



Skattlegging av digitale tjenester

Hva er virkningene av å innføre en digital omsetningsavgift i Norge?

Marcus Andersen Holte og Sander Sivertsvoll

Veileder: Maximilian Todtenhaupt

Masterutredning i Økonomisk Styring (BUS) og Finansiell Økonomi (FIE)

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 digitale tjenester har medført at selskaper kan skape verdier i land hvor de ikke har fysisk tilstedeværelse. Dagens internasjonale skatteavtaler tar i all hovedsak utgangspunkt i at virksomheter må ha et fast driftssted i et land, for at landet skal få beskatningsrett over virksomhetens inntekter. For å sørge for at beskatning finner sted der verdiskapingen skjer, har en rekke land de siste årene innført en skatt på digitale tjenester som tar utgangspunkt i hvor en inntekt opptjenes framfor hvor profitten allokeres.

I utredningen finner vi at Norge ved å innføre en digital omsetningsavgift med en skattesats på 3 % ville mottatt et skatteproveny på om lag 219 millioner kroner i 2020. Dette beløpet utgjør om lag 0,23 % av provenyet fra den alminnelige selskapsskatten samme år. Ved en skattesats på 1 % og 5 % ville provenyet vært henholdsvis 73 og 364 millioner. Metoden og tallgrunnlaget vi har benyttet tilsier at dette er et konservativt estimat, og at de reelle inntektene fra skatten vil være høyere enn vårt anslag tilsier. Analysen vår tilsier at betalingene fra noen få, svært store selskaper vil utgjøre mesteparten av skatteprovenyet. Valg av inntektsgrenser ved utformingen av skatten vil derfor ha liten betydning for de samlede skatteinntektene. For alle rimelige skattesatser er det estimerte provenyet betydelig lavere enn inntektene Norge vil få ved innføringen av den nylig vedtatte globale minsteskatte på 15 %. EU Tax Observatory anslår at Norges proveny fra en slik minsteskatte vil være omtrent 3,2 milliarder kroner.

Vi finner at 27 selskaper vil bli rammet av skatten dersom det benyttes en nasjonal omsetningsgrense på 20 millioner kroner og en global omsetningsgrense på 750 millioner euro for å få utløst skatteplikt. Blant disse er Schibsted det eneste konsernet med et norsk morselskap. 12 av de identifiserte selskapene har ingen norsk driftsenhet i dag, hvilket innebærer at disse ikke beskattes gjennom selskapsskatten. Blant de 15 som har en norsk driftsenhet, finner vi indikasjoner på at inntektene som rapporteres i Norge er en undervurdering av selskapenes faktiske verdiskaping i landet. De rammede selskapene hadde i årene 2019-2020 en gjennomsnittlig global effektiv skattesats på 13,57 %, og 83 % av dem hadde en effektiv skattesats som var lavere enn Norges nominelle skattesats på 22 %. Disse funnene indikerer at en digital omsetningsavgift stort sett vil ramme selskaper som har en fordelaktig skattesituasjon sammenlignet med norskbaserte virksomheter.

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.

Valget av emne stammer fra vårt felles ønske om et mer rettferdig skattesystem. Dette er et aktuelt tema i samfunnsdebatten, og i 2021 har det skjedd mye på den internasjonale arenaen for beskatning. Det har vært spennende å skrive samtidig som forutsetningen for oppgaven har endret seg i takt med den politiske debatten. Vi ønsker med denne oppgaven å gi en vurdering av en norsk omsetningsskatt på digitale tjenester. Dette håper vi kan være et nyttig bidrag i skattedebatten om hvordan Norge best kan håndtere utfordringer knyttet til beskatning av den digitale økonomien.

Arbeidet har vært lærerikt og spennende. Vi har fått bruke teori lært på Handelshøyskolen i praksis. Vi har gjennom prosessen tilegnet oss kunnskap om både økonomifaget og om oss selv; kunnskapen vi vil ta med oss videre inn i arbeidslivet. Vi vil også fortsette å følge den internasjonale skattedebatten med stor interesse.

Vi ønsker å rette en stor takk til veilederen vår Maximilian Todtenhaupt for god hjelp til utforming av oppgaven, gode diskusjoner og for å alltid være tilgjengelig under masterskrivingen. Avslutningsvis ønsker vi også å takke familien vår for all støtte gjennom studieløpet, og vi vil takke hverandre for et godt samarbeid gjennom skriveprosessen.

Bergen 19. desember 2021

Marcus Andersen Holte

Sander Sivertsvoll

Innholdsfortegnelse

Contents

INNHALDSFORTEGNELSE	4
1. INNLEDNING	8
1.1 BAKGRUNN	8
1.2 METODE	9
1.3 STRUKTUR.....	10
1.4 RELEVANT LITTERATUR	10
2. BESKATNING AV DIGITALE TJENESTER.....	13
2.1 TRADISJONELLE BESTEMMELSER OM BESKATNING AV MULTINASJONALE SELSKAPER	13
2.2 DIGITAL SKATT	15
2.3 HOVEDTREKKENE I EUROPAS DST-REGIMER	17
2.3.1 <i>Inntektsgrense og skattesats</i>	19
2.3.2 <i>Virkeområde</i>	20
2.3.3 <i>Fastsetting av skattegrunnlag</i>	22
2.3.4 <i>Proveny og omfang</i>	24
3. DIGITAL OMSETNINGSAVGIFT I NORGE	26
3.1 METODE	26
3.1.1 <i>Kriterier for å omfattes av DST</i>	26
3.1.2 <i>Identifisering av rammede selskaper</i>	27
3.1.3 <i>Estimering av skattepliktig inntekt</i>	30
3.2 RAMMEDE SELSKAPER OG ESTIMERT SKATTEPROVENY	32
3.3 ER SKATTEN PÅ DIGITALE TJENESTER TREFSIKKER?	38
3.3.1 <i>Betaler de identifiserte selskapene skatt i Norge i dag?</i>	38
3.3.2 <i>Selskapenes globale skattesituasjon</i>	39

3.4	USIKKERHET I ESTIMERTE OG RAPPORTERTE INNTEKTER	43
3.5	ALTERNATIV METODE FOR BEREGNING AV NORSK DST.....	47
3.6	SVAKHETER VED RESULTATENE.....	49
4.	EFFEKTER AV EN DIGITAL OMSETNIGSAVGIFT.....	51
4.1	DST OG EFFEKTIV SKATTEBELASTNING	51
4.1.1	<i>Effektiv DST-sats.....</i>	<i>51</i>
4.1.2	<i>Effektiv totalskatt</i>	<i>54</i>
4.2	TILPASNINGER PÅ TILBUDS- OG ETTERSPORSELSSIDEN	58
4.3	DISKUSJON.....	61
4.3.1	<i>Argumenter for DST.....</i>	<i>61</i>
4.3.2	<i>Kritikk av DST.....</i>	<i>63</i>
4.4	OECDs TO-PILAR-LØSNING	64
4.5	DST ELLER TO-PILAR-SYSTEMET?.....	67
4.5.1	<i>Sammenfall mellom beskatning og verdiskaping</i>	<i>67</i>
4.5.2	<i>Skattesikkerhet og vridningseffekter</i>	<i>68</i>
4.5.3	<i>Skatteproveny.....</i>	<i>69</i>
5.	KONKLUSJON	71
6.	LITTERATURLISTE.....	73
7.	APPENDIKS.....	82
7.1	INNTEKTSSEITMATER FOR RAMMEDE SELSKAPER	82
7.1.1	<i>Anslått digital omsetning for selskaper med norsk driftsenhet</i>	<i>82</i>
7.1.2	<i>Inntekstestimer</i>	<i>83</i>
7.1.3	<i>Alternativ metode for beregning av Norges skatteproveny</i>	<i>87</i>
7.2	OVERSIKT OVER DST GLOBALT	89
7.3	EFFEKTIV SKATTESATS	90

7.3.1	<i>Effektiv skattesats for de identifiserte selskapene</i>	90
7.3.2	<i>Gjennomsnittlig effektiv skattesats dersom 2018 inkluderes</i>	91
7.4	MER OM TO-PILAR-SYSTEMET	93
7.4.1	<i>Pilar 1: Eksempel</i>	93
7.4.2	<i>Mer om pilar 2</i>	94

Figuroversikt

Figur 1 – Land som har innført eller lansert skatt på digitale tjenester.....	17
Figur 2 - Estimert proveny fra en digital omsetningsavgift ved skattesats 1-5 %	36
Figur 3 - Effektiv global skattesats for selskapene som rammes av den digitale omsetningsavgiften, 2018-2020	41
Figur 4 - Gjennomsnittlig effektiv globalskattesats for selskaper som rammes av den digitale omsetningsavgiften, 2019-2020	42
Figur 5 - Effektiv DST-sats ved varierende selskapsskattesats.....	52
Figur 6 - Effektiv totalskattesats ved varierende profittmargin og selskapsskattesats ved DST-sats 3 % og andel digitale inntekter 100 %	56

Tabelliste

Tabell 1 – Hovedtrekk i dagens europeiske DST-regimer	18
Tabell 2 - Skattepliktige og ikke-skattepliktige formidlingstjenester	21
Tabell 3 - Eksempel: Beregning av skattepliktig fra digitale markedsføringstjenester	23
Tabell 4 - Antatt proveny og omfang av DST i de Europeiske landene	24
Tabell 5 - Selskaper som vil få utløst skatteplikt under det skisserte DST-regelverket.....	34
Tabell 6 - Beregnet skatteforpliktelse for identifiserte selskaper, 2018-2020	35
Tabell 7 - Estimert proveny fra en digital omsetningsavgift ved varierende skattesats og inntektsgrense.....	37
Tabell 8 - Estimert og rapport inntekt for Facebook Norway og Snap Norway	46

Tabell 9 - Sensitivitetsanalyse: estimert skatteproveny fra norske selskaper med alternativ metode, varierende inntektsgrense og skattesats	48
Tabell 10 - Sensitivitetsanalyse: estimert skatteproveny for norske selskaper med alternativ metode, varierende inntektsgrense og antatt digital omsetning	48
Tabell 11 - Eksempel: Beregning av effektiv DST-sats	51
Tabell 12 - Eksempel: Beregning av den digitale omsetningsavgiftens effekt på effektiv totalskattesats.....	54
Tabell 13 - Effektiv totalskatt for utvalgte selskaper/norske driftsenheter. Forutsatt effektiv selskapsskatt 22 % og nominell DST-sats 3 %.	57
Tabell 14 - Estimert proveny fra en digital omsetningsavgift og en global minsteskatte på 15 %	70

1. Innledning

1.1 Bakgrunn

Tradisjonelle skattesystemer klarer ikke lenger i like stor grad å fange opp verdiskapingen i den fremvoksende digitale økonomien. Hvor verdier skapes og hvem som har krav på beskatning av inntektene er spørsmål som vanskelig kan besvares med dagens skatteregler. Digitale, multinasjonale selskap er i stand til å utnytte tradisjonelle skatteregimer og sin internasjonale posisjon til å minimere skatteregningen. Amazon og Google UK hadde en effektiv skattesats i Storbritannia på henholdsvis 0,1 % og 2,75 % i 2019, selv om selskapsskatten i landet var 19 %. I kjølvannet av en rekke slike eksempler har det oppstått et stadig sterkere ønske om en mer rettferdig beskatning av digitale selskaper. Europakommisjonen og OECD lansert omfattende lovforslag til nye internasjonale skatteregler, hvor hensikten er å sørge for en mer rettferdig og effektiv beskatning. Etter mange års arbeid underskrev 136 land i oktober 2021 en avtale om et internasjonalt lovverk for et nytt skattesystem, to-pilar løsningen, som etter planen skal tre i kraft senest 2023. I mellomtiden har en rekke land innført diverse former for skatt på digitale tjenester.

Denne oppgaven diskuterer digital omsetningsavgift og hvilke effekter en slik avgift vil ha om den innføres i Norge. Motivasjonen for oppgaven er den stadig voksende digitale økonomien og større ønske om en mer rettferdig beskatning. Framveksten av nasjonale DST-regimer har tatt seg opp verden over. I Europa har regimene møtt motstand, spesielt fra USA, da skatten hovedsakelig rammer amerikanske selskap. Resultatet har vært amerikanske tollsanksjoner og ubalanse i den internasjonale handelssituasjonen. Akademikere har kritisert skatten for å være en omsetningsskatt som avviker fra tradisjonelle skatteprinsipper. Norge har også lansert intensjon om å innføre form for digital omsetningsavgift, men tidligere finansminister Jan Tore Sanner la planene på is i påvente av en felles OECD-løsning. I oktober 2021 underskrev 136 land en avtale om en slik felles løsning, kalt to-pilar-løsningen.

Den nylig innsatte Støre-regjeringen gjenåpnet imidlertid debatten om en norsk DST da de la fram sitt offisielle styringsdokument, Hurdalsplattformen, høsten 2021. Plattformen fastslår at regjeringen vil:

- Utrede en egen omsetningsavgift på digital virksomhet ... for å bekjempe overskuddsflytting i multinasjonale selskaper.

-
- ... gjennomføre nasjonale tiltak for å beskytte skattegrunnlaget bedre, hindre monopoldannelser og sørge for at flernasjonale selskaper betaler riktig skatt til Norge.
 - Utrede hvordan digitale tjenester kan skattlegges i landet der tjenesten leveres, og ikke i opphavslandet til selskapet som leverer tjenesten.

Uttalelsene understreker at skatteutfordringer tilknyttet den digitale økonomien har sterk relevans og er dagsaktuell problematikk også i Norge. Vi har derfor valgt følgende problemstilling for vår utredning:

Hva er virkningene av en omsetningsavgift på digitale tjenester, og hvilke effekter vil en slik avgift ha dersom den innføres i Norge?

Et av hovedbidragene i denne utredningen er å estimere størrelsen på skatteprovenyet Norge vil motta ved å innføre en digital omsetningsavgift. Vi gjør også en vurdering av hvorvidt en skatt på digitale tjenester utformet etter hovedlinjene i dagens europeiske skatteregimer treffer de selskapene som regelvekerts intensjon tilsier. Vi håper oppgaven vår vil gi bedre forståelse av hvilke muligheter og utfordringer som knytter seg til beskatning av digitale tjenester, og at våre funn kan utgjøre et bidrag i samfunnsdebatten.

1.2 Metode

Estimeringen av inntekter fra DST har vist seg å være utfordrende for de landene som har innført skattereglene. Finansdepartementet i Østerrike anslo at landet ville tjene 20 millioner euro på en skatt på digital markedsføring i 2020, mens det faktiske provenyet ble så høyt som 56 millioner. På den andre siden hentet Frankrike inn omkring 350 millioner euro gjennom sin DST, til tross for et anslått proveny på 400-500 millioner.

For å estimere provenyet fra en norsk DST, må vi først definere kriterier for å bli omfattet av en slik skatt. Vi har definert inntektsgrenser og skattepliktige tjenester med bakgrunn i de gjeldende DST-regimene i Europa og et utkast til DST utarbeidet av Europakommisjonen. For å identifisere selskaper som potensielt vil få utløst skatteplikt av en norsk DST, har vi tatt utgangspunkt i regnskapsdata fra Brønnøysundregisteret sortert etter utvalgte bransjekoder. Vi har i tillegg benyttet en rekke andre rapporter og artikler for å identifisere selskaper som i dag ikke har en norsk driftsenhet. Fordi kun skatten kun rammer noen få, snevert definerte aktiviteter, har vi gjort individuelle vurderinger av flere hundre potensielle selskaper ved hjelp av informasjon fra deres årsrapporter og hjemmesider.

Etter å ha identifisert de rammede selskapene, har vi enten benyttet selskapenes rapporterte inntekter, eller estimert den norske andelen av den globale omsetningen, for å fastsette skattegrunnlaget. I tilfeller hvor det ut fra tilgjengelig informasjon ikke har vært mulig å fastslå om et selskap vil ha skattepliktig inntekt etter DST-regelverket, har vi utelatt det fra analysen. Metoden vi har benyttet tilsier på bakgrunn av dette, og på bakgrunn av tallene som er benyttet for å anslå selskapenes skattegrunnlag, at vårt provenyestimat utgjør en nedre grense for Norges skatteinntekter ved innføringen av en digital omsetningsavgift.

1.3 Struktur

Innledningsvis gjør vi greie for hvordan en digital omsetningsavgift kan avhjelpe manglene i dagens prinsipper for beskatning av multinasjonale selskaper. Vi gir en oversikt over de europeiske landene som har innført en digital skatt, heretter kalt DST (Digital Services Tax). I kapittel 3 presenterer vi metoden som er brukt i utredningen sammen med estimer for skatteprovenyet Norge kan forvente fra en digital omsetningsavgift. Vi presenterer en oversikt over hvilke selskaper som rammes av en norsk, digital omsetningsavgift og diskuterer hvorvidt skatten er treffsikker. Denne diskusjonen belyser blant annet den norske og globale skattesituasjonen til de rammede selskapene.

I forlengelsen av denne diskusjonen vurderer vi i kapittel 4 hvordan en digital omsetningsavgift vil påvirke den totale skattebelastningen til selskaper som rammes av den. I dette kapitlet diskuterer vi også hvilke markedstilpasninger som kan forventes som resultat av skatten, og indikerer i hvilken grad disse tilpasningene kan komme til å påvirke provenyet fra en digital skatt. Avslutningsvis gir vi en kort presentasjon av den nylig vedtatte OECD-skattereformen (to-pilar-systemet), og sammenligner implikasjonene fra denne reformen med effektene av den digitale omsetningsavgiften.

1.4 Relevant litteratur

Selv om en omsetningsskatt på digitale tjenester er forholdvis nytt, fins det allerede litteratur på temaet og beskatning av den digitale økonomien. Olbert og Spengel (2017, s. 3-46) starter med å stille spørsmål vedrørende definisjonen av den digitale økonomien og hva som menes med verdiskaping. Disse to termene er sentrale for oppgaven vår da formålet med DST ønsker å beskatte den digitale økonomien der verdiskapingen faktisk skjer. I en oppdatert artikkel

påstår de at DST fører til forskjellige skatteregler mot selskaper som er av utenlandsk opprinnelse, bærer en betydelig risiko for dobbeltbeskatning, skaper juridisk usikkerhet og sannsynligvis utgjør ikke skatteinntektene nok til å forsvare økte administrative kostnader (Olbert og Spengel, 2019, s.1-24). De mener videre at det trengs mer empirisk forskning til for å finne den korrekte metoden å skattlegge den digitale økonomien, men at dagens forslag heller ikke er de riktige metodene. Bauer, Fritz, Schanz og Sixt (2019) studerer hvordan digitale forretningsmodeller medfører skatteutfordringer knyttet til avvik mellom sted for verdiskaping og sted for beskatning. Dette avviket mellom lokalisering av verdiskaping og forbindelsen til beskatning skjer hvis 1) brukerdata er samlet inn, 2) et sted hvor ingen av partene skaper en skatteforbindelse, og 3) et produkt eller tjeneste som tilbys basert på data, fører til ekstraintekter for selskapet.

Ting og Gray (2019, s. 1656-1667) adresserer utfordringene knyttet til den digitale økonomien og multinasjonale selskapers muligheter til å flytte inntekter til lavskatteland. De hevder en løsning er å allokere den globale omsetningen basert på andelen av salg til forbrukere i hvert enkelt land. Dette fjerner incentiver for å flytte inntekter til lavskatteland gjennom internttransaksjoner og det reduserer i tillegg konkurransen mellom land mot lavere skatter. Også Devereux og Vella (2018) mener dagens skattesystem ikke er godt nok tilpasset den digitale økonomien. I et debattinnlegg hevder de det må radikale endringer til i skattesystemet, der regler om fordeling av skattegrunnlaget må inkludere flere immobile faktorer, eksempelvis hvor aksjonærbase eller forbrukere er lokalisert. Fordelen med slike regelverk er at de er tydelige, men byr samtidig på praktiske utfordringer. Olbert og Spengel (2017) analyserte videre utfordringer knyttet til den digitale økonomien og hevdet de skattemessige utfordringene er spesielt store i utviklingen av programvare og immaterielle eiendeler.

Lassmann, Liberini, Russo, Cuevas og Cuevas (2020) studerte effekten skatt har på Facebooks markedsføringspriser. Facebook har beveget seg bort fra å føre all inntekt i lavskattelandet Irland til å ha separate inntekter i alle land som har egne salgskontorer. Som følge av denne endringen har Facebook måtte differensiere priser i ulike land. Studien finner at prisene på markedsføring har økt signifikant i land der selskapsskatten er høy. Resultatet er entydig og også Bloch og Demange (2021, s.1-35) finner samme konklusjon, en økning i selskapsskatten i et land fører til prisøkning i høyskattelandet og prisnedgang i lavskatteland. Som kjent i økonomisk teori fører også prisøkning til nedgang i volum (i dette tilfellet antall brukere), og prisnedgang fører til økt antall brukere. Disse funnene er analysert gjennom modeller som vurderer eksternaliteter mellom markedsføringsleverandører i ulike land. Sentralt i analysen

er forutsetningen om at brukere misliker reklame og dermed blir negativt påvirket av antall reklamer de ser og at denne eksternaliteten kun har negativ påvirkning.

Klein, Ludwig og Spengel (2021) vektlegger myndigheter må være klar over at investorer ser på digitale skatter som en trussel til selskapers lønnsomhet. De økonomiske effektene av redusert lønnsomhet og lavere incentiver for vekst i digitale selskap kan veie tyngre enn potensielle inntekter fra selve skatten. Denne studien finner også at investorene selv bærer noe av insidensen av DST og de vurderer elastisiteten for etterspørselen av digitale tjenester til å være relativt høy. Funnene impliserer at investorene anser det som lite sannsynlig at påvirkede selskap er i stand til å unndra seg skatteforpliktelsen fra DST. I tillegg impliserer studien at investorene forventer rammede selskap ikke vil kunne føre insidensen over kun på forbruker eller arbeidskraft. Til slutt impliserer størrelsen på verdifallet i kapitalmarkedet at investorer ikke forventer disse skattereglene blir opphevet på kort sikt. Studien finner sterkere signifikant negativ unormal avkastning for selskaper som i større grad bedriver skatteunngåelse og selskap med høyere potensiale for inntektsskifting. Dernest later det til at selskap får en markedspremie for skatteunngåelse og at denne premien avtar med nye skattemetoder. Investorreaksjonene impliserer at EU treffer med DST for å sikre skatteinntekter. Det er verdt å merke seg at en økning i skattebyrden for en innovativ bransje motstrider politiske incentiver for å promotere et attraktivt investeringsmiljø. Dette strider også mot EUs kjernemål om å bidra til økonomisk vekst og innovasjon.

2. Beskatning av digitale tjenester

2.1 Tradisjonelle bestemmelser om beskatning av multinasjonale selskaper

En sentral del av ethvert lands suverenitet er retten til å beskatte sine innbyggere og den innenlandske økonomiske aktiviteten slik landet selv ønsker. Globaliseringen har imidlertid lagt grunnlag for at stadig flere selskaper har virksomhet som strekker seg over landegrensler. Multinasjonal virksomhet innebærer at selskapene har vært underlagt flere nasjonale skatteregimer, som blant annet har medført at deler av selskapenes overskudd dobbeltbeskattes. Dobbeltbeskatning oppstår når en inntekt ilegges skatt i to (eller flere) land. Denne utviklingen har medført at flere land har sett et behov for et skattepolitisk samarbeid. Det har derfor blitt inngått en rekke skatteavtaler mellom land verden over, som har som mål å fordele beskatningsretten over overskuddet til multinasjonale selskaper på en måte som forhindrer dobbeltbeskatning. Blant annet hadde Norge inngått i overkant av 90 slike avtaler i 2016 (Furuseth, 2016).

De bilaterale skatteavtalene er i stor grad basert på en mønsteravtale utarbeidet av OECD. Mønsteravtalens artikkel 7 fastslår at overskuddet et selskap oppnår i et land kun skal utløse skatteplikt dersom selskapet utfører sitt virke gjennom et *fast driftssted* i landet (OECD, 2010, art. 7.1). Mønsteravtalen gir en rekke eksempler på hvilken aktivitet som kan gi grunnlag for at et selskap anses for å ha et fast driftssted, blant annet dersom det disponerer en filial, et kontor eller en fabrikk i landet, eller dersom styret/ledelsen utfører sitt virke der (OECD, 2010, art. 5.2). Bestemmelsene om fast driftssted innebærer dermed at multinasjonale selskaper etter dagens skatteavtaler som hovedregel må ha fysisk tilstedeværelse i landet det utøver sin virksomhet i for at det skal bli skattepliktig til landet.

Skatteavtalens funksjon er til dels å gi retningslinjer for hvor et selskap skal regnes som hjemmehørende (og dermed skattepliktig), men også å fordele beskatningsrett i tilfeller hvor spørsmålet om fast driftssted ikke er det problematiske. Blant annet regulerer mønsteravtalens artikkel 9 transaksjoner mellom tilknyttede selskaper. Denne bestemmelsen sier at dersom tilknyttede selskaper har en kommersiell eller finansiell forbindelse som gjør at betingelsene i avtaler mellom de tilknyttede selskapene avviker fra betingelsene som ville blitt inngått i en lignende avtale mellom to uavhengige parter, kan skattegrunnlaget oppjusteres tilsvarende de inntektene som på grunn av selskapenes tilknytning *ikke* har blitt inntektsført i det ene landet

(OECD, 2010, art. 9). I annen litteratur er denne prisingregelen omtalt som *armlengdeprinsippet*. Artikkel 9 begrenser dermed selskapenes frihet til å fastsette internpriser ved å fastslå at den prisen som legges til grunn for skatteformål tilsvarer markedsprisen; prisen en vare eller tjeneste ville blitt omsatt for mellom to parter som befinner seg på armlengdes avstand.

Årsaken til at det er ønskelig å for skattemyndighetene å justere verdien av de interne transaksjonene, er at internprising tillater selskapene å flytte overskudd fra et høyskatteland til et lavskatteland. Fra et økonomisk perspektiv gir forskjeller i nasjonale skatteregimer bedrifter insentiver til å allokere sitt overskudd i lavskatteregimer for å redusere sin totale skattebelastning, og en rekke forskningsartikler tyder på at beskatning spiller en rolle i multinasjonale selskapers beslutninger om lokalisering av driftsenheter (Devereux & Maffini, 2006, s. 41). Sammen med bruk av intern gjeld er internprising den hyppigst brukte kanalen for overskuddsskifting, og fri internprising vil fra et teoretisk perspektiv medføre at multinasjonale virksomheter setter internpriser på en slik måte at hele det skattemessige overskuddet tilfaller driftsenheten i det landet som har de laveste skattene. Skattemessige justeringer av internpriser tillater landene å beskytte sitt skattegrunnlag.

For en del varer og tjenester som omsettes i et åpent marked, er markedsprisen enkelt identifiserbar. utfordringene oppstår for en skattemyndighet når den skal fastslå armlengdes pris på transaksjoner som ikke er direkte sammenlignbare med transaksjoner mellom uavhengige parter. Et eksempel er royalties som betales fra et datterselskap til et morselskap for rettigheten til å benytte en immateriell eiendel, som et patent, et varemerke eller en oppskrift. OECD har derfor utarbeidet et sett med retningslinjer for internprising i multinasjonale selskaper; et dokument som strekker seg over om lag 600 sider. Retningslinjene legger gjennomgående armlengdeprinsippet til grunn for den skattemessige verdsettelsen av interne transaksjoner (OECD, 2017).

Betingelsen om fast driftssted for å forhindre dobbeltbeskatning og bruken av armlengdeprinsippet for å forhindre profittskifting har dermed vært grunnstener i det internasjonale skatteklimate. Anvendelse av armlengdes priser og rentesatser er et verktøy som motvirker uthuling av skattegrunnlaget i enkeltland, men det er i praksis ressurskrevende for skatteadministrasjoner å håndheve, og forhindrer derfor ikke multinasjonale selskaper fra å drive skatteplanlegging. Bestemmelsene om fast driftssted kan være formålstjenlige for å fordele beskatningsrett, men ettersom det har vokst frem digitale forretningsmodeller som ikke

behøver fysisk tilstedeværelse for å drive virksomhet i et land, gir ikke denne bestemmelsen nødvendigvis en rettferdig fordeling av selskapenes overskudd. For å imøtekomme skatteutfordringene den digitale økonomien medfører, foreligger det derfor et behov for å tilpasse beskatningsreglene.

2.2 Digital skatt

26. februar 2018 publiserte Europakommisjonen et utkast med tittelen «Taxation of Digital Activities in the Single Market», altså skattlegging av digitale aktiviteter i det indre markedet. Formålet med utkastet var å skissere en løsning som skulle ta utgangspunkt i prinsippet om at skattlegging som hovedregel skal finne sted der verdien skapes (Europakommisjonen, 2018, s.1). Kommisjonen oppgir tre grunner til at det i dag er et misforhold mellom skattlegging og verdiskaping: 1) bedrifter kan tilby digitale tjenester i markeder hvor de ikke har **fysisk tilstedeværelse**, 2) framveksten av visse typer **programvare som tillater interaksjon mellom brukerne** og 3) den bedriftsøkonomiske **verdien skapes av brukerne** ved at de deltar i digitale aktiviteter (Europakommisjonen, 2018B, s. 1).

