



# Beskatning av multinasjonale selskaper i den digitale økonomien

*En studie av dagens beskatning av multinasjonale digitale selskaper og OECD sin topilarløsning for forbedret fordeling av internasjonal beskatningsrett*

**Helene Eide Raa og Jenny Elise Manley**

**Veileder: Floris Tobias Zoutman**

Masteroppgave i regnskap og revisjon

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i regnskap og revisjon 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

Digitalisering av økonomien har bidratt til fremvekst av nye forretningsmodeller, og gjort det mulig å drive virksomhet i stater uten å være fysisk tilstedeværende. Dagens fordeling av internasjonal beskatningsrett avgjøres basert på hvor et selskap har fast driftssted. Dette åpner for at multinasjonale digitale selskaper kan bedrive overskuddsflytting ved å etablere fast driftssted i lavskattestater. Som en konsekvens av dette har det oppstått et misforhold mellom hvor verdiene skapes og hvor beskatningsretten foreligger.

Organisasjoner som EU og OECD har vært pådrivere for å få på plass et oppdatert multilateralt regelverk for selskapsbeskatning. Det mest omfattende forslaget som er foreslått i denne sammenhengen er OECD sin topilarløsning, som er en del av prosjektet knyttet til uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting (BEPS). Pilar 1 foreslår å allokere deler av selskapsoverskuddet til hvor brukerne er lokalisert, mens pilar 2 innebærer et forslag om innføring av en global minimumsskatt.

Denne utredningen identifiserer manglene ved dagens beskatning basert på fast driftssted, og vurderer om topilarløsningen vil styrke den internasjonale skattelovgivningen med hensyn på digitale selskaper. Vi vurderer at beskatning etter fast driftssted ikke er tilstrekkelig for å beskatte multinasjonale digitale selskaper i dag. Årsakene til dette er at dagens regelverk ikke hensyntar at digitale selskaper kan skape verdi uten fysisk tilstedeværelse, har en betydelig andel immaterielle eiendeler og stor grad av brukermedvirkning. Videre vurderer vi at OECD sin topilarløsning vil være et verdifullt tilskudd som vil styrke den internasjonale skattelovgivningen. Det vesentlige er at løsningen er tilpasset digitale forretningsmodeller og dermed adresserer hovedutfordringene ved dagens beskatning. Topilarløsningen vurderes å være i tråd med grunnleggende prinsipper for utforming av internasjonale skattelovgivning. Forslaget er også svært gjennomarbeidet og representerer en felles enighet blant 145 stater. På lengre sikt mener vi at topilarløsningen bør utvides til å omfatte en større andel av de multinasjonale digitale selskapene, uten at dette endrer vår overordnede vurdering om at det vil styrke internasjonal skattelovgivning.

## Forord

Denne masterutredningen er skrevet som en del av masterstudiet ved Norges Handelshøyskole. Utredningen er skrevet gjennom høsten 2023, med utgangspunkt i vår masterprofil regnskap og revisjon.

Arbeidet med utredningen har både vært interessant og svært lærerikt. Valget av tema ble drevet av vårt ønske om å utforske en dagsaktuell og betydningsfull problemstilling, samtidig som vi har kunnet anvende den kunnskapen vi har opparbeidet oss gjennom revisjonsstudiet. Prosessen har gitt oss praktisk kunnskap som har direkte relevans for vårt fremtidige arbeid innen revisjon. Vi ser frem til å ta med oss den innsikten vi har tilegnet oss, og håper at denne utredningen vil bidra til økt forståelse av dette omfattende temaet, samtidig som den engasjerer og interesserer leseren.

Vi ønsker å rette en stor takk til vår veileder Floris Zoutman for et godt samarbeid og verdifulle tilbakemeldinger underveis i skriveprosessen. Vi vil også takke familiene våre for all støtte gjennom studieløpet, og hverandre for et godt og positivt samarbeid under arbeidet med masterutredningen.

Norges Handelshøyskole

Bergen, 20. desember 2023

---

Helene Eide Raa

---

Jenny Elise Manley

---

# Innholdsfortegnelse

<b>SAMMENDRAG .....</b>	<b>2</b>
<b>FORORD.....</b>	<b>3</b>
<b>INNHALDSFORTEGNELSE .....</b>	<b>4</b>
<b>BEGREPSAVKLARINGER .....</b>	<b>7</b>
<b>1. INNLEDNING.....</b>	<b>8</b>
1.1    BAKGRUNN FOR STUDIEN .....	8
1.2    FORMÅL OG PROBLEMSTILLING .....	9
1.3    INNHold OG STRUKTUR .....	9
<b>2. METODE.....</b>	<b>10</b>
2.1    FORSKNINGSTILNÆRMING .....	10
2.2    FORSKNINGSDESIGN .....	10
2.3    DATAINNSAMLING .....	11
2.4    KRITERIER FOR KILDEKRITIKK .....	11
2.4.1    Validitet .....	12
2.4.2    Reliabilitet.....	12
<b>3. TEORETISK GRUNNLAG .....</b>	<b>13</b>
3.1    DIGITALE SELSKAPER .....	13
3.1.1    Utvikling fra tradisjonell til digital økonomi.....	13
3.1.2    Kjennetegn ved digitale forretningsmodeller.....	14
3.1.3    Kategorier av digitale tjenester.....	15
3.2    BESKATNING AV DIGITALE SELSKAPER I DAG.....	17
3.2.1    Generelt om beskatning .....	17
3.2.2    Skatteavtaler .....	18
3.2.3    Fast driftssted .....	19
3.2.4    Misforhold mellom verdiskaping og beskatning .....	21
3.2.5    Estimert tap av skatteinntekter og omfordeling mellom stater.....	24
3.3    BEPS-PROSJEKTET.....	27
3.3.1    Utvikling.....	27
3.3.2    Formål.....	28
3.3.3    Pilar 1.....	31
3.3.4    Pilar 2.....	34
<b>4. ER BEGREPET FAST DRIFTSSTED TILSTREKkelig FOR Å BESKATTE DIGITALE SELSKAPER? .....</b>	<b>36</b>

4.1	DIGITALISERINGENS BETYDNING FOR FAST DRIFTSSTED .....	36
4.2	VERDISKAPING OG BRUKERMEDVIRKNING.....	36
4.3	MØNSTERSKATTEAVTALENS KOMMENTARER OM FAST DRIFTSSTED FOR DIGITALE SELSKAPER .....	37
4.4	AGENTREGELEN .....	38
4.5	DELKONKLUSJON.....	40
<b>5.</b>	<b>HVORDAN PÅVIRKES DIGITALE SELSKAPER AV TOPILARLØSNINGEN?.....</b>	<b>41</b>
5.1	PILAR 1 .....	41
5.2	PILAR 2 .....	43
5.3	DELKONKLUSJON.....	45
<b>6.</b>	<b>ADRESSERER TOPILARLØSNINGEN MISFORHOLDET MELLOM VERDISKAPING OG BESKATNING AV DIGITALE SELSKAPER?.....</b>	<b>46</b>
6.1	SELSKAPER KAN TILBY TJENESTER UTEN Å VÆRE FYSISK TILSTEDEVÆRENDE.....	46
6.2	SELSKAPENE HAR BETYDELIGE IMMATERIELLE EIENDELER .....	47
6.3	VERDIEN KOMMER FRA BRUKERMEDVIRKNING .....	48
6.4	DELKONKLUSJON.....	49
<b>7.</b>	<b>I HVILKEN GRAD TREFFER TOPILARLØSNINGEN DIGITAL ØKONOMI ETTER BEPS-PROSJEKTETS FORMÅL? .....</b>	<b>50</b>
7.1	Å BESKATTE DIGITAL ØKONOMI .....	50
7.2	PILAR 1 .....	51
7.2.1	<i>Rettferdig fordeling av overskudd og beskatningsrett.....</i>	<i>51</i>
7.2.2	<i>Beskatte med hensyn på de største multinasjonale selskapene.....</i>	<i>53</i>
7.2.3	<i>Erstatning for digital skatt.....</i>	<i>53</i>
7.3	PILAR 2 .....	54
7.3.1	<i>Minimumsnivå av skatt for store multinasjonale selskapsgrupper .....</i>	<i>54</i>
7.3.2	<i>Redusere skattekonkurransen og beskyttes stateres skattegrunnlag .....</i>	<i>54</i>
7.4	DELKONKLUSJON.....	55
<b>8.</b>	<b>EVALUERING AV TOPILARLØSNINGEN ETTER SKATTEMESSIGE KRITERIER.....</b>	<b>56</b>
8.1	KRITERIER FOR EVALUERING AV ET INTERNASJONALT SKATTESYSTEM .....	56
8.1.1	<i>Rettferdighet .....</i>	<i>56</i>
8.1.2	<i>Økonomisk effektivitet .....</i>	<i>59</i>
8.1.3	<i>Robusthet mot unngåelse .....</i>	<i>61</i>
8.1.4	<i>Enkel administrasjon .....</i>	<i>62</i>
8.1.5	<i>Insentivkompatibilitet.....</i>	<i>63</i>
8.2	DELKONKLUSJON.....	64
<b>9.</b>	<b>KONKLUSJON .....</b>	<b>66</b>

---

LITTERATURLISTE.....	68
10. APPENDIKS .....	76

**TABELLOVERSIKT**

TABELL 1 - ESTIMERT OVERSKUDDSFLYTTING FRA NORGE TIL SKATTEPARADISER I 2022 .....	26
TABELL 2 - UTVIKLING I OVERSKUDDSFLYTTING FRA NORGE I PERIODEN 2015 - 2019 .....	26
TABELL 3 - DE 15 TILTAKSPUNKTENE I BEPS 1.0.....	29
TABELL 4 – OVERSIKT OVER BEPS-PROSJEKTETS OG TOPILARLØSNINGENS FORMÅL.....	30
TABELL 5 - EFFEKTIV SKATTESATS I DE STØRSTE DIGITALE SELSKAPENE I PERIODEN 2019 - 2022 .....	43
TABELL 6 - INCLUSIVE FRAMEWORK-STATEN MED LOVFESTET SKATTESATS PÅ 15 % ELLER LAVERE.....	44

**FIGUROVERSIKT**

FIGUR 1: OVERSIKT OVER UTFORMINGEN AV BELØP A I PILAR 1 .....	33
FIGUR 2 - OMFORDELING MELLOM JURISDIKSJONER VED PILAR 1 .....	53

---

## Begrepsavklaringer

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

**BEPS-prosjektet** – OECD sitt prosjekt for å forhindre uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting på tvers av landegrenser, bestående av BEPS 1.0 og BEPS 2.0.

