. Beløp C skal tilrettelegge for en mer effektiv konfliktløsning og skal utvide skattegrunnlaget dersom det kan argumenteres for. Likevel introduserer beløpene i stor grad mer kompleksitet enn de forenkler. BDO (2019) argumenterer for at det vil være fordelaktig å fokusere mer på beløp A fordi dette beløpet har potensialet til å gi størst effekt. Spesielt ettersom det er satt en såpass kort tidsramme til å bli enige om et fullstendig forslag.

3.3.4 Andre utfordringer

Gjennom drøftelsen av pilar 1 har hovedfokuset vært å avdekke uklare momenter i reformforslaget. Dette er momenter som OECD bør oppklare i det videre arbeidet med reformen, for å få til en enighet. Komplexiteten av forslaget, effekten av en endelig avtale og

tidsrammen er faktorer som både kritikere og tilhengere av en multilateral avtale stiller krav til.

Flernasjonale selskap som Spotify, Netflix og Amazon, samt revisjons- og konsultantselskapene BDO og EY kommenterer forslaget gjennom offentlig publiserte hørings svar. Fra samtlige selskap er det ønske om en avtale som sørger for enkle, stabile og sikre skatteregler. Tax Justice Network – Norge (2019) stiller seg kritisk til kompleksiteten i de nye skattereglene. I sitt hørings svar påpeker de at dagens internprisingsregelverk er ressurskrevende å håndheve, og de nye skattereglene vil medføre ytterligere komplikasjoner. De vektlegger derfor at det nye forslaget er lite tilpasset for mindre ressurssterke skattemyndigheter i utviklingsland. Forslaget favoriserer OECDs medlemsland og skaper få eller ingen fordeler for utviklingsland (Cobham et. al, 2019, s.22).

OECD har også fått kritikk for de beskjedne effektene forslaget gir. I følge Tax Justice Network – Norge sin estimering vil kun 5 % av overskuddet som i dag sendes til skatteparadis bli skattlagt under den foreslåtte reformen (Tax Justice Network - Norge, 2019). Den svake effekten skyldes kompromiss som må inngås for at 137 land skal komme frem til en felles enighet. OECD har selv satt en ambisiøs tidsramme, da et ferdig utarbeidet forslag skal leveres innen utgangen av 2020.

4. Pilar 2

4.1 Innledning

OECD har utarbeidet et todelt forslag for å møte skatteutfordringene knyttet til digital økonomi. Pilar 2 er andre del av forslaget og omfatter de gjenværende og uløste BEPS-problemene. Dette er problemer knyttet til uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting. Pilar 2 er ment å skulle nøytralisere adgangen flernasjonale selskap har til å flytte overskudd til land hvor de er underlagt ingen eller svært lav beskatning (OECD, 2019d, s. 5). Pilar 2 har fått navnet «Global Anti-Base Erosion Proposal», også kjent som GLOBE-forslaget. Forslaget representerer en betydelig endring av dagens internasjonale skattestruktur. Det er derfor forventet at forslaget vil påvirke både skatteyttere og skattemyndigheter. En global endring av skatteytternes og skattemyndighetenes handlinger vurderer OECD som svært nødvendig (OECD, 2019d, s. 6). Dette for å hindre en konkurranse mellom land hvor selskapsskattesatser blir presset ned til det minimale.

Pilar 2 innebærer en innføring av en effektiv minsteskattesats på overskudd til flernasjonale selskap som er opptjent i andre land. En minsteskatt er en minstesats på skatt og skattesatsen skal innføres i alle OECD-landene. Dette betyr at samtlige OECD-land skal innføre skattesatser tilsvarende minstesatsen eller høyere. Slik sørger minstesatsen for at det blir etablert en nedre grense i konkurransen mellom ulike skattemyndigheter. Målet er å redusere overskuddsflytting og mulighetene deres for å utnytte land med lave skattesatser (Englisch & Becker, 2019, s. 1). Hvordan minsteskatten fastsettes og fungerer er nærmere beskrevet i avsnitt 4.2.

Flernasjonale selskap flytter overskudd til lavskatteland og skatteparadis gjennom internprising og fordeling av immaterielle eiendeler, til tross for OECD sine pågående tiltak mot uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting (Englisch & Becker, 2019, s. 1). Pilar 2 vil derfor være viktig for å løse gjenværende utfordringer, hvor minsteskatten vil ha en sentral rolle. I dette kapittelet gis det en beskrivelse av utfordringene knyttet til utformingen av pilar 2. Videre diskuterer vi hvorfor en minsteskatt er relevant for den digitale økonomien, og ser nærmere på forventede virkninger, samt utfordringer knyttet til fastsettelsen av minsteskatten.

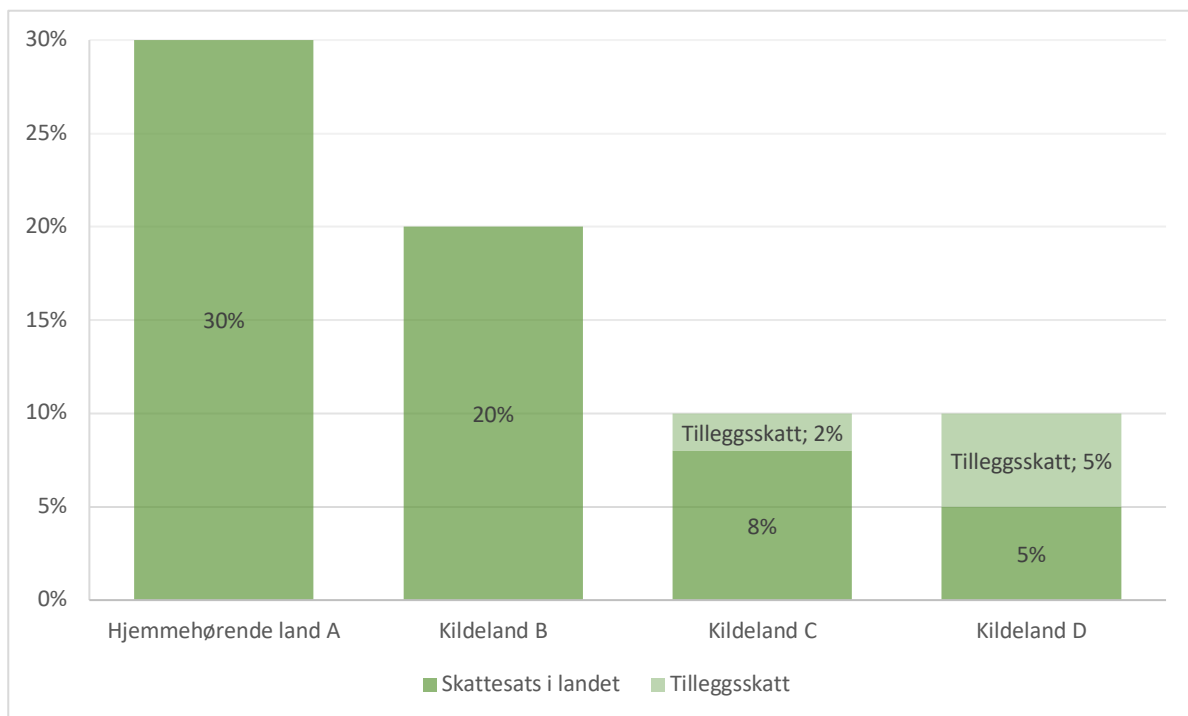
4.2 Utformingen av minsteskatte

OECD opplyste på sin pressekonferanse i oktober 2019, at hensikten med pilar 2 er at et sett med regler skal fungere sammen som et system for å sikre at et minstenivå av skatt blir betalt. Regelsettet introduseres for å unngå ukoordinerte og komplekse regler, samt risiko for dobbeltbeskatning. Regelsettet består av to regler av generell relevans. (i) Regelen om inntektsinkludering tillater land A å skattlegge inntekter fra selskap som er skattemessig hjemmehørende i land A, men som har inntekter som er beskattet under et visst minstenivå fra land C. Dette kan være inntekter fra utenlandske driftssted, som filialer eller kontrollerte enheter (Englisch & Becker, 2019, s. 1). (ii) Regelen om underbeskattede betalinger er skattlegging av overskuddsflytting. Underbeskattede betalinger anses i dette tilfellet som betalinger til nærstående selskap i andre land, hvor betalingen vil være gjenstand for svært lav eller ingen beskatning. Vi antar at et utenlandsk selskap C har fast driftssted i land A. Selskap C er hjemmehørende i land C hvor det er ingen eller svært lav beskatning. Den nye regelen gir land A beskatningsrett på selskap C sine betalinger fra land A til nærstående selskap i land C. Regelen sørger dermed for at det ikke lenger er mulig å flytte overskudd mellom land, uten at det blir beskattet til et minstenivå.