I lys av reglene som er skissert i forrige delkapittel blir det tydelig at kombinasjonen av disse forholdene gjør at inntekter i dag ikke beskattes der de opptjenes. Der verdien skapes av brukerne gjennom en digital tjeneste, har ikke bedriftene behov for hverken kontor eller produksjonsanlegg i samme land som kundene, og faller dermed ikke inn under skatteavtalenes bestemmelser for fast driftsted. Dette problemet gjør seg særlig gjeldende i tilfeller hvor et selskap er skattemessig etablert i et lavskatteland, mens de brukergenererte verdiene skapes i et land som ikke gis beskatningsrett over selskapets inntekter.

Europakommisjonens utkast skisserer en langsiktig og en midlertidig løsning som adresserer de tre forholdene. Den langsiktige løsningen har klare likhetstrekk med OECDs to-pilar-løsning, som er beskrevet senere i oppgaven. Den midlertidige løsningen er en skatt som senere har blitt kjent som *Digital Services Tax* (DST). Skatt på digitale tjenester, eller bare «digital skatt», er en omsetningsavgift som ilegges inntektene et selskap får fra salg av digitale tjenester. Et sentralt kjennetegn ved skatten er at den beregnes på grunnlag av omsetning, og at det derfor som hovedregel ikke gis fradrag for kostnader i skattegrunnlaget. Essensen i EU-kommisjonens forslag er at de digitale inntektene skal utløse skatteplikt i det landet tjenesten kjøpes eller benyttes, uavhengig av om selskapet som selger tjenesten allokterer inntekten til

en driftsenhet som er registrert i dette landet. De digitale tjenestene som utløser skatteplikt er todelt i kommisjonens forslag (Europakommisjonen, 2018B, s. 7):

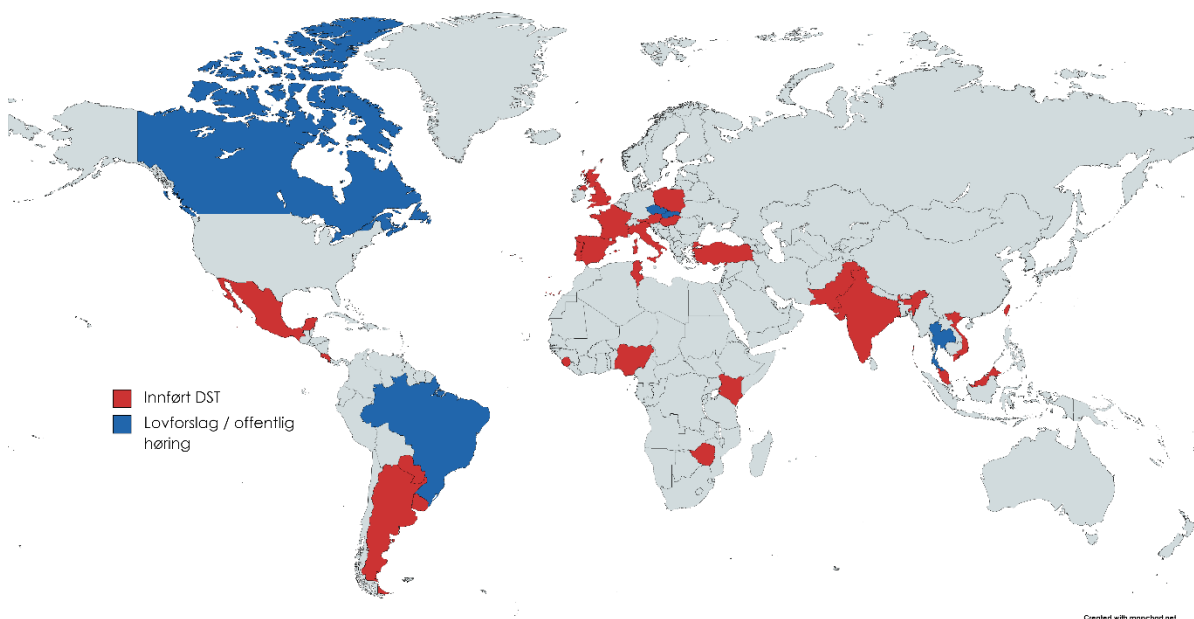
- a) Markedsføringstjenester/annonser som nyttiggjør seg av brukerdata, samt salg av denne brukerdataen.
- b) Tilgjengeliggjøring av digitale plattformer eller markedsplasser hvor brukerne tilbyr varer/tjenester (formidlingstjenester).

Et fellestrekk mellom disse tjenestene er at inntekten som genereres baserer seg på brukeraktivitet. Det innebærer at digitale tjenester som ikke baserer seg på slik brukeraktivitet, heller ikke omfattes av DST. Det betyr for eksempel at tjenester som telekom og salg av programvare/annet digitalt innhold *ikke* omfattes av skatten, fordi produktets verdi i disse tilfellene ikke er betinget av brukeraktivitet. Årsaken til at skatten fokuserer på tjenester med høy brukerinvolvering er at det ifølge EU-kommisjonen er disse tjenestene som lager grobunn for det største misforholdet mellom beskatning og verdiskaping (Europakommisjonen, 2018B, s. 8).

Det har til nå ikke blitt innført en felles, digital skatt for EU-landene, og ettersom OECDs topilar-løsning etter prognosene vil tre i kraft i løpet av 2023, er det usannsynlig at EU vil innføre en omsetningsavgift på digitale tjenester. Det er likevel en rekke land som har innført sin egen, nasjonale DST, deriblant åtte¹ land i Europa og flere land i resten av verden. Kartet nedenfor viser at en form for digital skatt er innført i land i alle verdensdeler². Enkelte av disse digitalskatteregimene har sterke fellestrekk med Europakommisjonens forslag, mens noen land har valgt å innrette skatten på en annen måte. I neste delkapittel har vi gjengitt hovedtrekkene i skattereglene som er innført i de europeiske landene.

¹ Vi har valgt å ikke inkludere Ungarn ettersom DST-skattesatsen her er midlertidig satt til 0 % etter en dom fra EU-kommisjonen som konkluderte med at skatten var i strid med EUs tilskuddsreglement (BDO, 2020).

² En oversikt over alle disse landene er vist i appendiks



Figur 1 – Land som har innført eller lansert skatt på digitale tjenester.

2.3 Hovedtrekkene i Europas DST-regimer

Digital skattelovene som er innført i Europa over de siste årene har sterke fellestrekk både med hverandre og med forslaget i Europakommisjonens utkast. Overordnet må lovverkene definere fire kriterier som avgjør omfanget av skatten: 1) inntektsgrense, 2) aktivitetsdefinisjon/virkeområde, 3) fordelingsnøkkel for skattegrunnlag og 4) fastsettelse av skattesats. Inntektsgrensen angir en minimumsgrense for den årlige omsetningen et selskap eller et konsern må overstige for å omfattes av skatten. De fleste regelverkene definerer både en nasjonal og en global inntektsgrense. Aktivitetsdefinisjonen er kun relevant for selskap som oppfyller begge de nevnte inntektsgrensene. Denne beskriver hvilke typer tjenester som utløser skatteplikt. Selskaper som overstiger inntektsgrensen og oppfyller aktivitetsdefinisjonen, blir skattepliktige under den digitale omsetningsavgiften. Skattegrunnlaget blir dernest fastsatt på grunnlag av faktiske inntekter som er generert innen et lands grenser, eller ved hjelp av en forhåndsbestemt formel som fungerer som en tilnærming til verdiskapingen i landet. Skattegrunnlaget multipliseres med den fastsatte skattesatsen for å beregne betalbar skatt.

Tabellen nedenfor viser en oversikt over de europeiske landene som har innført en skatt på digitale tjenester, og oppsummerer hovedtrekkene i hvert skatteregime. Under tabellen utdyper vi noen av hovedtrekkene, og peker på noen forskjeller mellom skatteregimene.

Oversikt over DST-regimer i Europa³				
Land (Ikrafttredelse)	Skattesats	Virkeområde	Omsetningsgrense <i>G = global, N = nasjonal</i>	Skattegrunnlag
Europa-kommisjonen (Foreslått 2018)	1-5 %	Digital markedsføring, digitale grensesnitt, salg av brukerdata	G: € 750 M N: € 10-20 M	Formelbasert
Spania (Januar 2021)	3 %	Digital markedsføring, digitale grensesnitt, salg av brukerdata	G: € 750 M N: € 3 M	Formelbasert
Italia (Januar 2020)	3 %	Digital markedsføring, digitale grensesnitt, salg av brukerdata	G: € 750 M N: € 5,5 M	Formelbasert
Østerrike (Januar 2020)	5 %	Digital markedsføring	G: € 750 M N: € 25 M	Faktiske inntekter
Storbritannia (April 2020)	2 %	SOME-plattformer, søkemotorer, digitale markeds plasser	G: ≈ € 600 M (£ 500 M) N: ≈ € 30 M (£ 25 M)	Faktiske inntekter minus bunnfradrag
Frankrike (Januar 2019)	3 %	Markedsføring og digitale grensesnitt	G: € 750 M N: € 25 M	Formelbasert
Polen (Juli 2020)	1,5 %	Audiovisuelt innhold	G: - N: € 2 M	Faktiske inntekter
Portugal (Februar 2021)	1 % / 4 %	VoD-abonnement, audiovisuelle annonser i videodelingstjenester	G: - N: € 0,2 M	Faktiske inntekter (eller € 1 M skatteforpliktelse)
Tyrkia (Mars 2020)	7,5 %	Markedsføring, digitalt innhold og digitale grensesnitt	G: € 750 M N: ≈ € 1,6 M (TRY 20 M)	Faktiske inntekter

Tabell 1 – Hovedtrekk i dagens europeiske DST-regimer

³ Spania (KPMG, 2020), Italia (Persiani og Tempestini, 2021), Østerrike (Digitalsteuergesetz, 2020, § 1-5; Rosar og Vaishor, 2019), Storbritannia (HM Revenue & Customs, 2020; Pinsent Masons 2021), Frankrike (USTR, 2019; Pinsent Masons, 2020), Polen (Sałajczyk, 2020; Dziadul, 2021), Portugal (Dimis, Ramos & Marques, 2021), Tyrkia (BDO, 2020).

2.3.1 Inntektsgrense og skattesats

Av de åtte DST-landene, er det seks som har fastsatt en global inntektsgrense. Fem av disse benytter en omsetning på 750 millioner euro, som tilsvarer beløpet Europakommisjonen lanserte i sitt forslag. Europakommisjonen begrunner denne grensen ved at den vil gjøre det enklere for selskapene å avgjøre om de omfattes av skatten og at den begrenser skatten til å gjelde multinasjonale selskaper «hvor de største risikoene ligger» (Europakommisjonen, 2018, s.8). Beløpet har dessuten en historisk forankring fordi den har vært benyttet av OECD som den grensen som utløser plikt for multinasjonale selskaper til å utarbeide land-for-land-rapporter (CbCR) for sin virksomhet. Et selskap oppfyller den globale inntektsgrensen dersom den totale omsetningen til konsernet selskapet er en del av overstiger den fastsatte grensen i kalenderåret. Lovverkene i Storbritannia og Frankrike sier på sin side at et selskap kun får skatteplikt dersom omsetningen som stammer fra digitale aktiviteter overstiger den globale inntektsgrensen. «Digitale aktiviteter» er de aktivitetene som er skattepliktige etter regelverkets virkeområde. Skatten i disse landene har dermed et redusert omfang sammenlignet med de øvrige landene.

Polen og Portugal er de eneste landene som ikke benytter en global omsetningsgrense. Den digitale skatten i disse landene skiller seg imidlertid betydelig fra de andre skatteregimene fordi den 1) har et virkeområde som avviker sterkt fra de øvrige landene og 2) betales direkte til landenes filminstitutter istedenfor til staten. Dette har gjort at den polske kulturministeren har hevdet at betalingen burde omtales som «et bidrag, og ikke en skatt» (Sałajczyk, 2020), men vi har likevel inkludert de to landene i vår oversikt. Polen og Portugal har også blant de laveste nasjonale inntektsgrensene, som varierer fra 0,2 til 30 millioner euro. Den nasjonale inntektsgrensen regnes i alle land kun som oppfylt dersom et selskaps inntekter fra digitale tjenester innad i landet overstiger grensen.

Europakommisjonens utkast skisserte en skattesats på 1-5 %. Alle landene utenom Tyrkia har en skattesats som ligger innenfor dette intervallet. Satsene varierer fra Portugals sats på 1 % for annonsetjenester over video-on-demand-plattformer, til Tyrkias skattesats på 7,5 %. Tyrkias lovverk har dessuten en bestemmelse som tillater presidenten å øke skatten til 15 %. Spania, Italia og Frankrike, som har de lovverkene som ligger nærmest Europakommisjonens forslag, benytter alle en skattesats på 3 %.

2.3.2 Virkeområde

Målrettet digital markedsføring

Samtlige av de åtte DST-regimene har inkludert en form for digital markedsføring i aktivitetsdefinisjonen i sitt regelverk. De fleste indikerer videre, i likhet med Europakommisjonen, at markedsføringen må være målrettet for at inntekter fra denne typen tjenester skal utløse skatteplikt. Målrettet digital markedsføring kan defineres som enhver form for digital, kommersiell kommunikasjon med formål om å promotere et produkt, en tjeneste eller en merkevare, målrettet mot brukere av en digital plattform, basert på data generert av disse brukerne (KPMG, 2020, s. 4). Målrettingen av annonsene kan basere seg på informasjon om geografi, alder og interesser. Kravet om at markedsføringen skal være målrettet betyr for eksempel at annonser som har en fast plassering på en nettside, eller som vises ved en algoritme som ikke er basert på informasjon om brukeren som benytter nettsiden, ikke utløser skatteplikt. Målet med bestemmelsen er dermed å skattlegge verdien av brukerdataen som benyttes i målrettingsarbeidet, og ikke det digitale markedsføringsinnholdet eller den digitale plattformen i seg selv.

I Østerrikes *Digitalsteuergesetz* er målrettet markedsføring skattens eneste virkeområde, og Østerrikes lovverk avviker fra EU-kommisjonens forslag ved å ekskludere formidlingstjenester fra de skattepliktige tjenestene. Isolert sett gjør dette Østerrikes skattesystem mindre omfangsrikt og mindre innbringende enn de øvrige landene. I Polen og Portugal er kun audiovisuell markedsføring omfattet av regelverket; det vil si annonser som inneholder både lyd og bilde, og som kringkastes over VoD-plattformer. Polen har imidlertid også lansert et forslag om skattlegging av digital markedsføring som har sterke fellestrekk med den østerrikske modellen (KPMG, 2021B).

Digitale grensesnitt/formidlingstjenester

I likhet med forslaget fra EU-kommisjonen, har fem av de åtte landene en aktivitetsdefinisjon som omfatter flersidede digitale grensesnitt eller formidlingstjenester. Med et flersidet digitalt grensesnitt menes en digital plattform som tillater brukere å komme i kontakt med hverandre. Dette kan dreie seg om plattformer hvor det foregår transaksjoner mellom brukerne – enten mellom privatpersoner (C2C) eller mellom en bedrift og en privatperson (B2C). Det kan imidlertid også dreie seg om plattformer hvor det ikke finner sted transaksjoner, deriblant sosiale medier og plattformer for bilde- eller videodeling.

Essensen i lovverkene er at inntekter fra de digitale plattformene utløser kun skatteplikt i de tilfellene hvor leverandøren av plattformen fungerer som et mellomledd eller formidler for to parter og mottar en betaling for å fasilitere kontakten mellom disse. Det vil si at bedrifter kan selge varer og tjenester direkte eller tilby digitalt innhold over egne nettsider uten at disse transaksjonene rammes av den digitale skatten. Det utløses heller ikke skatt av salgsværdien av den underliggende varen eller tjenesten som handles. Skatteplikten utløses av det gebyret en bruker betaler for å få tilgang til plattformen eller provisjonen formidleren krever for å fasilitere transaksjonen. Tabell 2 gir noen eksempler på tjenester som omfattes og ikke omfattes av bestemmelsen om digitale grensesnitt.

Skattepliktige tjenester	Ikke-skattepliktige tjenester
Et hotell betaler provisjon til en agent for at agenten selger hotellrommene på sine nettsider.	Et hotell selger sine hotellrom gjennom egne nettsider.
En digital markedsplass formidler et produkt som selges av en privatperson til en annen privatperson.	En digital markedsplass formidler sitt eget produkt og selger dette til en privatperson.
En taxisjåfør betaler et gebyr til en formidler som forbinder sjåføren med kunder gjennom en digital plattform.	Et taxiselskap har utarbeidet en egen app hvor kundene kan bestille turer.

Tabell 2 - Skattepliktige og ikke-skattepliktige formidlingstjenester

Overføring og salg av brukerdata

Brukerne av digitale plattformer etterlater store mengder data, og disse dataene kan både brukes og videreselges av tilbyderne av plattformene. Italia og Spania har, i likhet med Europakommisjonen, inkludert salg av brukerdata i sine aktivitetsdefinisjoner i DST-regelverket. Denne bestemmelsen omfatter brukerdata som er generert gjennom brukernes aktivitet på digitale grensesnitt (Persiani og Tempestini, 2021), hvilket innebærer at salg av kunde- eller brukerdata som har framkommet på andre måter enn gjennom digitale plattformer, ikke utløser skatteplikt. Overføring av brukerdataen utløser kun skatteplikt første gang den selges, hvilket betyr at videresalg av dataen ikke utløser skatteplikt.

Audiovisuelt innhold og formidling av digitale tjenester

I juli 2020 innførte Polen en skatt på VoD-tjenester for å avhjelpe filmindustrien under koronapandemien, og i februar 2021 innførte Portugal en lignende skatt. Dette er de eneste av DST-skatteregimene i Europa som retter seg mot audiovisuelt innhold, hvilket har ført til at skatten har blitt omtalt som «Netflix-skatten» (Dziadul, 2021). Audiovisuelt innhold omfatter 1) inntekter fra abonnementer på VoD-plattformer og 2) inntekter fra kringkasting av reklame gjennom slike plattformer. I Polen skal rammede selskaper kun svare skatt av den av disse to inntektene som er høyest, hvilket innebærer at VoD-plattformer som har inntekter fra både annonse- og abonnementsfinansierte tjenester, betaler en skatt tilsvarende 1,5 % av kun én av disse inntektene. Portugal benytter på sin side forskjellige skattesatser for de to inntektsformene. Abonnementsinntekter ilegges en skatt på 1 %, mens audiovisuelle annonser ilegges en skatt på 4 %. Eksempler på selskaper som rammes av aktivitetsdefinisjonen er strømmetjenester som Netflix, Amazon Prime og HBO.

«Netflix-skatten» skiller seg betydelig fra de øvrige DST-regimene, ikke bare fordi de øvrige skatteregimene har en annen aktivitetsdefinisjonen, men fordi de regelverkene inneholder unntaksbestemmelser som eksplisitt ekskluderer ~~før~~ digitalt innhold. I Europakommisjonens utkast står det at «... tjenester med hensikt å tilgjengeliggjøre **digitalt innhold/løsninger** til brukere **ikke omfattes av skatten**» (Europakommisjonen, 2018, s. 7). Foruten Tyrkia har også de andre landene en lignende unntaksbestemmelse. Unntaket for digitalt innhold innebærer for eksempel at musikkstrømmetjenesten Spotify ikke skal svare skatt av abonnementsinntekter (inntekt for å formidle digitalt innhold). Selskapet vil kun ilignes skatt for reklameinntektene fra annonsene som spilles av mellom sanger i selskapets gratisversjon (inntekter fra målrettet markedsføring).

2.3.3 Fastsetting av skattegrunnlag

I samtlige av de europeiske DST-regimene, utløses skatteplikt kun for inntekter som regnes for å være opptjent innenfor landets grenser. Overordnet regnes en inntekt som opptjent innenfor et lands grenser dersom brukeren som benytter tjenesten befinner seg innenfor landets grenser på det tidspunktet tjenesten benyttes. De digitale tjenestenes tillater i sin natur selskapene å fastslå i hvilket land en tjeneste er konsumert i, for eksempel ved hjelp av brukerens IP-adresse eller annen form for geolokalisering. Dette innebærer at DST-

skatteplikten ikke utløses av hvor hverken kjøper eller selger er hjemmehørende, men hvor aktiviteten finner sted. Dersom Facebook selger annonsetjenester til en norsk virksomhet, og denne annonsen målrettes slik at den vises på enheten til italienske brukere, utløser altså inntekten Facebook mottar fra den norske virksomheten skatteplikt i Italia.

I Europakommisjonens utkast beskrives det at fastsettelsen av skattegrunnlaget «... vil kreve en form for fordeling av inntekt mellom jurisdiksjoner basert på geografisk brukerstatistikk». Spania, Italia og Frankrike benytter i sine regelverk en slik formelbasert tilnærming for å fastsette skattegrunnlaget. For å beregne skattegrunnlaget, tas det utgangspunkt i selskapets globale inntekter fra digital virksomhet. Den globale inntekten multipliseres deretter med en allokeringprosent som gir uttrykk for andelen av selskapets totale aktivitet som har funnet sted i landet. Generelt kan skattegrunnlaget uttrykkes slik:

$$\text{Skattepliktig inntekt} = \text{global inntekt fra digitale tjenester} * \text{allokeringsprosent}$$

For digitale markedsplasser tilsvarende allokeringprosenten andelen av alle globale transaksjoner hvor minst én part befinner seg i landet. For digital markedsføring tilsvarende allokeringprosenten andelen av totale annonser som er blitt sett i landet. Nedenfor er vist et eksempel for hvordan et selskaps skattepliktige markedsføringsinntekt fastsettes ved hjelp av den formelbaserte tilnærmingen.

Eksempel: Beregning av DST fra digital markedsføring (tall i millioner)		<i>Utregning</i>
Global inntekt fra målrettet markedsføring	1 000 €	
Annonsevisninger globalt	5 000	
Annonsevisninger nasjonalt	75	
Allokeringsprosent	1,5 %	$75 / 5\,000$
Skattegrunnlag	15 €	$1\,000\ € * 1,5\ %$
Skatt	0,45 €	$15\ € * 3\ %$

Tabell 3 - Eksempel: Beregning av skattepliktig fra digitale markedsføringstjenester

I de fem landene som ikke benytter en formelbasert tilnærming må selskapene innrapportere relevant digital omsetning basert på faktiske inntekter. Portugal har dessuten en tilleggsbestemmelse som sier at dersom den relevante inntekten ikke kan fastslås, ilegges selskapet en skatt på € 1 million. Regelverkene gir i varierende grad retningslinjer for hvordan beregningen av skattegrunnlaget skal gjøres, men de fastslår at selskapene selv skal beregne

skatten og innlevere dokumentasjon for forutsetningene som ligger bak beregningene. Beregningen må for alle landene ta utgangspunkt i hovedregelen om at det skal svares skatt til det landet hvor den digitale tjenesten er konsumert/benyttet.

Den digitale omsetningsavgiften er en bruttoskatt, hvilket innebærer at det i liten grad gis fradrag i skatten. Den eneste fradragsberettigede kostnaden er kostnaden for kjøp av de omfattede tjenestene *dersom* de kjøpes med formål om videresalg. Derneft skal konserninterne transaksjoner utelates fra skattegrunnlaget. Det betyr at salg av digitale tjenester til en tilknyttet enhet ikke utløser skatteplikt, men også at kjøp av slike tjenester for videresalg ikke gir fradrag i skattegrunnlaget. Storbritannia benytter i tillegg den nasjonale inntektsgrensen som et bunnfradrag for skatten. Det innebærer at selskaper her får skattefritak for en digital inntekt inntil omtrent € 30 millioner (£ 25 M).

2.3.4 Proveny og omfang

Tabellen nedenfor viser estimert skatteinntekt og omfang for DST-regimene i seks av landene som er diskutert ovenfor. Østerrike og Frankrike er de eneste landene som til nå, etter hva vi har funnet, har publisert det faktiske skatteprovenyet fra den digitale omsetningsavgiften i 2020. Tallene for disse to landene er derfor faktiske skatteinntekter, mens de øvrige tallene er estimater fra landenes finansdepartementer. Vi har også vist skatteinntektene per capita og som andel av skatteprovenyet landene henter inn fra den opprinnelige skattesatsen. Tallene for selskapsskatt er hentet fra OECDs database *Global Revenue Statistics Database*, mens antall rammede selskaper er hentet fra rapporter utarbeidet av US Trade Representative (2019, s. 26; 2021B, s. 9; 2021C, s. 12; 2021D, s. 9).

Estimerte inntekter fra DST				
Land	Proveny €M	Proveny per capita €	% av selskapsskatt	Rammede selskaper
Spania*	757	16	3,19 %	39
Italia	708	12	2,18 %	43
Østerrike	56	6	0,56 %	-
Storbritannia**	440	7	0,89 %	30
Frankrike	350	5	0,72 %	26
Polen	4,3	0,1	0,01 %	-

Tabell 4 - Antatt proveny og omfang av DST i de Europeiske landene

* For Spania har vi benyttet gjennomsnittet av departementets nedre grense på € 546 M og øvre grense på € 968 M (Enache, 2021).

** For Storbritannia har vi benyttet anslaget for årlig inntekt f.o.m 2022 på £ 370 M (Gough, 2021).

De to landene som estimerer å motta det høyeste provenyet fra en digital skatt er Italia og Spania. Vi har tidligere indikert at det er disse to landene som har det skattesystemet som i størst grad sammenfaller med Europakommisjonens forslag. Østerrike har en skattesats som er høyere enn i disse to landene, men har likevel et betydelig lavere proveny. Dette henger sammen med at den østerrikske skatten kun omfatter digital markedsføring, og at Østerrike benytter en nasjonal inntektsgrense som er betydelig høyere enn Spania og Italia. Frankrike benytter samme skattesats som Italia og Spania, men som påpekt tidligere har den franske skatten et redusert omfang fordi den kun rammer selskaper som har over 750 millioner euro i global *digital* omsetning framfor global *total* omsetning. Dette kan forklare hvorfor antallet rammede selskaper i Frankrike er lavere enn i Spania og Italia.

Storbritannia har en lavere skattesats enn de øvrige landene, i tillegg til at den britiske skatten, som den franske, kun rammer selskaper med global *digital* omsetning som overstiger inntektsgrensen på 500 millioner pund. I kombinasjon med at landet har den høyeste grensen for nasjonale inntekter, gjør dette at Storbritannias skatt rammer færre selskaper. Storbritannia er dessuten eneste land som gir selskapene et bunnfradrag for skatten, hvilket er med på å redusere skatteprovenyet. Polens skatteinntekt er den klart laveste; den polske VoD-skatten er estimert til å tilføre omtrent 10 cent per innbygger og utgjøre om lag en tiendedels promille av den totale selskapsskatten. Som understreket tidligere skiller det polske skatteregimet seg betydelig fra de øvrige ved en lav skattesats og en aktivitetsdefinisjon som har lite til felles med Europakommisjonens forslag.

3. Digital omsetningsavgift i Norge

I dette kapittelet vil vi se nærmere på hvilke virkninger en skatt på digital omsetning ville ha dersom den ble innført i Norge. Både tidligere finansministre og sittende regjering har lansert intensjoner om å innføre en skatt på digitale tjenester. Det er ikke offentliggjort konkrete forslag om hvordan en norsk DST ville sett ut, men Støre-regjeringen beskriver i sin regjeringsplattform et ønske om å «utrede en egen omsetningsavgift på digitale tjenester» (Hurdalsplattformen, 2021). Vår utrednings hovedbidrag er i denne sammenheng å estimere størrelsen på skatteprovenyet dersom Norge skulle innføre en digital omsetningsavgift. Vi gjør også en vurdering av hvorvidt en slik skatt rammer de selskapene som den er tiltenkt å ramme etter sin intensjon om å sikre likere skattemessig konkurranse og rettferdig beskatning av inntekter der verdiskapingen foregår.

3.1 METODE

3.1.1 Kriterier for å omfattes av DST

For å finne hvilke selskaper som blir omfattet av reglene for DST har vi tatt utgangspunkt i regimene beskrevet i kapittel 2. Nærmere bestemt har vi tatt utgangspunkt i utkastet fra Europakommisjonen og DST-lovgivningen i Spania, Italia og Frankrike, som er de regelsettene som ligger nærmest Europakommisjonens skisse. Overordnet finnes det to kriterier som må oppfylles for at et selskap skal omfattes av DST: en omsetningsgrense (nasjonal og global) og en aktivitetsdefinisjon (hvilke tjenester som utløser skatteplikt).