**BEPS 1.0** – OECDs 15 tiltakspunkter mot BEPS

**BEPS 2.0** – OECDs topilarløsning

**GloBE-reglene** – The Global Anti-Base Erosion Rules

**IIR** – Income Inclusion Rule

**Inclusive Framework** - OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS

**MLI** – Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS

**MTC** – OECD Model Tax Convention on Income and Capital 2017 / OECD sin mønsterskatteavtale for skattlegging av inntekt og formue fra 2017

**MTCkomm.** – OECD Commentaries on The Articles of The Model Tax Convention 2017 / OECD sine kommentarer på artiklene i mønsterskatteavtalen fra 2017

**OECD** – Organisation for Economic Co-operation and Development

**STTR** – Subject to Tax Rule

**UTPR** – Undertaxed Payment Rule

# 1. Innledning

## 1.1 Bakgrunn for studien

Den gjeldende lovgivningen for beskatning av multinasjonale virksomhetsinntekter er basert på tradisjonelle selskapsformer, og en sentral forutsetning for beskatningsrett er at selskapet har fast driftssted i staten (EU, 2018b). Den digitale økonomien har imidlertid introdusert nye forretningsmodeller og transaksjonsformer som utfordrer den tradisjonelle forståelsen av fast driftssted, ettersom digitale tjenester og plattformer kan håndteres uten behov for fysisk tilstedeværelse. Sett i sammenheng med at grunnlaget for den internasjonale skattelovgivningen er over hundre år gammelt, tydeliggjør det et behov for å fornye dagens skattelovgivning for å håndtere beskatning av den digitale økonomien (EU, 2018b).

Det er foreslått tiltak fra flere hold for å håndtere utfordringen. OECD og EU har begge vært pådrivere for å få på plass et multilateralt regelverk, men det har vært et omfattende og tidkrevende arbeid som ennå ikke har ført til en endelig løsning. Parallelt med dette har flere stater introdusert egne digitale skatter, hvilket tydeliggjør at mange anser det som viktig å innføre tiltak som treffer de digitale selskapene direkte. Vi mener derfor at det er interessant å se nærmere på hvorvidt begrepet fast driftssted er tilstrekkelig for beskatning av digitale selskaper i Norge. Videre vil vi vurdere topilarløsningen i OECD sitt multilaterale BEPS-prosjekt som et tillegg til dagens beskatning ettersom dette er det mest omfattende prosjektet innenfor internasjonal skattelovgivning i dag.

Vi har selv vokst opp med en hurtig digitalisering i økonomien som har vært uproporsjonal med utviklingen i den internasjonale skattelovgivningen. Gjennom vår tverrfaglige opplæring og interesse for skatterettslige og økonomiske fag har det blitt tydelig for oss at dette er en aktuell utfordring. Vi ønsker å benytte vår masterutredning til å utforske nettopp denne utfordringen.



## 1.2 Formål og problemstilling

Hensikten med masterutredningen er å undersøke de skattemessige utfordringene knyttet til digitale selskaper uten fysisk tilstedeværelse. Vi ønsker å vurdere om dagens utforming av begrepet fast driftssted er tilstrekkelig for beskatning av denne typen selskaper, og dermed avdekke lovgivningens mangler. Videre vil vi vurdere om OECD sin topilarløsning kan styrke dagens internasjonale skattelovgivning med hensyn til den digitale økonomien. Formålet er å gi et helhetlig bilde av utfordringene som har oppstått med digitalisering, samt å diskutere topilarløsningen som en mulig løsning.

Med utgangspunkt i det vi har presentert ovenfor, ønsker vi å se nærmere på følgende problemstilling:

***Er fast driftssted tilstrekkelig for å beskatte digitale selskaper som leverer tjenester uten fysisk tilstedeværelse, og kan OECD sin topilarløsning styrke dagens internasjonale skattelovgivning med hensyn til den digitale økonomien?***

## 1.3 Innhold og struktur

I neste kapittel vil vi redegjøre for valg av metode. I kapittel 3 vil vi presentere det relevante teorigrunnlaget for utredningen, som i hovedsak tar for seg hvordan digitale selskaper beskattes etter dagens skattelovgivning og det sentrale innholdet i BEPS-prosjektet. I kapittel 4 vurderer vi om begrepet fast driftssted er tilstrekkelig for å beskatte digitale selskaper i dag. I de påfølgende kapitlene vil vi diskutere hvorvidt OECD sin topilarløsning vil styrke dagens internasjonale skattelovgivning. Vi ser nærmere på hvordan digitale selskaper vil bli påvirket av de foreslåtte tiltakene og om tiltakene adresserer misforholdet mellom verdiskaping og beskatning i dag. Deretter vil vi vurdere i hvilken grad topilarløsningen treffer etter BEPS-prosjektets formål og fem skattemessige kriterier. Avslutningsvis vil vi i kapittel 9 trekke en konklusjon basert på våre funn.

## 2. Metode

### 2.1 Forskningstilnærming

I denne utredningen er det hensiktsmessig å benytte en induktiv forskningstilnærming ettersom det gir oss mulighet til å utforske temaet med en åpen tilnærming. Ved en induktiv tilnærming kan vi ta utgangspunkt i kjente forhold for å generere ubekreftede konklusjoner (Saunders et al., 2019, s. 52). I vårt tilfelle vil vi først se på utfordringene knyttet til beskatning av digitale selskaper, og deretter utforske om tiltakene som er foreslått i topilarløsningen har potensiale til å håndtere disse utfordringene. Med andre ord tar vi utgangspunkt i innsamlede data, og utvikler teori basert på analyse av dataene (Saunders et al., 2019, s. 52).

### 2.2 Forskningsdesign

Forskningsdesignet er en generell plan for hvordan vi vil besvare problemstillingen, og innebærer valg av metode, design og strategi (Saunders et al., 2019, s. 173).

Forskningsmetoden kan være kvantitativ, kvalitativ eller en blanding av disse. I vårt tilfelle eksisterer det lite kvantitative data om de digitale selskapenes skattepraksis, skatteplanlegging ved bruk av kompliserte selskapsstrukturer og nøyaktige estimater på overskuddsflyttingen. For å besvare problemstillingen som vi presenterte innledningsvis, anser vi det derfor som mest hensiktsmessig å benytte en kvalitativ forskningsmetode. Dette begrunner vi med et ønske om å oppnå økt innsikt og forståelse for hva topilarløsningen vil innebære, heller enn å gå i dybden på kostnads- og inntektseffektene av selve tiltakene for selskapene og jurisdiksjonene. Vi vil inkludere kvantitative estimater der det eksisterer og er relevant.

Vi benytter et eksplorerende design ettersom vi studerer et komplekst tema, og det er begrenset med forskning og data om skattlegging av digitale selskaper. Det eksplorerende designet gir oss mulighet til å vurdere hvorvidt fremveksten av den digitale økonomien har ført til behov for å oppdatere gjeldende lovgivning, og å utforske de foreslåtte endringene i lovgivningen. Målet er å tilegne oss kunnskap slik at vi kan trekke dette sammen til et helhetlig bilde. Et eksplorerende design gir også rom for fleksibilitet og mulighet til å endre retning på forskningen (Saunders et al., 2019, s. 187). Dermed kan vi justere oss etter nye innsikter og

---

uventede funn, hvilket er svært nyttig ettersom læringen foregår kontinuerlig gjennom arbeidet vårt.

Innenfor forskningsdesignet benytter man en eller flere forskningsstrategier, som kan beskrives som en plan for hvordan vi vil gå frem for å besvare problemstillingen (Saunders et al., 2019, s. 189). Vår forskningsstrategi er en litteraturstudie, der vi samler og tolker litteratur som er relatert til emnet (Aveyard, 2018, s. 2). Litteraturstudier deles typisk inn i tradisjonelle og systematiske litteraturstudier. Vi benytter en tradisjonell litteraturstudie ettersom hensikten er å få en bred forståelse og oversikt over emnet, der vi har mulighet til utforskning underveis i prosessen (Jesson et al., 2011, s. 105). OECD har et omfattende arkiv med rapporter knyttet til BEPS-prosjektet og en litteraturstudie vil hjelpe oss med å utforske og strukturere denne informasjonen. En begrensning ved bruk av litteraturstudie som forskningsstrategi er at vi må forholde oss til den litteraturen som finnes om temaet, som hovedsakelig er kvalitativ litteratur i vårt tilfelle.

## 2.3 Datainnsamling

I utredningen vil vi samle inn data fra både primærkilder og sekundærkilder. Innledningsvis vil vi bruke primærkilder i form av norsk skattelovgivning og gjeldende praksis for beskatning av digitale selskaper i Norge. Vi vil også studere OECD sin mønsterskatteavtale som en internasjonal rettskilde. Store deler av utredningen vår vil basere seg på primærkilder fra OECD i form av deres rapporter, dokumenter og analyser relatert til BEPS-prosjektet. Videre benytter vi sekundærkilder i form av litteratur og artikler på nett for å få ulike perspektiver på beskatning av digitale selskaper og selve BEPS-prosjektet.

## 2.4 Kriterier for kildekritikk

For å vurdere kvaliteten på studien er det sentralt å vurdere studiens validitet og reliabilitet (Saunders et al., 2019, s. 213). Selv om disse begrepene typisk er knyttet med kvantitative studier, er de også relevante for vår kvalitative studie.