Utformingen av en minsteskatte tar utgangspunkt i regelen om inntektsinkludering. Den utenlandske inntekten til flernasjonale selskap vil bli skattlagt dersom inntekten ikke er beskattet i det landet den er opptjent i, altså kildelandet, eller dersom inntekten er beskattet i kildelandet til en lavere sats enn minstesatsen. Regelen om inntektsinkludering etablerer en nedre grense for selskapsskattesatsene verden står ovenfor i dag (OECD, 2019d, s. 30). Hvis et land har en lavere skattesats enn minstesatsen, fungerer regelen om inntektsinkludering som en tilleggsskatte for å heve landets skattesats opp til minstesatsen. Regelen fungerer som en «top-up», en tilleggsskatte på toppen av landets opprinnelige skattesats.

Illustrasjonen på neste side viser hvordan tilleggsskatten hever kildelandets skattesats opp til minstenivået. I dette eksempelet antar vi at land A fritar morselskapets utenlandske inntekt fra videre skattlegging. De utenlandske datterselskapene behandles som separate enheter i landet hvor datterselskapene er skattemessig hjemmehørende og beskattes etter selskapsskattesatsene til de respektive kildelandene. For å forenkle dette eksempelet ser vi også bort fra utsatt skatte og forskuddstrekk. Det flernasjonale selskapet sin effektive selskapsskattesats er derfor 30 prosent i land A, 20 prosent i land B, 8 prosent i land C og 5 prosent i land D. Vi antar at en innføring av en global minsteskatte etablerer en nedre grense på ti prosent. Etersom land C og

land D har skattesatser lavere enn minstekravet, må landene legge til en tilleggsskatt på henholdsvis 2 og 5 prosent for å komme opp på minsteskatteivået (Eden, 2019b).



Figur 2: Minsteskatteivåets innvirkning på kildeland med lav skattesats (Eden, 2019b).

OECD foreslår at minsteskatteivået settes til en fast prosent, og argumenterer for at en slik tilnærming vil være det enkleste alternativet. Det gir transparens, samt lave kostnader knyttet til overholdelse og administrasjon (OECD, 2019d, s. 30). Imidlertid foreslår ikke OECD hva prosentsetningen bør være, men dette vil være gjenstand for forhandlinger senere. Eden (2019b) bruker i sitt eksempel en minstesats på ti prosent. Edens eksempel inkluderer fire skattemyndigheter med ulike skattesatser. Minstesatsen er satt på bakgrunn av at den er høyere enn to av landene sine skattesatser, men samtidig lavere enn gjennomsnittlig selskapsskattesats. Videre argumenterer Eden for at en potensiell minsteskatteivå bør være en fast prosentsetning. Prosentsetningen bør være tilstrekkelig lav slik at de fleste land, gjerne 90 prosent eller mer, har en gjennomsnittlig effektiv selskapsskattesats over minstesatsen.

4.2.1 Fastsettelse av skattegrunnlag

En avgjørende faktor for at regelen om inntektsinkludering skal fungere effektivt, er at det er en felles forståelse for og likhet i beregningen av skattegrunnlaget. For å ivareta denne forutsetningen har OECD rettet en del av pilar 2 mot dette området. OECD ønsker en forenklet

bestemmelse av skattegrunnlaget for en bedre etterlevelse og administrasjon. Det er foreslått å forenkle bruken av finansregnskapsregler (OECD, 2019d, s. 9). Valg av regnskapsstandard er en forutsetning for hvordan skattegrunnlagene til flernasjonale selskap blir bestemt. Det første som må avklares er om regnskapsstandarden som er brukt av morselskapet skal benyttes, eller om standarden som datterselskapet bruker ved lokale rapporteringer skal benyttes. Ettersom flernasjonale selskap eier ulike enheter, vil det være variasjoner i regnskapsstandardene som benyttes i de ulike landene hvor datterselskapene er lokalisert. Det må derfor avklares hvilke regnskapsstandarder som er aktuelle å benytte i henhold til GLOBE-forslagets hensikt, som er at alle flernasjonale selskap skal være pålagt en minsteskatt.

Det er problematisk om flernasjonale selskap, som utarbeider konsernregnskap, benytter lokale regnskapsstandarder i inntekstberegningen til datterselskapene. Dette fordi det medfører komplikasjoner i beregningen av det totale skattegrunnlaget til det flernasjonale selskapet. Det er derfor viktig at reglene harmoniserer mellom land. I tillegg kan bruk av ulike standarder gi ulike resultater for ellers relativt like foretak, og skape skjevheter knyttet til transaksjoner mellom datterselskapene (OECD, 2019d, s. 10). På bakgrunn av disse problemene foreslår OECD at regnskapsstandarden til morselskapet blir benyttet i beregningen av skattegrunnlaget. OECD hevder at én enkel regnskapsstandard brukt på alle datterselskapene vil gi forbedret oversikt og mindre skjevheter.

OECD foreslår at morselskapene benytter seg av enten International Financial Reporting Standards (IFRS) som er internasjonale regnskapsstandarder, eller deres lokale Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). Den internasjonale regnskapsstandarden, IFRS, benyttes hovedsakelig av børsnoterte selskap og finansinstitusjoner, og angir hvordan bestemte typer transaksjoner skal rapporteres i regnskapene (IFRS, 2020). GAAP er bedre kjent som god regnskapsskikk i Norge. GAAP er lokale regnskapsprinsipper og varierer fra land til land. Er morselskapet hjemmehørende i Norge blir regnskapsregler i henhold til god norsk regnskapsskikk benyttet. Prinsippet om god regnskapsskikk i Norge har hjemmel i regnskapsloven § 4-6. Prinsippet representerer en rettslig standard og sikrer at kvalitet blir opprettholdt. Det betyr at selskap og regnskapsførere må forholde seg til felles aksepterte standarder og prosedyrer i utarbeidelsen av regnskapet (Stenheim & Madsen, 2016).

4.2.2 Sammenslåing av inntekt

Flernasjonale selskap vil finne seg selv i en posisjon hvor inntektene fra datterselskapene er skattlagt ulikt. Inntekter fra datterselskap i høyskatteland vil være høyere beskattet enn inntekter fra datterselskap i lavskatteland. Når inntektene skal samles for en beregning av en felles skattesats, stilles det spørsmål til hvorvidt man kan slå sammen inntekter som er skattlagt ulikt innenfor samme konsern. OECD kaller denne sammenslåingen av inntekt «blending», og foreslår at det må fastsettes regler for i hvor stor grad skatteyttere kan slå sammen inntekt (OECD, 2019d, s. 17). Spekteret er bredt, fra fullstendig sammenslåing av all inntekt til ingen sammenslåing av inntekt. I den forbindelse fremlegger OECD tre alternativer for inntektssammenslåing.

- i) En sammenslåing på konsernnivå vil si at inntekten til samtlige selskap i konsernet blir slått sammen til en total inntekt for konsernet. Dette krever at et flernasjonalt selskap blir pålagt tilleggsskatt på den totale utenlandske inntekten dersom inntekten er skattlagt med lavere skattesats enn minstesatsen. For å heve selskapets totale skattebeløp til minsteskatten, er det flernasjonale selskapet ansvarlig for å legge til en tilleggsskatt.
- ii) En sammenslåing på nasjonalt nivå samler inntektene og skattene til datterselskap hjemmehørende i samme land. Basert på datterselskapenes totale inntekter i det aktuelle landet, blir det flernasjonale selskapet sin totale skatt for det aktuelle landet beregnet. Et flernasjonalt selskap vil bli pålagt en tilleggsskatt på inntekter tilhørende land hvor skattesatsen er lavere enn minstesatsen. Det flernasjonale selskapet er ansvarlige for å betale en tilleggsskatt, slik at skattesatsene i hvert land er lik minstesatsen eller høyere.
- iii) En enhetlig sammenslåing betyr at et flernasjonalt selskap behandler inntekter og tilhørende skatter til hvert datterselskap i konsernet separat. Et flernasjonalt selskap er pliktig til å betale en tilleggsskatt for de datterselskapene hvor den effektive skattesatsen er under minstesatsen.

En sammenslåing på konsernnivå kan resultere i lave administrasjonskostnader. Imidlertid vil et flernasjonalt selskap med sammenslåing på konsernnivå betale en gjennomsnittlig minstesats på de totale utenlandske inntektene sine. Ved en slik tilnærming blir det ikke tatt høyde for overskuddsflytting. Forskjeller i lands politiske mål kan gjøre denne tilnærmingen

mindre effektiv og det blir vanskeligere å oppnå en nedre grense for skattekonkurranse. Selv om samtlige tilnærminger oppfyller målet om å sikre at flernasjonale selskap betaler et minstenivå av skatt på inntekt opptjent i utlandet, er den nasjonale og enhetlige tilnærmingen mer detaljert. Hvert alternativ representerer ulike politiske valg, og hvilket alternativ som er å foretrekke vil dermed variere.