Basert på Europakommisjonens forslag fra 2018 og hovedtrekkene i DST-regimene i Spania, Italia og Frankrike, har vi lagt til grunn følgende skatteregler i vår utredning av en digital omsetningsavgift i Norge:

- Global inntektsgrense på 750 millioner euro (7,5 mrd. kroner). Dette kriteriet ekskluderer en stor andel av potensielle selskap. Denne inntektsgrensen omfatter all inntekt, også fra tjenester som ikke inngår i aktivitetsdefinisjonen.
- Nasjonal inntektsgrense fra relevante digitale tjenester på 20 millioner kroner. På bakgrunn av inntektsgrensene som benyttes i de europeiske landene som har innført DST, er det usannsynlig at Norge vil benytte en grense som er lavere enn dette. Den

laveste grensen for nasjonale inntekter blant landene som har innført DST etter Europakommisjonens utkast finner vi i Spania, hvor grensen er 3 millioner euro, tilsvarende om lag 30 millioner kroner. Vi har også forutsatt at inntektene må stamme fra aktiviteter som blir omfattet av DST.

- De skattepliktige tjenestene er 1) salg av målrettet digital markedsføring og 2) tilgjengeliggjøring av digitale plattformer/markeds plasser som fasiliteter kontakt mellom brukerne og/eller tilrettelegger for kjøp/salg av varer og tjenester.

Vi har ikke inkludert salg av brukerdata i våre estimater. Årsaken til dette er at informasjon om slike inntekter ikke er tilgjengelig i selskapenes årsregnskap. Et sentralt element i de landene som har innført DST er såkalte «carveouts», altså unntak fra regelen. Europakommisjonens forslag sier for eksempel at formidling av «digitalt innhold» *ikke* inngår i skattens virkeområde. Siden disse unntakene har vist seg å gjelde for de fleste DST-landene har vi lagt til grunn i vår analyse at også Norge vil følge samme unntak. Dette unntaket fritar for eksempel abonnementsinntekter for strømmetjenester som Netflix og Spotify⁴ fra beskatning. Vi har ikke definert spesielle unntak eller bestemmelser med hensyn til virksomheter som er hjemmehørende i Norge. Vi har vist resultater for en skattesats fra 1-5 % i tråd med flertallet av EU-landene og intervallet som er angitt i Europakommisjonens forslag.

3.1.2 Identifisering av rammede selskaper

Kriteriene over gir oss to determinanter for å fastslå hvilke selskaper som vil bli rammet av skatten: omsetning og forretningsaktivitet. For å identifisere aktuelle selskaper, har vi benyttet en kombinasjon av flere kilder og framgangsmåter. Utgangspunktet vårt har vært datasettene «Selskapsregnskap 2018» og «Konsernregnskap 2018» fra Brønnøysundregisteret, som inneholder regnskapsinformasjon for alle norske selskaper og konsern for 2018. Vi har brukt 2018-tall fordi dette var det siste tilgjengelige datasettet i perioden utredningen ble skrevet. Datasettene inneholdt regnskapsdata for i overkant av 340 000 selskaper og i underkant av 5 000 konsern.

Vi benyttet datasettet med konsernregnskap for å identifisere alle norskbaserte konsern som kunne falle inn under DST-reglene. Vi sorterte først ut alle konsern som hadde en omsetning

⁴ Spotify vil likevel rammes av skattens virkeområde 1) om inntekter fra målrettet digital markedsføring

over den globale inntektsgrensen på 7,5 milliarder kroner i 2018. Det var 115 norske konsern som oppfylte omsetningsgrensen i 2018. Vi undersøkte hvert enkelt av disse ved å benytte selskapenes nettsider, årsrapporter og annen tilgjengelig informasjon for å vurdere om de også oppfylte aktivitetsdefinisjonen. Det var kun ett av konsernene (Schibsted) som ut fra den tilgjengelige informasjonen og vår tolkning også oppfylte aktivitetsdefinisjonen gjennom sin digitale markeds plass Finn.no.

I kombinasjon med datasettet «Selskapsregnskap 2018» brukte vi Brønnøysundregisterets datasettet «Foretaks- og bransjedata 2018», som inneholder ikke-finansiell informasjon om de samme selskapene. Vi fusjonerte de to datasettene ut fra organisasjonsnummer for å få et datasett som inneholdt både selskapenes omsetning og bransjekoder. Dette tillot oss å filtrere datasettet etter en tilnærming som tok hensyn til både det nasjonale inntektskriteriet og aktivitetsdefinisjonen.

Vi filtrerte selskapene i datasettet etter følgende kriterier:

- 1) Selskaper hvis totale inntekter oversteg kr. 20 millioner i 2018.
- 2) Selskaper som har et utenlandsk morselskap.
- 3) Selskaper med følgende bransjekoder:
 - 58290 – Utgivelse av annen programvare
 - 62010 – Programmeringstjenester
 - 62020 – Programmeringsvirksomhet og konsulenttjenester tilknyttet IT
 - 63110 – Databehandling, datalagring og tilknyttede tjenester
 - 63120 – Drift av web-portaler
 - 73110 – Reklamebyråer
 - 73120 – Medieformidlingstjenester

Bakgrunnen for kriterium 2) var at relevante selskaper med et norsk morselskap allerede er identifisert i listen over norske konsern som falt inn under den globale inntektsgrensen. Etter denne filtreringen fantes det en teoretisk mulighet for at norske selskaper med over 7,5 milliarder kroner i omsetning som *ikke* var del av hverken et norsk eller utenlandsk konsern, urettmessig hadde blitt sortert ut av analysen. Vi kontrollerte for dette ved å filtrere vårt fusjonerte datasett etter de angitte bransjekodene og den *globale* omsetningsgrensen på 7,5 milliarder kroner, mens vi fjernet kriteriet om utenlandsk morselskap. Det var ingen selskaper

som møtte disse kriteriene, hvilket innebærer at det ikke finnes enkeltstående selskaper Li Norge som både har høy nok omsetning og inngår i en av de antatt rammede bransjene.

Bransjekodene ble valgt ved å gjøre en manuell gjennomgang av alle norske næringskoder, og vurdere hvilke av disse som i størst grad beskrev aktiviteter som kunne falle inn under DST-regelverket. Vi samlet og sorterte i tillegg inn bransjekodene fra i overkant av 100 driftsenheter for de tre multinasjonale, digitale selskapene Google, Facebook og Amazon for å kontrollere at bransjekodene for disse driftsenhetene sammenfalt med bransjekodene vi hadde plukket ut.

Disse avgrensningene ga oss en liste bestående av 197 selskaper. Vi gjennomgikk disse selskapene manuelt for å 1) kontrollere om selskapet tilhørte et konsern med global omsetning som oversteg 750 millioner euro og 2) vurdere hvorvidt selskapets aktiviteter ble omfattet av skattens virkeområde. Kildene til informasjon var i hovedsak selskapenes nettsider og årsregnskaper. Vurderingen av selskapenes aktiviteter var i mange tilfeller krevende ettersom en rekke selskaper både har et vidt tjenestespekter, og tilbyr digitale løsninger som det tidvis er utfordrende å forstå omfanget av. I tvilstilfeller hvor vi etter en utstrakt gjennomgang av selskapets produkter og tjenester fortsatt ikke kunne fastslå at en betydelig del av inntektene stammet fra aktivitet som ville utløst skatteplikt under DST-regelverket, utelot vi selskapet fra resten av analysen.

Etter en møysommelig gjennomgang av de 197 selskapene satt vi igjen med kun 10 selskaper som etter kriteriene ville bli underlagt DST-regelverket. Mange av de 197 selskapene ble fjernet fordi de i hovedsak driver forskjellige former for konsulentvirksomhet, som ikke omfattes av skatten. Flere av selskapene som etter sine aktiviteter antakeligvis ville blitt rammet av en digital skatt, ble fjernet fordi den globale omsetningen til konsernet de var en del av var under 750 millioner euro.

Det er imidlertid også en rekke selskaper som vil bli rammet av en digital omsetningsavgift, men som ikke ble identifisert under gjennomgangen av regnskapsdataen fra Brønnøysundregisteret. Dette skyldes enten at de har en annen bransjekode enn dem som var inkludert i vårt utvalg, at *den bokførte* inntekten i Norge var lavere enn 20 millioner i 2018, eller at selskapet ikke har registrert en driftsenhet i Norge i det hele tatt. Flere store, multinasjonale selskaper befinner seg i sistnevnte kategori, blant annet digitale markeds plasser som Alibaba, eBay og Zalando, i tillegg til andre digitale plattformer som Twitter og Airbnb. Det faktum at disse selskapene ikke har en registrert driftsenhet i Norge i dag, innebærer at de

ikke ville ha dukket opp i databasen fra Brønnøysundregisteret uansett hvilke inntektsgrenser og bransjekoder vi hadde lagt til grunn.

Vi har benyttet oss av Google-søk som «Largest digital market places» og «Digital marketing websites» og lest diverse artikler og nyhetssaker i et forsøk på å få en komplett oversikt over disse selskapene. I tillegg har vi gjennomgått de 100 største selskapene på teknologibørsen Nasdaq. Vi har også lest tidligere utredninger om DST, som gir en indikasjon på antall selskaper som antakeligvis vil bli rammet i det enkelte land, men disse rapportene navngir i liten grad de aktuelle selskapene. Unntaket er en liste over 26 selskaper som var antatt å bli rammet av den digitale skatten i Frankrike, utarbeidet av US Trade Representative. (USTR, 2019, s.26).

Dette søket tilførte i sum 16 selskaper som vi ikke identifiserte under gjennomgangen av selskapene i Brønnøysundregisteret, og vi har dermed identifisert totalt 27 selskaper som vil bli rammet av en digital skatt under kriteriene i forrige delkapittel. En konsekvens av metoden vi har brukt er at listen i stor grad er basert på skjønnsmessige vurderinger, som til dels baserer seg på svært begrenset informasjon fra selskapenes regnskaper.

Identifiseringen av selskaper som blir rammet av DST er utfordrende. Selv om reglene er enkle i seg selv, er det mange tvilstilfeller der det kan være vanskelig å avgjøre om forretningsmodellen er aktuell for beskatning eller ikke. For eksempel vil trolig bemanningsbyrået Randstad bli rammet av DST fordi de har en digital plattform som hjelper arbeidsgiver og arbeidstager å finne hverandre, mens et bemanningsbyrå uten en slik plattform ikke blir det. Det er med andre ord ikke gitt at selskap innenfor samme bransje vil bli omfattet av DST. Et annet skille er at selskaper som har en nettbasert plattform der de selger egne produkter ikke blir rammet, mens plattformer som driver videresalg og tilrettelegger for at kjøper og selger kan møtes, faller inn under DST-regimet.

3.1.3 Estimering av skattepliktig inntekt

Vi har benyttet to forskjellige framgangsmåter for å kartlegge de identifiserte selskapenes inntekter i Norge. I de tilfellene hvor selskapene har en norsk driftsenhet, har vi brukt tilgjengelige regnskapsdata fra Brønnøysundregisteret. For selskaper som ikke har en norsk driftsenhet, var vi derimot nødt til å estimere den andelen av globale inntekter som stammet

fra norsk aktivitet. Overordnet har vi gjort dette ved å multiplisere den globale inntekten med et mål på andelen av selskapets aktivitet som finner sted i Norge. Avhengig av tjenestene som tilbys og informasjonen som har vært tilgjengelig har denne andelen vært gitt ved ett av tre forholdstall⁵:

- 1) Antall brukere i Norge / antall brukere globalt
- 2) Antall sidevisninger i Norge / antall sidevisninger globalt
- 3) Verdien av solgte varer i Norge / verdien av solgte varer globalt

Etter å ha estimert selskapenes inntekter i Norge, benyttet vi i årsrapportene til hvert enkelt selskap for å finne andelen av inntektene i selskapet som kom fra de aktivitetene som omfattes av skatten. Grunnlaget for å anslå denne andelen har vært segmentinformasjonen som har vært tilgjengelig i notene til årsregnskapet. En svakhet ved denne tilnærmingen er at segmentinformasjonen i årsregnskapene er svært begrenset, og vi har derfor vært nødt til å utvise stort skjønn i vurderingen av hvor stor andel av inntektene som regnes som digitale etter DST-regimet. En annen svakhet er at prosentsatsen for digitale inntekter ikke nødvendigvis er den samme i årsrapporten for konsernet globalt og driften i Norge. På grunn av svært mangelfull informasjonstilgang for norske driftsenheter har vi likevel forutsatt at andelen digitale inntekter i Norge tilsvarer andelen digitale inntekter globalt.

For å beregne skattepliktig inntekt i Norge, multipliserte vi andelen skattepliktig inntekt fra konsernets årsregnskap med den totale inntekten vi hadde estimert fra den norske aktiviteten. Skattegrunnlaget for det enkelte selskap er dermed beregnet på følgende måte:

$$\text{Skattegrunnlag} = \text{global inntekt} * \text{estimert norsk andel av inntekt} * \text{estimert andel digitale tjenester}$$

Der vi har benyttet regnskapsdataene til den norske driftsenheten, er skattegrunnlaget gitt ved:

$$\text{Skattegrunnlag} = \text{rapportert omsetning i norsk driftsenhet} * \text{estimert andel digitale tjenester}$$

Med «andel digitale tjenester» menes her den andelen av den totale omsetningen som stammer fra de to skattepliktige aktivitetene beskrevet tidligere.

⁵ Beregningene for hvert enkelt selskap er vist i appendiks

3.2 Rammede selskaper og estimert skatteproveny

Vi har i alt identifisert 27 selskaper som vil få skatteplikt etter det skisserte DST-regelverket i Norge i perioden 2018-2020. Tre av selskapene overstiger ikke den nasjonale inntektsgrensen ett av årene, mens resten oppfyller inntektskriteriet alle år. Blant de identifiserte selskapene var det 15 som hadde en norsk driftsenhet, og 12 som ikke hadde det. 11 av selskapene har aktivitet som faller inn under formidlingstjenester (digitale plattformer), 6 av selskapene faller inn under digital markedsføring (i hovedsak sosiale medier og søkemotorer) og 11 selskaper tilbyr tjenester som faller inn under begge disse kategoriene. Nedenfor har vi gjengitt en list over de 27 selskapene, i tillegg til en kort beskrivelse av hvilke tjenester selskapet tilbyr som gjør at det vil ilegges en digital omsetningsavgift.

Liste over identifiserte selskaper			
Selskap	Skattepliktige tjenester	Virkeområde DST	Global inntekt <i>(€M, 2020)</i>
Airbnb	Plattform for annonsering og formidling av overnatting	Formidlingstjenester	2 753
Alibaba	Plattform for salg av varer mellom brukere	Formidlingstjenester	93 252
Amadeus IT Group	Plattform for tilrettelegging av reiseaktiviteter	Formidlingstjenester	2 174
Contextlogic	Plattform for salg av varer mellom brukere (Wish)	Formidlingstjenester	2 071
Ebay	Plattform for salg av varer mellom brukere	Formidlingstjenester	8 370
Etsy	Plattform for salg av varer mellom brukere	Formidlingstjenester	1 504
JustEat	Plattform for salg av varer B2C	Formidlingstjenester	2 042
Randstad	Matchingtjeneste for arbeidsgivere og -takere	Formidlingstjenester	20 718
Schibsted	Plattform for salg av varer og tjenester (Finn.no)	Formidlingstjenester	1 923

Sony	Plattform for kjøp av spill (Playstation Store)	Formidlingstjenester	69 335
Zalando	Plattform for salg av varer mellom brukere	Formidlingstjenester	8 009
Amazon	Plattform for salg av varer mellom brukere	Formidlingstjenester Markedsføring	314 615
Booking.com	Plattform for annonsering og formidling av overnatting	Formidlingstjenester Markedsføring	5 538
Expedia	Plattform for annonsering og formidling av reise og overnatting	Formidlingstjenester Markedsføring	4 237
J2 Global (Nå Ziff Davis)	Annonsetjenester Tilrettelegger for digitale tjenester	Formidlingstjenester Markedsføring	1 318
Huawei	Annonsetjenester og salg via Huawei AppGallery	Formidlingstjenester Markedsføring	120 232
Match Group	Matchingtjeneste for brukere og annonsetjenester for virksomheter (Tinder)	Formidlingstjenester Markedsføring	2 484
Samsung	Annonsetjenester og appbutikken Galaxy Store	Formidlingstjenester Markedsføring	177 372
Tripadvisor	Annonsetjenester og plattform for formidling av opplevelser «Experiences and Dining»	Formidlingstjenester Markedsføring	1 380 (2019)
Apple	Annonsetjenester og salg via AppStore	Markedsføring	234 468
Facebook	Annonsetjenester	Markedsføring	70 055
Google	Søkemotorannonser og andre annonsetjenester	Markedsføring	45 685
Microsoft	Søkemotorannonser og annonsering via LinkedIn	Markedsføring	141 441
Snapchat	Annonsetjenester i app	Markedsføring	2 043
Spotify	Reklamefinansiert abonnement «Spotify Free»	Markedsføring	7 880

Twitter	Annonsetjenester	Markedsføring	3 029
Verizon (ink. Yahoo!)	Søkemotorannonser	Markedsføring	104 549

Tabell 5 - Selskaper som vil få utløst skatteplikt under det skisserte DST-regelverket

Blant de identifiserte selskapene er det kun ett som er basert i Norge, nemlig Schibsted. Schibsted-konsernet er eier av Finn.no, en digital markeds plass for kjøp og salg av varer og tjenester mellom brukerne. Vi antar at mer eller mindre alle inntekter Schibsted har gjennom Finn.no vil være skattepliktig etter DST-regelverket. Det eneste andre nordiske selskapet i listen er musikkstrømmetjenesten Spotify, som har hovedkontor i Sverige. Etter Europakommisjonens forslag vil Spotifys skattepliktige inntekter kun utgjøres av inntektene selskapet opptjener gjennom annonseinntekter, på grunn av en bestemmelse som sier at tilgjengeliggjøring av digitalt innhold *ikke* utløser skatteplikt (Europakommisjonen, 2018, s. 7). Den samme bestemmelsen ekskluderer også andre strømmetjenester, som Netflix og HBO.

Nedenfor har vi vist den beregnede skatten for de 27 selskapene i årene 2018-2020. Den største bidragsyteren er norske Schibsted, som gjennom Finn.no ville få utløst en skatteplikt på i overkant av 50 millioner årlig. Deretter følger det sosiale mediet Facebook og markeds plassen Zalando med en skatteregning på i overkant av 30 millioner i 2020. Til sammen utgjør skatteprovenyet fra disse tre selskapene dermed om lag halvparten av det totale provenyet, som vi har anslått til 219 millioner i 2020. For å sette dette i kontekst betalte Finn.no omtrent 149 millioner i selskapsskatt i 2020 i Norge, som betyr at den digitale skatten vil tilsvare omtrent 1/3 av dagens skattebetaling. Facebooks norske driftsenhet betalte 5,3 millioner i skatt til Norge, som tilsvarte en effektiv skattesats på omtrent 25 %. Vårt estimat øker altså skattebyrden til Facebook Norge med 5,66 ganger. Skatteøkningen vil med andre ord være betydelig høyere for Facebook Norge enn for Finn.no.

I andre enden av skalaen finner vi selskaper som JustEat, J2 Global og Booking.com, som under en norsk skatt på digitale tjenester vil motta en skatteregning på under 1 million kroner årlig. Vi finner også elektronikkjigantene Apple og Samsung i gruppen av selskaper som etter våre beregninger vil få sin skatteregning økt med om lag 1 million kroner. Det er knyttet en viss tvil til hvorvidt disse selskapene vil omfattes av den digitale skatten i det hele tatt, avhengig av hvordan de skattepliktige aktivitetene defineres. Vi har valgt å inkludere disse

selskapene på grunnlag av deres plattformer for appformidling og fordi selskapene later til å ha en viss digital markedsføringsinntekt gjennom sine applikasjoner.⁶

Beregnet DST for identifiserte selskaper (MNOK)				
	2020	2019	2018	Norsk driftsenhet
Airbnb	7,48	10,65	8,09	Nei
Alibaba	8,92	6,59	4,38	Nei
Amadeus IT Group	0,00	1,21	1,26	Ja
Amazon	6,20	4,50	3,74	Nei
Apple	1,37	0,99	0,00	Ja
Booking.com	0,77	0,75	0,75	Ja
Contextlogic	3,95	2,96	2,69	Nei
Ebay	17,08	14,36	14,39	Nei
Etsy	1,33	0,63	0,46	Nei
Expedia	2,26	5,24	4,88	Nei
Facebook	32,59	26,80	21,17	Ja
Google	7,57	10,54	5,34	Ja
Huawei	4,94	6,04	6,22	Ja
J2 Global	0,72	0,77	0,88	Ja
JustEat	0,98	0,80	0,70	Ja
Match Group*	2,28	1,94	1,35	Nei
Microsoft	17,52	10,08	4,31	Ja
Randstad	0,80	1,13	1,19	Ja
Samsung	0,84	0,79	0,67	Ja
Schibsted	54,32	58,80	52,88	Ja
Snap	4,19	2,87	1,97	Ja
Sony	4,98	6,17	6,02	Ja
Spotify	2,53	2,30	1,84	Nei
Tripadvisor	0,00	0,79	0,81	Nei
Twitter	1,42	1,32	1,17	Nei
Verizon ink. Yahoo!	1,92	2,53	2,36	Ja
Zalando	31,92	25,92	21,60	Nei
Sum	219	207	170	

Tabell 6 - Beregnet skatteforpliktelse for identifiserte selskaper, 2018-2020

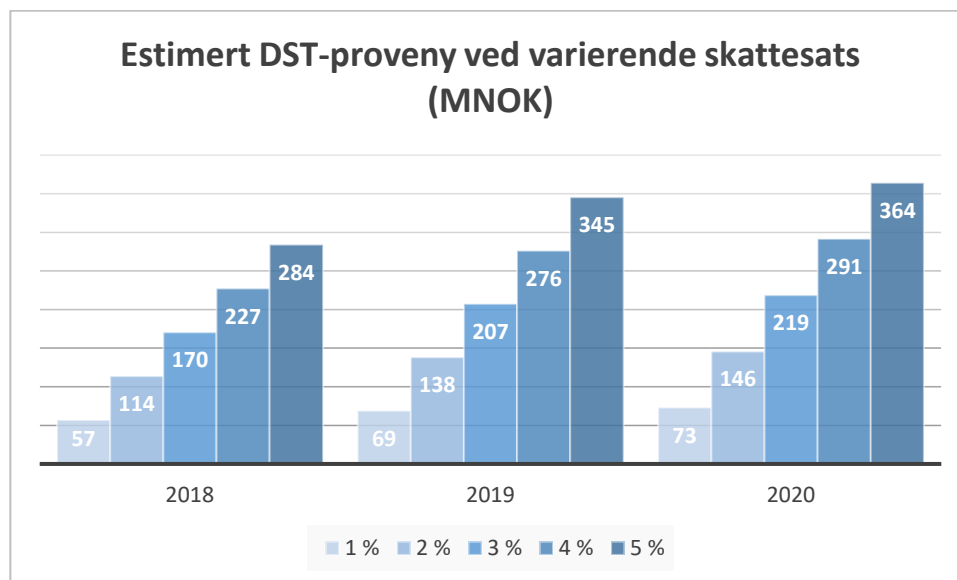
*For Match Group har vi kun klart å estimere inntekter fra Tinder

Beregningen indikerer at innføringen av en digital omsetningsavgift ville tilført Norge et skatteproveny på om lag 200 millioner kroner i gjennomsnitt de tre siste årene. For 2019 og 2020 tilsvarer det estimerte provenyet henholdsvis 0,24 % og 0,23 % av det totale provenyet

⁶ Se for eksempel Apples dekomponering av inntekt i note 2 i selskapets årsregnskap for 2020

fra selskapsskatten, som var om lag 85 milliarder i 2019 og 96 milliarder i 2020 (DFØ, 2020). I kapittel 2 viste vi at den tilsvarende andelen proveny fra DST målt mot selskapsskatt for seks andre europeiske land. Med unntak av Polen hadde samtlige av disse et estimert DST-proveny som var betydelig høyere enn provenyet vi har estimert for Norge. Østerrike, Frankrike og Storbritannia hadde i gjennomsnitt et DST-proveny tilsvarende 0,7 % av selskapsskatten, mens den tilsvarende andelen for Italia og Spania i gjennomsnitt var 2,7 %. ville tjent nærmere 700 millioner hvis vi skulle dersom DST-inntektene utgjorde 0,7 % av selskapsskatten, og 2,7 milliarder hvis inntektene var på nivå med Spania og Italia. DST-provenyet i Norge per capita vil etter våre beregninger utgjøre omtrent 4 euro, hvilket er lavere enn anslagene for samtlige av de fem nevnte landene. Dette kan indikere at estimatet vårt er konservativt, hvilket er i tråd med identifiserings- og estimeringsprinsippene vi fremla i metodebeskrivelsen.

Ved beregningen ovenfor har vi forutsatt en skattesats på 3 %. Europakommisjonens forslag skisserer en skattesats mellom 1 % og 5 %, og vi har vist at de landene som har innført en skatt på digitale tjenester, har benyttet skattesatser fra 1,5 – 7,5 %. Vi derfor inkludert en sensitivitetsanalyse (figur 2) for hvordan det beregnede skatteprovenyet endrer seg dersom skattesatsen økes eller reduseres.



Figur 2 - Estimert proveny fra en digital omsetningsavgift ved skattesats 1-5 %

Figuren viser en lineær sammenheng mellom skatteprovenyet og skattesatsen. Dersom skattesatsen økes fra 1 % til 2 %, doubles provenyet. Denne sammenheng er imidlertid ikke

nødvendigvis lineær i praksis. I analysen vår har vi ikke tatt hensyn til eventuelle effektivitetstap skatten måtte medføre. En høy skattesats medfører som hovedregel et effektivitetstap som er relativt høyere enn effektivitetstapet som oppstår ved en lav skattesats⁷. Dette skyldes blant annet at en høyere skattesats har større vridningseffekter, og at en høyere sats gir større insentiver til skatteunngåelse fordi besparelsen ved å unngå skatten blir større. Skatt på digitale tjenester har ikke eksistert lenge nok til at det er mulig å gjøre gode anslag på effektivitetstapet den medfører, men som vi belyser i kapittel 4, er det sannsynlig at innføringen av skatten vil ha en negativ effekt på omsetningen av de omfattede tjenestene. Da vil også provenyet falle fordi skattegrunnlaget reduseres.

I tillegg til å justere skattesatsen, vil myndighetene også kunne justere den nasjonale inntektsgrensen ved innføringen av skatten. Mens den globale inntektsgrensen etter Europakommisjonens forslag gjelder alle inntekter, gjelder den nasjonale inntektsgrensen, som tidligere nevnt, kun inntekter fra aktiviteter som er underlagt DST-skatteplikt. I Storbritannia fungerer denne grensen samtidig som et bunnfradrag, som vil si at et beløp tilsvarende inntektsgrensen trekkes fra i skattegrunnlaget. I vår analyse har vi lagt til grunn at ethvert selskap som overskrider grensen ilegges skatt på hele den digitale omsetningen.

Estimert DST-proveny ved varierende skattesats og inntektsgrense					
<i>Tall i MNOK</i>	Inntektsgrense				
Skattesats	0	20	40	60	80
1 %	73	73	71	70	68
3 %	220	219	214	209	204
5 %	366	364	357	348	340
<i>Rammede selskaper</i>	27	27	20	17	14

Tabell 7 - Estimert proveny fra en digital omsetningsavgift ved varierende skattesats og inntektsgrense

Sensitivitetsanalysen viser samlet skatteproveny for fem forskjellige inntektsgrenser ved en skattesats på 1, 3 og 5 %. Tabellen viser at ved en skattesats på 3 %, vil det samlede provenyet være 220 MNOK dersom den nasjonale inntektsgrensen fjernes. Benyttes en grense på 80 MNOK, faller provenyet til 204 MNOK; det vil si et provenyfall på om lag 16 MNOK, eller 7 %. Samtidig faller antall rammede selskaper fra 27 til 14, som tilsvarer nær

⁷ Av denne grunn er brede skattegrunnlag og lave skattesatser sentrale prinsipper i det norske skattesystemet, og har vært det siden skattereformen i 1992 (Meld St. 4 (2015-2016), s. 7).

en halvering av antallet DST-pliktige selskaper. Sensitivitetsanalysen indikerer dermed at en justering av inntektsgrensen vil ha lav betydning for det samlede provenyet, men gi store utslag i antall rammede selskaper. Dette skyldes at de største bidragsyterne vil betale det samme beløpet uavhengig av inntektsgrensen, så lenge ikke inntektsgrensen samtidig fungerer som et bunnfradrag i skattegrunnlaget.