### 2.4.1 Validitet

Validitet refererer til dataenes gyldighet og relevans. Ekstern validitet viser i hvilken grad resultatene kan generaliseres og overføres til andre sammenhenger. I kvalitative studier er imidlertid ekstern validitet mindre relevant ettersom vi ønsker å oppnå en dybdeforståelse fremfor å generalisere (Saunders et al., 2019, s. 216). Intern validitet er derimot relevant for kvalitative studier, og refererer til hvor godt studien måler det den har til hensikt å måle. Vi har gjort en bred vurdering av topilarløsningens påvirkning på beskatning av digitale selskaper, sett i sammenheng med øvrige konsekvenser av implementeringen. For å identifisere relevant litteratur fra ulike kilder har vi benyttet flere databasesøk og vært kritiske i vurderingen av kilder. Vi har hovedsakelig tatt utgangspunkt i OECD sitt eget arbeid og EU-rapporter ettersom dette er vårt fokus og informasjonen kan regnes som relativt objektiv. Vi ønsket å underbygge argumentene våre med kvantitativ informasjon, men som følge av lite tilgjengelig informasjon har vi valgt å fokusere på de kvalitative diskusjonene.

### 2.4.2 Reliabilitet

Reliabilitet omhandler pålitelig innsamling og analyse av data, og hvorvidt resultatene er konsistente dersom studien gjentas (Saunders et al., 2019, s. 213). Ettersom både skatteregler, BEPS-prosjektet og den digitale økonomien stadig utvikler seg, vil ikke nødvendigvis resultatene være de samme dersom en gjennomfører studien på andre tidspunkter. I kvalitativ forskning refererer reliabilitet hovedsakelig til pålitelighet i studiens resultater. Vi har bevisst benyttet OECD sine offisielle rapporter for å innhente nøyaktig og oppdatert informasjon. Vi har også innhentet informasjon fra blant annet Finansdepartementet, Skatteetaten, Verdensbanken og EU. Ettersom dette er pålitelige kilder, bidrar det til å styrke reliabiliteten ved studien. Videre har vi benyttet medieartikler, hvilket har begrenset reliabilitet i tilfeller der forfatteren ikke er fagperson. Et tiltak for å styrke reliabiliteten er at vi har gjennomgått store deler av rapporter og litteratur i fellesskap. Særlig mønsterskatteavtalen og innholdet i OECD sine rapporter er skrevet juridisk og formelt, og her har det vært særlig nyttig å være to om å tolke ordlyden.

---

## 3. Teoretisk grunnlag

I dette kapitlet presenterer vi teorigrunnlaget for masterutredningen. Hensikten er å etablere en teoretisk forståelse som gir rammer til det påfølgende analysearbeidet. Det teoretiske grunnlaget er innledet med kontekst knyttet til den digitale økonomien, kjennetegn ved digitale forretningsmodeller og en presentasjon av kategorier av digitale tjenester. Deretter redegjør vi for gjeldende skatterett, herunder hvordan digitale selskaper beskattes og hvilke utfordringer som oppstår i denne sammenheng. Videre presenterer vi BEPS-prosjektet og går nærmere inn på innholdet i topilarløsningen.

### 3.1 Digitale selskaper

#### 3.1.1 Utvikling fra tradisjonell til digital økonomi

De siste tiårenes digitalisering har i stor grad forandret hvordan bedrifter opererer, samhandler med kunder og skaper verdier. Tradisjonelle forretningsmodeller har blitt utfordret, og den hurtige fremveksten av digitale forretningsmodeller gjør det mulig å organisere virksomhet på helt nye måter. Automatisering av oppgaver og forenklet kommunikasjon har effektivisert og gjort driften i eksisterende selskaper mer lønnsom, samtidig som det har blitt utviklet helt nye måter å skape verdi på. Noen virksomheter har funnet måter å kombinere digitale og tradisjonelle virksomheter, mens andre baserer seg fullt og helt på digitale tjenester. Den digitale økonomien brukes som et begrep for den økonomiske aktiviteten som er knyttet til de digitale forretningsmodellene. Ifølge Verdensbanken står den digitale økonomien for mer enn 15,5 % av verdens BNP (2020).

Utviklingen av algoritmer kan effektivisere datainnsamling og dataanalyse, og dermed også markedsføring. For eksempel samler Google inn informasjon om kundene sine over lang tid, med hensikt å bruke det til kommersielle formål i fremtiden. Selskapet kan aggregere informasjonen om hver kunde eller en kundegruppe og analysere mønstre, for så å tilpasse markedsføringen etter disse mønstrene (Google, n.d.-b). Det gir Google mulighet til å selge målrettet markedsføring for bedrifter på en mye mer effektiv måte enn for bare tjue år siden. Selv om informasjonen ikke blir verdsatt på tidspunktet for innsamling, har den en verdi for Google når de i fremtiden selger informasjonen videre til annonsører. Brukeren får «betaling»

for informasjonen de gir fra seg gjennom at de får bruke tjenestene vederlagsfritt, i dette tilfellet Google sin søkemotor (Schjelderup, 2020). Selv om det ikke følger mønsteret til en tradisjonell handel, foregår det et bytte av tjenester som har verdi for begge parter. Dette illustrerer hvordan digitalisering har ført til en endring i måten vi handler og driver virksomhet på.

### **3.1.2 Kjennetegn ved digitale forretningsmodeller**

Digitale selskaper skiller seg fra tradisjonelle selskaper på flere måter. OECD har identifisert tre karakteristikk som typisk observeres i selskaper med digitale forretningsmodeller: ikke-fysisk tilstedeværelse, immaterielle eiendeler og brukermedvirkning (OECD, 2019a).

#### *Ikke-fysisk tilstedeværelse*

Selskaper med digitale forretningsmodeller kan ha betydelig økonomisk tilstedeværelse i markeder over hele verden, uten å være fysisk tilstedeværende der (OECD, 2019a). Denne evnen til å utvide virksomheten til flere jurisdiksjoner uten å behøve å være fysisk tilstedeværende, er det EU-kommisjonen refererer til som «scale without mass» (EU, 2018a). OECD betrakter dette som et av de viktigste kjennetegnene ved digitale selskaper. Den moderne informasjons- og kommunikasjonsteknologien gjør det mulig for selskapene å plassere forretningsfunksjoner i enkelte stater og samtidig levere tjenester som kundeservice, markedsføring eller skylagringstjenester til kunder over hele verden. Selskapene behøver med andre ord ikke å ha et fast driftssted i statene der verdiskapingen skjer. Denne muligheten blir ansett som problematisk for skatteformål, ettersom selskapene typisk plasserer kontorer og andre fysiske forretningsfunksjoner i lavskattestater, mens verdiskapingen foregår i stater med høy selskapsskatt (Rootsma, 2021). De digitale selskapene er derfor i stand til å redusere sine skatteforpliktelser på en måte som de tradisjonelle selskapene ikke har mulighet til.

#### *Immaterielle eiendeler*

Videre kjennetegnes digitale selskaper av at den største delen av selskapets verdi og inntekter knytter seg til immaterielle eiendeler som varemerke, lisenser, programvare, teknisk kompetanse og algoritmer. Kapasiteten for å bruke slike immaterielle eiendeler er ofte større enn ved fysiske eiendeler, og marginalkostnaden ved å selge til en ytterligere kunde er normalt tilnærmet lik null. I takt med digitaliseringen har de immaterielle eiendelene blitt viktigere,

---

men de har også ledet til flere skattemessige utfordringer. Blant annet blir immaterielle eiendeler ofte flyttet innad i konsernstrukturer til datterselskaper i lavskattestater, og verdiene har en tendens til å være undervurderte ettersom det er krevende å verdsette eiendelene.

### *Brukermedvirkning*

Et tredje kjennetegn er at de digitale forretningsmodellene i stor grad baserer seg på verdiskaping gjennom aktiv eller passiv brukermedvirkning. Et viktig fokus i digitaliserte selskaper er å aktivisere og engasjere brukere, ettersom dette genererer verdifull brukerdata som selskapet kan samle inn og analysere (EU, 2018b). Selskapet kan oppnå større verdiskaping både som følge av flere brukere og mer innhold (OECD, 2019a). For eksempel er plattformsselskaper som Facebook avhengige av at brukerne produserer innhold på deres plattform, og brukermedvirkningen øker plattformens verdi slik at ytterligere brukere kommer til.

### **3.1.3 Kategorier av digitale tjenester**

For å gi en bedre forståelse for forretningsmodellene- og metodene blant de digitale selskapene, anser vi det som hensiktsmessig å kategorisere de digitale tjenestene. OECD presenterer et forslag hvor de ønsker å utvide brukerstatens rettigheter til å beskatte tre typer digitale selskaper: sosiale medie-plattformer, søkemotorer og nettbaserte markedsplasser (OECD, 2019a). EU har på sin side foreslått å beskatte inntekt fra to kategorier av digitale selskaper (EU, 2018a). Den første kategorien er verdsettelse av brukerdata ved å skape tilgjengelig annonseplass, eller salg av slike brukerdata. Den andre kategorien er tilgjengeliggjøring av digitale markedsplattformer der brukere kan levere varer og tjenester direkte seg imellom. Basert på kategoriseringene av digitale selskaper gjort av EU og OECD velger vi å skille mellom brukerdata- og markedsføringstjenester og digitale formidlingstjenester der det er hensiktsmessig.

#### *Brukerdata- og markedsføringstjenester*

Denne kategorien inkluderer selskaper som driver virksomhet i å samle inn, analysere og utnytte brukerdata for å tilby andre selskaper målrettet annonseplass. Noen av de største og mest kjente selskaper som opererer i denne kategorien er Google, Facebook, Instagram og X.

Disse selskapene samler inn data om brukerne av deres tjenester. Dataene kan eksempelvis være relatert til brukernes personopplysninger, interesser og demografi. Selskapene samler inn, lagrer og analyserer dataene med mål om å få et sammensatt bilde av hva som interesserer brukeren. Brukerdataene tilegnes ved at selskapene tilbyr brukerne gratis tilgang til deres tjenester. Slik foregår det et bytte av tjenester, uten at det settes en konkret verdi på det som byttes. Dataene har stor verdi for selskapet da de kan behandle dataene og deretter selge de videre til annonsører. utfordringene knyttet til verdsettelse av disse verdiene gjør imidlertid at selskapene i stor grad unngår å bli skattlagt for verdiskapingen.