4.2.3 Ekskludering

«Carve-outs» er det tredje og siste temaet OECD tar opp i pilar 2. «Carve-outs» er områder som skal holdes utenfor GLOBE-forslaget, altså områder som blir ekskludert fra forslaget. Bestemte områder blir unnlatt for å unngå at områdene skal undergrave den politiske effektiviteten og intensjonen til forslaget (OECD, 2019d, s. 23). Det er ikke bestemt hvilke områder som holdes utenfor GLOBE-forslaget, men i pilar 2 foreslår OECD noen områder. Blant annet blir det foreslått at land som opererer i henhold til BEPS Action 5 kan unnlates. Action 5 omhandler bekjemping av skadelige skatteregimer, og inkluderer åpenhet rundt lands skatteinsentiver (OECD, 2019e). Imidlertid har flere nasjoner rettet seg etter denne handlingsplanen, noe som vil være av stor begrensning for omfanget av GLOBE-forslaget. Et annet forslag unnlater bestemte sektorer og bransjer. I tillegg adresserer OECD mulige grenser og unntak for å begrense anvendelsen av forslaget. Det er her foreslått å gjøre unntak for transaksjoner mellom nærstående selskaper, dersom transaksjonene er under en viss størrelse. OECD foreslår også å opprette minstegrenser basert på omsetning, for å ekskludere små selskap med lav fortjeneste. Ekskludering kan skje dersom det kan legges til grunn spesifiserte fakta og omstendigheter (OECD, 2019d, s. 23). Ekskludering kan også skje på objektivt grunnlag hvor en eller flere formler legges til grunn.

I likhet med bestemmelsen om inntektssammenslåing, er bestemmelsen om ekskludering i all hovedsak et politisk spørsmål. Før GLOBE-forslaget kan iverksettes må OECD, sammen med medlemslandene i Inclusive Framework on BEPS, bestemme eventuelle ekskluderinger. Land har ulike interesser, og det vil være utfordrende å komme til en felles enighet. I tillegg er det nødvendig at reglene for ekskludering er forenelige med og tar hensyn til interaksjon med eksisterende internasjonale forpliktelser (OECD, 2019d, s. 23).

4.3 Diskusjon

4.3.1 Forventede virkninger av minsteskatten

En minsteskatt vil være relevant for både digitale og fysiske virksomheter. For det første gjør minsteskatten investeringer mer effektive, gjennom en forbedring av den internasjonale fordelingen av kapital (Englisch & Becker, 2019, s. 4). Virksomheter burde investere hvor avkastningen før skatt er høyest. Likevel er det slik at virksomheter maksimerer avkastning etter skatt. Det er store skattemessige forskjeller mellom ulike land. Som følge av dette kan virksomheter som skal investere, velge å investere aktivaene sine hvor bruttoavkastningen er lavere enn andre steder. Fordi stedet har lav skatt overgår imidlertid nettoavkastningen hva den ellers ville gjort andre steder. Virksomheten får maksimert sin avkastning, men dette på bekostning av samfunnet. Fordelingen av kapital forvrenges, og det oppstår da et effektivitetstap. Et effektivitetstap er en reduksjon i det samfunnsmessige overskuddet. Sagt med andre ord; differansen mellom det faktiske og maksimale samfunnsmessige overskuddet. Slik situasjonen er i dag er skatt en avgjørende faktor i fordelingen av kapital. En minstesats vil redusere forskjellene mellom lands skattesatser, og dermed redusere effektivitetstapet.

For det andre er det forventet at en minsteskatt reduserer selskap sine insentiv til å flytte overskudd til lavskatteland. Overskuddsflytting innebærer en endring i de lokale skattegrunnlagene til flernasjonale selskap. Et selskap som har opptjent et stort overskudd i et høyskatteland, kan redusere skattegrunnlaget, og dermed redusere skattebetalingene, ved å flytte noe av overskuddet til et lavskatteland. I henhold til teorier om skatteunngåelse vil slik overskuddsflytting være lønnsomt for selskapet inntil den marginale gevinsten fra overskuddsflytting tilsvarer marginalkostnaden (Englisch & Becker, 2019, s. 5). Marginalkostnaden er i denne sammenheng kostnaden ved å flytte en ytterligere del av overskuddet til lavskatteland. Skatteforskjellen mellom de to involverte landene tilsvarer den marginale gevinsten som oppnås gjennom overskuddsflyttingen. En minstesats reduserer skattesatsforskjellene og dermed marginal gevinst ved overskuddsflytting. Som et resultat av dette, forventes det av overskuddsflytting vil bli mindre attraktivt og avta.

Det er forventet at en minsteskatt virker dempende i konkurransen om lavest skattesats mellom land. Minsteskatten tillater innføring av høyere skattesatser i land som ikke er betegnet som skatteparadiser. Årsaken til dette er at minstesatsen demper overskuddsflytting, og som et resultat blir skattegrunnlaget mindre elastisk. Det betyr at skattegrunnlaget blir mindre følsomt

overfor endringer. En økning i skattesatsen gir nå lavere skattemessig tap enn det ellers ville gjort (Englisch & Becker, 2019, s. 5).

For å oppsummere er det klare forventninger om at en minsteskatte vil ha innvirkning på den internasjonale fordelingen av kapital. I tillegg vil innføring av en minsteskatte virke kostnadsbesparende ved å gjøre skatteunngåelse mindre attraktivt, samt redusere konkurransen om lav skatt mellom land. En minsteskatte kan altså være nyttig dersom flernasjonale selskap fortsetter å unnlate utenlandsk inntekt fra beskatning.

4.3.2 Krav for bestemmelsen av en global minsteskatte

At 137 land skal enes om en felles minstesats på skatte er en utfordring i seg selv. Det er stor variasjon i skattepraksisen til de ulike landene. Det vil være naturlig at høyskatteland med skattesatser på 30 prosent har andre interesser enn skatteparadiser med lav eller ingen beskatning. I prosessen hvor en global minsteskatte skal fastsettes, kan det dermed tenkes at interessekonflikter vil oppstå. Det er derfor viktig at OECD bruker tid på å forstå landenes underliggende interesser.

Eden (2019b) hevder at landene vil miste noe av sin nasjonale suverenitet. Det vil si at de mister muligheten til å selv fritt bestemme selskapsskattesatsen. Dette fordi det nå er en internasjonal nedre grense som alle må forholde seg til. Kostnaden ved å miste denne friheten bør derfor vurderes opp mot kostnaden ved å unnlate en innføring av en global minsteskatte. Videre argumenterer Eden (2019b) for at det er nødvendig at den endelige skattesatsen som blir bestemt er nøye vurdert. Årsaken er at feil skattesats eller manipulasjon av den bestemte skattesatsen kan være skadelig, i form av at det kan skape forvrenging i kapitalfordelingen og dermed føre til effektivitetstap.

Det er nødvendig å sikre at reglene for minsteskatten er forenelige med eksisterende regler, for eksempel reglene for internprising og regler for Controlled Foreign Company (CFC). CFC er kontrollerte utenlandske selskap, som er registrert og driver virksomhet i et annet land enn hvor morselskapet er hjemmehørende (Chen, 2019). CFC-regler eksisterer i alle land, og er generelt rettet mot flernasjonale selskap sin evne til å flytte inntekter til lavskatteland. I Norge er reglene for norsk-kontrollerte utenlandske selskap bedre kjent som NOKUS-reglene. De pålegger norsk-kontrollerte utenlandske selskap en skatt på deres utenlandske inntekt. OECD må ta hensyn til hvilken interaksjon regelen om minsteskatte har med CFC-regler og andre

eksisterende regler. I tillegg må reglen om minsteskatten være samstemt med endringene som blir foreslått i pilar 1.

Ettersom overskudd fra norsk-kontrollerte selskap i lavskatteland allerede blir beskattet etter NOKUS-reglene, er det ikke forventet at regelen om inntektsinkludering vil gi betydelige innvirkninger fra et norsk perspektiv (Li & Basteviken, 2019). Dagens NOKUS-regler skiller mellom passive og aktive inntekter. Det kan tenkes at forslagene i pilar 2 kan bidra til å stramme inn NOKUS-reglene, dersom skillet mellom passive og aktive inntekter eventuelt blir opphevet. Regelen om underbeskattede betalinger kan medføre at det blir strammet inn på og innført kildeskatt på transaksjoner fra Norge til utlandet. Finansdepartementet er allerede i gang med prosessen om å innføre kildeskatt på royalty og rentebetalinger. Denne prosessen blir presentert som et ukoordinert nasjonalt tiltak i kapittel 5.

Det er gjenstår arbeid før en eventuell innføring av en global minsteskatt finner sted. Pilar 2 inkluderer en god beskrivelse av minsteskatten sin betydning og virkning. Men det gjenstår arbeid for å ferdigstille en anvendelig utforming. I pilar 2 stiller OECD konkrete spørsmål til utformingen; spørsmål om hvordan skattegrunnlaget skal bestemmes, i hvilken grad inntekt kan slås sammen, og hvilke områder som skal holdes utenfor reformen. Det er tydelig at det fortsatt er usikkerhet rundt disse avgjørende momentene. For at OECD og medlemslandene i Inclusive Framework on BEPS skal lykkes med innføring av en global minsteskatt krever det et godt globalt politisk samarbeid.