Det kan nevnes at skatten også trolig vil øke administrasjonskostnadene som følge av økt behov for kontroll og gjennomgåelse av rapporterte tall. Storbritannia har f.eks. selv anslått de vil bruke opptil 8 millioner pund ekstra for nye IT systemer og ekstra personell for kontroll og administrasjon av den nye skatten (Gov.UK., 2020). Dette utgjør knappe 2 % av deres skatteproveny fra DST. Nettoeffekten vil dermed reduseres grunnet en økning i administrasjonskostnader. Selv om Norge også skulle ende opp med administrasjonskostnader på 8 millioner pund vil fremdeles skatten gi økonomisk profitt. Det er likevel viktig å være klar over de økte kostnadene når man vurderer innføring av en slik skatt.

3.3 Er skatten på digitale tjenester treffsikker?

3.3.1 Betaler de identifiserte selskapene skatt i Norge i dag?

Som beskrevet innledningsvis er dagens skattesystem i stor grad basert på selskapers fysiske tilstedeværelse. Dette innebærer at det per i dag kun er selskapene med en norskregistrert driftsenhet som svarer selskapsskatt til Norge. Vår gjennomgang har vist at av de 27 selskapene som rammes av en skatt på digitale tjenester, er det 15 som har en registrert driftsenhet i Norge i dag. Det betyr at 12 av selskapene i dag ikke betaler selskapsskatt til Norge i det hele tatt, til tross for at hvert av dem genererer minst flere titalls millioner i omsetning innenfor landets grenser hvert år. De 15 selskapene som har en registrert driftsenhet, får skatteplikt på rapportert overskudd på lik linje med norske selskaper.

Facebook Norge hadde ifølge sin årsrapport for 2020 et resultat før skatt på 21 millioner, og en beregnet skattekostnad på 5,3 millioner. Dette tilsvarer en effektiv skattekostnad på 25 %, som er over den nominelle skattesatsen på 22 %. Dersom vi legger til grunn vårt eget estimat for Facebooks inntekter (NOK 1 099 mill.), og en resultatmargin tilsvarende morselskapets resultatmargin i 2020 (34 %), finner vi at Facebooks reelle skattepliktige resultat i Norge i

2020 var om lag 374 millioner. I så fall er Facebooks effektive skattesats på resultatet fra virksomheten i Norge kun 1,4 % ($5,3 / 374$). Dersom Facebook hadde blitt ilagt den nominelle skattesatsen på 22 % på et overskudd på 374 millioner kroner, ville selskapets skattekostnad blitt om lag 82 millioner. Det betyr at Facebooks overskuddsflytting fra Norge til utlandet kostet Norge 77 millioner i tapte skatteinntekter i 2020.

Et annet eksempel som til stadighet trekkes fram i norske medier er Google, hvis skattebetalinger blant annet har blitt omtalt i Dagens Næringsliv og E24 de tre siste årene. I en artikkel i E24 fra 2020 gjengis estimater utarbeidet av Jarle Thalberg i GroupM som sier at Facebook og Google burde ha betalt om lag 430 millioner kroner i skatt til Norge i 2019 (Valderhaug, 2019)⁸. Facebook Norge burde ifølge denne artikkelen ha betalt en skatt på 185 millioner (rundt 100 millioner over vårt estimat for 2020), mens Google burde ha betalt en skatt på 242 millioner. Ifølge årsrapporten for Google Norway AS, beregnet Google en skattekostnad på 6,5 millioner for sin norske driftsenhet i 2019. Ifølge Thalbergs estimat hadde Google et reelt overskudd på 1 100 millioner i Norge dette året, hvilket indikerer en reell effektiv skattesats på 0,6 % ($6,5 / 1\ 100$).

I delkapittel 3.4 belyser vi at også de øvrige selskapene som har norsk driftsenhet, følger tendensen vi ser for Google og Facebook. I sum innebærer dette at det blant de 15 identifiserte selskapene som til en viss grad svarer skatt til Norge i dag er en betydelig andel som rapporterer et resultat som er lavere enn det reelle overskuddet i landet. Da får selskapene også en lavere skatteregning, og betaler dermed en lavere effektiv skatt i Norge enn sine norskbaserte konkurrenter. Dette betyr at disse selskapene i dag svarer for lav skatt til Norge, men dette betyr ikke automatisk at overskuddet som flyttes ut av Norge ikke beskattes i det hele tatt. For å vurdere om de rammede selskapene har et skattemessig konkurransefortrinn, er det derfor nødvendig å vurdere skatten selskapene ilignes globalt.

3.3.2 Selskapenes globale skattesituasjon

I oppgavens innledning framhevet vi at ett av argumentene for å innføre en digital omsetningsavgift er at den fører til likere skattemessige konkurransevilkår. En underliggende

⁸ Vi har ikke lyktes i å finne grunnlaget for disse estimatene og har derfor ikke benyttet Thalbergs anslag i vår analyse.

forutsetning for dette argumentet er at skatten rammer selskaper som i dag har en skattemessig fordel sammenlignet med sine konkurrenter. For å vurdere de rammede selskaperes skattesituasjon, benytter vi oss av deres effektive skattesats. En rekke av selskapene rapporterer den effektive skattesatsen i årsregnskapet. I tilfeller hvor selskapene ikke rapporterer den eksplisitt, har vi beregnet satsen ved følgende formel:

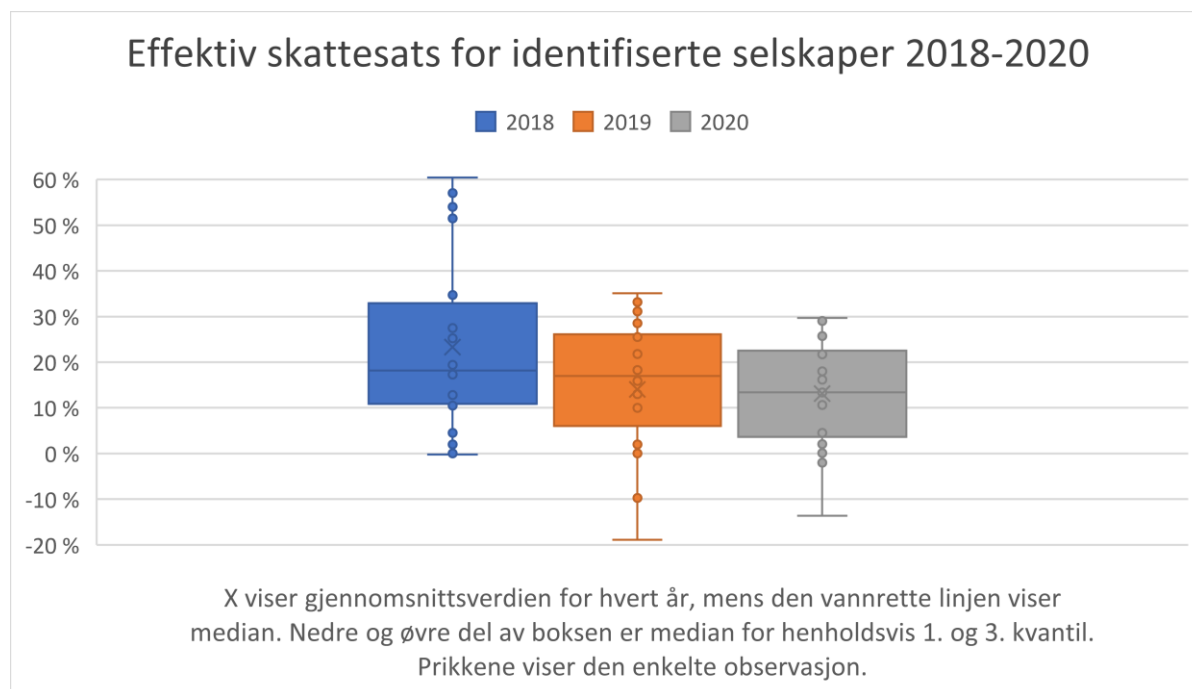
$$\text{Effektiv skattesats} = \text{årets skattekostnad} / \text{resultat før skatt}$$

Det kan være en rekke årsaker til at den effektive skattesatsen avviker fra den nominelle. For multinasjonale selskaper kan avvikene skyldes at selskapet er underlagt en rekke skatteregimer som har en skattesats som avviker fra den nominelle skattesatsen i landet hvor selskapet er hjemmehørende. Det er denne muligheten til å tilpasse skattebelastningen som gir opphav til ulike konkurransevilkår.

For et selskap som kun opererer nasjonalt, skyldes slike avvik midlertidige eller permanente forskjeller i finans- og skatteregnskapet. Disse forskjellene oppstår dersom et selskap bokfører en inntekt eller en kostnad som ikke er skattepliktig eller fradragsberettiget ved utregningen av selskapsskatten. Eksempler på skattefrie inntekter er statsobligasjonsrenter i USA og enkelte offentlig tilskudd i Norge (permanente forskjeller), men også urealiserte gevinster, som oppskrivning av goodwill eller verdistigning på materielle eiendeler (midlertidig forskjell). Eksempler på kostnadssiden er enkelte sosiale kostnader og bøter (permanente forskjeller) og avskrivninger som avviker fra de skattemessige avskrivningene fastsatt av myndighetene (midlertidige forskjeller).

Resultatet av disse avvikene er at den effektive skattesatsen kan variere betydelig fra år til år. Mange av selskapene gjør derfor greie for bakgrunnen for avviket mellom nominell og effektiv skattesats i sitt årsregnskap. Selskapene som er underlagt US GAAP er dessuten pålagt å vise beregninger som tallfester denne forskjellen (FASB, 2019). Vi ønsker derfor å understreke at skattesatsen som er rapportert for det enkelte selskap i figuren nedenfor, kan skyldes spesielle hendelser eller transaksjoner i det enkelte år, og derfor ikke nødvendigvis representerer selskapets langsiktige effektive skatt. Vi trekker derfor ingen konklusjoner for skattesituasjonen for enkelt-selskaper basert på den beregnede skattesatsen i årene 2018-2020, og har i analysen belyst de overordnede trendene basert på aggregert data.

Figur 3 viser gjennomsnittsverdier og variasjon for effektiv skattesats for selskapene i utvalget i det enkelte år. Resultatene er basert på observasjoner fra 24 selskaper i 2018 og 25 selskaper i 2019 og 2020⁹.



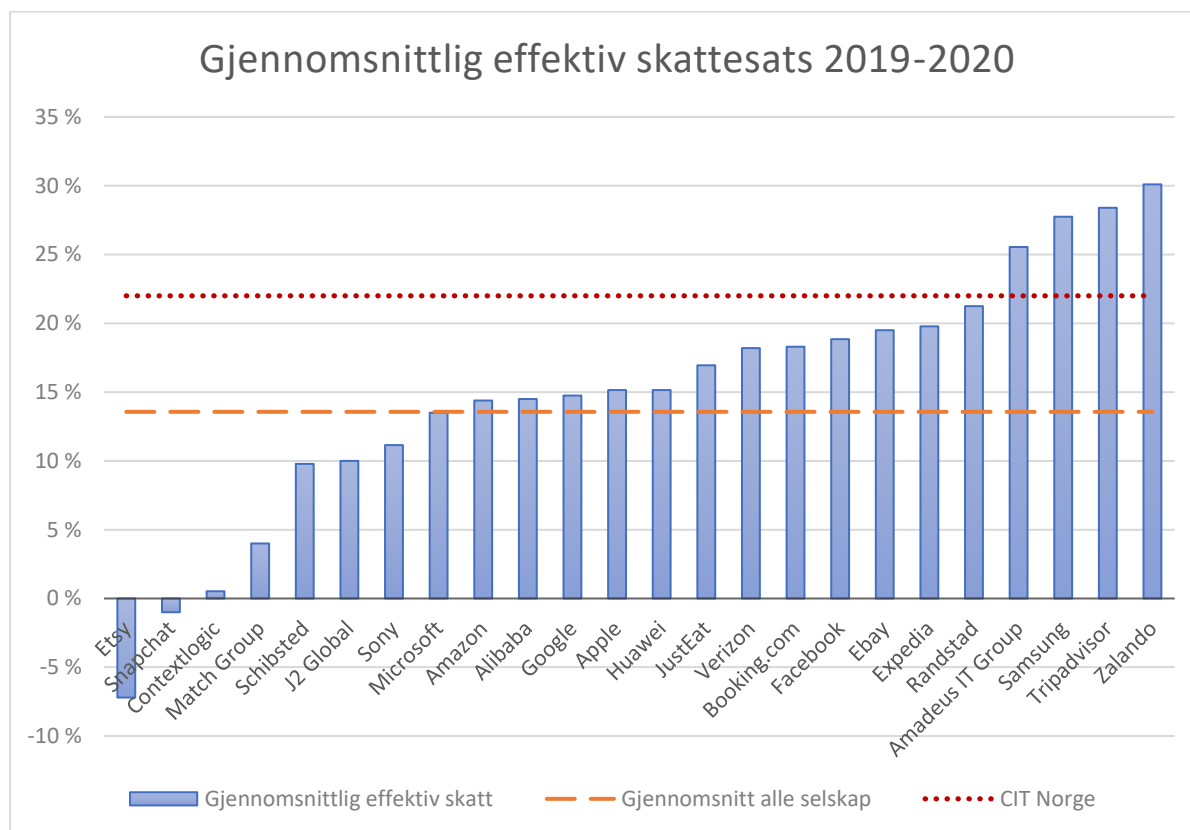
Figur 3 - Effektiv global skattesats for selskapene som rammes av den digitale omsetningsavgiften, 2018-2020

Den gjennomsnittlige skattesatsen i de tre årene var 23 % (2018), 14 % (2019) og 13 % (2020). Diagrammet viser at det er store variasjoner innad i det enkelte år, og denne variasjonen var størst i 2018. Figuren viser at medianverdiene er mer stabile enn gjennomsnittsverdiene over de tre årene, hvilket indikerer at gjennomsnittet trekkes i den ene eller andre retningen av ekstremobservasjoner. Blant annet var den gjennomsnittlige effektive skattesatsen betydelig høyere i 2018 enn i 2019 og 2020. Dette skyldes blant annet at det var 5 selskaper som hadde en sats på over 50 % og ingen selskaper som hadde en sats under 0 % i 2018.

Etttersom observasjonene fra 2019 og 2020 er både nyere, mer stabile og viser færre ekstremverdier enn 2018-tallene, har vi valgt å kun bruke tall for de to siste årene i resten av

⁹ Vi har utelatt følgende verdier: Airbnb 2018 (136 %) og 2019 (-64 %), Etsy 2018 (-40 %) og Booking.com 2020 (85 %). Vi har også utelatt Twitter fra denne analysen fordi den effektive skatten til selskapet var negativ samtlige år.

analysen.¹⁰ I figur 4 vises den gjennomsnittlige effektive skattesatsen til hvert enkelt selskap i perioden 2019-2020.



Figur 4 - Gjennomsnittlig effektiv globalskattesats for selskaper som rammes av den digitale omsetningsavgiften, 2019-2020

Gjennomsnittlig effektiv skattesats for alle selskaper over de tre årene (50 observasjoner) var 13,57 %, vist ved den langstiplede linjen i figuren. Dette nivået er altså lavere enn den foreslåtte globale minsteskattesatsen på 15 %. Den kortstiplede linjen viser den nominelle selskapsskattesatsen i Norge, som har vært 22 % siden 2019. Legger man til grunn at dette også, i gjennomsnitt, er den effektive skattesatsen for norske selskaper som ikke har mulighet til å skifte overskudd til lavskattelend, blir det tydelig at de multinasjonale, digitale selskapene i gjennomsnitt står overfor en lavere samlet skattebelastning enn nasjonale selskaper i Norge.

Blant de 24 selskapene som er vist i figuren, ser vi dessuten at:

¹⁰ En kort analyse som også inkluderer 2018-tallene er vist i appendiks

-
- 11 selskaper (46 %) hadde en gjennomsnittlig effektiv skattesats under den vedtatte minsteskatten på 15 %.
 - 9 selskaper (37 %) hadde en effektiv skattesats som ligger mellom den vedtatte minsteskatten på 15 % og Norges nominelle selskapsskattesats på 22 %.
 - 20 selskaper (83 %) hadde en effektiv skattesats som er lavere enn Norges nominelle skattesats.
 - 4 selskaper (17 %) hadde en effektiv skattesats som er høyere enn Norges nominelle skattesats på 22 %.

Dette betyr ikke nødvendigvis at de multinasjonale selskapene betaler for lite skatt til Norge i dag, men det indikerer at flertallet av selskapene står overfor en global skatteprofil som tilsier at det vil være bedriftsøkonomisk lønnsomt å flytte overskudd fra Norge til utlandet. Da er det også naturlig å anta at selskapene benytter seg av denne muligheten. Samlet sett vitner disse funnene om at en skatt på digitale tjenester som er utformet etter Europakommisjonens skisse, i hovedsak vil treffe selskaper som i dag betaler lavere skatt enn selskaper som har drift kun i Norge. Dette funnet betyr ikke at en digital omsetningsavgift er den eneste eller beste måten å utjevne bedriftenes skattevilkår på, men det viser at skatten treffer på en slik måte at den kan bidra til å redusere de multinasjonale selskaperenes skattemessige konkurransefortrinn.

3.4 Usikkerhet i estimerte og rapporterte inntekter

Som beskrevet tidligere, har vi benyttet to framgangsmåter for å anslå selskapets totalinntekt i Norge: ved å hente regnskapstall rapportert for den norske driftsenheten, eller ved å estimere inntekten basert på en proxy (for eksempel andelen aktive brukere som befinner seg i Norge). Vi har benyttet oss av inntektene som er rapportert til den norske driftsenheten for følgende selskaper: Amadeus IT Group, Booking.com, Google, Huawei, J2 Global, JustEat, Microsoft, Randstad, Samsung, Schibsted (Finn.no AS), Sony og Verizon. I oppgavens appendiks har vi gjengitt tallene som er rapportert til Brønnøysundregisteret for disse selskapene og vist hvilken prosentandel vi har benyttet for å fastsette den skattepliktige inntekten for hvert enkelt selskap. For de øvrige selskapene har vi estimert inntektene som stammer fra Norge, og beregningene av samtlige estimater er vist i appendiks.

Det er usikkerhet knyttet til om både de estimerte og de rapporterte inntektene for selskapene gir riktig grunnlag for beregning av DST. I utarbeidelsen av estimater har vi benyttet en praktisk tilnærming til fordelingsnøkkelen for det enkelte selskap. I den grad det har vært mulig har vi benyttet en fordelingsnøkkel som baserer seg på den norske andelen av brukermassen. Slik brukerstatistikk har stort sett vært mulig å oppdrive for plattformer som brukerne besøker ofte (daglig/ukentlig), som Facebook og Snap. For de digitale markedsplassene har vi forsøkt å anslå den andelen av det totale salget til selskapet som har funnet sted i Norge, men det i disse tilfellene vært betydelig mer utfordrende å oppdrive pålitelig brukerstatistikk.

I delkapittel 3.3.1 viste vi eksempler på at det også er usikkerhet knyttet til hvorvidt inntektene som rapporteres gjennom den norske driftsenheten gir et korrekt bilde av det som ville vært skattegrunnlaget for en digital omsetningsavgift. Grunnen til dette er at omsetningen disse driftsenhetene rapporterer i de fleste tilfeller er et resultat av konserninterne transaksjoner. Vi har derfor studert årsregnskapet til den norske driftsenheten for selskapene som har en slik driftsenhet, og har funnet to konstruksjoner som brukes for flere av selskapene:

1) Det norske datterselskapet fungerer som en *servicearm*. Det er det utenlandske selskapet som mottar inntektene fra de norske kundene. Morselskapet betaler dernest en sum til den norske driftsenheten for å yte en tjeneste på vegne av konsernet. Den interne betalingen går dermed fra den utenlandske driftsenheten til den norske.

2) Det norske datterselskapet fungerer som en *salgsarm*. Det er den norske driftsenheten som fungerer som selger overfor kunden og som mottar inntektene for tjenestene som ytes i Norge. Imidlertid betaler salgssarmen en avgift til morselskapet for rettigheten til å benytte seg av en gitt plattform eller lignende. Den interne betalingen går her fra den norske driftsenheten til den utenlandske. Omsetningen som regnskapsføres i den norske driftsenheten tilsvarer *nettoinntekten*, det vil si salgsinntekt med fratrukk for salgsinntektens kostnad. Denne kostnaden tilsvarer den konserninterne overføringen.

Apple og Yahoo! (Oath Technologies) er blant de selskapene som avdekker i årsregnskapet for den norske driftsenheten at de benytter konstruksjon 1. I Apple AB NUFs årsregnskap for 2020 er årets omsetning i sin helhet ført som «salgs- og markedsføringstjenester» under note 7 om internt transaksjoner (Apple AB, 2021, s. 18). Det innebærer at inntektsgrunnlaget vi har

brukt for å beregne Apples skatteplikt, i sin helhet er basert på en intern transaksjon med et tilknyttet selskap. Grunnlaget for den interne transaksjonen framgår ikke av årsregnskapet. Uten å vite noe om innholdet i den interne avtalen, vet vi derfor heller ikke hvorvidt dette er en god proxy for Apples faktiske verdiskaping i Norge.

Den norske driftsenheten til Yahoo! opplyser i note 2 i sitt årsregnskap at hele inntekten tilskrives segmentet «forskning og utvikling», og at «Inntekter er hovedsakelig fra Oath Inc., tilknyttet virksomhet hjemmehørende i USA, under en kost pluss-avtale for inntekter» (Oath Technologies Norway AS, 2020, s. 20). Selskapet har med andre ord ingen bokført i salgsinntekt i Norge, men mottar tilsynelatende et beløp fra et tilknyttet selskap som tilsvarende driftsenhetens kostnader med et påslag. Heller ikke Yahoo! gjør nærmere rede for hvordan den interne overføringen er beregnet.

Facebook er et eksempel på et selskap som benytter konstruksjon 2. Facebook Norway AS skriver i sin årsrapport at selskapet fungerer som en «...reseller of advertising services to designated Norwegian customers» (Facebook, 2021, s. 10). Omsetningen som rapporteres i den norske driftsenheten tilsvarende selskapets bruttoinntekt minus kostnaden for kjøp av tjenester fra det tilknyttede selskapet. For DST-formål er det imidlertid bruttoinntekten som er det relevante skattegrunnlaget, og omsetningen som er oppgitt i regnskapet er derfor en undervurdering av skattepliktig inntekt. Facebook oppgir imidlertid, som det *eneste* av selskapene med norsk driftsenhet, også et anslag på bruttoinntektene til den norske enheten. Denne beløp seg ifølge årsrapporten til 850 millioner i 2019 og 795 millioner i 2020 (Facebook Norway, 2020, s. 10), hvilket er betydelig høyere enn nettoomsetningen på 54 millioner som er rapportert til Brønnøysundregisteret.

Det er grunn til å tro at de fleste av selskapene med norsk driftsenhet følger en av de to konstruksjonene. En del av selskapenes rapportert inneholder imidlertid svært liten eller ingen informasjon om hvordan den bokførte inntekten framkommer. Snap Norway AS, JustEat.no AS og Booking.com Norway har for eksempel ingen note tilknyttet posten «inntekter» i regnskapet, og skriver altså ingenting om hva som er inntektens natur.

For Facebook og Snap har vi tilgang til gode brukerdata, og i beregningen av DST-skatteprovenyet har vi derfor benyttet estimater på selskapenes inntekter til tross for at de har norske driftsenheter. Disse estimatene er sannsynligvis mer rettvise bilder på verdiskapingen som oppstår i Norge, og ligger dessuten nærmere den formelbaserte

tilnærmingen ved fastsettelsen av skattegrunnlaget som benyttes i en del av EU-landene. Tabell 8 viser forskjellen mellom våre estimater og den rapporterte omsetningen for de to selskapene. Formålet med denne sammenstillingen er å gi en indikasjon på hvor stor del av den faktiske verdiskapingen som rapporteres gjennom den norske driftsenheten.

Tall i MNOK	Facebook Norway		Snap Norway	
	2020	2019	2020	2019
Global omsetning	730 703	600 925	21 306	14 582
Andel norske brukere	0,15 %	0,15 %	0,66 %	0,66 %
Estimert omsetning i Norge	1 099	904	141	97
Rapportert omsetning	54	55	22	10
Rapportert andel av inntekt	4,5 %	6,1 %	15,6 %	10,3 %

Tabell 8 - Estimert og rapport inntekt for Facebook Norway og Snap Norway

Tabellen indikerer at de innrapporterte tallene kun utgjør en liten andel av den faktiske verdiskapingen i Norge. Våre estimater for Facebook Norway er noe høyere enn bruttotallene selskapet framstiller i sin årsrapport, men estimatet for 2019 på 904 millioner er mer eller mindre i tråd med Facebooks eget anslag på 850 millioner i norsk bruttoomsetning dette året. Også for Google kan vi finne en lignende trend. Forhandlingsdirektør Jarle Thalberg har anslått at Googles reelle inntekt i Norge var om lag 4 milliarder i 2019 (Johnsen, 2020). Samme året rapporterte selskapet en inntekt på kr. 371 millioner i den norske driftsenheten, hvilket tilsvarer en andel på rundt 9 % av den faktiske omsetningen dersom Thalbergs estimat er korrekt. Ved en inntekt på 4 milliarder ville Googles DST-regning, og Norges skatteproveny, øke med i overkant av 100 millioner kroner sammenlignet med våre resultater.

Vi kan ikke ut fra disse eksemplene inferere at våre estimater er treffsikre for alle selskaper, men de indikerer at bruken av estimater er en bedre tilnærming til den DST-pliktige inntekten enn den rapporterte inntekten til enkelte av selskapene. Omsetningen selskapene rapporterer i sin norske driftsenhet later gjennomgående til å være en undervurdering av den reelle inntekten som genereres i landet. Analysen av selskapenes effektive skattesatser, som tilsier at de har en struktur som gjør det økonomisk lønnsomt for dem å skifte inntekter ut av Norge, viser at selskapene har insentiver til å drive slik underrapportering. I sum er det dermed grunn til å tro at de digitale inntektene som ligger til grunn for vår beregning er lavere enn de reelle inntektene. Dette medfører at skatteprovenyet vi har estimert sannsynligvis er lavere enn de faktiske inntektene Norge ville få ved innføringen av en digital omsetningsavgift.

3.5 Alternativ metode for beregning av norsk DST

I denne analysen har vi gjort et forsøk på å finne nasjonal inntekt for selskapene i Norge. Med så mange forskjellige selskap og bransjer er det urealistisk at alle disse har kun digitale inntekter. Eksempelvis finner vi selskap som Helse Vest RHF og Norgesgruppen. Vi har utelatt selskap som åpenbart ikke blir rammet av DST på grunn av sin forretningsmodell og basert på det overordnede formålet med DST. Utelatte selskap har som fellesnevner at de kun driver forretning i Norge, er helseforetak, innenlandske entreprenører, finans eller holdingselskap. Dette sørget for at en liste på totalt 115 norske konsern med global omsetning over 750 millioner euro ble redusert til 60.

Av disse 60 selskapene vet vi fra årsrapporter og kunnskap om deres forretningsmodeller at det er en relativt liten andel av omsetningen som kan sies å være digital. For selskaper med norske driftsenheter som faktisk blir rammet av DST er gjennomsnittlig andel digitale inntekter 49 %. Basert på rapporter fra USTR finner vi at andelen rammede selskap som er nasjonale i gjennomsnitt er 5,3 %. I dette gjennomsnittet inngår kun Italia, Frankrike og Spania da det i de andre rapportene enten ikke er oppgitt en liste over konkrete selskap eller ingen oppgitte nasjonale, rammede selskap. På bakgrunn av dette antar vi at 5,3 % av de aktuelle norske selskapene kan tenkes å ha digitale inntekter i Norge. Siden de også har driftsenhet i Norge legger vi, andelen inntekter som er digitale, altså 49 % til grunn, og multipliserer andelen med snittet for rammede nasjonale selskap. Dette gir en prosentsats på 2,6 % som vi multipliserer med den totale omsetningen av de 60 norske selskap for å finne skattegrunnlaget. På den måten vil vi få en tilnærming til Norges skatteproveny fra nasjonale selskap, uten å måtte vurdere hvilke konkrete selskaper som blir rammet av DST.

I appendiks har vi vist beregnet DST for hvert enkelt selskap. Hvis vi ser på Schibsted isolert sett gir ikke skatteforpliktelsen mye praktisk verdi. Vi har inkludert Schibsted i denne analysen selv om de også var med i vårt opprinnelige estimat gjennom Finn.no. På grunn av forutsetningen om 2,6 % i digitale inntekter blir skattegrunnlaget for Schibsted gjennom vår alternative metode på 194 millioner NOK, mens i vårt opprinnelige estimat er skattegrunnlaget for 2018 på 1,7 milliarder. Dette grunnlaget er helt feil da vi med sikkerhet vet at Schibsted har høyere digitale inntekter enn det grunnlaget vi får med vår alternative metode. Dette må ses i sammenheng med at vi ikke vurderer enkeltelskap med den alternative metoden. Beregnet DST ved denne tilnærmingen gir altså kun mening for det totale skatteprovenyet og

ikke for hvert selskap isolert sett. Det er verdt å merke seg at Equinor står for over halvparten av skattebidraget med 372 millioner kroner og har stor betydning for resultatet.