Det er svært attraktivt for annonsører å kjøpe annonseplass av selskapene i denne kategorien, ettersom innsamlingen av brukerdata medfører at markedsføringen kan være mer målrettet enn markedsføring som siktes mot en tilfeldig del av befolkningen. Annonsørene forsøker å treffe sine målgrupper ved å være bevisste på hvilke tjenester de kjøper annonseplass hos. For eksempel vil et selskap som holder til i en gitt by velge å kjøpe annonseplass som vises for brukere som er hjemmehørende i denne byen. Treffsikkerheten effektiviseres ytterligere når man kan bruke enda flere parametere for å avgjøre brukernes interesseområde.

### *Digitale formidlingstjenester*

Selskapene i denne kategorien leverer tjenester i form av digitale markedsplasser hvor brukere kan selge og kjøpe varer og tjenester direkte fra hverandre. Tjenestene som tilbys på plattformene kan eksempelvis være booking av overnattinger og leie av bil, og brukerne kan både være selskaper og privatpersoner. De mest kjente selskapene som opererer i denne kategorien er Airbnb, Uber og Foodora.

Digitale formidlingstjenestene fokuserer på å tilrettelegge for transaksjoner mellom ulike brukere på plattformen. Privatpersoner eller selskaper oppretter brukere, og plattformen gir brukerne mulighet til å tilby varer og tjenester til andre brukere. Handelen avtales og betalingen gjennomføres over plattformen. Selskapet som leverer plattformen fungerer som et mellomledd mellom selger og kjøper, og skaper inntekter ved å ta provisjon for hvert salg eller en avgift for bruk av plattformen.

Det er to momenter som er kritisk for verdiskaping i formidlingsøkonomien. For det første er det plattformen i seg selv, og videre er det brukermedvirkningen. Plattformen gjør det



---

enkler for kjøper og selger å finne hverandre (NOU 2017:4). For at det faktisk skal skapes verdi, krever det også at brukerne tilbyr varer, søker etter varer og kjøper varer.

## 3.2 Beskatning av digitale selskaper i dag

I dette delkapittelet vil presentere teori knyttet til hvordan digitale selskaper beskattes i dag. Vi vil først presentere generelle bestemmelser i norsk og internasjonal skatterett. Videre ser vi på skatteavtaler og det sentrale begrepet fast driftssted. Vi velger å rette fokuset mot fast driftssted ettersom den internasjonale lovgivningen for selskapsbeskatning er svært kompleks, og dette begrepet er det mest sentrale når det gjelder utfordringene med beskatning av digitale selskaper som ikke behøver å være fysisk tilstedeværende. Deretter presenterer vi tre årsaker til misforholdet som har oppstått mellom verdiskaping og beskatning av digitale selskaper. Vi presenterer også estimer på tapte skatteinntekter og omfordelingen mellom stater som følger av misforholdet.

### 3.2.1 Generelt om beskatning

Ethvert selskap hjemmehørende i Norge plikter i utgangspunktet å svare skatt etter skatteloven § 2-2, uavhengig av hvor i verden inntekten er opptjent. Selskaper som er hjemmehørende i andre stater enn Norge må betale skatt på den delen av virksomheten som skaper inntekter i Norge etter sktl. § 2-3. Skatteplikten blir imidlertid begrenset av sktl. § 2-37 med hensikt å forebygge dobbeltbeskatning. OECD definerer dobbeltbeskatning som “ileggelse av sammenlignbare skatter i to (eller flere) stater på samme skatteyter med hensyn til samme sak og for identiske perioder” (OECD, 2017a).

Dobbeltbeskatning er en av de vanligste problemstillingene i internasjonal skatterett. I en verden som blir mer og mer globalisert har det blitt vanligere at selskaper er hjemmehørende i en stat, men har virksomhet også i andre stater. Et aktuelt spørsmål er om det er hjemstaten eller kildestaten som har beskatningsrett for inntekt som er opptjent i en annen stat enn hjemstaten, ettersom selskapet typisk vil bli ansett som skattepliktig begge steder etter statenes internrett. Det er bred enighet om at dobbeltbeskatning har negative konsekvenser for selskaper og i utvidet forstand også økonomien som helhet. For å forhindre dobbeltbeskatning har Norge inngått skatteavtaler med en rekke stater.

### 3.2.2 Skatteavtaler

Skatteavtaler er traktater, typisk inngått mellom to stater, og er ved lov gjort til intern norsk rett. Formålet med skatteavtalene er å «fremme handel og investeringer ved å motvirke dobbeltbeskatning av inntekt og formue ved grensekryssende aktivitet og å motvirke skatteomgåelse og skatteunndragelse» (NOU 2022: 20, s. 151). Fordeling av beskatningsrett mellom stater og regulering av hvordan statene skal forebygge dobbeltbeskatning er noe av det som fremgår av skatteavtalene.

OECD publiserte den første mønsteravtalen for skatt på inntekt og formue i 1963 (OECD, 2017c). Siden den gang er den blitt tilpasset en rekke ganger, senest i 2017. De ulike versjonene av MTC er grunnlaget for mer enn 3 000 skatteavtaler mellom ulike stater i verden (OECD, 2017c). MTC gir statene et utgangspunkt når de skal fremforhandle en skatteavtale som begge parter er enige om.

Norge har inngått 88 unike skatteavtaler med en rekke stater (Finansdepartementet, 2023). Dersom det er inngått en skatteavtale med en annen stat, vil skatteavtalen avgjøre hvor skattesubjektet er skattepliktig og dermed kunne begrense skatteplikten i Norge, jf. sktl. § 2-37 (1). De fleste skatteavtalene som er inngått etter 1963 tar utgangspunkt i MTC, men samtlige avtaler er tilpasset for å oppnå enighet mellom Norge og de ulike statene. Det vil derfor være noen forskjeller fra avtale til avtale. I denne utredningen vil vi ta utgangspunkt i MTC fra 2017, da den best representerer fellestrekkene i de fleste avtalene.

I 2017 ble MTC oppdatert i forbindelse med OECD sitt prosjekt BEPS 1.0, der flere av tiltakspunktene ble implementert. Tiltakspunkt 15 i prosjektet er et multilateralt instrument, omtalt som MLI. Dette er en frittstående traktat som verken endrer eller overstyrer eksisterende bilaterale skatteavtaler, men som anvendes sammen med eksisterende skatteavtaler og justerer deres anvendelse slik at BEPS-tiltakene blir implementert. MLI sikrer en effektiv implementering av tiltak i skatteavtaler. Dersom to stater har godkjent samme endring fra den multilaterale avtalen uten forbehold, vil det supplere tidligere skatteavtaler uten videre forhandlinger om innhold. Skatteavtaler mellom Norge og 28 andre stater har så langt implementert artiklene som omhandler endringene ved fast driftssted.

---

### 3.2.3 Fast driftssted

Fast driftssted er et sentralt begrep i de internasjonale skatteavtalene og grunnleggende for beskatningsrett for virksomhet som drives i utlandet. I henhold til MTC art. 5 skal fortjenesten til et selskap i en kontraherende stat kun beskattes der, med mindre selskapet driver virksomheten gjennom et fast driftssted i en annen kontraherende stat (OECD, 2017b). Altså skal et selskap som er hjemmehørende i Norge kun beskattes i Norge med mindre selskapet driver virksomheten i en annen stat gjennom et fast driftssted der. Hvor et selskap har fast driftssted er dermed avgjørende for hvor selskapet skal beskattes. Å unngå å etablere fast driftssted i en stat med høyere skattesats er en måte å utnytte skatteavtalene for å betale mindre skatt. I 2017-versjonen av MTC ble det gjort endringer på artikkelen om fast driftssted som følge av tiltakspunkt 7 i BEPS 1.0. Hensikten med endringen var å forhindre at selskaper utnytter enkelte smutthull knyttet til fast driftssted. Det var først og fremst agentregelen i paragraf 5 og 6 som ble oppdatert.

MTC art. 5 (1) definerer fast driftssted som et fast forretningssted der foretakets virksomhet drives enten helt eller delvis (OECD, 2017b). Fra denne definisjonen kan det utledes tre kumulative vilkår som alle må være oppfylt: (i) Foretaket må ha et forretningssted, (ii) som er fast og (iii) som foretaket driver virksomheten gjennom.

Et forretningssted er et sted som foretaket har til sin disposisjon, og i henhold til MTCkomm. art. 5 (10) dekker begrepet alle lokaler, fasiliteter og installasjoner som benyttes til å drive virksomheten til foretaket, uavhengig om de brukes utelukkende til det formålet eller ikke. Tradisjonelt sett er forretningssted vurdert for å være et fysisk sted, som et kontor eller en fabrikk. Det er tilstrekkelig at foretaket har et visst område til sin disposisjon, selv om området ikke er nødvendig for å kunne utføre virksomheten. Etter MTCkomm. art. 5 (10) og (11) er det ikke nødvendig at foretaket eier, leier eller har formell juridisk rett på stedet, såfremt det er til deres disposisjon (OECD, 2019b).

Det andre vilkåret om at forretningsstedet må være fast innebærer et tids- og stedskrav. Tidskravet medfører et krav til virksomhetens varighet. Etter MTCkomm. art. 5 (6) er et forretningssted «fast» dersom det er permanent til en viss grad (OECD, 2019b). Det vil si at virksomhet som bare er midlertidig ikke vil regnes som «fast». Verken MTC eller skatteavtalene inneholder en direkte angivelse av en bestemt tidsperiode som oppfyller

tidskravet. Seks måneder er imidlertid ofte blitt vurdert som tilstrekkelig og er av OECD uttalt å utgjøre en nedre grense (Sundby, 2023).