5. Ukoordinerte nasjonale tiltak

OECD har fastsatt en kort tidshorisont for å komme frem til enighet om en multilateral avtale. Flere land uttrykker bekymring for hvorvidt det er mulig å oppnå enighet. Grunnet økende frustrasjon over at prosessen tar lang tid, velger land å innføre egne nasjonale og ukoordinerte skattetiltak rettet mot digitale selskap. Allerede er det en økning i land som aktivt går inn for å innføre skatt på digital tilstedeværelse fordi en multilateral avtale enda ikke er oppnådd. I dette kapitlet presenterer vi alternative måter å skattlegge digital tilstedeværelse på. Løsningene er uavhengige av en multilateral avtale. De alternative løsningene er digital omsetningsskatt, redefinering av begrepet fast driftssted, tredjepartsrapportering, todelt tariff og skatt på royalty.

5.1 Omsetningsskatt

Digital omsetning er selskapets samlede inntekter generert av digitale aktiviteter. Landene som innfører digital omsetningsskatt, beskytter eget skattegrunnlag og forsikrer seg om at flernasjonale selskap bidrar til å betale skatt. Siden starten av 2018 har EU-kommisjonen arbeidet med å utforme et forslag som gir mer rettferdig skattlegging av den digitale økonomien (Lowry, 2019, s. 5). EU-kommisjonen er et av styringsorganene i EU og har som oppgave å forberede saker og forslag til EU-parlamentet. I tillegg overvåker EU-kommisjonen at medlemslandene overholder EU-lovgivningen. EU-kommisjonen foreslår en midlertidig skatt på omsetning generert av digitale aktiviteter. Eksempelvis salg av nettannonsering, nettbaserte markedsplasser for kjøp og salg, og salg av brukerdata. Forslaget skal være gjeldende for selskap med en global omsetning på 750 millioner euro og en omsetning innenfor EU på minst 50 millioner euro. Skatten skal fungere som en prosentsats på omsetning og EU-kommisjonen kom frem til at en skattesats på tre prosent ville gitt EU sine medlemsland en total skatteinntjening på fem milliarder euro. Ulike økonomiske interesser i medlemslandene har derimot bremsert prosessen om en felles enighet om omsetningsskatt i EU.

Selv om det ikke har vært mulig å enes om en felles avtale, betyr ikke det at individuelle medlemsland er forhindret fra å innføre egne nasjonale skatteregler. Enkelte europeiske land har valgt å innføre varianter av EU-kommisjonens forslag om omsetningsskatt på digitale tjenester. Land som Frankrike, Storbritannia, Spania, Italia og Østerrike har foreslått eller

vedtatt en nasjonal digital omsetningsskatt (Furuseth & Folkvord, 2019). Ved å ilegge flernasjonale selskap skatt på omsetning vil skattemyndighetene kunne fange opp noe av fortjenesten som de flernasjonale selskapene har i landet. Denne fortjenesten reflekterer verdiskapningen som landets innbyggere er med på å skape når de bruker de digitale plattformene (Lowry, 2019, s. 5). Selskapene blir skattlagt med en gitt prosent av omsetning på digitale plattformer, i motsetning til vanlig selskapsskatt som kun skattlegger bedriftsoverskudd og som krever fast driftssted.

Forkjempere for en digital omsetningsskatt mener at digitale selskap generelt skatter for lite. Landene som innfører denne skatten hevder å ha rett på en andel av profitten til de flernasjonale selskapene. Årsaken er at gjennom bruk av digitale plattformer og kjøp av digitale tjenester skaper deres innbyggere store verdier for selskapene (Lowry, 2019, s. 2). Et annet viktig argument som taler for digital omsetningsskatt, er at den er effektiv og rettferdig. Effektiv fordi man går rett på problemet og innføringen krever ikke internasjonal koordinering. Rettferdig fordi alle selskap beskattes med lik skattesats.

Hvert land har stedbundne kunder, som betyr at landene ikke konkurrerer om de samme kundene. Kunder er stedbundne når de foretar kjøp og bruk av tjenester innenfor et landområde. La oss ta Uber som eksempel. Uber tilbyr en samkjøringsportal hvor norske sjåfører kan møte kunder som befinner seg i Norge. Det vil si at de som benytter seg av Uber i Norge er stedbundne i Norge. Det er derfor mulig å beregne Uber sin omsetning innenfor Norges grenser. Ved å innføre en digital omsetningsskatt blir en prosentandel av Uber sin omsetning i Norge belastet. Dette kan skje uten internasjonal koordinering fordi kundene i liten grad er mobile.

Omsetningsskatten blir betegnet som en forbruksskatt i likhet med merverdiavgifter (Lowry, 2019, s. 9). En forbruksskatt er en skatt som direkte eller indirekte rammer forbrukers disponible inntekt ved at varer og tjenester blir pålagt en avgift. I motsetning til merverdiavgift, vil en omsetningsskatt ikke være fradragsberettiget. Skatten blir beregnet som en prosentandel av salgsinntekter og er uavhengig av kostnadene til bedriften. Skatteyder vil, basert på økonomisk teori om tilbud og etterspørsel, i stor grad overføre skattebelastningen på forbruker. Ettersom selskapene får en økt marginalkostnad vil forbruker oppleve økte priser og redusert tilbud.

Kritikere argumenterer for at en digital omsetningsskatt rettes mot inntekt og fortjeneste som etter gjeldende aksepterte inntektsskatteprinsipper normalt ikke ville blitt beskattet (Lowry, 2019, s. 2). USA går spesielt hardt ut og kritiserer innføringen av digital omsetningsskatt for å være målrettet mot amerikanske teknologigiganter som Google, Apple, Facebook og Amazon (GAFA). Forslaget til EU-kommisjonen om en inntektsgrense på 750 millioner euro er så høy at kun de største selskapene berøres. USA har blant annet klandret Frankrike for å betegne omsetningsskatten som en «GAFA-skatt» og skatten blir derfor oppfattet som diskriminerende. Videre mener kritikere at tapte skatteinntekter som skyldes internprising og overskuddsflytting, kun er tapt for landet hvor selskapet er hjemmehørende. Skatteinntektene er ikke tapt for markedslandene hvor brukerne befinner seg, ettersom selskapene ikke har fast driftssted der og i utgangspunktet faller utenfor skatteplikten (Lowry, 2019, s. 10). Det vil si at kritikerne hevder at markedslandene ikke har grunnlag for å kreve skatt fra selskap uten fast driftssted.

5.1.1 Frankrike

På grunn av manglende enighet i EU gikk den franske regjeringen inn for en nasjonal omsetningsskatt. Frankrikes estimer viste en økning i årlige skatteinntekter på nærmere 500 millioner euro ved å innføre en digital omsetningsskatt på tre prosent (Lowry, 2019, s. 8). Den franske regjeringen ble enig om å innføre en omsetningsskatt sommeren 2019, med tilbakevirkende kraft fra 1. januar 2019. Den franske modellen er inspirert av det opprinnelige forslaget til EU-kommisjonen. Skatten blir pålagt selskaper med global omsetning på 750 millioner euro og som har en omsetning i Frankrike på mer enn 25 millioner euro.

Frankrike var blant de første til å innføre en slik skatt, og responsen har vært blandet. De store selskapene har uttrykt misnøye og opplever avgiften som diskriminerende. Når skatten ble vedtatt, startet den amerikanske handelsrepresentanten en granskning for å vurdere om Frankrikes tiltak kvalifiserte til handelspolitiske mottiltak (Lighthizer, 2019). USA oppfordret Frankrike til å avstå fra skatten og har blant annet truet med å innføre en straffetoll på franske luksusvarer for å «ta igjen» for at Frankrike skatlegger de store amerikanske teknologiselskapene. Frankrike har på sin side varslet ytterligere mottiltak dersom amerikanerne innfører toll.

Handelsrepresentantenes kontor har sammen med Ambassadør Lighthizer i spissen gjennomgått handelslovene og sett nærmere på om innføringen er et avtalebrudd. De finner i

sin granskning at den franske omsetningsskatten virker å være ment for å diskriminere amerikanske digitale selskap. En slik målrettet skatt gir ugunstig skattebehandling av enkelte selskap. Videre konkluderer de at å innføre skatt med tilbakevirkende kraft er både uvanlig og i strid med gjeldende skatteprinsipper. Skatten med tilbakevirkende kraft oppleves spesielt tyngende for rammede selskaper. I granskningen blir det også påpekt at skatt på inntekter til selskap uten fast driftssted strider med gjeldene internasjonale skatteprinsipper.

USA har kritisert Frankrike for å undergrave mulighetene for en multilateral avtale ved å innføre nasjonale skatteregler, og ved å ikke bidra til et rettferdig regelverk som tar fatt på utfordringene knyttet til digital økonomi. Frankrike har tidligere uttalt at de ikke ønsker å trekke den nasjonale omsetningsskatten ved innføring av en eventuell multilateral avtale. Etter G7 møtet 26. august 2019 gikk imidlertid president Macron med på å tilbakebetale eventuelle mellomlegg, mellom omsetningsskatten og det selskapene må betale i skatt om OECD-forhandlingene fører til nye regler (Hjertaker, 2019).