Nedenfor har vi presentert resultatene fra den alternative framgangsmåten med en sensitivitetsanalyse som viser Norges inntekter med ulike antagelser. Av disse digitale inntektene har vi funnet ut at Norge tjener ca. 701 millioner med en skattesats på 3 %. Begge tabellene har tall presentert i millioner norske kroner

Estimert skatteproveny ved varierende inntektsgrense og skattesats				
Tall i MNOK				
Inntektsgrense \ Skattesats	2 %	3 %	4 %	5 %
20	467,41	701,12	934,82	1 168,53
30	466,29	699,44	932,58	1 165,73
40	464,86	697,28	929,71	1 162,14
100	458,39	687,59	916,79	1 145,99

Tabell 9 - Sensitivitetsanalyse: estimert skatteproveny fra norske selskaper med alternativ metode, varierende inntektsgrense og skattesats

Som vi ser av sensitivitetsanalysen over har ikke spørsmålet om den nasjonale inntektsgrensen skal være 20 vs. 100 millioner NOK stor betydning for skatteprovenyet til Norge. Med en skattesats på 3 % går skattemyndighetene glipp av om lag 13,5 millioner dersom inntektsgrensen settes til 100 millioner istedenfor 20. For tabellen over ligger forutsetningen om andelen digital omsetning på 2,6 % til grunn.

Estimert skatteproveny ved varierende inntektsgrense og andel digital omsetning (MNOK)			
Inntektsgrense \ Digital omsetning	2,6 %	5,0 %	10,0 %
20	701,12	1 350,81	2 702,69
30	699,44	1 349,22	2 702,69
40	697,28	1 348,30	2 701,62
100	687,59	1 340,93	2 696,61

Tabell 10 - Sensitivitetsanalyse: estimert skatteproveny for norske selskaper med alternativ metode, varierende inntektsgrense og antatt digital omsetning

Inntektsgrensen har også liten effekt dersom gjennomsnittet for andelen digital omsetning øker til 10 %. Som tabell 10 viser, er skatteprovenyet i større grad avhengig av skattesatsen. Som vist tidligere i oppgaven øker provenyet lineært med skattesatsen. Til tross for at det kanskje er en urealistisk forutsetning om at 10 % av norske selskapsinntekter blir fanget opp som digitale tjenester viser sensitivitetsanalysen at Norge kan tjene så mye som 2,7 milliarder av en DST på 3 %. Dette beløpet er over 10 ganger så høyt som vårt originale estimat.

I utgangspunktet inneholdt vårt originale estimat for Norges skatteproveny fra DST kun ett norsk selskap. Dette delkapittelet gir en alternativ framstilling av estimatet, ved at vi ser på norske selskap med inntekter som kan være et mer realistisk bilde på den faktiske verdiskapingen i landet. Med denne alternative metoden og en skattesats på 3 % og andelen digitale inntekter 2,6 %, blir estimatet for skatteprovenyet mer enn 3,5 ganger så stort som vårt originale estimat. Dette er en svært teoretisk tilnærming på estimeringen av skatteprovenyet. Basert på skatteprovenyet, rammede selskaper og andel digitale inntekter fra andre land virker dette estimatet likevel rimelig, til tross for at det er usannsynlig at alle de norske selskapene vil bli rammet.

3.6 Svakheter ved resultatene

Selv om det er nevnt tidligere i oppgaven skal vi vurdere og oppsummere svakheter ved resultatene våre for å kunne si noe om robustheten på estimatene. For det første blir det utfordrende å identifisere hvilke selskaper som blir rammet og ikke grunnet skatten har spesifikke definisjonsområder. Digitale multinasjonale selskap bedriver gjerne mange aktiviteter slik at noen blir rammet i større grad enn andre. Eksempelvis får Facebook tilnærmet hele sin inntekt skattepliktig fordi de tilbyr digital markedsføring, mens et selskap som Apple vil få en betydelig lavere del av inntekten sin aktuell for beskatning fordi de også selger fysiske produkter. Andre selskap kan ha komplekse forretningsmodeller der vi enten har misforstått aktivitetsområdene til selskapet eller de digitale aktivitetene er skjult gjennom andre tjenester. Det kreves detaljert kunnskap om hvert enkelt selskap for å vurdere hvilke selskaper som blir rammet og ikke. Dette kan i sin tur føre til at vi i analysen ikke har identifisert alle selskap som egentlig blir rammet, og heller ikke fått riktig grunnlag for å beregne inntektene. Denne svakheten trekker i retning av at våre estimater er for lave.

En annen utfordring med estimatene er lite tilgjengelig informasjon angående inntekter for selskapene. Selv om børsnoterte selskap gjerne har noteinformasjon i regnskapene sine, kan segmenteringen av inntektene være for generell til at det er mulig å skille ut den skattepliktige inntekten. Som en konsekvens blir det vanskelig å identifisere hvilke inntekter som stammer fra digitale aktiviteter og ikke. Siden DST har konkrete definisjonsområder er det ikke lett å skille begrenset informasjon fra årsregnskapet mellom hva som blir fanget opp av DST og ikke. Enda større er utfordringen for selskaper med norske driftsenheter som ikke alltid har noteinformasjon tilknyttet omsetningen. Som nevnt tidligere har vi forutsatt at andelen digitale

inntekter globalt også er lik andelen digitale inntekter for Norge. Denne forenklingen kan gi feil skattegrunnlag, men vi har ansett den som nødvendig på grunn av begrenset informasjonsgrunnlag.

En tredje svakhet ved analysen er at vi har utelatt salg av brukerdata som aktivitetsområde. Dette kan bety at estimatet er for lavt siden skattegrunnlaget ekskluderer visse typer tjenester som typisk er omfattet av DST. Vi har utelatt salg av brukerdata i analysen fordi selskapene ikke rapporterer informasjon om inntekter som stammer fra slike aktiviteter. I alle fall har vi ikke funnet informasjon om inntekter fra salg av brukerdata i årsrapportene som er undersøkt. Unnlattelsen av salg av brukerdata i aktivitetsdefinisjonen kan ha ført til at skattegrunnlaget som ligger til grunn for analysen er for lavt.

Avslutningsvis ønsker vi å gjøre leseren bevisst på at metoden for analysen har visse svakheter. Hovedutfordringen ligger i mye usikkerhet og informasjonsbegrensninger. Selskapene oppgir ikke hva den faktiske verdiskapingen har vært for digitale aktiviteter lokalisert i Norge. Her må vi benytte tilnærminger for rammede selskap, aktivitetsområder og hva som regnes som digitale aktiviteter. For å håndtere usikkerheten har vi gjennomgående valgt en konservativ tilnærming. Dette gir et resultat som skal være en nedre grense, der vi med stor grad av sikkerhet kan si at Norges faktiske proveny fra skatten vil være minst så stort som vi anslår.

4. Effekter av en digital omsetningsavgift

I dette kapitlet diskuterer vi bedrifts- og markedsøkonomiske effekter av en digital omsetningsavgift. Vi belyser hvilken effekt en digital omsetningsavgift vil ha på den totale skattebelastningen til selskaper med forskjellige kjennetegn, før vi diskuterer hvilke tilpasninger aktørene i markedet kan tenkes å foreta seg som resultat av skatten. Deretter sammenligner vi effektene av den digitale skatten med effektene av OECDs to-pilar-løsning for beskatning av multinasjonale selskaper.

4.1 DST og effektiv skattebelastning

I Europakommisjonens utkast til digital omsetningsavgift framgår det at skatten skal være fradragsberettiget som kostnad ved beregning av selskapsskatten for å lette potensiell dobbeltbeskatning (2018, s. 11). De europeiske landene som har innført DST har benyttet den samme bestemmelsen. En forutsetning for å kunne benytte dette fradraget er naturlig nok at selskapet er skattepliktig til landet i dag, som er tilfellet dersom selskapet er etablert med fysisk tilstedeværelse i landet. Bestemmelsen om at innbetalt DST er fradragsberettiget, innebærer at etter-skatt-kostnaden av omsetningsavgiften reduseres.

4.1.1 Effektiv DST-sats

Besparelsen som oppnås på grunn av en reduksjon i skattegrunnlaget, kalles *skatteskjoldet*. Skatteskjoldet finnes ganske enkelt ved å multiplisere kostnaden med den nominelle skattesatsen. Størrelsen på DST etter fratrekk fra skatteskjoldet, omtaler vi i denne oppgaven som *effektiv DST*. Nedenfor har vi vist en beregning av skatteskjoldet og den tilhørende effektive DST-skattesatsen i et marked hvor selskapsskatten er 22 % og den digitale omsetningsavgiften er 3 %.

Eksempel: beregning av effektiv DST-sats		Utregning
Digital inntekt	1 000	
DST betalt	30	$(1\ 000 * 0,03)$
Endring i resultat før skatt	- 30	Tilsvarende DST betalt
Skatteskjold	6,6	$30 * 0,22$
Skatteskjold % av omsetning	0,66 %	$6,6 / 1\ 000$
Effektiv DST	2,34 %	$3\ % - 0,66\ %$

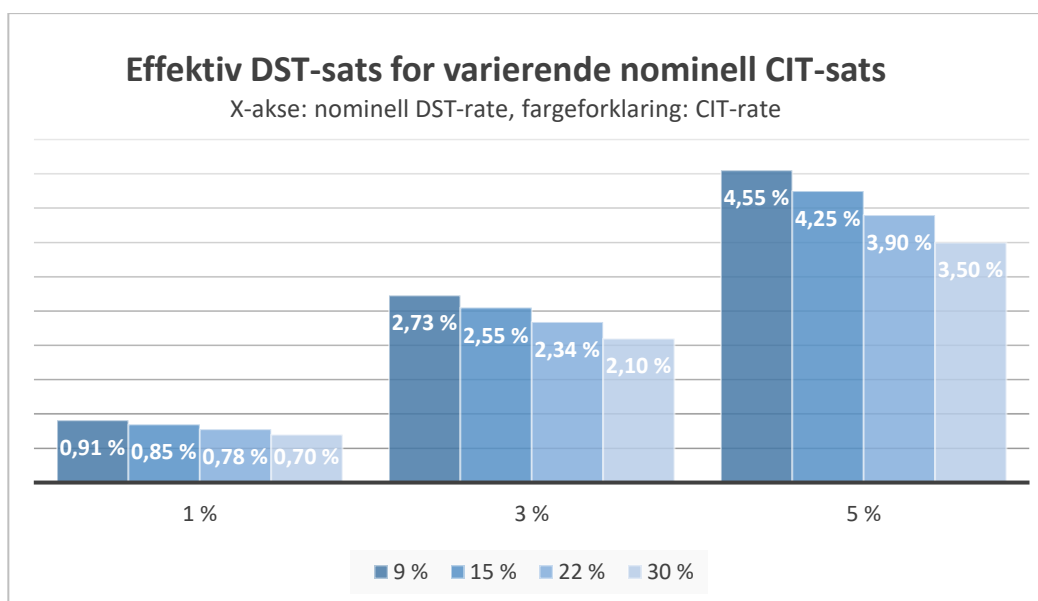
Tabell 11 - Eksempel: Beregning av effektiv DST-sats

Eksempelet viser at når DST er fradragsberettiget, reduseres skattegrunnlaget med et beløp tilsvarende den digitale avgiften. Det er denne reduksjonen i skattegrunnlaget som gir opphav til skatteskjoldet. Ettersom DST beregnes på grunnlag av omsetning, må også skatteskjoldet beregnes som andel av omsetningen når vi skal forklare avviket mellom nominell og effektiv DST-skattesats. Vi behøver imidlertid ikke gå veien om skatteskjoldet for å gjøre denne beregningen. Generelt er den effektive DST-raten gitt ved:

$$DST_E = t_D * (1 - t_s),$$

der t_D betegner den nominelle skatten på digitale tjenester og t_s betegner den nominelle selskapsskattesatsen. Formelen er identisk med hvordan man kan beregne etter-skatt-verdien av enhver kostnad. Formelen betinges av at bedriften har skattbart overskudd, eller gis muligheten til å framføre et eventuelt underskudd i skatteregnskapet. For et selskap som ikke befinner seg i skatteposisjon i landet, vil effektiv DST tilsvare den nominelle skattesatsen t_D fordi $t_s = 0$ og effekten av skatteskjoldet dermed forsvinner. Det innebærer at den digitale omsetningsavgiften vil være mer inngripende for selskaper uten fysisk tilstedeværelse.

Figuren nedenfor viser hvordan den effektive DST-skattesatsen varierer for forskjellige nominelle DST-rater og selskapsskattesatser for et selskap som befinner seg i skatteposisjon. Skattesatsene på x-aksen er ment å gjenspeile variasjonen i DST-skatteregimene. CIT-ratene i figuren varierer fra Europas laveste nivå i Ungarn (9 %), til den høyeste selskapsskatten i Europa, som vi finner i Tyskland (omtrent 30 %) (Asen, 2021).



Figur 5 - Effektiv DST-sats ved varierende selskapsskattesats

Figuren viser at effekten av skatteskjoldet er større for høyere DST- og CIT-rater. Grunnen er at en høyere DST-sats medfører høyere kostnader, og en høyere CIT-sats gjør at disse kostnadene gis et høyere skattemessig fradrag. Dette betyr for eksempel at selskaper som er etablert i Italia og Frankrike, som har en skattesats på i underkant av 30 %, effektivt betaler en DST på i overkant av 2 %¹¹, til tross for at den nominelle DST-skattesatsen i disse landene er 3 %. Et tilsvarende selskap med etablering i Ungarn ville stått overfor en effektiv skatt på 2,73 % dersom den nominelle DST-satsen var 3 %. Selskaper med norsk driftsenhet som i dag er skattepliktige til Norge, vil finne seg et sted mellom disse punktene. Forutsatt en videreføring av dagens selskapsskatt på 22 %, vil selskapene som i dag har en norsk driftsenhet få en effektiv DST-belastning på 2,34 %. De 12 selskapene vi har identifisert som ikke har fast driftsted i Norge i dag, vil ha en effektiv DST-sats tilsvarende den nominelle. Dersom disse selskapene ikke gis en form for skattekreditt i land hvor de er hjemmehørende, vil de 12 selskapene som ikke er skattepliktige til Norge i dag betale en høyere effektiv DST enn de 15 selskapene som i dag betaler skatt gjennom sin norske driftsenhet.

Beregningene over viser at fradragsmuligheten bidrar til å begrense dobbeltbeskatning, men dersom målet er å unngå dobbeltbeskatning fullstendig, kan det stilles spørsmål ved hvorfor ikke innbetalt omsetningsavgift krediteres i sin helhet. En slik kreditt ville innebære at de rammede selskapene kunne trekke fra DST-betalingen på selve skatten istedenfor bare på skattegrunnlaget. Med en slik kreditt ville den effektive DST-raten bli 0 % fordi skatteskjoldet ville tilsvare 100 % av betalt omsetningsavgift. Europakommisjonen peker i sitt utkast på at full kreditering er problematisk fra et praktisk perspektiv fordi DST og CIT beregnes på forskjellige skattegrunnlag; den ene på omsetningen av spesifikke tjenester, den andre på resultat (Europakommisjonen, 2018, s. 11). Videre ville en slik kreditt medføre at kun selskaper utenfor nasjonal skatteposisjon, dvs. selskaper uten fysisk tilstedeværelse, ville bli rammet av skatten. Dette vil ifølge kommisjonen utgjøre en form for diskriminering som juridisk sett medfører en *de facto* begrensning av forsyningsfriheten i EU (Europakommisjonen, 2018, s. 11).

¹¹ CIT i Frankrike og Italia var ca. 28 % i 2021 (Asen, 2021). Det medfører en effektiv DST-sats på om lag 2,16 %.

4.1.2 Effektiv totalskatt

En kritikk mot dagens DST-regimer er som tidligere nevnt at skattereglene avviker fra normalen innen bedriftsbeskatning fordi det er en bruttoskatt som legges på omsetning. Dette medfører blant annet at selskaper kan risikere å få en skatteregning fra staten selv om det går med underskudd i et gitt regnskapsår. En måte å vurdere effekten av en skatt på digital omsetning er derfor å analysere hvordan det *totale* skattetrykket påvirkes, målt ved den effektive skattesatsen, definert ved:

$$\text{Effektiv skattesats} = \frac{\text{Sum DST og CIT}}{\text{Resultat før DST og CIT}}$$

Resultat før skatt er i dette tilfellet resultat før selskapsskatt og digital omsetningsavgift. Denne definisjonen tillater oss å isolere effekten den digitale skatten har på bunnlinjen. For å isolere denne effekten, må vi igjen ta høyde for skatteskjoldet som oppstår som følge av at den digitale skatten som innbetales er en fradragsberettiget kostnad ved utregning av selskapsskatten.

Eksempel: beregning av effektiv totalskatt		<i>Beregning</i>
Digital inntekt	1 000	
DST betalt	30	$1\,000 * 0,03$
Andre kostnader	700	
Skattbart resultat	270	$1\,000 - 30 - 700$
Selskapsskatt (CIT)	59,40	$270 * 0,22$
Resultat etter skatt	210,60	$270 - 59,40$
Beregning av effektiv skatt		
Resultat før skatt	300	$1\,000 - 700$
Total skatt	89,40	$CIT + DST = 59,40 + 30$
Effektiv totalskattesats	29,80 %	$89,40 / 300$

Tabell 12 - Eksempel: Beregning av den digitale omsetningsavgiftens effekt på effektiv totalskattesats

Ved å beregne omsetningsavgiftens effekt som andel av bunnlinjen, kan vi enklere sammenligne den totale skattebelastningen både mellom de digitale selskapene, og mellom selskaper som rammes og ikke rammes av DST. I eksempelet ovenfor har vi forenklet ved å anta at den effektive selskapsskattesatsen *uten* DST tilsvarer den nominelle CIT-raten i

landet et selskap opererer. Da må effekten av DST på den totale skattebelastningen tilsvare differansen mellom nominell CIT og effektiv totalskattesats. I eksempelet er denne effekten $29,8\% - 22\% = 7,8\%$. For selskapet i eksempelet medfører altså en DST på 3% samme økning i skattebelastning som en økning i CIT-raten på 7,8%.

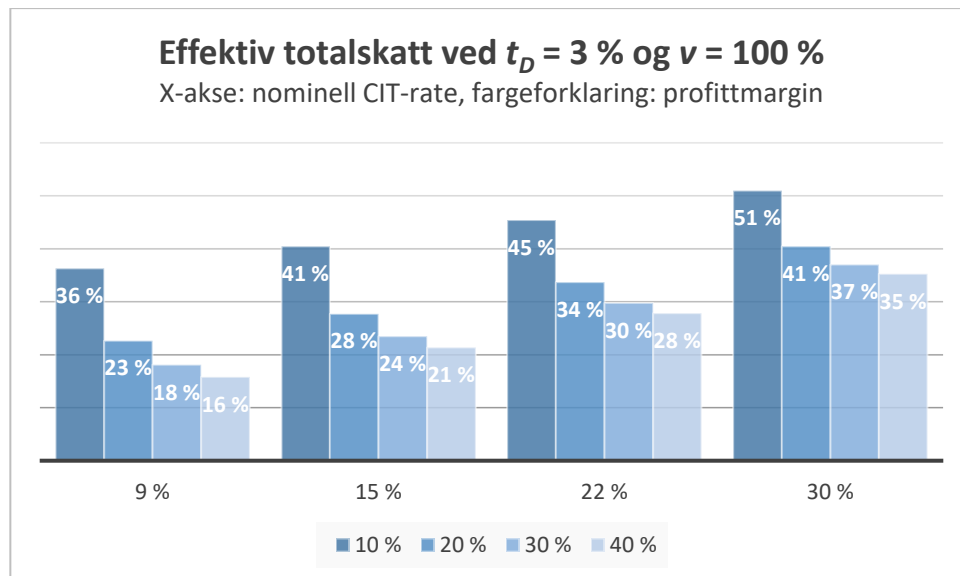
Vi kan utlede en generell formel for den samlede skattebelastningen som andel av resultat før skatt. Vi benytter en forenklende forutsetning om at selskapets skattemessige og regnskapsmessige resultat er identiske og skattepliktig ved skattesatsen t_s . Siden den digitale omsetningsavgiften legges på inntekter og ikke resultat, måler vi denne skattens belastning som andel av profittmarginen (PM) for å «omgjøre» den til en resultatskatt. Da kan den samlede effektive skattesatsen uttrykkes slik:

$$T_E = t_s + (1 - t_s) * \frac{vt_D}{PM}$$

Det første leddet i uttrykket t_s er simpelthen den nominelle selskapsskattesatsen. Det andre leddet uttrykker den digitale skatten som andel av resultat før skatt, etter fratrukk for effekten av skatteskjoldet. Parameteren v betegner andelen av de totale inntektene som stammer fra digital aktivitet som utløser skatteplikt etter DST-reglene. Til sammen utgjør det andre leddet dermed den digitale omsetningsavgiftens bidrag til den effektive skattesatsen.

En økning i v eller t_D , øker den effektive totalskatten T_E . En økning i profittmarginen PM fører til en reduksjon i høyresidens andre ledd fordi denne står under brøkstreken, hvilket innebærer at høyere profittmargin gir lavere effektiv skattebelastning. En økning i t_s øker første ledd, men reduserer andre ledd på grunn av økt effekt av skatteskjoldet. Endringen i første ledd vil imidlertid alltid være større enn endringen i andre ledd, og T_E vil derfor alltid bevege seg i samme retning som t_s ved en endring i den nominelle CIT-raten.

Figur 6 viser den effektive skattesatsen et selskap står overfor for varierende profittmarginer og nominelle selskapsskattesatser, dersom hele omsetningen ilegges en digital skatt på 3%. Hver farge indikerer et gitt nivå på profittmarginen. CIT-ratene som er brukt i figuren er de samme som i forrige delkapittel.



Figur 6 - Effektiv totalskattesats ved varierende profittmargin og selskapskattesats ved DST-sats 3 % og andel digitale inntekter 100 %

Figuren illustrerer den sterke sammenhengen mellom den effektive totalskattesatsen og bedriftens profittmargin. Bedrifter med en profittmargin på 10 %, vist ved de mørkeste søylene, har i alle tilfeller en effektiv skattesats som ligger betydelig over den nominelle. Bedrifter som har en profittmargin på 40 %, vist ved de lyseste søylene, opplever en mindre økning i den totale skattebelastningen.

Diagrammet viser også at et mindre profitabelt selskap i et lavskatteland, i relative termer, vil bli påvirket i betydelig større grad enn et mindre profitabelt selskap i et høyskatteland. Dersom et selskap basert i Ungarn har 10 % profittmargin og ilegges en omsetningsavgift på 3 %, øker selskapets effektive skattesats med hele 27 prosentpoeng, tilsvarende en skatteøkning på 300 %. Ilegges et identisk selskap den samme skatten i Tyskland, øker den effektive skatten med 21 prosentpoeng, tilsvarende en skatteøkning på 70 %. For selskaper som er mer profitable er effekten den samme, men med redusert omfang. Et norskbasert selskap som har en profittmargin på 10 %, vil oppleve omtrent en dobling i den effektive totalskattesatsen, fra 22 % til 45 %. Selskaper med en profittmargin på 40 % vil på sin side kun se en økning på 6 prosentpoeng, til 28 %.

Tabell 13 viser hvilken skatteeffekt en digital omsetningsavgift vil ha på enkelte av selskapene som har norsk driftsenhet. Det er forutsatt at selskapene har en langsiktig effektiv skattesats tilsvarende den nominelle skattesatsen på 22 %, og det er lagt til grunn en DST-sats på 3 %. Profittmarginen er gjennomsnittlig profittmargin over de 3 siste årene.

Effektiv totalskatt for utvalgte selskaper				
ts = 22 %, tD = 3 %				
	Schibsted Norge	Finn.no	Facebook Norge	Microsoft Norge
Andel digital inntekt	22 %	100 %	100 %	11 %
Profittmargin	7,7 %	41,8 %	30,50 %	12,6 %
Effektiv totalskatt	28,7 %	27,6 %	29,7 %	24,0 %
DST-effekt	6,7 %	5,6 %	7,7 %	2,0 %

*Tabell 13 - Effektiv totalskatt for utvalgte selskaper/norske driftsenheter.
Forutsatt effektiv selskapskatt 22 % og nominell DST-sats 3 %.*

For Facebook og Microsoft er profittmarginen i dette tilfellet profittmarginen for den norske driftsenheten. Tabellen viser at til tross for at Microsoft har lavere margin enn Facebook, vil en norsk DST medføre at Facebooks effektive totalskatt øker mer fordi Facebook har en betydelig større andel digital omsetning. Dersom Facebook Norge betaler en selskapskatt på 22 % i dag, vil den effektive totalskatten bli 29,7 % ved en DST-sats på 3 %. I lys av diskusjonen om inntektsrapportering i de norske driftsenhetene i forrige kapittel burde imidlertid disse resultatene tolkes med forsiktighet.

For Schibsted-konsernet har vi vist både effekten for datterselskapet Finn.no AS alene, og for den norske delen av konsernet, basert på segmentinformasjonen i konsernets årsregnskap. Inntektene fra Finn.no utgjorde i gjennomsnitt 22 % av de totale inntektene Schibsted hadde i Norge i perioden 2018-2020. Antar vi at konsernets profittmargin på 7,7 % også gjelder for den norske virksomheten, finner vi at en digital omsetningsavgift på 3 % vil øke Schibsteds effektive totalskattesats i Norge med 6,7 %. For datterselskapet Finn.no AS vil effekten være 5,6 %; noe lavere enn konsernet som helhet fordi Finn.no har betydelig høyere lønnsomhet enn Schibsted for øvrig. Det betyr at innføringen av en omsetningsavgift på 3 %, vil være en tilsvarende belastning for Finn.no som å øke selskapskatten med 5,6 %.

Utledningen av effektiv totalskattesats viser, sammen med eksemplene over, at en digital omsetningsavgift vil kunne øke skattebelastningen til de rammede selskapene betydelig. Dette gjelder spesielt selskaper med lav profittmargin. Vi har imidlertid vist at flertallet av de rammede selskapene har en lavere effektiv skattesats enn norske selskaper som betaler skatt tilsvarende den nominelle skattesatsen på 22 %. Vi har også vist at de rapporterte inntektene i selskapenes norske driftsenheter i stor grad er et resultat av interne transaksjoner, og at de bokførte inntektene i Norge later til å være lavere enn de reelle inntektene. Dermed vil ikke økningen i selskapenes totalskattesats nødvendigvis oppfattes som urettferdig eller virke diskriminerende i et skattemessig konkurranseperspektiv.

4.2 Tilpasninger på tilbuds- og etterspørselssiden

I analysen vår har en sentral forutsetning vært at bedrifter og kunder *ikke* endrer adferden sin. I denne delen skal vi diskutere eventuelle implikasjoner dersom antagelsen viser seg å ikke holde. Her diskuterer vi både elastisiteter og insidens av skatten. Avslutningsvis kommenterer vi hvor realistisk antagelsen om ingen endring i adferd er, og dernest robustheten av estimatene.

Fundamentet for analysen vår er at bedriftene og konsumentene fortsetter med samme adferdsmønster som de har i dag. Vi har benyttet en retrospektiv tilnærming og sagt at skatteprovenyet for et gitt år vil tilsvare den digitale omsetningen selskapene hadde i det året. Bruken av de rapporterte tallene medfører implisitt en forutsetning om at DST ikke ville påvirket selskapenes omsetning. Dette innebærer videre en forutsetning om at prisene for kundene og det omsatte volumet ikke endres som følge av skatten.

I utgangspunktet er DST en *ad valorem* særavgift (Klein et al., 2021). Med dette menes en skatt der beløpet er basert på verdien av transaksjonen, i motsetning til alminnelig selskapsskatt, som legges på netto profitt. Den digitale skatten bæres formelt av produsentsiden, og ilegges på et aggregert nivå på omsetning for digitale tjenester istedenfor på hver enkelt kundetransaksjon. Dette betyr likevel ikke at det er bedriftene som vil bære skatten i praksis. Tidligere litteratur er splittet på den økonomiske insidensen av en særavgift.