Stedskravet innebærer at det må være en forbindelse mellom forretningsstedet og et spesifikt geografisk punkt (OECD, 2019b). Det behøver likevel ikke å være et fysisk sted innenfor statens geografiske område. En aktuell problemstilling er hvorvidt tilknytningen er til et konkret sted eller til et større område, for eksempel en by eller en kjøpesenterkjede. MTC art. 5 (2) lister opp eksempler på steder som oppfyller vilkåret, blant annet stedet foretaket ledes fra, en filial, et kontor, en fabrikk eller et verksted (OECD, 2017b). Foretak som drives gjennom steder som ikke eksplisitt er inkludert i disse eksemplene kan også bli regnet for å ha et fast driftssted. Det fremgår at for at et forretningssted skal regnes som fast må det være et distinkt sted (MTCkomm. art. 5 (21)). Det betyr imidlertid ikke at forretningsstedet må være festet til grunnen, slik det er tolket i tidligere utgaver av MTC.

Det tredje vilkåret er at virksomheten drives helt eller delvis gjennom forretningsstedet. Ifølge MTCkomm. innebærer dette at personer som er avhengig av selskapet utfører virksomhet på vegne av selskapet i staten hvor forretningsstedet er plassert. I MTCkomm. art. 5 (7) fremgår det at den tidligere forståelsen om at forretningsstedet må ha en «produktiv karakter» som er koblet direkte til selskapets profitt, ikke er representativ i tolkningen av begrepet i dag. I dagens tolkning er det lagt til grunn at alle deler av selskapers drift bidrar til den totale produktiviteten som skapes. Det følger dermed at det ikke utelukkes at et digitalt selskap kan «drive virksomhet» gjennom et fast driftssted bare fordi det ikke er direkte knyttet til produktiviteten.

Agentregelen fremgår av MTC art. 5 (5) og (6), og omhandler tilfeller hvor en person handler på vegne av et utenlandsk foretak og inngår avtaler i foretakets navn (OECD, 2019b). I slike tilfeller kan agentens aktiviteter utgjøre et fast driftssted, og etter denne spesifikke regelen kan det altså oppstå et fast driftssted uten fysisk tilstedeværelse av et fast sted (Sundby, 2023). Agentregelen inneholder ikke et spesifikt tidskrav, men i likhet med hovedregelen vil en varighet på seks måneder ofte være tilstrekkelig. I forbindelse med BEPS tiltakspunkt 7 har agentregelen fått en lavere terskel for når en agents tilstedeværelse er tilstrekkelig til å utgjøre et fast driftssted på vegne av prinsipalen. Endringen medfører at agentens aktivitet kan utgjøre et fast driftssted også i de tilfellene der vedkommende inngår avtaler som ikke er rettslig bindende for prinsipalen. Dette står i kontrast til tidligere, der det forelå et krav om rettslig

---

bindende kontrakter. Med det nye tillegget er det også tilstrekkelig at agenten har en fremtredende rolle ved forhandlinger eller avtaleinngåelse, og at agenten regelmessig inngår avtaler på vegne av prinsipalen uten at det gjøres vesentlige endringer.

### 3.2.4 Misforhold mellom verdiskaping og beskatning

I takt med den digitale utviklingen har det oppstått en rekke internasjonale skatterettslige utfordringer. Den gjeldende skattelovgivningen fanger ikke opp hvordan de digitale selskapene skaper profitt på nye måter, herunder hvordan brukerne bidrar til å skape verdi. Som et resultat av dette har det oppstått et misforhold mellom hvor verdiskapingen skjer og hvor skattleggingen skjer (EU, 2018a). Ifølge EU er årsaken til dette misforholdet en kombinasjon av tre forhold: at selskaper kan tilby tjenester uten å være fysisk tilstedeværende, at selskapene har betydelige immaterielle eiendeler og at verdien kommer fra brukervedvirkning (EU, 2018a). Dette er de samme karakteristikene som OECD benytter for å beskrive digitale selskaper, som presentert i kapittel 3.1.2.

#### *Ikke-fysisk tilstedeværelse*

En av de mest fremtredende skatterettslige utfordringene er å fastsette skattepliktig tilknytning for virksomheter uten fysisk tilstedeværelse. Mange selskaper har enten unngått eller redusert sine skatteforpliktelser ved å påberope seg fast driftssted i stater med lavere selskapsskatt. Selskaper kan eksempelvis plassere immaterielle eiendeler i en stat, mens hovedkontoret er plassert i en annen stat, og tjenester selges til brukere i en tredje stat (BDO, 2019). Dette har gitt opphav til en annen skatterettslig utfordring knyttet til fordeling av overskuddet til selskaper med datterselskap plassert i ulike stater. Ifølge EU er hovedproblemet at verdiskapingen fra brukervedvirkningen foregår i en stat der selskapet ikke er fysisk tilstedeværende for skatteformål, slik at aktivitetene ikke kan skattlegges (EU, 2018b).

Facebook og Google kan trekkes frem som eksempler på selskaper som ikke har fast driftssted i Norge. I 2022 betalte Google Norway 6,6 millioner i skatt på en omsetning på 345 millioner, og Facebook Norway betalte 8,6 millioner i skatt på en omsetning på 68 millioner (Google Norway, 2023; Facebook Norway, 2023). Google Norway sin lave skattekostnad kan forklares ved at selskapet har like høye lønnskostnader som driftsinntekter og dermed et negativt resultat (Google Norway, 2023). Facebook Norway har derimot et positivt resultat, men omsetter

likevel for overraskende lite i forhold til den omfattende tilstedeværelsen i Norge. Resultatene i Norge står i sterk kontrast til morselskapene Alphabet Inc. og Meta Platforms Inc. sine omsetningstall på 283 milliarder dollar og 116 milliarder dollar (Alphabet, 2023; Meta Platforms, 2023). Flere anslår at selskapenes reelle omsetning i Norge er langt høyere enn hva som er offisielt rapportert, og et anslag tilsier at den reelle omsetningen er mer enn tolv ganger høyere enn rapportert (Setsaas, 2020). Det er særlig vanskelig å forstå at resultatmarginene i selskapenes norske datterselskaper er så ulike morselskapenes resultatmarginer. For eksempel er Google Norway sin resultatmargin -8,5 % i Norge, mot omtrent 25 % i morselskapet de siste årene (Google Norway, 2023; Alphabet, 2023).

Google sin europeiske virksomhet styres fra Irland, der selskapet har et av sine faste driftssteder (Google, n.d.-a). Når norske aktører kjøper annonseplass hos Google, regnskapsføres dette i Irland og ikke i det norske datterselskapets regnskap (Langerød, 2022). Inntekt fra norske aktører beskattes med en lav irsk skattesats, og mye av skatten på Google sin verdiskaping i Norge tilfaller derfor ikke norske skattemyndigheter. Dette illustrerer hvordan multinasjonale digitale selskaper i dag har mulighet til å organisere virksomheten sin for å minimere skatten, hvilket også tydeliggjøres av at deres effektive skattesats er omtrent halvparten av de tradisjonelle selskapene, og ofte enda lavere. Mens tradisjonelle selskaper i gjennomsnitt har en effektiv skattesats på 23,2 %, er den kun 9,5 % for digitale selskaper (EU, 2018b).

### *Brukermedvirkning*

Utfordringen med brukermidvirkning knytter seg til at brukerne typisk bidrar til verdiskapingen, eksempelvis ved å dele sine preferanser gjennom å like en side på et sosialt medium, klikke på en annonse eller opprette en bruker på en deleplattform (EU, 2018b). Disse dataene blir senere brukt for markedsføringsformål. Overskuddet blir ikke nødvendigvis skattlagt i brukerens hjemstat, men typisk i staten der markedsføringen og algoritmene har blitt utviklet. Dermed blir ikke brukermidvirkningen tatt i betraktning ved avgjørelsen om hvor selskapet skal beskattes.

En kan imidlertid problematisere brukernes faktiske rolle i verdiskapingen. Becker og English (2018) trekker frem at de aller fleste brukere er passive. For eksempel er flertallet av brukerne på sosiale medier passive i form av at de deltar i de eksisterende tjenestene uten å

---

produsere nytt innhold på plattformen eller generere aktive inntektskilder (Becker & Englisch, 2018). Å kvantifisere verdien av passiv brukeraktivitet for beskatningsformål er utfordrende. Årsaken er at denne formen for brukeraktivitet normalt ikke genererer direkte inntekter for selskapet, men skaper indirekte fordeler som økt trafikk, økt brukerengasjement og bedre forståelse av brukeratferd. Aktive brukere bidrar på sin side direkte til verdiskapingen ved å produsere innhold på plattformen. Jo mer innhold disse brukerne skaper, desto mer aktivitet foregår på plattformen. Med mer aktivitet, vil det også samles inn mer data og markedsføringen kan dermed være mer målrettet. Samlet sett vil verdien av den målrettede markedsføringen øke (OECD, 2018, s. 48). På den måten skaper den aktive brukermedvirkningen direkte verdier ved å generere inntekter gjennom annonser, abonnement og lignende.

En utfordring ved brukermedvirkning er at den er vanskelig å verdsette. Årsaken er at informasjonen er unik, og det er kun selskapet som samler inn informasjonen som vet hva den faktiske verdien for dem er. I praksis kan selskapene sette verdien av den innsamlede brukerinformatjonen lik verdien av at brukerne får benytte seg av deres plattform. På denne måten vil det ikke genereres et skattbart overskudd av verdiene som skapes gjennom byttehandelen. Selskapenes inntjening består i stor grad av salg av annonseplasser, slik at brukerne kan bruke plattformen uten å betale et monetært vederlag. Det indikerer at verdien selskapene får gjennom brukermedvirkning må være større enn verdien av bruken av plattformene, gitt at selskapet har et mål om profitabel drift.