5.1.2 Storbritannia

I Storbritannia var de tidlig ute med å vise sin støtte til EU-kommisjonens forslag om skattlegging av digitale selskap. De konservative vedtok i 2018 at en omsetningsskatt på to prosent skulle iverksettes i 2020 (Cui, 2018, s. 8). Også her vil skatten kun ramme store selskap med en global omsetning over 500 millioner pund og som nasjonalt omsetter for over 25 millioner pund. Totalt har regjeringen estimert at omsetningsskatten vil gi en årlig skatteinntekt på nærmere 400 millioner pund (Seely, 2020). I Storbritannia er de tydelige på at omsetningsskatten kun er en midlertidig løsning inntil internasjonale skatteregler blir innført. Storbritannia er en aktiv pådriver for en multilateral avtale og ønsker en felles enighet rundt et internasjonalt regelverk. Samtidig erkjenner de at det vil være utfordrende å oppnå konsensus innen 2020 og iverksetter derfor nasjonal omsetningsskatt som en midlertidig løsning.

Til tross for at skatten innføres midlertidig har det skapt reaksjoner. Britiske teknologiselskap har uttrykt at omfanget er for bredt, slik at britiske selskap også vil bli rammet av avgiften og dermed står i fare for å bli beskattet dobbelt. Videre har USA også markert sin misnøye. Trump har truet med toll på britiske biler for å presse Storbritannia til å avstå fra å innføre den digitale skatten. USA har også truet med at det ikke vil komme på plass en handelsavtale med Storbritannia etter Brexit, før den digitale omsetningsskatten fjernes. Til tross for dette har

Storbritannia likevel valgt å gå videre med omsetningsskatten, og har iverksatt skatten fra 1. april 2020.

5.1.3 Norge

Dagens skatteregler i Norge fanger ikke opp digital tilstedeværelse. Hvorvidt en omsetningsskatt bør innføres i landet har vært oppe til diskusjon. I sitt policynotat for tankesmien Agenda skriver Gitmark (2018) at offisiell omsetning til Google Norway AS, som har fast driftssted i Norge, var 121,7 millioner norske kroner i 2016. De skattet tre millioner til norske skattemyndigheter. Imidlertid blir det anslått at hele Google-konsernet hadde en reell omsetning i Norge på 2,5 milliarder norske kroner. Skattebelastningen er dermed ikke i tråd med den reelle verdiskapningen i landet.

Flere engasjerer seg i debatten rundt skattlegging av digitale selskap. Blant annet har Petter Stordalen lagt frem et forslag om avgift på digitale tjenester, tilsvarende to til fem prosent av omsetningen på online annonsering og utnyttelse av data og informasjon (Furuseth & Folkvord, 2019). Med så mange land som allerede har satt i gang prosessen for innføring av en omsetningsskatt, mener Stordalen at det ikke er grunn for at Norge skal sitte stille i båten og la de digitale selskapene slippe unna. I et innlegg i Dagens Næringsliv skriver skattedirektør Hans Christian Holte at selv om det er fristende å velge nasjonale regler, bør vi bevare troen på det internasjonale samarbeidet (Holte, 2019). Holte mener at Norge vil være best tjent med forente internasjonale skatteregler. Per april 2020 er det ikke blitt vedtatt en omsetningsskatt i Norge. Temaet har vært oppe til diskusjon i Stortinget, men det har vært bred enighet om å vente til OECD har lagt frem sin endelige rapport for internasjonalt samarbeid rundt digital skattlegging. Dersom ikke disse tiltakene er tilstrekkelige, kan det være aktuelt å vurdere omsetningsskatt igjen.

5.2 Redefinering av begrepet fast driftssted

En redefinering av begrepet fast driftssted er en alternativ måte å skattlegge digital tilstedeværelse på. Metoden er allerede tatt i bruk av land som India og Israel. I tillegg til India og Israel, har EU-kommisjonen utarbeidet et forslag som omhandler endring av definisjonen på fast driftssted. De tre forslagene innebærer å utvide begrepet fast driftssted til å gjelde for selskap med digital tilstedeværelse. Digital tilstedeværelse innebærer økonomisk aktivitet gjennomført av en virksomhet uten fast driftssted i markedet.

I Indias nasjonale lovverk faller digital tilstedeværelse under loven om vesentlig økonomisk tilstedeværelse. Landets definisjon av vesentlig økonomisk tilstedeværelse er transaksjon av enhver vare, tjeneste eller eiendel gjennomført av personer eller virksomheter, som ikke er hjemmehørende i India (Income Tax Department, 1961). Dette inkluderer også leveranse av datanedlasting og programvare, forutsatt at den samlede betalingen fra året før tilknyttet slike leveranser overstiger et fastsatt beløp. Selskap er også vesentlig økonomisk tilstedeværende når de driver en systematisk oppfordring til forretningsvirksomhet over tid, eller samhandler gjennom digitale tjenester med et bestemt antall indiske brukere.

I 2018 utvidet India begrepet fast driftssted til å inkludere vesentlig økonomisk tilstedeværelse. Denne utvidelsen kom da i tillegg til en utjevningsavgift på seks prosent som ble innført allerede i 2016. Utjevningsavgiften er en skatt på bruttoinntekten fra nettbaserte annonseringstjenester. Sammen representerer utjevningsavgiften og den vesentlige økonomiske tilstedeværelsen et koordinert tiltak for å skattlegge digitale forretningsmodeller. Indias tiltak er basert på forslagene som ble diskutert i OECD sin BEPS Action 1 rapport fra 2015. OECD presenterte i denne rapporten både utjevningsavgift og en ny skattemessig tilstedeværelse som alternative tiltak for skattlegging av digital tilstedeværelse (OECD, 2015, s. 13). Imidlertid gikk ikke OECD videre med alternativene på dette tidspunktet. Israel er et annet land som også har funnet inspirasjon fra OECD sin BEPS-rapport, og har i likhet med India redefinert begrepet fast driftssted til å inkludere digital tilstedeværelse. De israelske skattemyndighetene karakteriserer digital tilstedeværelse nokså likt som India.

EU-kommisjonen foreslår at digital tilstedeværelse er gjeldende dersom selskapet oppfyller ett av tre kriterier i et EU-land; en årlig omsetning på over 7 millioner euro, mer enn 100 000 brukere årlig, eller mer enn 3 000 forretningskontrakter for digitale tjenester (European Commission, 2018). Hvis et av kriteriene er oppfylt, blir selskapet underlagt selskapskatten i EU-landet. I likhet med OECD har ikke EU-kommisjonen iverksatt forslaget sitt. Forslaget er lagt på is i påvente av en multilateral avtale.

Redefinering av begrepet fast driftssted er en alternativ metode Norge kan benytte seg av for å skattlegge digital tilstedeværelse. Norge kan hente inspirasjon fra India og Israel, og utforme en ny definisjon av fast driftssted som er passende for vår økonomi. Fordelen med et slikt alternativ er at det er forholdsvis enkelt å utforme, da det ikke er behov for internasjonal koordinering. Derimot kan digital tilstedeværelse forverre utfordringer knyttet til dobbeltbeskatning. Årsaken til det er at hvis hvert land velger sin egen måte å definere

skatterettslig tilstedeværelse på, vil det sannsynligvis føre til overlapping i beskatningen der to land mener de har rett til å skattlegge samme inntekt.

5.3 Tredjepartsrapportering

På grunn av økt digitalisering har det vært en fremvekst av digitale formidlingstjenester og delingsøkonomi. Store flernasjonale selskap er sentrale i utviklingen, og nye tjenester beveger seg raskt fra land til land. Finansdepartementet la i 2018 frem en proposisjon om å pålegge disse formidlingsselskapene opplysningsplikt om brukernes inntekter. Når det kommer til tredjepartsrapportering er Norge er et av landene i verden som er kommet lengst. Arbeidsgivere i Norge er pålagt å oppgi ansattes lønnsinntekter til skatteetaten, og bankene rapporterer om innskudd, lån og renter. Proposisjonen til Finansdepartementet (2018) foreslo å utvide rapporteringsreglene for formidlingstjenester som formidler utleie av kapitalobjekter og tjenester, ettersom denne formen for delingsøkonomi har fått særlig fotfeste i Norge. Eksempler på slike selskap er AirBnB, Uber og Finn. Proposisjonen ble godkjent og endringsloven til skatteforvaltningsloven § 7-5 (2018) ble iverksatt 1. januar 2020, hvor åttende ledd lyder som følger:

«(8) Den som gjennom en digital formidlingstjeneste formidler tjenester, utleie av kapitalobjekter som bil, fast eiendom mv. og tjenester i tilknytning til slik utleie, hvor betaling for formidlingen er knyttet til gjennomførte transaksjoner, skal blant annet gi opplysninger om hva formidlingen gjelder og det som er betalt.»

De digitale formidlingsselskapene fungerer som en tredjepart som formidler kontakt mellom tilbydere og forbrukere. I delingsøkonomien vil normalt tilbydere være privatpersoner, men det forekommer også at bedrifter omsetter på dette markedet, gjennom for eksempel å tilby utleie av overnattingssteder. Slik situasjonen var tidligere, ble ikke digitale aktører pålagt de samme kravene om opplysningsplikt som tradisjonelle aktører og det skapte en skjevhet i markedet.