Det er i tidligere litteratur funnet at etterspørsel for salg på digitale plattformer som Amazon eller eBay er relativt elastisk. Ekstra omsetningsskatter på nettforhandlere kan føre til en relativt elastisk endring i etterspørselen (Baugh, Ben-David, og Park, 2018; Einav, Knoepfle, Levin og Sundaresan (2014)). Forskning har tidligere vist at lignende særavgifter på produkter med uelastiske etterspørselsfunksjoner, som bensin eller alkohol, i sin helhet kan bæres av kjøper (Marion og Muehlegger, 2011; Hindriks og Serse, 2019). På den andre siden hevder Cohen et al. (2016) og Bibler, Teltser, og Tremblay (2020) at etterspørselen er relativt uelastisk på delingsøkonomiplattformer. Klein et al. (2021) finner derimot at etterspørselen for digitale tjenester er relativt elastisk. Som litteraturen viser, er det usikkerhet på elastisiteten i etterspørselen av digitale tjenester. Uten å dra konklusjoner later det til at litteraturen finner mest støtte i en relativt elastisk etterspørsel.

Dernest, med utgangspunkt i elastisiteten kan vi si noe om insidensen. Basert på analysen til Klein et al. (2021) finner de videre at eierne av digitale selskap, altså aksjeeierne, vil bære noe

av skatteinsidensen. Dette innebærer at investorene ikke forventer å kunne pålegge skattebyrden helt og holdent til forbrukerne i form av høyere priser eller til arbeidere i form av lavere lønninger, og etterspørselen for digitale tjenester er ikke perfekt uelastisk. Ifølge Cui og Hashimzade (2019) vil insidensen bæres av både plattformen og tilbydere av markedsføring når marginalkostnaden for levering av tjenester til markedsføring/produsenter ikke er null. Derimot er effekten på forbruker mer uklar, som også er i tråd med uenigheten i tidligere litteratur. Dernest utleder de at provisjonen for markedsføring øker for tilbydere av disse tjenestene når også skatten øker. Dette betyr at en DST ilagt Google kan føre til at selskapet tar høyere pris på annonsering gjennom sine plattformer. For markedsplasser som Amazon kan en omsetningsavgift resultere i høyere kommisjoner for selgere på nett. Cui og Hashimzade konkluderer med at det virker sannsynlig at skatteøkningen vil bli delvis veltet over på kjøpere av digital markedsføring, digitale selgere eller forbrukere (2019).

Fox, Hargaden, og Luna (2021) tar den empiriske analysen av skatteinsidens et steg videre og finner at den både kan påvirke individuell adferd og skatteprovenyet til jurisdiksjoner. I tillegg finner studien bevis for at på kort sikt blir skatten full ut båret av konsumenter (Fox et al., 2021). Videre vurderer de insidensen til å være avhengig av inntektsnivå på konsument og mener skatten er progressiv i så måte at de med høyere inntekt også vil betale mer av skatten. Konsumenter som ønsker produkter og tjenester der prisen øker som følge av økt skatt, vil heller søke tjenester som ikke opplever samme prisøkning. (Fox et al., 2021)

Det offentlige forskningsinstituttet CRS hevder i en rapport fra 2019 at DST vil ha samme effekt som en særavgift på mellomledd. Ved perfekt konkurranse vil skatteinsidensen til syvende og sist bli båret av konsumenten (Congressional Research Service (CRS), 2019). Hvis digitale selskap er i fullkommen konkurranse, vil de ha null økonomisk profitt. Med null økonomisk profitt menes at de kunne ikke fått en høyere avkastning gjennom alternative investeringer. Når de da får påført DST har de to valg: 1) forlate industrien for å finne høyere avkastning i bransjer som ikke påvirkes av DST eller 2) videreformidle skatten i form av høyere priser til mellomledd. Disse mellomleddene trenger ikke å være lokalisert i det landet som har DST, men så lenge de leverer tjenester til brukere i det landet DST er vil de også oppleve økte priser (CRS, 2019). Resultatet blir økte priser, lavere tilbud og redusert investeringsnivå i de rammede tjenestene. Rapporten mener på bakgrunn av dette at DST er en mer regressiv skatt enn vanlig selskapskatt, siden den treffer bredt for tjenester og konsumentgoder (CRS, 2019).

Det kan knyttes usikkerhet til om selskaper som leverer digitale tjenester er i perfekt konkurranse. Derfor har CSR i samme rapport analysert hva som skjer dersom selskapene tenkes å være mer i et monopolmarked som følge av deres størrelse og innflytelse. Om de ikke har direkte monopol er det en rimelig antagelse å hevde de har markedsrett. Selskapene kan sette prisene over sine marginalkostnader og vil oppnå såkalt superprofitt, det vil si avkastning over avkastningskravet. Dette er en rimelig antagelse da multinasjonale selskaper har lave marginalkostnader på sine digitale tjenester og solid lønnsomhet. Dernest hevder rapporten at multinasjonale selskaper vil merke den økte skattebyrden i form av redusert økonomisk profitt. Hvor mye av skattebyrden som blir påført mellomledd og konsumenter vil igjen avhenge av deres respektive elastisiteter. På bakgrunn av markedsformen later fellesnevneren til å være at DST skaper asymmetri i digitale markeder ved å redusere avkastningen på investeringer, eller ved å øke kostnadene for brukerne.

Skulle kvantum tilbudt synke og superprofitten likedan kan det tenkes at det blir investert mindre i digitale tjenester. Dette forutsatt at kapitaleiere får større avkastning i andre bransjer. Slik som det er i dag, virker dette å være langt fram i tid da digitale multinasjonale selskaper har store overskudd og det er fremdeles en attraktiv investering på tross av DST. Innføring av ny skatt vil isolert sett føre til et mindre attraktivt investeringsområde. Et mulig scenario kan være selskaper som vil redusere posisjonen sin i land som har innført DST fordi kostnadene øker. Alternativt kan man endre markedsføringskanal til mer tradisjonelle medier som ikke regnes som digital markedsføring for å unngå skatteøkningen. Hvis det eksempelvis blir dyrere å markedsføre seg på nett, kan en løsning være å bruke mer tradisjonelle kanaler som TV og radio, der DST ikke har virkningsområde. Igjen vil dette avhenge av størrelsen på skatteøkningen og profitten man oppnår gjennom ulike kanaler.

I et lengre perspektiv kan det likevel tenkes at kjøper vil begynne å vurdere andre, billigere alternativer og multinasjonale selskaper vil oppleve en kundeflukt. Framveksten av den digitale økonomien er dog en pådriver for at det fortsatt vil være stor etterspørsel for digitale tjenester som blir rammet av DST. Inntektsgrensene kan føre til at små, nasjonale selskaper utkonkurrerer multinasjonale selskaper på pris og dermed kaprer en større andel av kundebasen. Dernest kan vi få et mer dynamisk marked der pris spiller en større rolle. Det som kan tale mot dette argumentet, er at de største selskapene sitter på enorme mengder data og en sterk markedsposisjon. De oppnår dermed stordriftsfordeler, markedsrett og tilbyr flere tjenester på samme plattform slik at de gjerne favoriseres av brukerne. Likevel er det ikke utenkelig at

de største vil bli nødt til å senke prisene og bære sin del av den digitale skatten på lengre sikt, for å hindre en kundeflukt til bedrifter som ikke rammes av DST.

Til oppsummering virker det, basert på tidligere litteratur, til at DST vil ha effekt på priser og volum. Skatteinsidensen er usikker, men det later til at forbrukere vil oppleve økte priser. Derimot vil ikke konsumentene bære insidensen alene. Som vist, blant annet i studien til Klein et al. (2021), har innføringen av DST allerede påvirket digitale selskaper i form av negativ utvikling i børsverdier. Det kan derfor hevdes at vår antagelse om at skatten ikke vil ha markedseffekter virker urimelig. Årsaken er at selskapenes omsetning trolig ville blitt negativt påvirket av en slik skatt. Isolert sett trekker dette effektivitetstapet i retning av at provenyet vil bli lavere enn om den digitale omsetningen forble uendret etter innføringen av skatten.

Samtidig tyder litteraturen på at en endring i omsetningen som følger av DST ikke vil være drastisk, slik at et estimat basert på *ceteris paribus*-tall gir et robust anslag. Med grobunn i at prisendringen er relativt liten, avviker trolig ikke rapportert inntekt mye fra en omsetning som også tar hensyn til en DST. Selv om konsumenten skulle få hele prisøkningen på 3 %, ville trolig kvantum forbli relativt uendret. Dette indikerer at selv om effektivitetstapet påvirker anslaget vårt i negativ retning, vil ikke effekten være stor. Dette gir oss grunn til å anse estimatene som en god tilnærming til tross for at de ikke tar høyde for markedseffektene DST medfører.

4.3 Diskusjon

4.3.1 Argumenter for DST

Formålet med DST er å skattlegge selskaper som oppnår profitt i land hvor de ikke er fysisk lokalisert. Den underliggende ideen er å beskatte selskap med forretningsmodeller hvor det er brukerne som bidrar til verdiskapingen (Becker og Englisch, 2018). Dette er de offisielle uttalelsene fra EU angående DST, men det har også kommet uttalelser fra ministre og media der de sier målet er å få en mer rettferdig beskatning av de største multinasjonale selskapene. I Frankrike er den til og med blitt kalt for GAFAskatten av finansministeren fordi hensikten er å ramme store selskap som Google, Amazon, Facebook og Apple (Legifiscal, 2020). Også

i Storbritannia har de lagt fokus på at multinasjonale selskap betaler for lite i skatt og at dette er noe av motivasjonen for DST.

Det ville ikke vært noe problem angående selskaper som ikke har en permanent driftsenhet i et fremmedland så lenge de ble riktig beskattet av den totale omsetningen i hjemlandet. Med tanke på at flesteparten av rammede selskap fra DST er amerikanske ville dette gi store inntekter til USA. Derimot beskatter ikke USA sine egne selskap effektivt (eller ingenting) på utenlandske inntekter, i alle fall ikke frem til de nylige skattereformene. Selskapene unngår beskatning på slike inntekter med komplekse selskapsstrukturer og skatteparadis. Dette betyr at EU-baserte selskap har ulemper i konkurransen mot selskap som har lav eller null skatt for samme type virksomhet i EU. Disse skjevfordelte konkurransevilkårene vil DST endre på ved å 1) gjenopprette sammenhengen mellom verdiskaping og beskatning og 2) jevne ut konkurransen. Det siste målet kan forklare hvorfor DST ofte omtales som en «utjevningsskatt» (Becker og Englisch, 2018).

I 2019 betalte Amazon 14,4 millioner pund i skatt til Storbritannia, mens de hadde en rapportert inntekt der på hele 13,7 milliarder. Med andre ord betalte de omtrent 1 promille av omsetningen i skatt (Sweney, 2020). Også Google UK betalte lite skatt til Storbritannia der de betalte 44 millioner pund av en inntekt på 1,6 milliarder pund (Sweney, 2020). Dette tilsvarer en effektiv skattesats på 2,75 %, og er fortsatt langt under selskapets totale effektiv skattesats på 16,2 % (Alphabet Inc, 2021, s.41). Dette er den samme trenden som vi viste for selskapenes norske driftsenheter i forrige kapittel. En digital skatt vil kunne sørge for en mer rettferdig beskatning siden selskapene i mindre grad kan manipulere topplinjen og unngå lav skatteforpliktelse, som vist over. Hadde alle inntektene til Amazon og Google vært digitale ville det med DST fått en skatteforpliktelse til Storbritannia på henholdsvis 274 millioner pund og 32 millioner pund. DST har også den fordel av at det er enkelt å beregne, i tillegg til at den kan bidra som kompensasjon for at selskapet enten betaler for lav skatt som Amazon, eller ikke betaler skatt i det hele tatt (hvis det ikke har fysisk driftsenhet i landet). På den måten vil det sørge for mer rettferdig konkurranse mellom selskapene.

Nettopp konkurranse på like politiske vilkår er ønskelig i en global økonomi. De største selskapene kan bedrive skatteplanlegging med sin globale tilstedeværelse og denne aggressive skatteplanleggingen fører til ulike spilleregler i markedsøkonomien. I et notat fra Civita hevder de mer likeverdige konkurransevilkår fører til bedre konkurransepress som igjen fører til økt produktivitetsnivå i økonomien og samfunnet tjener på konkurransen i markedet (Juel og

Nordbakken, 2018). En digital omsetningsskatt vil kunne føre til likere spilleregler da den retter seg mot disse store multinasjonale selskapene og i tillegg beskatter topplinjen som i mindre grad kan manipuleres.

4.3.2 Kritikk av DST

Kritikken har vært hard mot DST og spesielt fra USA. Dette har en naturlig sammenheng med at også den største andelen av rammede selskap er amerikanske. Kritikken legger vekt på at skatten er urettferdig og US Trade Representative tiltaler den til og med som diskriminerende mot amerikanske selskaper. De hevder i tillegg skatten er direkte rettet mot amerikanske selskaper og at skatten er inkonsistent med skatteprinsipper (USTR, 2021).

Akademikere og andre eksperter har kritisert loven for å være populistisk og korttenkt (Fuest et al., 2018; Næss-Schmidt et al., 2018; Spengel, 2018). Med tanke på utarbeidelsen av loven har tidligere litteratur innenfor fagområdet påpekt at en brutto omsetningsskatt avviker fra det fundamentale konseptet av eksisterende rammeverk for bedriftsskatt. Siden det i dag er mest utbredt med beskatning av netto profitt fører denne ekstraskatten til et mer komplekst og diskriminerende skattesystem. Dette vil i tillegg skjevfordele konkurranse og svekke EU-landenes konkurransedyktighet i det internasjonale skatteklimate (CFE Fiscal Committee, 2018; Petruzzi og Koukouloti, 2018; Sheppard, 2018; van Horzen og van Esdonk, 2018).

Becker og Englisch (2018) mener skatten ikke oppfyller målene om konkurranseutjevning eller gjenoppretting av balansen mellom verdiskaping og beskatning. Skatten fører ifølge forfatterne til økt kompleksitet og juridisk usikkerhet. Dernest utfordrer skatten Europas viktigste handelspartnere og bidrar til mer spenning som kan lede til handelskriger. Artikkelforfatterne hevder DST redefinerer begrepet «verdiskaping» fra tradisjonelle skatteregler slik at skatteutforming er bedre tilpasset de politiske intensjonene til EU-kommisjonen. Problemet med en slik definisjon er at den ikke bare er begrenset til digitale plattformer, men treffer hele den digitale økonomien og derfor virker det som skatten er formet til et politisk akseptabelt utfall. Artikkelforfatterne mener videre skatten er lite treffsikker fordi amerikanske selskap fortsatt er i stand til å utnytte skatteparadis eller lavskatteregimer. De konkluderer med at skatten er suboptimal, diskriminerende under internasjonale skatteregler og en fiendtlig handling mot USA (Becker og Englisch, 2018).

En annen kritikk som også utfordrer motivasjonen til DST antyder at den skal skjerme europeiske selskaper. En studie fra Ecipe viser at de fem hovedlandene, Italia, Frankrike, Spania, Storbritannia og Østerrike, som alle har innført en lignende sliter med egne, nasjonale selskap når det kommer til innovasjon, vekst og markedsandeler (van der Marel Peer Schulze, 2021). Forfatteren hevder videre at de siste 15 årene har disse fem landene, DST5, scoret lavere på konkurransedyktighet innenfor digitale tjenester samt hatt dårligere vekst. Disse fem landene scorer lavere sammenlignet mot resten av EU og verden, og har i tillegg en negativ trend. Kritikere hevder derfor skatten er til for å hemme utenlandske konkurrenter og dermed gjøre innenlandske bedrifter mer konkurransedyktige.

USTR hevder inntektsgrensene er diskriminerende fordi det sørger for at størstedelen av rammede selskap er amerikanske siden de også er størst (USTR, 2021). Som motargument kan man hevde at skatten ikke er rettet mot selskapene fordi de er amerikanske, men fordi de er størst og dermed i størst grad har en posisjon til å drive med skatteplanlegging. EU på sin side fremhever at inntektsgrensene er til for å sikre oppstartsbedrifter og vekstbedrifter forblir skjermet (Europakommisjonen, 2021). Inntektsgrensene har ikke direkte forankring i økonomisk teori og er heller en praktisk tilnærming for å målrette den digitale skatten mot multinasjonale selskaper. Dette underbygges av variasjonen i de nasjonale inntektsgrensene for landene som har innført DST. Konsekvensen av en slik klassifisering er at konkurrenter med tilsynelatende lik forretningsmodell kan få ulike skatteregimer å forholde seg til. Forkjempere for DST vil hevde denne grensen er til for nettopp å sikre mer homogene konkurransevilkår mellom store og mindre selskap. Denne argumentasjonen viser at det også kan finnes tilfeller der inntektsgrensene fører til det motsatte.

4.4 OECDs to-pilar-løsning

Kritikken av DST som er diskutert over, har bidratt til et sterkere ønske om et internasjonalt felles lovverk. *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* er et OECD-organ opprettet for å jobbe strukturert mot uthuling av skattegrunnlag og inntektsskifting (Base Erosion and Profit Shifting). I 2015 lanserte BEPS-prosjektet 15 fokusområder organisasjonen skal jobbe med for å bekjempe skatteunndragelse. Det første tiltaksområdet er «Tax Challenges Arising from Digitalisation», og skatteutfordringer tilknyttet den digitale økonomien omtales som øverste prioritet for prosjektet (OECD, u.d.). Prosessen mot en multilateral reform av internasjonal

beskatning nådde en milepæl 8. oktober i år da 136 av de 140 medlemslandene underskrev en uttalelse om OECDs to-pilar-løsning (OECD, 2021, s. 6). De to pilarene skal i sum medføre at det hentes inn mer skatteinntekter fra multinasjonale selskaper, og at beskatningsretten over profitt i større grad tilfaller det landet hvor verdiskapingen finner sted.

Formålet med avtalens pilar 1 er å omfordele beskatningsretten av overskudd på en slik måte at en større andel av profitten til multinasjonale selskaper beskattes der verdiskapingen har funnet sted, uavhengig av om selskapet har fysisk tilstedeværelse i landet (OECD, 2021, s. 14). Pilar 1 sier at for selskaper med en global omsetning over 20 milliarder euro, skal 25 % av det ekstraordinære resultatet (superprofitten) omallokeres til markedslandene for skatteformål. Superprofitt er i OECDs rammeverk definert som lønnsomhet over 10 %, der lønnsomhet er gitt ved selskapets profittmargin (resultat før skatt / sum inntekter). Denne bestemmelsen innebærer at det kun er selskaper med profittmargin over 10 % som vil bli rammet av profittreallokeringen i pilar 1.

Beløpet som omallokeres til markedslandene, det vil si landene der inntektene har sitt opphav, omtales som beløp A (Amount A). Dette beløpet fordeles mellom markedslandene etter en fordelingsnøkkel basert på omsetningen i det enkelte land. Den samlede størrelsen på beløp A avhenger imidlertid ikke av hvor stor andel av omsetningen som i realiteten er opptjent i markedslandene, hvilket medfører at omallokeringsregelen ikke nødvendigvis gir en korrekt fordeling av beskatningsgrunnlaget.¹² OECD har anslått at pilar 1 initialt vil ramme rundt 100 av de «største og mest lønnsomme multinasjonale selskapene» men dette antallet vil øke dersom inntektsgrensen reduseres til 10 milliarder i 2030, som stipulert i avtalen (OECD, 2021, s. 6; s. 18).

Formålet med bestemmelsene i pilar 2 er å begrense multinasjonale selskapers mulighet til å skifte profitt til land med lav eller ingen beskatning. Pilar 2 tar sikte på å innføre en global minsteskatte på 15 % på overskuddet til multinasjonale selskaper. Denne skattesatsen er betydelig lavere enn OECD-gjennomsnittet på 23,51 % (Asen, 2020), men den er samtidig høyere enn den nominelle satsen til lavskatteland som Irland og Ungarn. Satsen danner dessuten et gulv i det såkalte «kappløpet mot bunnen», som beskriver lands forsøk på å tiltrekke seg bedrifter gjennom å stadig redusere selskapsbeskatningen for å bedre

¹² En utdyping av beregningen av beløp A og et illustrerende eksempel er vist i appendiks.

virksomhetenes rammevilkår. Inntektsgrensen for å bli omfattet av pilar 2 har blitt satt til 750 millioner euro, som er det samme nivået som benyttes av en rekke av de landene som i dag har innført et regime for beskatning av den digitale økonomien. Denne inntektsgrensen innebærer at det er betydelig flere bedrifter som blir omfattet av pilar 2 enn av pilar 1.

Innføringen av den globale inntektsskatten betyr *ikke* at ethvert land som har underskrevet avtalen må innføre en nasjonal skattesats som er 15 % eller høyere. Land som ønsker en lavere skattesats for nasjonale selskaper står fortsatt fritt til å fastsette en lavere nominell skattesats. Minsteskatten skal gjelde for den globale inntekten, og en effektiv skattesats på 15 % på det globale overskuddet oppnås gjennom to komplementerende mekanismer som sørger for at selskapenes globale skattesats minst tilsvarer minsteskatten. Disse mekanismene er forklart i appendiks.

OECD anslår at pilar 1 vil føre til at 125 milliarder dollar blir omallokert til markedsland, slik at en rekke land vil se en økning i skattegrunnlaget. Omallokeringen vil medføre en moderat økning i globale skatteinntekter som resultat av at en større del av selskapenes overskudd forflyttes til land med strengere selskapsskatteeregimer. De anslår videre at minsteskatten i pilar 2 vil generere 150 milliarder dollar i nye skatteinntekter globalt (OECD, 2021, s. 16). OECD oppgir også at både lav-, middels- og høyinntektsland i gjennomsnitt vil tjene på skattegrepene, og at den økte skatteinntekten målt som andel av totale selskapsskatteinntekter vil være relativt lik for disse tre gruppene (OECD, 2020a).

OECD påpeker også at to-pilar-modellen vil ha en rekke positive sider for utviklingsland. Organisasjonen oppgir i sine nyeste beregninger at pilar 1 vil ha en større omfordelende effekt til utviklingsland enn til utviklede land, det vil si at utviklingslandene i gjennomsnitt vil se en større prosentvis økning i totale bedriftsskatteinntekter (OECD, 2021, s. 19). Pilar 1 inneholder dessuten en forpliktelse til å forenkle den administrative prosessen for land med lavere kapasitet i skattevesenet, blant annet ved å forenkle retningslinjene for internprising. En tydeliggjøring og standardisering av prinsippene for behandling av konserninterne transaksjoner vil naturligvis også lette administrasjonsbyrden i utviklede land.

OECD-avtalen som ble underskrevet i oktober inneholdt også en bestemmelse som krever at «... alle parter fjerner skatt på digitale tjenester og andre lignende tiltak ... og forplikter seg til ikke å innføre slike tiltak i framtiden» (OECD, 2021, s. 7). Forbudet gjelder fra utgangen av 2023 eller fra to-pilar-systemet implementeres. Den samme bestemmelsen i uttalelsen

indikerer at eksisterende DST-regimer også vil bli fjernet så fort avtalen trer i kraft. Dette betyr at DST-regimene vi har beskrevet i denne oppgaven ligger an til å bli faset ut i løpet av de neste to årene. Det er imidlertid ingen garanti for at samtlige land vil være fornøyde med avtalens utfall, og det vil alltid bestå en mulighet for at et land velger å bryte ut av avtalen til fordel for nasjonale bestemmelser de mener er bedre for landet. Kenya og Nigeria har allerede gjort dette da de valgte å trekke seg fra avtalen fordi de heller ønsket å beholde den digitale skatten de har implementert per i dag, til tross for at OECDs anslag tydet på at begge landene ville tjene mer under to-pilar-modellen (Agyemang, Giles & Williams, 2021).

4.5 DST eller to-pilar-systemet?

4.5.1 Sammenfall mellom beskatning og verdiskaping

DST-regimene vi har beskrevet og OECDs pilar 1 har i stor grad samme intensjon: beskatningen skal finne sted der verdier skapes. Skatten på digitale tjenester har som tidligere nevnt blitt kritisert for å være en bruttoavgift som ikke tar hensyn til selskapenes lønnsomhet, hvilket kan medføre at marginalt profitable selskaper etter DST går med underskudd, eller at selskaper som taper penger et enkelt år må finansiere skatten med egenkapital.

På en annen side kan det argumenteres for at omsetningen er vanskelig for et selskap å manipulere nettopp fordi den er et bruttotall. Resultatet i et regnskap er som hovedregel forbundet med større grad av usikkerhet fordi selskapene har fleksibilitet i føring av kostnader. Eksempler på dette er nedskrivinger av eiendeler og aktivering av lønns-, markedsførings- eller utviklingskostnader. Denne fleksibiliteten åpner for at selskapene som rammes av OECDs to-pilar-modell kan foreta tilpasninger på kostnadssiden som reduserer skatteregningen. Tilpasninger på inntektssiden er mer utfordrende, spesielt i de DST-regimene som benytter en brukerbasert fordelingsnøkkel for å fastsette skattegrunnlaget. For å redusere skatteregningen under DST-lovverket må de digitale selskapene enten påvirke andelen brukere i DST-landet eller andelen inntekter som stammer fra de omfattede tjenestene. På grunn av tjenestenes digitale karakter, vil det være utfordrende å omdefinere disse inntektene eller manipulere brukerandelene.

I forlengelsen av dette argumentet kan det anføres at beløp A, det beløpet som omallokeres til markedsland i pilar 1, ikke avhenger av den totale størrelsen på omsetningen i markedslandene. I forrige delkapittel påpekte vi at at beløp A er det samme beløpet (25 % av

superprofitt) uavhengig av andelen av et selskaps inntekt har opphav i markedslandene. Dette betyr at det under to-pilar-modellen fortsatt vil kunne være svakt samsvar mellom verdiskaping og beskatning. Fordelingsnøkkelen som benyttes i DST-regimene etablerer på sin side en direkte sammenheng mellom brukeraktivitet og beskatningsrett. Det innebærer at dersom brukeraktivitet er en korrekt driver for et selskaps inntekt i landet, gir DST-regelverket også en god tilnærming til hva som er rettferdig fordeling av skattegrunnlaget etter prinsippet om at beskatning skal foregå der verdiskapingen finner sted.

4.5.2 Skattesikkerhet og vridningseffekter

I undersøkelser gjennomført av Europakommisjonen, uttaler multinasjonale selskaper at de foretrekker ett enhetlig internasjonalt skattesystem foran en rekke fragmenterte skatteregimer. 63 % av de spurte bedriftene svarer at «usikkerhet relatert til skatteforpliktelser når selskapet opererer i forskjellige land» er en av de største utfordringene for den digitale økonomien (Europakommisjonen, 2018B, s. 87). På den ene siden handler dette om at bedriftene gis forutsigbarhet; usikkerheten er større i et skatteklime hvor det enkelte land endrer sine skatteregler stadig vekk, enn i et skatteklime hvor reglene for alle disse landene endres samtidig og kun ved jevne mellomrom. Dernest reduseres selskapenes etterlevelsbyrde (compliance) dersom landene det opererer i har samkjørte og standardiserte retningslinjer for innrapportering, sammenlignet med en situasjon hvor hvert land har lover som stiller forskjellige krav til rapporteringens innhold og omfang.

To-pilar-løsningen er dessuten et tiltak som favner betydelig bredere enn DST-regimene. Mens DST kun gjelder et fåtall av tjenester, treffes alle typer virksomheter (med unntak av finans og utvinning av naturressurser) av OECDs modell. To-pilar-løsningen adresserer dermed utfordringene ved overskuddsskifting med et betydelig bredere omfang enn skatten på digitale tjenester. Dette innebærer at flere virksomheter vil bli rammet, og at både det globale og (for de fleste land) nasjonale skatteprovenyet vil øke fra dagens DST-nivå. OECDs modell kan anses som både mer rettferdig og mer nøytral fordi den ikke retter seg mot en spesifikk næring eller tjeneste, hvilket gjør at den vrir investeringer i mindre grad enn en DST med et snevrere virkeområde. OECD påpeker at den negative investeringseffekten av økte etter-skatt-kostnader som følge av to-pilar-systemet kan bli helt eller delvis utlignet av økt global

skattesikkerhet, som forventes å øke effektiviteten i det globale kapitalmarkedet (OECD, 2020, s. 11).

OECD hevder videre at innføringen av to-pilar-systemet vil redusere lands behov for å innføre «andre, potensielt mer vridende skattetiltak», og at mangelen på en multinasjonal løsning sannsynligvis vil føre til «spredning av ukoordinerte skattetiltak (som skatt på digitale tjenester) og en økning i skadelige skatte- og handelskonflikter» (OECD, 2020, s. 11). Spesielt USA har kritisert skatten og kommet med både trusler og sanksjoner. Da Frankrike innførte DST i 2019 svarte USA med 100 % toll på vin og champagne (Pinsent Masons, 2021). I første omgang suspenderte Frankrike skatten, før de deretter reintroduserte den. USA senket til slutt tollen til det opprinnelige nivået 6. januar 2021 (Fallor, 2021). USA innførte også økt toll på varer fra Østerrike, Italia, Spania, Tyrkia og Storbritannia, men suspenderte tollene umiddelbart for å legge mer press på at OECD-avtalen ble fullført (Williams og Dombey, 2021). USA har dessuten gjennomført individuelle etterforskninger av DST-regimene, og konkluderer stort sett med at regimene er «diskriminerende, strider mot rådende skatteprinsipper og er spesielt tyngende for amerikanske selskaper» (USTR, 2019, s. 1-3; USTR, 2021B, s. ii). Kombinasjonen av trusler og sanksjoner, i tillegg til OECD-arbeidet, har trolig vært viktige grunner til at ikke flere land har innført en skatt på digitale tjenester.