I oktober 2023 annonserte Meta Platforms Inc. at de på sine plattformer Facebook og Instagram vil tilby et «abonnement for ingen annonser» (Meta Platforms Inc., 2023b). Det fremkommer av annonseringen at dette er en konsekvens av EU sine reguleringer; General Data Protection Regulation (GDPR) og Digital Markets Act. Abonnementet gir brukerne mulighet til å betale et månedlig beløp for å bruke plattformene uten å få annonser, og Meta har annonsert at abonnementet vil koste mellom 9,99 og 12,99 euro. Inntekten selskapet mottar gjennom abonnementsalg vil naturligvis bli skattlagt dersom det medfører overskudd. Imidlertid impliserer også abonnementet en verdi av byttehandelen mellom plattformen og brukeren, som består av tilgang til plattformen i bytte mot brukerdata. Under en forutsetning om at Meta ønsker en like profitabel drift som inntil i dag, kan man legge til grunn at abonnementsprisen er verdt like mye for selskapet som brukermedvirkningen – eller mer. Likevel kan det også tenkes at Meta setter prisen kunstig høyt for å unngå at brukerne benytter

seg av tilbudet. I så tilfelle vil ikke prisen indikere noe om verdien på brukermedvirkningen. Nye krav fra myndigheter og organisasjoner kan medføre at brukermedvirkning blir verdsatt indirekte i fremtiden, og i så fall vil man ha et grunnlag for å beskatte byttehandelen. Per nå anser vi imidlertid dette som for spekulativt, og verdsettingsproblemet er fremdeles aktuelt.

### *Immaterielle eiendeler*

Det faktum at de digitale selskapene har mye immateriell kapital er også opphav til skatterettslige utfordringer. Ifølge Dischinger og Riedel (2011) har multinasjonale selskaper insentiver for å plassere immaterielle eiendeler i en stat med relativ lav skattesats, og de velger å gjøre det for å flytte overskudd og for å spare skatt. Selskaper med rettigheter til immaterielle eiendeler kan etablere et fast driftssted i stater med lav selskapsskatt. Ved å ta betalt for lisensiering av disse eiendelene fra de andre selskapene i konsernet, kan selskapet påvirke hvor inntekten ender og dermed hvor inntekten skattlegges. Programvare, patenter og lignende er ofte unikt for selskapet, hvilket gjør det vanskelig å verdsette disse når man skal kontrollere prisingen av transaksjonene (NOU 2022: 20, s. 153). Videre er de immaterielle eiendelene typisk svært mobile, og kan enkelt flyttes til konsernselskaper i stater med lav skattesats eller nullskattesats. Gjennom konserninterne transaksjoner kan multinasjonale konsern påvirke hvilke inntekter og kostnader som skal allokere til konsernselskapene som er part i transaksjonen, og dermed også hvilken stat som har beskatningsrett for inntektene (NOU 2022: 20, s. 153).

### **3.2.5 Estimert tap av skatteinntekter og omfordeling mellom stater**

I 2020 utga Skatteetaten en oversikt over det de omtaler som et manntall av multinasjonale selskaper, som viser antall selskaper og deres bidrag til skatteinntektene. Ifølge tallene som fremgår i oversikten var det omtrent 32 000 multinasjonale selskaper i Norge i inntektsåret 2018 (Bakke et al., 2020). Dette utgjorde 9 % av det totale antallet selskaper, men selskapene betalte omtrent 60 % av all selskapsskatt i Norge dette året (Bakke et al., 2020). De multinasjonale selskapene er derfor viktige bidragsytere til selskapsskatten. Det er imidlertid svært varierende hvor mye selskapsskatt de betaler, hvilket tydeliggjøres av at 72 % av de 32 000 selskapene betalte enten null eller under 1 000 kroner i skatt i Norge i 2018 (Bakke et al., 2020). Skatteetaten påpeker at mange av de multinasjonale selskapene som ikke betaler norsk selskapsskatt er store og har høy omsetning. Selskapene unngår skatt ved at de



---

selger varer og leverer tjenester i Norge uten å være fysisk tilstedeværende her, slik at skatteplikten ikke blir utløst (Bakke et al., 2020).

Inntil nylig har det vært svært utfordrende å estimere størrelsen og mønstrene på den globale overskuddsflyttingen. En av årsakene er at selskapene typisk ikke offentliggjør i hvilke stater overskuddene deres blir bokført (Tørsløv et al., 2023). I tillegg har nasjonale regnskapsdata analysert multinasjonale selskaper og andre selskaper samlet, og det har derfor ikke vært mulig å studere disse gruppene separat. De siste årene har imidlertid statistiske institutter i de fleste av verdens utviklede land, inkludert de viktigste skatteparadisene, begynt å offentliggjøre nye makroøkonomiske data om utenlandskkontrollerte filialer (Tørsløv et al., 2023). Disse dataene har gjort det mulig å utarbeide oversikter over hvor multinasjonale selskaper bokfører overskuddene sine, og å anslå størrelsen på overskuddene som blir bokført i skatteparadiser.

Noe av det mest omfattende arbeidet som er gjort i denne sammenhengen, er en studie av Tørsløv, Wier og Zucman fra 2022. Ifølge deres studie blir 36 % av det globale multinasjonale overskuddet flyttet til skatteparadiser årlig, hvilket tilsvarer mer enn 900 milliarder dollar. Overskuddsflyttingen reduserer selskapsskatteinntektene med mer enn 200 milliarder dollar, eller 10 % av den globale selskapsskatten (Tørsløv et al., 2022). Videre finner studien at 77 % av overskuddet som flyttes ut av EU-land med høye skattesatser, umiddelbart ender opp i skatteparadiser innenfor EU. Om en ser på den endelige destinasjonen, ender til slutt 46 % av overskuddet opp i skatteparadiser utenfor EU (Tørsløv et al., 2022).

Studien ser også på konsekvenser av overskuddsflytting på nasjonalt nivå, illustrert i tabell 1. Forskerne estimerer at Norge årlig mister 8 % av sine selskapsskatteinntekter som følge av at overskudd blir flyttet til skatteparadiser (Tørsløv et al., 2022). Dette innebærer at over 8 milliarder dollar, eller over 19 milliarder norske kroner basert på valutakursen per desember 2023, er på spill som følge av overskuddsflytting til skatteparadiser. Dette utgjør en øvre grense for hvor mye Norge kan tjene dersom all overskuddsflytting hindres. Tallene i tabellen viser at det flyttes omtrent like mye overskudd fra Norge til skatteparadiser innenfor EU som Irland og Nederland, som til karibiske og asiatiske skatteparadiser utenfor EU.

Tabell 1 - Estimert overskuddsflytting fra Norge til skatteparadiser i 2022

	<b>Tapt norsk overskudd (mill. dollar)</b>	<b>Tapte norske skatteinntekter (mill. dollar)</b>	<b>Tapte norske skatteinntekter (% av innkrevd)</b>
<b>Alle skatteparadiser</b>	<b>8 132</b>	<b>1 789</b>	<b>8 %</b>
<b>Skatteparadiser i EU</b>	<b>3 291</b>	<b>724</b>	<b>3 %</b>
Belgia	195	43	0 %
Kypros	4	1	0 %
Irland	1 879	413	2 %
Luxembourg	308	68	0 %
Malta	172	38	0 %
Nederland	733	161	1 %
<b>Skatteparadiser utenfor EU</b>	<b>4 841</b>	<b>1 065</b>	<b>4 %</b>
Sveits	276	61	0 %
Bermuda, Karibia, Puerto Rico, Hong Kong, Singapore og andre	4 566	1 005	4 %

Referanse til tabell 1: (Tørsløv et al., 2023)

Tall fra Statistisk Sentralbyrå (2022) viser at norske selskapers bruk av skatteparadiser økte betydelig i perioden 2015 til 2020. Antallet konsern som opererer i Norge med konsernspiss i et skatteparadis økte fra 143 til 255 i perioden, en økning på omtrent 78 %. I 2020 hadde de 255 multinasjonale konsernene 1377 norske juridiske enheter (Larsen, 2022).

Tabell 2 illustrerer utviklingen for overskudd som er flyttet ut av Norge og tap av selskapsskatteinntekter for hvert år i perioden 2015 til 2019 (Tørsløv et al., 2022). Tallene viser at størrelsen på overskuddsflyttingen har økt over perioden, men selve tapet i prosent av faktisk innkrevd selskapsskatt har holdt seg relativt stabilt gjennom perioden.

Tabell 2 - Utvikling i overskuddsflytting fra Norge i perioden 2015 - 2019

	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>Differanse (2019 -2015)</b>
<b>Overskuddsflytting fra Norge (mrd. dollar)</b>	5,0	6,2	5,9	7,2	8,1	<b>1,9</b>
<b>Tapte selskapsskatteinntekter (% av innkrevd)</b>	8%	10%	7%	6%	8%	<b>0%</b>

Referanse til tabell 2: (Tørsløv et al., 2022)

---

## 3.3 BEPS-prosjektet

For å løse utfordringene med beskatning av digitale selskaper, er det foreslått tiltak fra flere internasjonale organisasjoner. OECD sitt BEPS-prosjekt er det største felles prosjektet som er igangsatt, og adresserer utfordringene knyttet til uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting. I dette delkapittelet går vi inn på utviklingen av prosjektet og ser nærmere på selve innholdet i topilarløsningen.

### 3.3.1 Utvikling

Internasjonal skatteunngåelse er utvilsomt en stor utfordring i dag. OECD bruker begrepet «base erosion and profit shifting» (forkortet til BEPS), som på norsk kan oversettes til uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting (OECD, n.d.-e). BEPS refererer til multinasjonale selskapers målrettede strategier for å unngå skatt gjennom å utnytte smutthull og forskjeller i skatteregler i ulike stater (OECD, n.d.-a). Skatteplanlegging gjør at selskapene på kunstig vis kan flytte overskudd til lokasjoner med lav eller ingen skatt, samt lite eller ingen økonomisk aktivitet (OECD, n.d.-d). Dette resulterer i at lite eller ingen selskapsskatt blir betalt, og OECD anslår at skatteinntekter for mellom 100 og 240 milliarder dollar blir tapt årlig som følge av uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting. Det tilsvarer 4 til 10 % av selskapsskatten som blir betalt globalt (OECD, n.d.-d). Dette samsvarer med Tørsløv et al. (2022) sine estimater på 200 milliarder og 10 % av den globale selskapsskatten.