Før den nye skatteforvaltningsloven trådte i kraft, har det norske skattesystemet vært basert på selvrapportering. Hver enkelt privatperson har vært ansvarlig for å rapportere inn riktige og fullstendige opplysninger om egne inntektsforhold til skattemyndighetene. Videre har bedrifter som benytter seg av formidlingstjenester, og som tjener mer enn 50 000 kroner årlig, også vært pålagt å rapportere inn merverdiavgiftspliktig omsetning fra slike delingsaktiviteter.

Innføring av tredjepartsrapportering har dermed ført til en effektivisering og tidsbesparing for både skatteytere og skattemyndigheter.

Gjennom sin studie om skatteetterlevelse finner Kleven et. al (2011) at tredjepartsrapportering reduserer skatteunndragelse. Ved tredjepartsrapportering er skatteunndragelse tilnærmet null, sammenlignet med selvrappotering hvor skatteunndragelsen er betydelig. Skattemyndighetene har begrensede ressurser til å utføre kontroller ved selvrappotering, og sannsynligheten for at uriktige opplysninger blir oppdaget er lav. Dette øker dermed sannsynligheten for unndragelse. Når formidlingsselskapene derimot får opplysningsplikt, vil inntekten automatisk bli inkludert i selvangivelsen og det vil være vanskelig for skatteyter å unndra skatt.

5.4 Todelt tariff

Selskap som Google og Facebook selger digitale spor til kommersielle aktører og oppnår overskudd. De digitale sporene blir innhentet gjennom forretningsmodellen deres som baserer seg på byttehandel. En byttehandel oppstår når brukerne av tjenesten får gratis tilgang, mot at tilbyderen får beholde og bruke de digitale sporene som blir lagt igjen. Slik systemet er i dag, skattlegges ikke disse digitale sporene i Norge. Todelt tariff er en alternativ metode for å skattlegge en slik byttehandel og består av en fast pris uavhengig av antall enheter, i tillegg til en variabel avgift per enhet, hvor enhetene i en digital sammenheng vil være brukere. Skatteavgiften skal settes slik at man inndrar renprofitten til selskapene som skattlegges. Renprofitten er i dette tilfellet en ekstraordinær avkastning på ressurser eller teknologi, eksempelvis bruk av digitale spor.

Todelt tariff bygger på samme prinsipp som benyttes i fornøylesparker. Her blir prissettingen delt i to, først betaler man for å komme inn i parken. Deretter betaler man for hver karusell man vil benytte seg av. Todelt tariff for digitale selskap vil innebærer at staten fastsetter en fast avgift som selskapene må betale for å få tilgang til å sanke digitale spor fra norske brukere. Videre må selskapene betale en variabel avgift per bruker de sanke spor fra (Schjelderup, 2020).

En forutsetning for at skattlegging gjennom en todelt tariff skal fungere, er at staten har kontroll over tilgangen til markedet. Det betyr at det ikke kan være mulig for selskap som Google og Facebook å sanke dataspor fra norske brukere med mindre selskapene betaler den

faste avgiften. Når staten har kontroll over markedet, har de mulighet til å bestemme prisen på avgiften. Det er vanlig å sette enhetsprisen, altså den variable avgiften per bruker, lik prisen hvor marginalkostnaden møter selskapenes betalingsvilje (Beggs, 2019). Denne prisen genererer et konsumentoverskudd og et produsentoverskudd. I dette tilfellet er konsumentoverskuddet det overskuddet som oppstår når Google eller Facebook har høyere betalingsvilje enn det de faktisk betaler for en viss mengde digitale spor. Det som utmerker seg ved todelt tariff er at den faste avgiften settes lik konsumentoverskuddet. Dermed trekker staten ut produsentoverskuddet fra selskapene. Gjennom den faste og variable avgiften oppnår staten hele det samfunnsøkonomiske overskuddet, og på denne måten blir verdien av byttehandelen skattlagt.

5.5 Skatt på royalty

I februar la Finansdepartementet (2020) frem et høringsforslag om å innføre en kildeskatt på rente- og royaltybetalinger. En kildeskatt innebærer at skattemyndighetene krever at skatt av et beløp blir betalt før dette beløpet blir utbetalt eller brukt, slik som ved eksempelvis lønnsutbetalinger. En kildeskatt på royaltybetalinger vil kreve at selskap hjemmehørende i Norge må betale en andel skatt av hver royaltybetaling selskapet betaler til beslektede selskap i utlandet. Kildeskatten bør settes lik den alminnelige skattesatsen for bare da unngår man at selskapene kan tjene på å heve royaltysatsen, for å motvirke kildeskatten (NOU 2014: 13., 2014, s. 186). Flere land har allerede innført en slik ordning og Norge virker å følge etter. Selv om ordningene innebærer noe av det samme som pilar 2 foreslår, er tiltakene enn så lenge ukoordinerte.

Begrunnelsen for å innføre en slik kildeskatt er at inntektene er nært tilknyttet markedslaget fordi de er opptjent der. Dessuten vil en skatt på royalty være målrettet for å motvirke overskuddsflytting fra Norge til beslektede selskap i utlandet, gjennom kunstig høye rente- og royaltybetalinger. Videre har skatten til formål å motvirke dobbelt null-beskatning når inntekten til selskap normalt ikke skattlegges. Slik vil skatten kunne bidra til at Norge ikke blir benyttet som gjennomstrømningsland for rente- og royaltybetalinger.

I forslaget til regjeringen blir det lagt opp til at kildeskatten fastsettes ved at skatteyter vurderer skatteplikt og foretar skattetrekket. Skatteyter vil ikke være pålagt å levere skattemelding, men kan bli holdt ansvarlig for manglende trekk. Dersom Finansdepartementet får gjennomslag for forslaget, er det tatt sikte på å iverksette reglene fra 1. januar 2021.

5.6 Diskusjon

Kapittel fem presenterer forskjellige nasjonale ukoordinerte tiltak, som skatlegger digital tilstedeværelse. Land som Frankrike og Storbritannia har valgt å gå for en nasjonal omsetningsskatt på digital tilstedeværelse. India og Israel har derimot redefinert begrepet fast driftssted, i tillegg til å ha innført en ekstra avgift. Tredjepartsrapportering, to-delt tariff og skatt på royalty er andre alternative tiltak som ikke trenger internasjonal koordinering. Betydningen, omfanget og konsekvensene av tiltakene varierer. Innføring av en digital omsetningsskatt er eksempelvis et tiltak som medfører større konsekvenser for skatteyter og stat, enn innføring av tredjepartsrapportering. Uavhengig av graden på tiltakene som iverksettes, er vi inne i en fase hvor flere og flere land velger å innføre nasjonale ukoordinerte løsninger. Slik det ser ut i dag, fortsetter vi i denne retningen, med mindre en multilateral avtale kommer på plass innen kort tid.

Både Frankrike og Storbritannia hevder at deres nasjonale, digitale omsetningsskatt er midlertidige løsninger, som skal oppheves når en multilateral er klar. Vi ser at sannsynligheten er lav, for at deltakerlandene blir enig om en felles avtale innen kort tid på grunn av ulike økonomiske interesser. Det betyr at midlertidige løsninger blir forlenget, og det er usikkert om kortsiktige løsninger kan fungere på lang sikt. En videreføring av de midlertidige forslagene øker faren for at det oppstår dobbeltbeskatning. Uten koordinerte avtaler mellom land, vil ingen av landene avstå fra beskatning selv om skattegrunnlaget overlapper.

Innføring av straffetoll på franske luksusvarer i USA viser at nasjonale tiltak skaper politiske uenighet og kan utløse handelskriger mellom land som har stor økonomisk innflytelse på verdensøkonomien. Dette er bare ett av flere tilfeller hvor land har truet eller innført avgifter som mottiltak på nasjonale avtaler. Tiltakene beskrevet ovenfor viser oss at ukoordinerte, nasjonale tiltak kan være en pådriver for konflikter og handelsbarrierer. Dette påvirker igjen internasjonalt samarbeid. Det er dermed grunn til å tro at en forlengelse av de midlertidige løsningene forskyver problemet, og vi vil igjen stå ovenfor de samme utfordringene og spørsmålene som vi gjør i dag.

Fordelen med flere av de nasjonale tiltakene er at de går målrettet mot kjernen av problemene den digitale økonomien står overfor, og er samtidig enkle å håndheve. Omsetningsavgiften går direkte på verdiskapningen selskapene har i markedslanene. En redefinering av fast driftssted vil gi skattemyndigheter en bredere beskatningsrett. Tredjepartsrapportering reduserer

sjansene for skatteunndragelse blant innbyggere, og skattemyndighetene får en fullverdig oversikt over brukernes inntekter. To-delt tariff gjør det mulig for skattemyndighetene å få skattlagt noe av verdien selskapene skaper gjennom brukerens digitale spor. Sist vil skatt på royalty direkte berøre problematikken rundt overskuddsflytting og gjennomstrømming av kapital.