4.5.3 Skatteproveny

EU Tax Observatory har utarbeidet estimater for skatteinntekten den globale minsteskatten vil medføre for det enkelte land. Estimatenes kan hentes ut gjennom en simulator som er gjort tilgjengelig på organets hjemmesider¹³. I tabell 14 har vi sammenstilt det estimerte provenyet fra to-pilar-systemet med inntektene fra en digital omsetningsavgift. For Østerrike og Frankrike har vi benyttet rapporterte DST-inntekter, mens vi for de øvrige landene viser estimatene fra landenes finansdepartementer. For Norge har vi brukt vårt eget estimat.

¹³ Simulatoren har fått navnet «Tax Deficit Simulator» og finnes her: <https://tax-deficit-simulator.herokuapp.com/>

Estimert proveny fra DST og global minsteskatte (millioner euro)		
Land	DST	Minsteskatte 15 %
Østerrike	56	3 086
Frankrike	350	3 901
Norge	22	319
Italia	708	3 071
Spania	546 - 968	5 233
Storbritannia	440	10 971
Polen	4,3	3 697
Portugal	-	61

Tabell 14 - Estimert proveny fra en digital omsetningsavgift og en global minsteskatte på 15 %

Det er estimert at Norge vil kunne hente inn 319 millioner euro, eller om lag 3,2 milliarder kroner, ved en global minsteskatte på 15 %. Dette beløpet er betydelig høyere enn provenyet vi har estimert at Norge vil kunne hente inn gjennom en skatte på digitale tjenester. Bildet er det samme for samtlige av de andre landene. Østerrikes skatteproveny vil ifølge estimatene bli hele 55 ganger så høyt under to-pilar-modellen som under dagens DST-regelverk, og Storbritannias proveny vil bli om lag 25 ganger så høyt. Det tilsvarende tallet for Norge og Frankrike er en økning på henholdsvis 11 og 15 ganger.

OECDs to-pilar-system og den digitale omsetningsavgiften er ikke direkte sammenlignbare hva angår skatteproveny ettersom de to skattesystemene har grunnleggende forskjellig utforming. OECD-avtalens bestemmelse om at de nasjonale, digitale skatteregimene må utfases når avtalen trer i kraft gjør det likevel relevant å vurdere skattesystemene opp mot hverandre. Dersom målet med den digitale skatten er å øke statens skatteinntekter, later det til at to-pilar-løsningen er å foretrekke.

Dersom målet er å sikre rettferdig beskatning, kan det argumenteres for at en digital omsetningsavgift skaper bedre sammenfall mellom beskatning og verdiskaping. DST har imidlertid et smalt virkeområde. To-pilar-løsningen omfatter en betydelig større andel av selskapene som i dag driver med inntektsskifting over landegrensene. Løsningen omfatter (med få unntak) alle bransjer, hensyntar lønnsomhet, letter bedriftenes etterlevelsbyrde og skaper dessuten stabilitet i det globale skatteklimate. Sett i sammenheng med at denne løsningen også øker Norges skatteproveny betydelig, vil den internasjonale to-pilar-modellen være å foretrekke framfor en nasjonal digital skatte i Norge.

5. Konklusjon

Denne utredningen har belyst mulighetene og utfordringene som er tilknyttet en digital omsetningsavgift, deriblant avgiftens utforming, provenypotensial og treffsikkerhet. Vi har også vurdert hvilken skatteeffekt en slik omsetningsavgift vil ha for de rammede bedriftene, hvilke markedstilpasninger den kan medføre og hvilke fordeler og ulemper den har sammenlignet med to-pilar-systemet. Utredningens hovedfokus har vært å identifisere rammede selskaper og estimere Norges skatteinntekter fra en digital skatt. Vårt hovedfunn er at en DST utformet etter et utkast fra Europakommisjonen vil ramme 27 selskaper og gi et skatteproveny på om lag 219 millioner kroner ved en skattesats på 3 %. Dette tilsvarer om lag 0,23 % av inntektene som hentes inn fra den alminnelige selskapsskatten.

I første del av utredningen forklarer vi hvorfor tradisjonelle skatteregler ikke er tilstrekkelige i møte med digitale forretningsmodeller. Vi gir en innføring i digital skatt og en gjennomgang av dagens DST-regimer i Europa. Disse har klare likhetstrekk: skattens virkeområde er i hovedsak digital markedsføring, digitale formidlingstjenester og salg av brukerdata. Skatteregimene benytter en nasjonal og en global omsetningsgrense for å målrette skatten mot store, multinasjonale foretak. De landene som har estimert det høyeste skatteprovenyet, både per capita og som andel av inntekt fra den alminnelige selskapsskatten, er Italia og Spania. DST-regelverket i disse landene er de som ligger nærmest Europakommisjonens opprinnelige forslag om digital skatt. Dette kan indikere at et DST-regelverk basert på Europakommisjonens utkast vil gi Norge et høyere proveny enn et regelverk som er basert på lovgivningen i Storbritannia, Frankrike, Østerrike eller Polen.

Med bakgrunn i beskrivelsene gitt i oppgavens første del, har vi skissert hvordan en digital omsetningsavgift kan utformes i Norge. Vi estimerer at en skattesats på 1 %, 3 % og 5 % minst vil gi skatteinntekter på henholdsvis 73, 219 og 364 millioner kroner. Økes inntektsgrensen fra 20 til 80 millioner, faller skatteprovenyet med om lag 7 %, mens antall rammede selskaper nesten halveres (fra 27 til 14). Dette viser at noen få, store selskaper står for en betydelig del av skatteinnbetalingen. Inntektsgrensene som benyttes for skatten vil dermed ha liten betydning for skatteprovenyet, men stor betydning for omfanget målt i antall skattesubjekter.

Videre viser vi at om lag 45 % av de rammede selskapene ikke har norsk driftsenhet, og derfor ikke svarer selskapsskatt til Norge per i dag. Flere av selskapene som har en norsk driftsenhet rapporterer kun inntekter som har opphav i interne transaksjoner med et tilknyttet selskap.

Selskapenes globale skattesituasjon, målt ved selskapenes effektive skattesats, tilsier at det er økonomisk lønnsomt for selskapene å underrapportere sin reelle omsetning i Norge. Dette medfører at skatten disse betaler til Norge er lavere enn den reelle verdiskapingen i landet skulle tilsi. Fra et konkurranseperspektiv tilsier dette at digitale, multinasjonale selskaper har et skattemessig fortrinn sammenlignet med norske selskaper under dagens skatteregler. Fra et rettferdighetsperspektiv betyr dette at selskapene ikke betaler en rettmessig andel av sin profitt i skatt i Norge i dag. Det later derfor til at den digitale skatten er en relativt treffsikker skatt.

I utredningens kapittel 4 diskuterer vi bedriftsøkonomiske og markedsmessige konsekvenser av digital skatt. Vi viser vi at fradraget for DST som gis i selskapsskatten medfører at selskaper med en registrert driftsenhet i Norge vil betale en lavere effektiv digital skatt enn selskaper som ikke er skattepliktige til Norge i dag. Vi viser også at den totale skattebelastningen som resultat av DST vil øke mest for selskaper med lav profittmargin og selskaper basert i lavskatteland. Dernest argumenterer vi for at effektivitetstapet ved innføringen av en digital skatt vil kunne redusere skatteprovenyet til en viss grad, men at dette effektivitetstapet antakeligvis vil være relativt lite.

Under sammenligningen av DST og to-pilar-systemet trekker vi fram at OECDs to-pilar-løsning adresserer utfordringene i den digitale økonomien på en mer helhetlig måte og bidrar til å skape forutsigbarhet i det globale skatteklimaet. Vi viser at samtlige av de europeiske landene som har innført DST anslagsvis vil tjene mer på to-pilar-løsningen enn gjennom sine nasjonale skatteregimer. For Norge er provenyet fra en minsteskatte på 15 % estimert til å være om lag 15 ganger så høyt som DST-provenyet vi har estimert. I sum innebærer dette at Norge vil være tjent med å forbli en del av avtalen som er inngått av OECD-landene.

OECD-avtalen som ble underskrevet i oktober var en milepæl innen internasjonal skatt, som endret forutsetningene for vår oppgave. I lys av avtalen framstår det usannsynlig at Norge vil innføre en egen DST de neste årene. Det er imidlertid ingen garanti for at to-pilar-løsningen vil være gjeldende skattepolitikk i all framtiden. Det kan oppstå politisk handlingsrom eller vilje om å innføre en digital skatt i framtiden. Vi har vist at en digital skatt vil gi et beskjedent skatteproveny sammenlignet med de totale inntektene fra selskapsskatten, men også at det er en treffsikker skatt som kan utjevne skattekonkurranse og sørge for mer rettferdig beskatning av digitale, multinasjonale selskaper.

6. Litteraturliste

Agrawal, D. R. & Fox, W. F. (2021). Taxing Goods and Services in a Digital Era. *National Tax Journal* 74.1 (2021): 257-301.

<https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/8708.pdf?abstractid=3736490&mirid=1>

Agyemang, E. (21.10.2021). *Financial Times*. US drops tariff threat after digital tax deal with European nations. Hentet fra: <https://www.ft.com/content/d1130107-3e97-4133-9a31-3a540766c459>

Alphabet Inc (2021). Årsrapport. *Form 10-k*. Hentet fra: <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1652044/000165204421000010/goog-20201231.htm>

Andersson, M., Jensen, K. & Orpo, P. (2018). Global cooperation is key to address tax challenges from digitalization. *Government offices of Sweden*
<https://www.government.se/statements/2018/06/global-cooperation-is-key-to-address-tax-challenges-from-digitalization/>

Apple AB. (2021). Financial Statement for Apple AB NUF. Hentet fra Brønnøysundregisterets bestillingsside for årsregnskap.

Arbeiderpartiet (2021). Hurdalsplattformen. For en Regjering utgått fra Arbeiderpartiet og Senterpartiet 2021-2025. Hentet fra:
https://res.cloudinary.com/arbeiderpartiet/image/upload/v1/ievv_filestore/43b0da86f86a4e4b1a8619f13de9da9afe348b29bf24fc8a319ed9b02dd284e

Asen, E. (2020). Corporate tax rates around the world, 2020. *Tax Foundation*. Hentet fra: <https://taxfoundation.org/publications/corporate-tax-rates-around-the-world/>

Asen, E. (2021). Corporate Income Tax Rates in Europe. *Tax Foundation*. Hentet fra: <https://taxfoundation.org/2021-corporate-tax-rates-in-europe/>

Barker, A. (01.09.2020) Google to pass cost of digital services taxes on to advertisers. Hentet fra:
<https://www.ft.com/content/fda648aa-bb52-4ab2-aa18-46b5023cb893>

Bauer, G., Fritz, J., Schanz, D., & Sixt, M. (2019). Corporate income tax challenges arising from digitalised business models. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3348544>

Baugh, B., Ben-David, I., & Park, H. (2018). Can Taxes Shape an Industry? Evidence from the Implementation of the ‘Amazon Tax’. *The Journal of Finance* 73 (4), 1819–55. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/jofi.12687>

BDO. (2020). Hungary – Digital Services Tax. Hentet fra: <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-cit-map/hungary-digital-services-tax>

Becker J. & Englisch J. (2018). EU Digital Services Tax: A populist and Flawed Proposal. Fra Kluwer International Tax Blog. <http://kluwertaxblog.com/2018/03/16/eu-digital-services-tax-populist-flawed-proposal/>

Bibler, A., Teltser, K., & Tremblay, M. (2020). Inferring Tax Compliance from Pass-Through: Evidence from Airbnb Tax Enforcement Agreements. *The Review of Economics and Statistics*, 1–45. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3425646

Bloch, F. & Demange, G. (2021). Profit-splitting rules and the taxation of multinational digital platforms. *International Tax and Public Finance*, 1-35. <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s10797-020-09643-0.pdf>

Boris, J. (04.09.2020) Facebook Won't Hit UK Advertisers With Digital Tax Costs. Hentet fra: <https://www.law360.com/articles/1307667/facebook-won-t-hit-uk-advertisers-with-digital-tax-costs>

Bundesministerium für Finanzen. (2021). Abgabenerfolg des Bundes. Hentet fra: https://service.bmf.gv.at/budget/akthh/2020/202012_HTML_UG16_F.htm og https://service.bmf.gv.at/budget/akthh/2021/202102_HTML_UG16_F.htm

BDO Global. (11.12.2020). Turkey - Digital Services Tax. Hentet fra: [Turkey - Digital Services Tax - BDO](#)

BDO Global. (27.05.2021) France - Digital Services Tax. Hentet fra: [France - Digital Services Tax - BDO](#)

Cohen, P., Hahn, R., Hall, J., Levitt, S. & Metcalfe, R. (2016). Using Big Data to Estimate Consumer Surplus: The Case of Uber.” *NBER Working Paper*.

<https://www.nber.org/papers/w22627>

Congressional Research Service. (25.02.2019). Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis. Hentet fra:

<https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R45532/2>

Cui, W., & Hashimzade, N. (2019). The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent. *CESifo Working Paper Series 7737*, CESifo.

<https://ideas.repec.org/p/ces/ceswps/7737.html>

Devereux & Maffini, G. (2006). The Impact of Taxation on the Location of Capital, Firms and Profit: A Survey of Empirical Evidence. Hentet fra:

https://www.researchgate.net/publication/4799414_The_Impact_of_Taxation_on_the_Location_of_Capital_Firms_and_Profit_A_Survey_of_Empirical_Evidence

Devereux, M. P., og Vella, J. (2018). *Debate: implications of digitalization for international corporate tax reform*. Intertax 46.6/7. <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/wp17-07pdf>

DFØ (Direktoratet for forvaltning og økonomistyring). (2020). Selskapsskatter mv. fra upersonlige skatteyttere utenom petroleum. *Statsregnskapet*. Hentet fra:

<https://statsregnskapet.dfo.no/inntekter-og-utgifter/formal/25-skatter-og-avgifter/2590-skatter-og-avgifter/005501-skatter-paa-formue-og-inntekt/00550174-selskapsskatter-mv-fra-upersonlige-skattytere-utenom-petroleum>

Digitalsteuergesetz. (2020). *Bundesrecht konsolidiert: Gesamte Rechtsvorschrift für Digitalsteuergesetz 2020, Fassung vom 16.12.2021*. Hentet fra:

<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20010780>

Dinis, D., Ramos, D. og Marques, T. (2021). Assessing the wider impact of Portugal’s ‘Netflix tax’. *International Tax Review*. Hentet fra:

<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1q300n3h3d7bz/assessing-the-wider-impact-of-portugals-39netflix-tax>

Dziadul, C. (2020). Polish VOD tax: the first figures. *Broadband TV news*. Hentet fra: <https://www.broadbandtvnews.com/2020/11/16/polish-vod-tax-the-first-figures/>

Dziadul, C. (2021). 'Netflix tax' boosts Polish film industry. *Broadband TV news*. Hentet fra: <https://www.broadbandtvnews.com/2021/02/11/netflix-tax-boosts-polish-film-industry/>

Einav, L., Knoepfle, D., Levi, J. & Sundaresan, N. (2014). Sales Taxes and Internet Commerce. *The American Economic Review* 104 (1), 1–26.
<https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/aer.104.1.1>

Enache, C. (2021). Spain Determined to Cash in on Digital Services Tax. *Tax Foundation*. Hentet fra: <https://taxfoundation.org/spain-digital-services-tax/>

Europakommisjonen (2018A). Fair taxation of the Digital Economy. Hentet fra: https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en

Europakommisjonen. (2018B). Taxation of Digital Activities in the Single Market. Hentet fra: <https://www.politico.eu/wp-content/uploads/2018/02/taxation-of-digital-economy-2.pdf>

Fallor, E. (14.01.2021). *Trump reprieve on Champagne tariffs passes digital-tax quandary to Biden*. Hentet fra: <https://www.spglobal.com/marketintelligence/en/news-insights/latest-news-headlines/trump-reprieve-on-champagne-tariffs-passes-digital-tax-quandary-to-biden-62018913>

FASB. (2019). FASB Exposure Draft – Proposed Accounting Standards Update. Hentet fra: https://fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176172652976&acceptedDisclaimer=true

Fox, W. F., Hargaden E. P. & Luna, L. (2021). Statutory Incidence and Sales Tax Compliance: Evidence from Wayfair. <https://ssrn.com/abstract=3806777>

Furusetth, E. (2016). Rett til å omgå skatt? *BI*. Hentet fra: <https://www.bi.no/forskning/business-review/articles/2016/08/rett-til-a-omga-skatt/>

Gamito, C. og Mota, T. (2021). 'Netflix tax' is coming to Portugal. *International Tax Review*. Hentet fra: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1q6h2m7c50xvd/netflix-tax-is-coming-to-portugal>

Giles, C., Agyemang, E., & Williams, A. (08.10.2021). *136 nations agree to biggest corporate tax deal in a century*. Hentet fra: <https://www.ft.com/content/5dc4e2d5-d7bd-4000-bf94-088f17e21936>

Gough, S. (2021). Digital Services Tax in the UK. *Bird&Bird*. Hentet fra: <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2019/global/digital-services-tax-in-the-uk>

Hindriks, J. & Serse, V. (2019). Heterogeneity in the tax pass-through to spirit retail prices: Evidence from Belgium. *Journal of Public Economics*, 2019, vol. 176, issue C, 142-160. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0047272719300933>

HM Revenue & Customs, (11.03.2020). *Policy paper. Digital services tax*. Hentet fra: [Digital Services Tax - GOV.UK \(www.gov.uk\)](https://www.gov.uk/government/policy-papers/digital-services-tax)

Johnsen, B.Z. (2020). Google Norway doblet omsetningen – skatteregningen kom på 6,5 millioner. *Dagens næringsliv*. Hentet fra: <https://www.dn.no/teknologi/google-norway/google/google-norway-doblet-omsetningen-skatteregningen-kom-pa-65-millioner/2-1-852037>

Juel, S. og Nordbakken, L.P. (2018). *Civita-notat*. Internasjonale selskapers utnyttelse av skattehull- fra problem til løsning. Hentet fra: https://www.civita.no/assets/2018/04/Civita-notat_4_2018.pdf

Klein, D., Ludwig A.C., og Spengel, C. (2021). Taxing the Digital Economy: Investor Reaction to the European Commission's Digital Tax Proposals. *National Tax Journal*, forthcoming. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3498183>

KPMG. (2020). Guide to the new Tax on Certain Digital Services. *Tax Alert Spain*. Hentet fra: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2020/11/tnf-spain-nov12-2020.pdf>

KPMG. (2021) Taxation of the digitalized economy. Hentet fra: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2021/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>

KPMG. (2021B). Draft bill on advertising contributions. *Tax Alert Poland*. Hentet fra: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2021/02/tnf-poland-feb4-2021.pdf>

Köthenbürger, M. (2020). Taxation of Digital Platforms. *No. 41. EconPol Working Paper*.
https://www.econpol.eu/sites/default/files/2020-01/EconPol_Working_Paper_41_Taxation_Digital_Platforms.pdf

Lassmann, A., Liberini, F., Russo, A., Cuevas, A. & Cuevas, R. (2020). Taxation and Global Spillovers in the Digital Advertising Market. Theory and Evidence from Facebook. *CESifo Working Paper, No. 8149, Center for Economic Studies and ifo Institute (CESifo), Munich*.
https://www.econstor.eu/bitstream/10419/216545/1/cesifo1_wp8149.pdf

Legifiscal (26.05.2020) Taxe GAFA: 350 millions € de recettes en 2019. Hentet fra:
<https://www.legifiscal.fr/actualites-fiscales/2456-taxe-gafa-350-millions-recettes-2019.html>

Marel P. Schulze, E (Juli 2021). Taxing Digital Services – Compensating for the Loss of Competitiveness. Hentet fra nettstedet *Ecipe, European Centre for international political economy*: <https://ecipe.org/publications/taxing-digital-services/>

Marion, J. & Muehlegger, E. (2011). Fuel tax incidence and supply conditions. *Journal of Public Economics*, 2011, vol. 95, issue 9, 1202-1212.
<https://econpapers.repec.org/scripts/redir.pf?u=http%3A%2F%2Fwww.sciencedirect.com%2Fscience%2Farticle%2Fpii%2FS0047272711000545;h=repec:eee:pubeco:v:95:y:2011:i:9:p:1202-1212>

McGee, P. (17.10.2021). *Financial Times*. Apple's privacy changes create windfall for its own advertising business. Hentet fra:
<https://www.ft.com/content/074b881f-a931-4986-888e-2ac53e286b9d>

Oath Technologies Norway AS. (2021). Annual Accounts 2020. Hentet fra Brønnøysundregisterets bestillingsside for årsregnskap.

OECD. (u.d.). Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation. Hentet fra:
<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

OECD. (2010). ARTICLES OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL. Hentet fra: <https://www.oecd.org/tax/treaties/47213736.pdf>

OECD. (2017). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. *OECD Publishing*. Paris. Hentet fra: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

OECD (2020), “Executive Summary”, in *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact*

Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris. Hentet fra:

<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0e3cc2d4-en/index.html?itemId=/content/publication/0e3cc2d4-en>

OECD. (2020b). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on the Pillar Two Blueprint. Inclusive Framework on BEPS*. Hentet fra: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint.pdf>

OECD. (2021). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Hentet fra: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

OECD.Stat. (u.d.). *Global Revenue Statistics Database*. Hentet fra: <https://stats.oecd.org/>

Olbert, M. og Spengel, C. (2017). International taxation in the digital economy: challenge accepted. *World tax journal* 9.1, 3-46. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP22_-_Digital-Economy.pdf

Olbert, M. og Spengel, C. (2019). *Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation. ZEW- Centre for European Economic Research* 19-010, s.1-24. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3368092#

Persiani, A. og Tempstini, A. (2021). *Guidelines on Italian Digital Services Tax. JD Supra*. Hentet fra: <https://www.jdsupra.com/legalnews/guidelines-on-italian-digital-services-9825918/>

Pinsent Masons (04.12.2020). *France to resume collection of digital tax*. Hentet fra: <https://www.pinsentmasons.com/out-law/news/france-to-resume-collection-of-digital-tax>

Pinsent Masons (16.03.2021). *The UK’s Digital services tax (DST)*. Hentet fra:

[The UK's digital services tax \(DST\) \(pinsentmasons.com\)](https://www.pinsentmasons.com/out-law/news/the-uk-digital-services-tax-dst)

Pellefigue, J. (22.03.2019). *Deloitte & Taj Societe d’avocats*. *The French digital service tax. An economic impact assessment*. Hentet fra:

<https://taj-strategie.fr/content/uploads/2020/03/dst-impact-assessment-march-2019.pdf>

Rosar, W. og Vaishor, M. (2019). Tax News: Neues Digitalsteuergesetz 2020. Hentet fra: <https://home.kpmg/at/de/home/insights/2019/10/tn-neues-digitalsteuergesetz-2020.html>

Rödl & Partner (21.04.2020). Digital Service Tax in Turkey. Hentet fra: [Digital Service Tax in Turkey | Rödl & Partner \(roedl.com\)](https://www.roedl.com/en/digital-service-tax-in-turkey)

Śalajczyk, M. (2020). Poland to introduce “Netflix tax” to support local filmmakers. *MediaWriters*. Hentet fra: <https://mediawrites.law/poland-to-introduce-netflix-tax-to-support-local-filmmakers/>

SNF Arbeidsnotat nr. 10/16. Selskapsregnskap 2018. *Regnskapsboka - Dokumentasjon og kvalitetssikring av SNFs og NHHs database med regnskaps- og foretaksinformasjon for norske selskaper.*

SNF Arbeidsnotat nr. 10/16. Konsernregnskap 2018. *Regnskapsboka - Dokumentasjon og kvalitetssikring av SNFs og NHHs database med regnskaps- og foretaksinformasjon for norske selskaper.*

SNF Arbeidsnotat nr. 10/16. Foretaks- og bransjedata 2018. *Regnskapsboka - Dokumentasjon og kvalitetssikring av SNFs og NHHs database med regnskaps- og foretaksinformasjon for norske selskaper.*

SSB.no (18.02.2021). Skatt for selskaper. Hentet fra: <https://www.ssb.no/virksomheter-foretak-og-regnskap/skatt-for-naeringsvirksomhet/statistikk/skatt-for-selskaper>

Sweney, M. (14.10.2020). Amazon to escape UK digital services tax that will hit smaller traders. Hentet fra: <https://www.theguardian.com/technology/2020/oct/14/amazon-to-escape-uk-digital-services-tax-that-will-hit-smaller-traders>

Ting, A. og Gray, S.J. (2019). The rise of the digital economy: Rethinking the taxation of multinational enterprises. *Journal of International Business Studies* 50.9, 1656-1667. <https://link.springer.com/content/pdf/10.1057/s41267-019-00223-x.pdf>

U.S Trade Representative Executive Office of the President (13.01.2021A). Report on Austria’s digital services tax. Hentet fra: <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/AustriaDSTSection301Report.pdf>

U.S Trade Representative Executive Office of the President (13.01.2021B). Report on Spain's digital services tax. Hentet fra:

<https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/SpainDSTSection301Report.pdf>

U.S Trade Representative Executive Office of the President (13.01.2021C) Report on the United Kingdom's digital services tax. Hentet fra:

<https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/UKDSTSection301Report.pdf>

U.S Trade Representative Executive Office of the President (06.01.2021D). Report on Italy's digital services tax. Hentet fra:

<https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20Italy%E2%80%99s%20Digital%20Services%20Tax.pdf>

U.S Trade Representative Executive Office of the President (06.01.2021E). Report on Turkey's digital services tax. Hentet fra:

<https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20Turkey%E2%80%99s%20Digital%20Services%20Tax.pdf>

U.S Trade Representative Executive Office of the President (02.12.2019). Report on France's Digital Services Tax. Hentet fra:

[https://ustr.gov/sites/default/files/Report On France's Digital Services Tax.pdf](https://ustr.gov/sites/default/files/Report%20On%20France%27s%20Digital%20Services%20Tax.pdf)

Valderhaug, R. (2020). Norge kan tape på økt skatt for Facebook og Google. *E24*. Hentet fra:

<https://e24.no/norsk-oekonomi/i/K3Oo64/norge-kan-tape-paa-oekt-skatt-for-facebook-og-google>

Williams, A. og Dombey D. (02.06.2021). US wields \$2bn tariff threat against 6 nations over digital taxes. Hentet fra: <https://www.ft.com/content/17f08416-e3aa-48bf-9de0-468cec9c5554>

WTS Global. (28.05.2020). Digital Services Tax. An overview of the new Digital Services Tax in Turkey. Hentet fra:

[Turkey: Digital Services Tax | WTS Global](#)

7. Appendiks

7.1 Inntektsesitmater for rammede selskaper

7.1.1 Anslått digital omsetning for selskaper med norsk driftsenhet

Listen under viser selskapene hvor vi har brukt den rapporterte inntekten fra den norske driftsenheten som grunnlag for å estimere DST-forpliktelsen. Skattegrunnlaget for det enkelte selskap framkommer ved å multiplisere *andel digital omsetning* med *rapportert totalomsetning*. Som beskrevet i metoddelen har vi benyttet segmentinformasjonen i selskapenes globale årsregnskaper for å anslå den digitale andelen av omsetningen.

Anslått andel digital omsetning og totalomsetning				
Selskap	Andel digital omsetning	Rapportert totalomsetning i norsk driftsenhet (MNOK)		
		2020	2019	2018
Apple	10 %	455	329	164
Samsung	10 %	280	262	224
Verizon Communications u/Yahoo!	7 %	127	115	132
Sony	26 %	641	794	775
Randstad	9 %	297	418	440
Amadeus IT Group	56 %	33	72	75
Schibsted (kun Finn.no)	100 %	1811	1960	1763
Huawei	15 %	1097	1341	1383
Microsoft	11 %	5308	3055	1305
J2 Global	59 %	41	44	50
Google	100 %	252	351	178
JustEat	81 %	40	33	29
Booking.com	100 %	26	25	25
Yahoo!	100 %	55	76	69

Nedenfor har vi vist et eksempel på hvordan den skattepliktige andelen av totalomsetningen er estimert for Microsoft. Segmentinformasjonen i årsregnskapets note 19 tilsier at Microsofts skattepliktige inntekter utgjøres av de to segmentene *LinkedIn* og *Search advertising*. I perioden 2018-2020 utgjør disse segmentene om lag 11 % av totalomsetningen, som vist i utregningen i tabellen nedenfor.