For å håndtere utfordringene initierte G20-landene et omfattende prosjekt i 2013 som ble koordinert av OECD, kalt *BEPS Action Plan*. I februar 2013 publiserte OECD rapporten *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* som identifiserte utfordringene, og senere samme år ble det utgitt en plan for håndtering av problemet gjennom 15 tiltakspunkter, omtalt som BEPS 1.0 (OECD, 2015). Tiltakspunktene ble utformet for å være enkle å implementere i intern lov og skatteavtaler, og slik at OECD-landene skulle ha et helhetlig rammeverk. Fra 2013 til 2015 arbeidet OECD-landene med tiltakspunktene, med innspill fra Verdensbanken, industrien, konsulenter og akademikere (OECD, 2015). Tiltakspunkt 1 omhandler utfordringene som oppstår i forbindelse med digitalisering av økonomien, og i 2015 kom rapporten *BEPS Action 1 – Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* som et svar på dette.

I 2016 ble gruppen OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS dannet for stater som ønsket å være en del av et enhetlig, nytt rammeverk for internasjonal beskatning (OECD, n.d.-b). Dette ga statene mulighet til å delta i både utvikling og implementering av rammeverket (OECD, n.d.-b). I en delårsrapport fra 2018 framgår det at det var støtte blant medlemslandene i Inclusive Framework for å vurdere endringer i den internasjonale skattelovgivning (OECD, 2018). Ifølge samme rapport begynte arbeidet med de relevante tiltakene for digitalisering allerede å gi virkninger på dette tidspunktet.

Fra 2018 til 2020 utviklet BEPS-prosjektet seg mot å bli en topilarløsning omtalt som BEPS 2.0, og det er dette som er den aktuelle løsningen i dag. Pilar 1 tar for seg løsninger for å avgjøre hvordan beskatningsrett skal allokere mellom jurisdiksjoner, mens pilar 2 foreslår å utvikle et system for å sikre at multinasjonale selskaper betaler en minimumskatt på sine overskudd. I juli 2021 gav 130 stater ut en felles uttalelse om aksept av den foreslått topilarløsningen, og per november 2023 er antallet kommet opp i 145 (OECD, 2023c).

### **3.3.2 Formål**

I OECD sin 2013-rapport fremgår det at BEPS-prosjektet iverksettes som et resultat av utfordringen med uthuling av skattegrunnlag, hvor den vanligste metoden er overskuddsflytting (OECD, 2013a). I rapporten pekes det på flere fundamentale utfordringer. For det første er det en generell utfordring med selskapers overholdelse av skatteplikt. Videre nevnes utfordringen med utdaterte skatteregler som et resultat av en globalisert økonomi og utvikling i informasjon- og kommunikasjonsteknologi. Til slutt trekkes det også frem hvordan skattesystemet er utformet for å forhindre dobbeltbeskatning, men at dette er mulig å utnytte slik økonomien har utviklet seg.

I tiltaksplanen fra 2013 presenterer OECD 15 tiltakspunkter for å adressere utfordringene med BEPS (OECD, 2013b). Disse er illustrert i tabell 3. Tiltakspunktene 1, 3, 5, 6, 7, 8, 9 og 10 er særlig relevante i forhold til utfordringene med digitalisering. Tiltakspunkt 1 adresserer utfordringene med digitalisering, hvilket har vært det sentrale fokuset for BEPS-prosjektet frem til i dag (OECD, n.d.-a). De resterende tiltakspunktene er også relevante for dette arbeidet da utfordringene knytter seg tett mot karakteristikene ved digitale selskaper.

Tabell 3 - De 15 tiltakspunktene i BEPS 1.0

Tiltakspunkter i BEPS 1.0		
<b>Action 1</b>	Tax Challenges Arising from Digitalization	Skatteutfordringer som oppstår fra digitaliseringer
<b>Action 2</b>	Neutralizing the effects of Hybrid Mismatch Arrangements	Nøytralisering av effekten av ulik behandling av hybride arrangementer
<b>Action 3</b>	Controlled Foreign Company	Redusere incentivet for å flytte inntekt fra en markedsstat til en fremmed lavskattejurisdiksjon gjennom beskatning av kontrollerte utenlandske selskap
<b>Action 4</b>	Limitation on Interest Deductions	Begrensning av rentefradrag
<b>Action 5</b>	Harmful tax practices	Motvirke skadelig skattepraksis gjennom åpenhet
<b>Action 6</b>	Prevention of tax treaty abuse	Forhindre at skatteavtalefordeler tilstås når det ikke er berettiget
<b>Action 7</b>	Permanent establishment status	Forhindre kunstig omgåelse av etablering av fast driftssted etter avtale
<b>Action 8</b>	Transfer Pricing: Intangibles	Sikre at internprising av immaterielle eiendeler står i forhold til verdiskaping
<b>Action 9</b>	Transfer Pricing: Risks & Capital	Internprising av risiko og kapital
<b>Action 10</b>	Transfer Pricing: High-Risk Transactions	Sikre at transaksjoner med høy risiko står i forhold til verdiskaping
<b>Action 11</b>	BEPS data analysis	BEPS-dataanalyse for å måle etterlevelse
<b>Action 12</b>	Mandatory Disclosure Rules	Regler for obligatorisk åpenhet
<b>Action 13</b>	Country-by-Country Reporting	Øke transparensten med land-for-land-rapportering
<b>Action 14</b>	Mutual Agreement Procedure	Gjøre tvisteløsningsmekanismen i skatteavtaler mer effektiv
<b>Action 15</b>	Multilateral Instrument	Utvikle et multilateralt instrument for å endre bilaterale skatteavtaler

Referanse til tabell 3: (OECD, n.d.-b)

I 2015 ble det utgitt en rapport om utfordringene som adresseres i tiltakspunkt 1, samt mulige tiltak mot disse utfordringene. I rapporten konkluderer OECD med at det ikke vil være mulig å beskatte den digitale økonomien separat fra resten av økonomien, til tross for at risikoen for aggressiv skatteplanlegging er høyere for denne gruppen (OECD, 2015). Årsaken er at den digitale økonomien i økende grad blir selve økonomien, og å skulle isolere den digitale økonomien for beskatningsformål ville kreve at man trekker vilkårlige grenser for hva som er digitalt og hva som ikke er digitalt.

Introduksjonen av topilarløsningen i 2018 presiserte nok en gang prosjektets todelte hensikt, men denne gangen som en helhetlig løsning. Mens pilar 1 fokuserer på å håndtere utfordringene med allokering av beskatningsrett på bakgrunn av digitaliseringen, fokuserer pilar 2 på resterende BEPS-utfordringer (OECD, 2019a). OECD peker på to overordnede problemer i dagens skattesystem, som topilarløsningen er utformet for å håndtere: (1) I henhold til gjeldende regler kan overskuddet til et utenlandsk selskap bare skattlegges i en annen stat dersom selskapet har fysisk tilstedeværelse der, og (2) De fleste stater beskatter kun innenlandsk overskudd hos sine multinasjonale selskaper, og ikke utenlandsk inntekt, basert på en antakelse om at det utenlandske selskapsoverskuddet blir skattlagt der det blir opptjent (OECD, 2021c).

Ifølge OECD tar pilar 1 «sikte på å sikre en mer rettferdig fordeling av overskudd og skatterettigheter mellom stater med hensyn til de største multinasjonale selskapene, som er vinnerne av globaliseringen» (OECD, 2021c, s. 4). Et delmål er å fjerne Digital Service Taxes og lignende skatter, for å redusere ustabiliteten i det internasjonale skattesystemet, og dermed også handelsspenninger (OECD, 2021c). Målet med pilar 2 er å sikre at store multinasjonale selskapsgrupper betaler et minimumsnivå av skatt på overskuddet. OECD uttaler at pilar 2 «legger et gulv på skattekonkurransen på selskapskatt gjennom innføringen av en global minimumsselskapskatt med en sats på 15 % som stater kan bruke for å beskytte sine skattegrunnlag» (OECD, 2021c, s. 4). Av dette kan man utlede to underordnede mål: å redusere skattekonkurransen og å hjelpe stater å beskytte sitt skattegrunnlag. Tabell 4 illustrerer formålene ved BEPS-prosjektet og topilarløsningen.

Tabell 4 – Oversikt over BEPS-prosjektets og topilarløsningens formål

BEPS-prosjektet	
Formål: Håndtere utfordringene med uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting (BEPS)	
Topilarløsningen (BEPS 2.0)	
Pilar 1	Pilar 2
<p><u>Formål</u>: Sikre en mer rettferdig fordeling av overskudd og beskatningsrett med hensyn på de største multinasjonale selskapene</p> <p><u>Delmål</u>: Fjerne digitale skatter for å redusere ustabiliteten i det internasjonale skattesystemet, og dermed også handelsspenninger</p>	<p><u>Formål</u>: Sikre at store multinasjonale selskapsgrupper betaler et minimumsnivå av skatt på selskapsoverskuddet</p> <p><u>Delmål</u>: Redusere skattekonkurransen og beskytte staters skattegrunnlag</p>

Referanser til tabell 4: (OECD, 2021a; OECD, 2021b; OECD, 2023a)

---

### 3.3.3 Pilar 1

Pilar 1 innebærer en omfordeling av beskatningsrettigheter mellom stater. Forslaget tildeler markedsstater beskatningsrett på en andel av overskuddet i store multinasjonale selskaper, uavhengig om selskapet har fast driftssted i den aktuelle staten (OECD, n.d.-a). Dette skal sikre at beskatningsrettighetene er mer i tråd med aktiviteten i markedene, ettersom deler av overskuddet blir omfordelt fra staten der selskapet er registrert eller ledet, til markedsstatene hvor sluttkundene befinner seg og produktene blir solgt (NOU 2022:20, s. 165; Bakko, 2020).