De nasjonale tiltakene som allerede er innført vil få fotfeste i økonomien, og det blir vanskeligere for landene å si opp de etablerte avtalene. Ukoordinerte nasjonale tiltak utfordrer legitimiteten til enighet rundt en multilateral avtale. En slik tilnærming kan undergrave et internasjonalt bærekraftig rammeverk, og flere argumenterer for at en multilateral avtale må inneholde en forpliktelse om å trekke nasjonale tiltak ved konsensus. For å unngå å avbryte nasjonale innføringer, blir landene presset til å jobbe mot en felles løsning. Slik kan det argumenteres for at nasjonale tiltak ikke nødvendigvis undergraver et internasjonalt rammeverk, men heller er med på å fremme insentiver for å nå en samlet enighet innen kort tid.

Til tross for uenighet om hvorvidt nasjonale tiltak svekker eller fremmer internasjonal koordinering, påvirker avtalene arbeidet til OECD. Medlemslandene uttaler at de støtter arbeidet, men samtidig utarbeider de egne alternative avtaler. Handlinger som dette skaper tvil om troverdigheten medlemslandene har til den multilaterale avtalen. OECD har lagt frem to pilarer som anses som reelle byggesteiner til en multilateral avtale. Pilarene er nokså ulike fra nasjonale tiltak, som eksempelvis tredjepartsrapportering og omsetningsskatt. At land vurderer implementering av alternativer som er så ulikt det internasjonale forslaget forsterker tvilen om deres tillitt til OECD sitt arbeid.

Det er naturlig at det oppstår spørsmål om hva som er årsaken til tvilen. Tredjepartsrapportering og omsetningsskatt er tiltak som er forholdsvis enkle å implementere, samtidig som de går i kjernen på den digitale verdiskapningen. Alternativene er konkrete, og gir målbare effekter. Derimot er pilar 1 og 2 komplekse endringer, som krever flere ressurser knyttet til administrasjon og håndheving. Forslagene i pilar 1 og 2 kan oppleves som uklare og vage. Kanskje kan denne uklarheten skape usikkerhet knyttet til effektene av pilar 1 og 2, og svekke landene sin troverdighet til en multilateral avtale.

Det er vanskelig å argumentere for hva som er den mest hensiktsmessige løsningen på skattleggingen av digital tilstedeværelse. Det finnes argumenter for å innføre både nasjonale

og internasjonale avtaler, og hvilke tiltak medlemslandene støtter avhenger i stor grad av landets politiske ståsted. Utformingen av en multilateral avtale og effektene av den vil være helt avgjørende for hvor vellykket den vil oppfattes. Det gjenstår mye arbeid på området, og det er vanskelig og ressurskrevende for medlemslandene å bli enige. Det kan resultere i at avtalen bærer preg av for mange kompromisser. Det mangler enda avklaringer og presiseringer av skattegrunnlag, omfang og håndheving av avtalen, som må være på plass for at man skal oppnå enighet. I den tiden det tar å bli enig om en multilateral avtale, innfører land nasjonale tiltak. Inntil en ferdigstilt avtale blir presentert vil den digitale økonomien trolig oppleve en økt skattebelastning gjennom ukoordinerte tiltak.

6. Konklusjon

I denne masterutredningen har vi studert skatteutfordringer knyttet til digitale selskap og gjennom en eksplorerende studie har vi prøvd å besvare vår problemstilling. Vi har sett nærmere på om utformingen av pilar 1 og 2 kan løse skatteutfordringene knyttet til den digitale økonomien. Videre har vi forsøkt å avdekke om en økt innføring av nasjonale ukoordinerte tiltak står i veien for en multilateral avtale.

I første del av oppgaven har vi kartlagt betydelige skatteutfordringer knyttet til den digitale økonomien. Vi har avdekket at skattemyndigheter står overfor en rekke utfordringer med digitale forretningsmodeller, spesielt når det gjelder manglende fast driftssted og internprising av immaterielle eiendeler.

Pilarene er utarbeidet som et verktøy i beskatningen av digitale selskap. Pilar 1 er i utgangspunktet utformet for å møte utfordringer knyttet til skattlegging av digital økonomi. Derimot har vi gjennom beskrivelsen og diskusjonen av pilar 1, avdekket at forslaget bærer preg av en rekke uklare momenter som vil skape usikkerhet for både skatteyttere og skattemyndigheter. Omfanget erklærer hvilke selskap som blir inkludert i det nye regelverket. OECD ønsker å beskatte brukervendte selskap, imidlertid har vi avdekket at det er vanskelig å gjengi hva et slikt selskap er. Et sentralt tema er derfor å definere og tydeliggjøre hva et brukervendt selskap er og vurdere hvorvidt dette er en hensiktsmessig avgrensning.

Videre er det enda stor usikkerhet rundt fordelingsreglene, og det mangler spesifikasjoner på hvordan selskap og skattemyndigheter vil bli rammet av forslaget. Utformingen av hvordan overskuddet skal fordeles er mangelfull. Det mangler tekniske detaljer rundt inndeling av restoverskudd og utforming av formelen som skal fordele overskuddet mellom markedsland. Vi avdekker at restoverskuddet vil være av begrenset verdi, noe som vil gi markedslandene lave skatteinntekter. Våre funn viser dermed at reglene for overskuddsfordeling som blir fremlagt i pilar 1 kan ha svake effekter. Forslaget vil kreve store omlegginger for skattemyndigheter, og til gjengjeld vil virkningen være beskjeden.

De nye reglene for overskuddsfordeling medfører store endringer for markedslandene. Overskuddet til selskap som land tidligere har hatt beskatningsrett på, kan nå bli fordelt utover flere markedsland. Våre funn viser at det er usikkert hvor forberedt land er på denne omfattende endringen, og hvor villige de er til å gi fra seg beskatningsrett når alt kommer til

alt. Før inngåelse av en multilateral avtale, vil det være nødvendig å ha ytterligere kjennskap til hvordan denne endringen påvirker markedslandene. Vi mener at dette er enda et argument for viktigheten av å tydeliggjøre forslaget til OECD.

Gjennom diskusjonen av pilar 2 finner vi at en minsteskatt vil redusere konkurransen om lav skatt mellom land. I tillegg vil en slik minsteskatt dempe overskuddsflytting, ettersom forskjeller i skattenivå reduseres. Samtidig krever en innføring av en internasjonal minsteskatt en bred enighet blant medlemslandene. Store ulikheter i lands politiske og økonomiske interesser gjør det vanskelig å fastsette en tilfredsstillende sats. Nasjonale myndigheter vil også miste noe av sin suverenitet og mulighet til å fritt bestemme landets egne skattesatser. Basert på vår drøftelse er det vanskelig å se at en enighet om en internasjonal minsteskatt er nært forestående.

Dersom det tar lang tid å bli enige om en avtale, vil flere land innføre nasjonale ukoordinerte tiltak. Vi har avdekket at de nasjonale tiltakene er effektive og treffsikre. I tillegg har skattemyndighetene anledning til å implementere tiltakene på kort tid. Dersom en multilateral avtale ikke har potensiale til å oppnå samme effekt som nasjonale tiltak, vil dette kunne stå i veien for å oppnå enighet. Det er en forutsetning at nasjonale tiltak som omsetningsavgifter opphører ved inngåelse av en multilateral avtale. Vi mener at det vil være vanskelig for markedsland å avvikle nasjonale tiltak til fordel for en mindre effektiv avtale.

Problemstillingen spør om en økt innføring av nasjonale ukoordinerte tiltak vil stå i veien for en multilateral avtale. Vi har avdekket at noen tiltak vil fungere som en positiv supplerings til en multilateral avtale, slik som tredjepartsrapportering. Imidlertid vil flere av tiltakene skape uheldige virkninger, og fungere dårlig sammen med en multilateral avtale. Utredningen viser at dersom flere land innfører nasjonale ukoordinerte tiltak står flernasjonale selskap i fare for at inntekten blir dobbeltbeskattet.

Videre har vi avdekket at nasjonale ukoordinerte tiltak er en kilde til konflikter. Det er selvsagt forståelig at land ønsker handlekraft og dermed iverksetter egne tiltak. I vår diskusjon fremkommer det at konflikten som oppstår som følge av nasjonale ukoordinerte tiltak kan prege internasjonalt samarbeid. Eksempelvis har Frankrike valgt å innføre en nasjonal omsetningsavgift, mens EU-kommisjonen har valgt å vente på en internasjonal avtale. Motstridende politikk innad i etablerte politiske og økonomiske samarbeid kan bidra til et svekket samarbeidsklima for partene.

Til tross for at forslaget er preget av flere uavklarte momenter, er forslaget fra OECD et steg i riktig retning. Bak utarbeidelsen av forslaget ligger det et felles ønske om en internasjonal avtale som er rettfærdig for alle parter. Dette er et unikt samarbeid som OECD og deltakerlandene bør ivareta, da samarbeidet kan resultere i et bærekraftig rammeverk som 137 land kan dra stor nytte av.

6.1 Veien videre

Gjennom denne masterutredningen har vi bemerket oss at samarbeidet mellom medlemslandene er en viktig faktor for utfallet. Vi håper å se at OECD og medlemslandene ivaretar dette samarbeidet og fokuserer på ønsket om å få til en multilateral avtale, fremfor egne politiske og økonomiske interesser som kan være kilder til konflikt. Videre har vi sett at tidsskjemaet som er satt presser OECD til å utforme en avtale innen kort tid, og arbeidet er i dag en kamp mot klokken og nasjonale ukoordinerte tiltak. Det er derfor stor fare for at den endelige avtalen inneholder for mange kompromiss, og dermed gir begrenset effekt.