Microsoft			
<i>Basert på note 19 om segmentinformasjon</i>			
<i>Tall i MUSD</i>	2020	2019	2018
Totalomsetning	143015	125843	110360
LinkedIn	8077	6754	5259
<i>% av totalomsetning</i>	<i>5,6 %</i>	<i>5,4 %</i>	<i>4,8 %</i>
Search advertising	7740	7628	7012
<i>% av totalomsetning</i>	<i>5,4 %</i>	<i>6,1 %</i>	<i>6,4 %</i>
Total digital omsetning	15817	14382	12271
<i>% av totalomsetning</i>	<i>11,1 %</i>	<i>11,4 %</i>	<i>11,1 %</i>

7.1.2 Inntektsestimater

I dette delkapittelet vises inntektsestimater for selskapene som ikke er inkludert i listen i delkapittel

Estimater hvor andelen norske brukere er fordelingsnøkkel

Nedenfor vises beregninger for 5 selskaper hvor vi har funnet tall på andelen norske brukere, og brukt denne andelen som fordelingsnøkkel. Vi har benyttet diverse internettartikler og statistikker for å finne den norske brukerandelen.

Spotify			
	2020	2019	2018
Annonseinntekt MUSD	745	678	542
Annonseinntekt MNOK	6333	5763	4607
Andel norske brukere	1,35 %	1,35 %	1,35 %
Annonseinntekt Norge	85	78	62

MatchGroup (Kun Tinder)			
	2020	2019	2018
Inntekter MUSD	1355	1152	805
Inntekter MNOK	11518	9792	6843
Andel norske brukere	0,67 %	0,67 %	0,67 %
Inntekt Norge	77	66	46

Twitter			
<i>Basert på årsregnskapets note 3</i>			
	2020	2019	2018
Annonseinntekt TUSD	3207	2993	2617
Annonseinntekt TNOK	27260	25441	22245
Andel norske brukere	0,18 %	0,18 %	0,18 %
Annonseinntekt i Norge	48	45	39

Facebook			
	2020	2019	2018
Omsetning USD	85965	70697	55838
Omsetning NOK	730703	600925	474623
Andel norske brukere	0,15 %	0,15 %	0,15 %
Omsetning Norge	1099	904	714
Rapportert norsk driftsenhet	54	55	45

Snap			
	2020	2019	2018
Omsetning USD	2507	1716	1180
Omsetning NOK	21306	14582	10033
Andel norske brukere	0,66 %	0,66 %	0,66 %
Omsetning Norge	141	97	66
Rapportert norsk driftsenhet	21	10	5

Estimerer hvor solgte varers bruttoverdi er fordelingsnøkkel

For Amazon og Zalando har vi funnet tall på bruttoverdien av solgte varer (GMV) til Norge, det vil si den samlede prisen norske kunder har betalt for varene fra disse nettsidene. Merk at GMV er et mål på de omsatte varenes verdi, og derfor ikke tilsvarer selskapenes inntekt. Den norske andelen av det totale salget fra disse markedsplassene framgår slik:

	Amazon	Zalando
GMV globalt MUSD	475000	12412
GMV Norge MUSD	121	197
Andel salg til Norge	0,03 %	1,59 %

Amazon rapporterer 6 segmenter i sin årsrapport, hvorav 2 segmenter etter vår vurdering utløser DST-plikt. Amazons skattepliktige inntekter utgjøres av tredjepartstjenester og markedsføring, som utgjør omtrent 25 % av totalinntekten:

Andel digital inntekt for Amazon			
<i>Basert på årsrapportens note 10, s. 66</i>			
	2020	2019	2018
Tredjepartsinntekt	80461	53762	42745
Markedsføring	21453	14085	10108
Digital inntekt	101914	67847	52853
Digital inntekt %	26 %	24 %	23 %

Beregningen av Amazons skattepliktige inntekt i Norge de tre årene blir dermed som følger:

Estimert skattepliktig inntekt for Amazon			
	2020	2019	2018
Netto salg MNOK	3281544	2384437	1979540
Andel salg til Norge	0,03 %	0,03 %	0,03 %
Inntekt i Norge	836	607	504
Skattepliktig inntekt (25 %)	209	152	126

For Zalando later den rapporterte omsetningen til å være skattepliktig etter DST-regelverket i sin helhet. Beregningen av den norske inntekten ser slik ut:

Estimert skattepliktig inntekt for Zalando			
	2020	2019	2018
Global inntekt MNOK	67847	55097	45798
Andel salg i Norge	1,59 %	1,59 %	1,59 %
Inntekt i Norge	1077	874	728

Øvrige estimater

Airbnb

Estimatene for Airbnb er hentet fra en rapport utarbeidet av NHO reiseliv. Rapporten anslår at Airbnbs inntekter i Norge var omkring 269 millioner i 2018 og 355 millioner i 2019. For begge årene tilsvarer dette 0,87 % av selskapets globale inntekter. Vi har derfor benyttet denne prosentandelen som fordelingsnøkkel for inntektene som stammer fra Norge i 2020, slik at estimert inntekt i Norge 2020 = 28 713 * 0,87 % = 249 MNOK.

Rapporten finnes her:

https://www.nhoreiseliv.no/contentassets/d4439e132c894c52a3af7200a25189a0/airbnb_skat_t_est.2019.pdf

Expedia

For Expedia har vi ikke funnet pålitelige tall som reflekterer selskapets aktivitet i Norge. Selskapet opplyser imidlertid, på sine egne nettsider, antallet unike brukere i andre europeiske land. Vi har brukt disse tallene til å beregne andelen av innbyggerne i hvert av landene som benytter Expedia:

	Befolkning	Brukere	Andel
Storbritannia	67	3,3	4,9 %
Tyskland	83	1,4	1,7 %
Italia	59	0,77	1,3 %
Frankrike	67	1	1,5 %
Spania	47	0,75	1,6 %

Tallene viser at andelen brukere i Storbritannia fraviker de øvrige landene, og vi har derfor tatt utgangspunkt i andelen for de fire andre landene. Vi ser at andelen brukere i disse landene er relativt tett konsentrert rundt 1,5 %, og anser dermed disse tallene som en indikasjon på andelen brukere i Norge. Vi har derfor lagt til grunn at 1,5 % av den norske befolkningen (ca. 82 000) er unike brukere av selskapets tjenester. Selskapet oppgir videre å totalt ha 47 millioner unike brukere globalt, som impliserer en norsk brukerandel på 0,17 %. Dette gir grunnlag for følgende beregning:

Estimert inntekt for Expedia			
	2020	2019	2018
Global omsetning NOK	44192	12067	11223
Andel norske brukere	0,17 %	0,17 %	0,17 %
Omsetning Norge	76	177	165

Tripadvisor

For Tripadvisor har vi ikke lyktes i å finne pålitelige tall for andelen inntekter som stammer fra Norge. Her har vi derfor gjort en forenklet forutsetning om at andelen norske brukere er omtrent tilsvarende andre selskaper som Facebook, Twitter og Expedia. Vi har derfor lagt til grunn at om lag 0,2 % av inntektene stammer fra aktivitet i Norge.

Estimert inntekt for Tripadvisor			
	2020	2019	2018
Inntekter globalt MNOK	5134	13260	13278
Andel norske brukere	0,20 %	0,20 %	0,20 %
Inntekter i Norge	10	27	27

Ebay, Wish, Alibaba og Etsy

For disse fire markedsplassene har vi tatt utgangspunkt i en rapport utarbeidet av Nordic E-Commerce (2018) for å anslå andelen norske brukere. Vi har tatt utgangspunkt i statistikken på rapportens s. 136, som viser en oversikt over hvor stor andel av nordmenn som oppgir at de har brukt hver av markedsplassene. Denne andelen er multiplisert med antallet nordmenn som benytter seg av netthandel totalt, som ifølge rapportens s. 133 tilsvarer 56 % av befolkningen (i underkant av 3 millioner mennesker).

	Andel nordmenn som bruker	Antall nordmenn som bruker	Globale brukere	Andel norske brukere	Global omsetning (Mkr)			Norsk omsetning (Mkr)		
					2020	2019	2018	2020	2019	2018
Ebay	41 %	1,22	187	0,65 %	87304	73406	73525	569	479	480
Wish	24 %	0,71	117	0,61 %	21599	16159	14688	132	99	90
Alibaba	14 %	0,42	1000	0,04 %	713595	527582	350372	297	220	146
Etsy	4 %	0,12	39,4	0,30 %	14668	6956	5131	44	21	15

I tabellen er den globale inntekten multiplisert med «andel norske brukere» for å estimere den norske omsetningen. Vår vurdering av de fire markedsplassene er at mer eller mindre hele inntekten vil utløse skatteplikt etter DST-regelverket.

Rapporten det er vist til finnes her: https://info.dibs.dk/hubfs/Dansk%20e-handel%202018/NORDIC_E-Commerce_2018_singlepages_interactive.pdf?hsCtaTracking=7659fba4-c35a-4652-83e1-039902016b43%7C9c875cf8-4808-42f4-a411-072ccbd41b3d

7.1.3 Alternativ metode for beregning av Norges skatteproveny

Her har vi hentet data fra Brønnøysundregisteret filtrert for alle norske konsern med omsetning over 750 millioner euro. Dernest har vi forutsatt at 2,6 % av alle selskapenes inntekter stammer fra digitale tjenester. Av disse «digitale inntektene» har vi så kontrollert opp mot inntektsgrensen som i utklippet under er satt til 20 millioner NOK. Hvis selskapet er over grensen, får den skatteforpliktelse og den siste kolonnen viser hvor mye skatt på digital omsetning de blir skyldig. Her er det også forutsatt en skattesats på 3 %. Motivasjonen bak er

å sette et konservativt anslag som skal være en nedre grense på estimatene, men med en alternativ metode. Her får vi en sum på 701 millioner kroner.

Selskap	Global omsetning (000)	Omsetning i Norge (000)	Digital omsetning	DST betalt
EQUINOR ASA	647 318 593,0	476 805 761,0	12 396 949,8	371 908,5
AKER BP ASA	30 498 804,0	30 498 804,0	792 968,9	23 789,1
AKER ASA	42 163 000,0	27 973 000,0	727 298,0	21 818,9
TELENOR ASA	110 425 000,0	24 371 000,0	633 646,0	19 009,4
VEIDEKKE ASA	35 667 000,0	22 470 210,0	584 225,5	17 526,8
STOREBRAND ASA	35 819 000,0	20 471 000,0	532 246,0	15 967,4
AKER SOLUTIONS ASA	25 232 000,0	15 367 000,0	399 542,0	11 986,3
OBOS BBL	13 161 982,0	13 161 982,0	342 211,5	10 266,3
POSTEN NORGE AS	23 894 000,0	13 130 000,0	341 380,0	10 241,4
ELKJØP NORDIC AS	37 375 000,0	12 166 000,0	316 316,0	9 489,5
FELLESKJØPET AGRI SA	16 019 129,0	11 781 389,0	306 316,1	9 189,5
ORKLA ASA	40 837 000,0	11 755 000,0	305 630,0	9 168,9
VISMA AS	11 389 313,0	11 389 313,0	296 122,1	8 883,7
HAFSLUND E-CO AS	10 786 000,0	10 786 000,0	280 436,0	8 413,1
AF GRUPPEN ASA	18 767 000,0	9 840 000,0	255 840,0	7 675,2
TORGHATTEN ASA	10 208 917,0	9 800 000,0	254 800,0	7 644,0
STATNETT SF	9 139 000,0	9 139 000,0	237 614,0	7 128,4
ATEA ASA	34 709 000,0	8 737 000,0	227 162,0	6 814,9
BAMA GRUPPEN AS	17 507 422,0	8 620 148,0	224 123,8	6 723,7
LERØY SEAFOOD GROUP ASA	19 879 978,0	8 608 030,5	223 808,8	6 714,3
KOMPLETT AS	8 556 882,0	8 556 882,0	222 478,9	6 674,4
FERD JHA AS	14 242 934,0	8 252 667,0	214 569,3	6 437,1
POWER INTERNATIONAL AS	10 367 916,0	8 227 144,0	213 905,7	6 417,2
BERTEL O STEEN AS	15 889 510,0	8 058 209,0	209 513,4	6 285,4
NORWEGIAN AIR SHUTTLE ASA	40 265 000,0	8 053 000,0	209 378,0	6 281,3
AIBEL HOLDING I AS	7 907 000,0	7 907 000,0	205 582,0	6 167,5
SCHIBSTED ASA	18 064 000,0	7 471 000,0	194 246,0	5 827,4
MOWI ASA	36 593 643,0	7 458 000,0	193 908,0	5 817,2
ERAMET NORWAY AS	35 988 869,0	6 802 694,0	176 870,0	5 306,1
SALMAR ASA	11 342 554,0	5 962 000,0	155 012,0	4 650,4
EVRY ASA	12 912 000,0	5 939 520,0	154 427,5	4 632,8
KONGSBERG AUTOMOTIVE ASA	10 781 301,0	5 498 463,5	142 960,1	4 288,8
DNV GL GROUP AS	19 639 000,0	5 028 600,0	130 743,6	3 922,3
CRAYON GROUP HOLDING ASA	9 047 526,0	4 996 779,0	129 916,3	3 897,5
XXL ASA	9 475 000,0	4 642 000,0	120 692,0	3 620,8
GRIEG SEAFOOD ASA	7 808 423,0	4 528 885,3	117 751,0	3 532,5
NORSK HYDRO ASA	160 914 000,0	4 424 000,0	115 024,0	3 450,7
MOELVEN INDUSTRIER ASA	11 021 000,0	4 329 500,0	112 567,0	3 377,0
AUSTEVOLL SEAFOOD ASA	22 837 000,0	4 294 000,0	111 644,0	3 349,3
FERD AS	14 242 934,0	4 227 616,0	109 918,0	3 297,5
JOTUN A/S	18 043 610,0	3 382 926,0	87 956,1	2 638,7
KONGSBERG GRUPPEN ASA	14 381 000,0	2 779 000,0	72 254,0	2 167,6
NORSKE SKOG ASA	12 641 000,0	2 199 548,0	57 188,2	1 715,6
INOVYN INTERMEDIATE HOLDING	32 245 028,0	2 059 439,0	53 545,4	1 606,4
YARA INTERNATIONAL ASA	106 166 332,0	2 003 758,1	52 097,7	1 562,9
WURTH NORGE AS	131 811 993,0	1 526 303,0	39 683,9	1 190,5
BILFINGER INDUSTRIER NORGE	40 251 087,0	1 232 764,0	32 051,9	961,6
ELKEM ASA	25 887 000,0	1 147 000,0	29 822,0	894,7
STATKRAFT SF	27 585 000,0	1 009 000,0	26 234,0	787,0
AARS AS	26 368 000,0	109 000,0	2 834,0	-
Vår Energi AS	22 113 050,0	111 542,0	2 900,1	-
TOMRA SYSTEMS ASA	8 596 000,0	614 000,0	15 964,0	-
THE RESOURCE GROUP TRG AS	42 176 000,0	6 344,0	164,9	-
NEOPOST NORGE AS	10 374 422,0	96 494,0	2 508,8	-
MøLLER MOBILITY GROUP AS	26 173 000,0	143 000,0	3 718,0	-
ICOPAL HOLDING AS	20 546 322,0	570 905,0	14 843,5	-
ERALLOYS HOLDING AS	35 988 869,0	320,0	8,3	-
DET NORSKE VERITAS HOLDING	19 639 000,0	486 569,0	12 650,8	-
CERMAQ GROUP AS	9 891 712,0	111 971,0	2 911,2	-
AGDER ENERGI AS	13 980 287,0	355 235,0	9 236,1	-

7.2 Oversikt over DST globalt

Land	Status
Argentina	Innført DST
Costa Rica	Innført DST
Frankrike	Innført DST
India	Innført DST
Indonesia	Innført DST
Italia	Innført DST
Kenya	Innført DST
Malaysia	Innført DST
Mexico	Innført DST
Nigeria	Innført DST
Pakistan	Innført DST
Paraguay	Innført DST
Polen	Innført DST
Portugal	Innført DST
Sierra Leone	Innført DST
Spania	Innført DST
Storbritannia	Innført DST
Taiwan	Innført DST

Tunisia	Innført DST
Tyrkia	Innført DST
Uruguay	Innført DST
Vietnam	Innført DST
Zimbabwe	Innført DST
Østerrike	Innført DST
Brasil	Lovforslag/ Offentlig høring
Canada	Lovforslag/ Offentlig høring
Slovakia	Lovforslag/ Offentlig høring
Thailand	Lovforslag/ Offentlig høring
Tsjekkia	Lovforslag/ Offentlig høring

(KPMG, 2021)

7.3 Effektiv skattesats

7.3.1 Effektiv skattesats for de identifiserte selskapene

Tabellen nedenfor viser effektiv skattesats i det enkelte år for hvert selskap. Der selskapet ikke rapporterer skattesatsen eksplisitt selv, er den beregnet ved:

$$\text{Effektiv skattesats} = \text{årets skattekostnad} / \text{resultat før skatt}$$

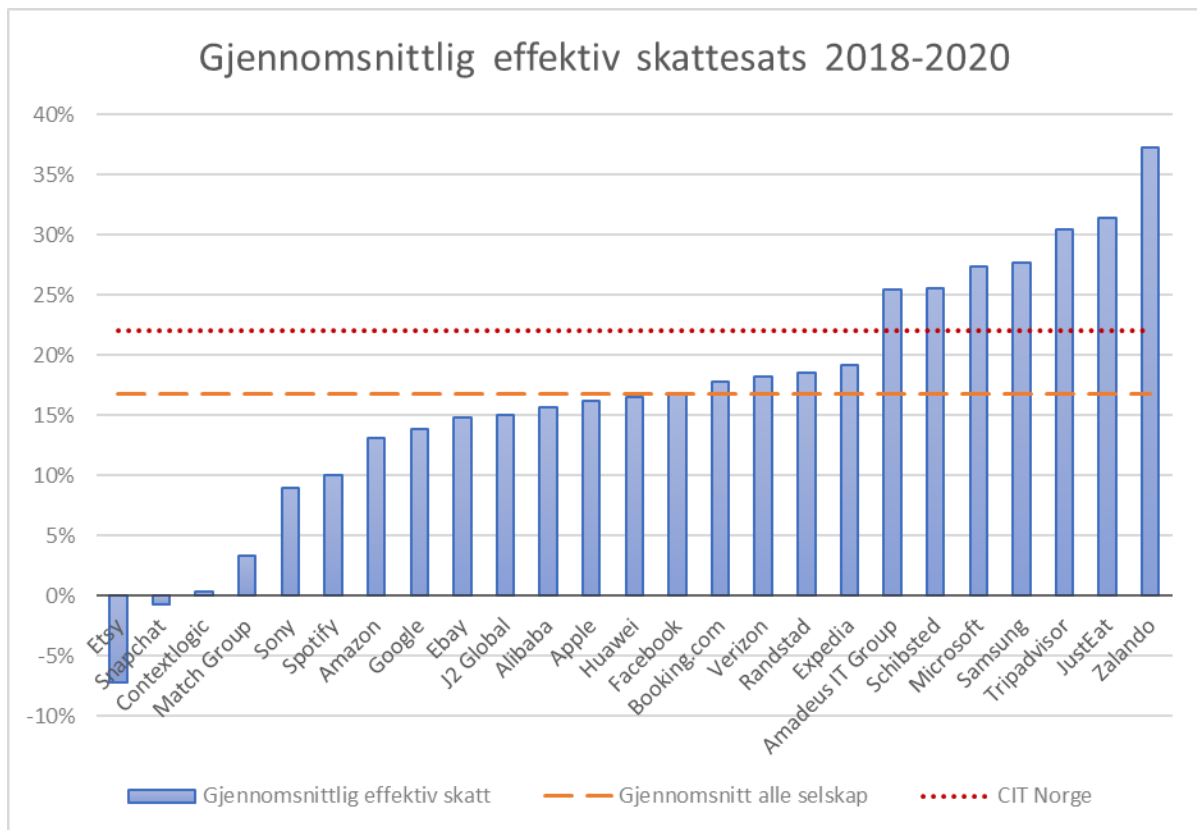
Tall uthevet i rødt er verdier som helt eller delvis er utelatt i analysen fordi de avviker betydelig fra de øvrige observasjonene for selskapet (outliers). Airbnb har blitt utelatt i sin helhet på grunn av svært fluktuerende skattesats. Twitter er ikke rapportert fordi selskapet har negativ effektiv skatt i hvert av årene, og meldte kun positiv skattekostnad i 2020; det eneste av de tre årene selskapet rapporterte underskudd. Den effektive skatten ville for

Twitter med andre ord vært mer eller mindre meningsløs, på grunn av store forskjeller i skatte- og finansregnskapet.

Effektiv skattesats for identifiserte selskaper 2018-2020			
	2020	2019	2018
Apple	14,40 %	15,90 %	18,30 %
Samsung	27,00 %	28,50 %	27,49 %
Verizon	23,40 %	13,00 %	18,30 %
Sony	0,10 %	22,20 %	4,50 %
Randstad	16,50 %	26,00 %	13,20 %
Amadeus IT Group	29,30 %	21,80 %	25,20 %
Schibsted	-13,60 %	33,17 %	57,00 %
Huawei	10,60 %	19,70 %	19,40 %
Microsoft	17,00 %	10,00 %	55,00 %
J2 Global	29,70 %	-9,70 %	25,20 %
Google	16,20 %	13,30 %	12,00 %
JustEat	2,80 %	31,10 %	60,40 %
Booking.com	89,50 %	18,30 %	17,30 %
Spotify	18,00 %	-42,00 %	54,00 %
Etsy	4,50 %	-18,90 %	-40,70 %
Alibaba	12,00 %	17,00 %	18,00 %
Airbnb	2,10 %	-63,80 %	135,80 %
Zalando	29,00 %	31,20 %	51,50 %
Expedia	13,40 %	26,16 %	17,90 %
Match Group	6,00 %	2,00 %	2,00 %
Twitter	NA	NA	NA
Facebook	12,20 %	25,50 %	12,80 %
Snap	-2,00 %	0,00 %	-0,20 %
Amazon	11,80 %	16,98 %	10,47 %
Contextlogic	0,27 %	0,78 %	0,00 %
Tripadvisor	21,70 %	35,10 %	34,70 %
Ebay	25,70 %	13,30 %	5,40 %

7.3.2 Gjennomsnittlig effektiv skattesats dersom 2018 inkluderes

I analysen har vi kun benyttet tall for 2019 og 2020 i analysen av gjennomsnittlig effektiv skattesats for de identifiserte selskapene. I figuren nedenfor viser vi hvordan bildet endres dersom 2018 også inkluderes. Den gjennomsnittlige effektive skattesatsen øker da fra 13,57 % til 16,73 %.



Av de 25 selskapene som er vist i figuren, ser vi at:

- 8 selskaper (32 %) har en gjennomsnittlig effektiv skattesats under den vedtatte minsteskatte på 15 %.
- 10 selskaper (40 %) har en effektiv skattesats som ligger mellom den vedtatte minsteskatte på 15 % og Norges nominelle selskapsskattesats på 22 %.
- 18 selskaper (72 %) har en effektiv skattesats som er lavere enn Norges nominelle skattesats.
- 7 selskaper (28 %) har en effektiv skattesats som er høyere enn Norges nominelle skattesats på 22 %.

7.4 Mer om to-pilar-systemet

7.4.1 Pilar 1: Eksempel

Omlokeringen av beskatningsrett av profitt under pilar 1 innebærer at selskapets hjemland, det vil si landet hvor selskapet har fast driftssted og dermed regnes som hjemmehørende etter dagens skatteregler, vil miste beskatningsrett over et beløp tilsvarende det som omallokeres til markedslandene. Slik omgås også dobbeltbeskatning. Et eksempel på utregningen av beløp A er vist nedenfor. I eksempelet er det antatt at selskapet har inntekter i markedsland som kvalifiserer til å motta en andel av beløp A.

Eksempel: Utregning av beløp A (tall i millioner euro)		
	Regnskapsført i hjemland	Utregning
Inntekter	50 000	
Kostnader	40 000	
Resultat før skatt	10 000	$50\ 000 - 40\ 000$
Normalprofitt	5 000	$50\ 000 * 0,10$
Superprofitt	5 000	$10\ 000 - 5\ 000$
Beløp A	1 250	$5\ 000 * 0,25$
Skattegrunnlag hjemland	8 750	$10\ 000 - 1\ 250$

Av resultatet på 10 milliarder, regnes 5 milliarder som superprofitt. Under pilar 1 vil dermed 1,25 milliarder bli omfordelt til markedslandene. Hjemlandet, som i utgangspunktet kunne ilegge selskapsskatt på det ordinære resultatet på 10 milliarder, får redusert sitt skattegrunnlag til 8,75 milliarder. Om dette medfører en økt eller redusert skattebelastning for selskapet avhenger av om skattesatsene i markedslandene er større eller mindre enn hjemlandets skattesats. Beløp A fordeles til markedslandene ved hjelp av en omsetningsbasert fordelingsnøkkel, og det er kun land hvor selskapet har hatt en omsetning på over 1 million euro (250 000 euro for mindre land) som har rett på en andel av beløp A (OECD, 2021, s. 6).

I forlengelsen av eksempelet over antar vi at selskapet har inntekter fra tre markedsland på henholdsvis 18, 9 og 3 milliarder euro. «Andel av inntekter» beregnes som det enkelte lands andel av *markedslandsinntektene*. Beløp A fordeler seg da som vist nedenfor.

Eksempel (forts.): Fordeling av beløp A (millioner euro)			
	Markedsland 1	Markedsland 2	Markedsland 3
Inntekter	18 000	9 000	3 000
Andel av inntekter	60 %	30 %	10 %
Beregning av beløp	<i>1 250 * 0,6</i>	<i>1 250 * 0,3</i>	<i>1 250 * 0,1</i>
Tildelt beløp	750	375	125

I dette eksempelet står markedslandene til sammen for 60 % av omsetningen (30 000 / 50 000), men gis beskatningsrett til kun 12,5 % av det ordinære resultatet (1 250 / 10 000).

Dersom de tre markedslandene imidlertid sto for 3 milliarder av de totale inntektene, ville landene fortsatt ha fått beskatningsrett over 12,5 % av resultatet, selv om kun 6 % (3 000 / 50 000) av inntektene ble generert i disse landene. Beløp A er altså det samme uavhengig av hvor mye av verdiskapingen som faktisk har foregått i markedslandene. Dette indikerer at sammenhengen mellom verdiskaping og beskatning fortsatt kan komme til å være svak under pilar 1. Grunnen til dette er at beløp A ikke har hensyn til hvor stor andel av de totale inntektene som har blitt generert utenfor hjemlandet.

7.4.2 Mer om pilar 2

En global minsteskatte på 15 % oppnås i hovedsak ved hjelp av to komplementerende regler: en regel for overskuddsinkkludering (IIR)¹⁴ og en regel for underbeskattede betalinger (UTPR)¹⁵ (OECD, 2021, s. 8). Disse to regelsettene oppfyller samme formål, men fungerer på

¹⁴ IIR = Income inclusion rule

¹⁵ UTPR = Undertaxed payments rule

en måte som gjør at de komplementerer hverandre uten at det oppstår risiko for dobbeltbeskatning.

Forenklet sagt vil et land som har innført IIR kunne ilegge moderselskapet i et multinasjonalt konsern, som har omsetning over inntektsgrensen, en toppskatt som medfører at den effektive skattesatsen blir 15 %. IIR kan dermed anses som en videreføring av skattereglene for kontrollerte utenlandskeide selskaper (CFC), som er en del av det internasjonale skatteregelverket i dag.

Dersom morselskapet derimot befinner seg i et land som ikke har implementert IIR, vil ikke denne mekanismen kunne sørge for at det globale overskuddet til selskapet beskattes med minimum 15 %. Det er først i dette tilfellet regelen for underbeskattede betalinger får virkning (OECD, 2020, s. 15). Dersom et multinasjonalt selskap har en global skattesats under 15 %, og morselskapets hjemland ikke ilegger selskapet toppskatt, vil et land som har innført UTPR ilegge denne toppskatten på datterselskapet som er hjemmehørende i UTPR-landet. I praksis gjør UTPR-landet dette ved å begrense datterselskapets fradrag for konserninterne transaksjoner i skattemessig sammenheng (OECD, 2020b, s. 172), slik at det skattepliktige overskuddet i landet blir høyere. UTPR sørger dermed for at ethvert konsern som har en driftsenhet i ett av de 136 OECD-landene som har underskrevet avtalen blir påvirket, uavhengig av om morselskapet befinner seg i ett av disse landene.