I fortsettelsen av arbeidet med forslaget må OECD tydeliggjøre momentene. Det er kritisk at avklaringer og presiseringer finner sted for å få en fullstendig avtaleskisse på bordet. Først da kan medlemslandene vurdere hvorvidt dette er en avtale de ønsker å binde seg til. Tidligere statusoppdateringer fra OECD uttrykker at forslaget burde være fullstendig innen juni 2020, og at forslagetets utfall er avgjørende for om det blir en avtaleinngåelse innen 2020. OECD og medlemslandene befinner seg i en avgjørende prosess, og det blir spennende å følge med på videre forhandlinger.

7. Litteraturliste

- BDO. (2019, November). *Comments on Public Consultation Document “Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One”*. Hentet fra OECD Public Comments on Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One: https://www.dropbox.com/s/3pb98p1o3qnz3me/oecd-public-comments-secretariat-proposal-unified-approach-november-2019.zip?dl=0&file_subpath=%2FPublished+15+November+2019%2FBDO.pdf
- Beggs, J. (2019, Mars 4). *All About the Two-Part Tariff*. Hentet fra <https://www.thoughtco.com/overview-of-the-two-part-tariff-4050243>
- Byrnes, W. (2019). *Comments and Recommendations OECD Public Consultation Document Secretariat Proposal for a 'Unified Approach' under Pillar One*. Texas A&M University School of Law. Texas: SSRN <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3487236>.
- Chen, J. (2019, August 23). *Controlled Foreign Corporation (CFC)*. Hentet fra <https://www.investopedia.com/terms/c/cfc.asp>
- Cobham, A., Faccio, T., & FitzGerald, V. (2019). *IPRELIMINARY DRAFT October 2019 Global inequalities in taxing rights: An early evaluation of the OECD tax reform proposals*. SocArXiv. DOI: 10.31235/osf.io/j3p48.
- Cui, W. (2018). *The Digital Services Tax: A Conceptual Defense*. Tax Law Review, Forthcoming. Hentet fra https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3273641#references-widget.
- Dischinger, M., & Riedel, N. (2011). Corporate taxes and the location of intangible assets within multinational firms. *Journal of Public Economics, Vol.95(7-8)*(ISSN: 0047-2727 , 1879-2316), ss. 691-707 <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2010.12.002>.
- Eden, L. (2019b, Desember 6). *INSIGHT: Taxing Multinationals—The GloBE Proposal for a Global Minimum Tax*. Hentet fra <https://news.bloombergtax.com/transfer-pricing/insight-taxing-multinationals-the-globe-proposal-for-a-global-minimum-tax>
- Eden, L., & Treidler, O. (2019a, November 8). *INSIGHT: Taxing the Digital Economy—Pillar One Is Not BEPS 2 (Part I)*. Hentet fra <https://news.bloombergtax.com/daily->

tax-report/insight-taxing-the-digital-economy-pillar-one-is-not-beps-2-part-1?context=article-related

Endringslov til skatteforvaltningsloven, Lov om endringer i skatteforvaltningsloven (LOV-2018-12-20-110 2018).

Englisch, J., & Becker, J. (2019). *International Effective Minimum Taxation – The GLOBE Proposal*. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3370532>.

Eurodad et. al. (2019). *Public consultation on the Secretariat’s Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*. Hentet fra <https://eurodad.org/files/pdf/5dcd2cc8522f1.pdf>

European Commission. (2017, Oktober 4). *State aid: Commission finds Luxembourg gave illegal tax benefits to Amazon worth around €250 million*. Hentet fra https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_17_3701

European Commission. (2018, Mars 21). *Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU*. Hentet fra https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_18_2041

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

Finansdepartementet. (2018). *Opplysningsplikt for formidlingsselskap mv. Prop.1 LS 2018-2019*. Hentet fra <https://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2019/Dokumenter1/Budsjettdokumenter/Skatte--avgifts/Prop-1-LS-/Del-3-Andre-lovsaker-/19-Opplysningsplikt-for-formidlingsselskap-mv-/>.

Finansdepartementet. (2020, Februar 27). *Høring - forslag til kildeskatt på renter og royalty mv*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horingsbrev---forslag-til-kildeskatt-pa-renter-og-royalty-mv/id2691796/?expand=horingsnotater>

Furuset, E., & Folkvord, B. (2019). *Hvordan skal vi skattlegge i fremtiden? Skatterett, Vol. 38(1)*, ss. 1-2.

- Gitmark, H. (2018). *Et skattesystem tilpasset fremtida*. Hentet fra <https://tankesmienagenda.no/uploads/documents/post/Etskattesystemtilpassetframtida.compressed.pdf>
- Harpaz, A. (2019). *The OECD Unified Approach: Nexus, Scope, and Coexisting With DSTs*. Duke Law School. Tax Notes International. Hentet fra <https://ssrn.com/abstract=3514862>.
- Hjertaker, I. (2019). Digitalskatt som maktkamp – internasjonal skattereform og politisk konflikt. *Praktisk økonomi & finans*(04), ss. 333-342
<https://doi.org/10.18261/issn.1504-2871-2019-04-07>.
- Holte, H. C. (2019, September 17). *Felles «digitalskatt» viktig for Norge – én variant kan koste oss skatteinntekter*. Hentet fra <https://www.dn.no/innlegg/skatt/digitalisering/skatteplanlegging/felles-digitalskatt-viktig-for-norge-en-variant-kan-koste-oss-skatteinntekter/2-1-673018>
- IFRS. (2020, April 2020). *IFRS® Standards and IFRIC® Interpretations*. Hentet fra <https://www.ifrs.org/issued-standards/>
- Income Tax Department. (1961). *Income-tax Act. Section 9*. Government of India. Hentet fra <https://www.incometaxindia.gov.in/pages/acts/income-tax-act.aspx>. Hentet fra Income : <https://www.incometaxindia.gov.in/pages/acts/income-tax-act.aspx>
- Kleven, H. J., Knudsen, M., Kreiner, C. T., Pedersen, S., & Saez, E. (2011, Mai). Unwilling or Unable to Cheat? Evidence From a Tax Audit Experiment in Denmark. *Econometrica*, Vol. 79(3), ss. 651-692. <https://doi.org/10.3982/ECTA9113>.
- Li, W., & Basteviken, M. (2019). *OECD-forslag om en global minimumsskatt*. Hentet fra <https://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/forslag-om-en-global-minimumsskatt.html>
- Lighthizer, R. E. (2019). *Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*. United States Trade Representative. Hentet fra https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf
- .

-
- Lowry, S. (2019). *Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis*. Congressional Research Service Report (R45532). Hentet fra <https://fas.org/sgp/crs/misc/R45532.pdf>.
- NOU 2014: 13. (2014). *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/bbd29ff81485402681c6e6ea46655fae/nou/pdfs/nou201420140013000dddpdfs.pdf>
- OECD. (2008). *Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital*. OECD. Hentet fra <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>.
- OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.
- OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.
- OECD. (2016). *BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/9789264263437-en>.
- OECD. (2019a). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Public Consultation Document*. Paris: OECD Publishing. Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>. Hentet fra OECD Publishing: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>
- OECD. (2019b). *Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*. Paris: OECD/G20 Inclusive Framework, Hentet fra <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>.
- OECD. (2019c). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*. Paris: OECD Publishing. Hentet fra

<https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>.

OECD. (2019d). *Public consultation document Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) - Pillar Two*. Paris: OECD Publishing. Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf>.

OECD. (2019e). *Action 5: Harmful Tax Practices*. Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/>

Schjelderup, G. (2020). *Skatt på digitale tjenester*. Norges Handelshøyskole, Senter for skatteforskning, Bergen.

Seely, A. (2020, april 3). Digital Service Tax. *Briefing paper*. Hentet fra [https://commonslibrary.parliament.uk/research-briefings/cbp-8719/\(8719\)](https://commonslibrary.parliament.uk/research-briefings/cbp-8719/(8719)).

Skatteetaten. (2020). *Skatteforvaltningshåndboken 2020*. Skatteetaten, Hentet fra: <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatteforvaltningshåndboken/gjeldende/kapittel-8-opplysningsplikt-for-skattepliktige-trekkpliktige-mv/ID-8-11.001/ID-8-11.002/> .

Stenheim, T., & Madsen, D. Ø. (2016). God regnskapsskikk erstattes med rettslig bindende regnskapsstandarder. *Magma*(1), ss. 39-43. Hentet fra <https://www.magma.no/god-regnskapsskikk-erstattes-med-rettslig-bindende-regnskapsstandarder>.

Tax Justice Network - Norge. (2019, Oktober 10). *Skuffende reformforslag fra OECD*. Hentet fra <https://taxjustice.no/artikkel/skuffende-reformforslag-fra-oecd>

Zimmer, F. (2017). *Internasjonal Inntekstskatterett* (5. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.