Pilar 1 medfører en betydelig omlegging av dagens internasjonale skattesystem, som tar utgangspunkt i hvor selskapet har fast driftssted. Det vil påvirke svært store og svært lønnsomme multinasjonale konsern, og ha særlig stor innvirkning på de digitale selskapene (OECD, n.d.-a). Skattefordelingsrettigheter for mer enn 200 milliarder dollar er forventet å bli omfordelt til jurisdiksjoner årlig. Ettersom hovedfokuset er nettopp omfordeling, vil økningen i det samlede globale skatteprovenyet være mer beskjeden, med mellom 17 og 32 milliarder dollar årlig (OECD, 2023a). Pilar 1 består av beløp A og beløp B, som blir presentert i det følgende.

#### *Beløp A*

Beløp A blir tillagt de eksisterende reglene for overskuddsallokering. Innføring av beløp A vil innebære at beskatningsrettigheter ikke lenger avgjøres utelukkende basert på fysisk tilstedeværelse, ettersom en andel av overskuddet vil tildeles markedsjurisdiksjoner uten hensyn til hvor selskapet er fysisk tilstedeværende. Målet er å bidra til et internasjonalt skattesystem som hensyntar de digitale forretningsmodellene i større grad enn i dag.

#### **Omfang**

To terskler knyttet til omsetning og lønnsomhet vil avgjøre hvilke konsern som må allokere deler av overskuddet til jurisdiksjonene der de skaper inntekter. Tersklene er fastsatt slik at regelverket får anvendelse på multinasjonale konsern med (i) global omsetning over 20 milliarder euro og (ii) lønnsomhet før skatt på over 10 %, beregnet som resultat før skatt delt på inntekter (OECD, 2023b). Syv år etter at avtalen trer i kraft, vil omsetningsterskelen bli senket til 10 milliarder euro.

Tersklene er fastsatt for å omfatte de mest lønnsomme multinasjonale konsernene. Inntektsterskelen ekskluderer «mindre» multinasjonale selskaper, mens lønnsomhetsterskelen ekskluderer multinasjonale selskaper som kun har en liten andel utenlandske inntekter (OECD, 2020). Hensikten er å rettferdiggjøre etterlevelsens- og administrasjonskostnadene som implementering av beløp A vil medføre.

### **Skattemessig tilknytning**

Hvorvidt en jurisdiksjon er berettiget en andel av konsernets overskudd, vurderes basert på om konsernets inntekt i jurisdiksjonen passerer en kvantitativ terskel tilpasset størrelsen på markedene. Tanken er at innføring av en omsetningsterskel er en enkel og hensiktsmessig måte å måle selskapenes økonomiske tilstedeværelse på. Dersom konsernet har tjent mer enn 1 million euro i en jurisdiksjon, har jurisdiksjonen rett til en del av overskuddet. For jurisdiksjoner med BNP lavere enn 40 milliarder euro er terskelen redusert til 250 000 euro.

### **Overskuddsallokering**

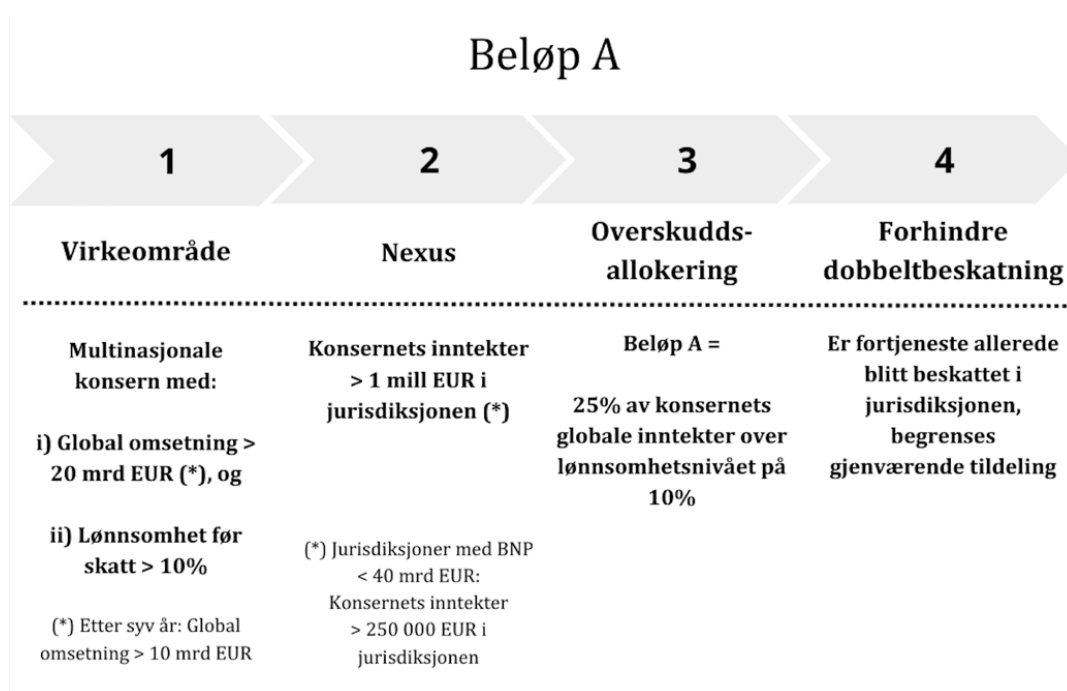
Beløpet som skal fordeles til de berettigede jurisdiksjonene er 25 % av konsernets globale overskudd over det fastsatte lønnsomhetsnivået på 10 %, og kalles beløp A. Beløp A vil bli omfordelt til skattlegging i de berettigede jurisdiksjonene basert på gruppens, og ikke enhetens, overskudd (OECD, 2023f). En inntektsbasert fordelingsnøkkel vil bli benyttet til å allokere overskuddet, slik at jo mer av konsernets inntekt som antas å stamme fra en bestemt jurisdiksjon, desto mer skattegrunnlag blir tildelt denne jurisdiksjonen.

### **Forhindre dobbeltbeskatning**

Allokeringen av beløp A til jurisdiksjonene vil ikke erstatte hvordan konsernets skattepliktige overskudd blir fastsatt etter gjeldende regler (NOU 2022:20, s. 155). Samlet sett vil nivået på skattepliktig overskudd være det samme etter omfordelingen. Det er derfor behov for tiltak for å unngå dobbeltbeskatning. Dersom konsernet allerede har fortjeneste som blir beskattet i en jurisdiksjon, vil reglene begrense de gjenværende fortjenestene som tildeles jurisdiksjonen gjennom beløp A. Dette betyr at dersom et konsern har relativt lite salg i en stat, men samtidig har selskaper lokalisert i staten med relativt høy lønnsomhet, vil den aktuelle staten komme negativt ut (NOU 2022:20, s. 155).



Figur 1: Oversikt over utformingen av beløp A i pilar 1



Referanse til figur 1: (OECD, 2023d)

### Status og utsikter

I oktober 2023 publiserte OECD teksten i den nye multilaterale konvensjonen for å implementere beløp A i pilar 1. Denne gjenspeiler konsensusen som er oppnådd så langt blant medlemmene i Inclusive Framework, og representerer ifølge OECD en fremgang mot praktisk gjennomføring (OECD, 2023a). Likevel er det uenigheter om spesifikke deler ved forslaget, og dokumentet er ikke åpnet for signering. Veien videre er derfor preget av usikkerhet. Skattemyndighetene uttaler at implementering av regelverket i norsk skattelovgivning avhenger av den videre fremdriften og utviklingen internasjonalt, og det er derfor foreløpig usikkert når beløp A vil tre i kraft med virkning i Norge (Skatteetaten, n.d.).

### Beløp B

Beløp B omhandler fastsettelse av internpris knyttet til grunnleggende markedsførings- og distribusjonsaktiviteter. Forslaget tar sikte på å standardisere og forenkle eksisterende regler for internprising basert på armlengdeprinsippet, og vil omfatte salgsagenter og kommisjonærer som er involvert i distribusjonen av digitale varer (OECD, 2023e). Transaksjonene som blir omfattet av beløp B vil i utgangspunktet bli priset ved bruk av en prismatrise som gir en oversikt over armlengdes avkastning, uttrykt som avkastning på salg (OECD, 2023d). Den

aktuelle avkastningen vil avhenge av spesifikke forhold ved selskapet, slik som nivået på driftsmidler, driftsutgifter, industri og geografiske forhold.

Utarbeidelsen av forslaget til beløp B er kommet relativt kort på vei sammenlignet med beløp A. Ettersom det er usikkert hvordan det endelige forslaget vil se ut og ikke omfatter digitale tjenester per nå, anser vi det ikke som relevant for utredningen.

### **3.3.4 Pilar 2**

Pilar 2 har som formål å innføre en global minimumsskatt på 15 % for å sikre at store multinasjonale selskapsgrupper betaler et minimumsnivå av skatt på selskapsoverskuddet. Intensjonen er at dette vil redusere multinasjonale selskapers insentiver til å flytte overskudd til lavskattestater. Pilar 2 består av to regelsett, kalt Global Anti-Base Erosion Model Rules (GloBE-reglene) og The Subject to Tax Rule (STTR).

#### *GloBE-reglene*

GloBE-reglene skal sikre at all selskapsinntekt blir beskattet med en fornuftig skattesats ved å innføre en global minimumsskatt på 15 %, uavhengig av selskapenes faste driftssted. GloBE-reglene består av Income Inclusion Rule (IIR) og Undertaxed Payment Rule (UTPR). IIR er hovedregelen, mens UTPR er en sekundærregel som aktiveres når hovedregelen ikke gjelder for hovedkvarteret til et selskap, for eksempel hvis skattesatsen der er lavere enn den globale minimumsskattesatsen. UTPR sikrer at markedsstater kan kreve en tilleggsavgift for å forhindre skatteunndragelse.

#### **Omfang**

GloBE-reglene vil gjelde for enheter som er en del av en multinasjonal gruppe med samlet inntekt over et minimumsnivå. Omsetningsterskelen er på 750 millioner euro årlig, og må være rapportert i minst to av de fire siste regnskapene til gruppens konsernregnskap (OECD, 2021a). For å anses som en multinasjonal gruppe må morselskapet ha minst et datterselskap som er lokalisert i en annen jurisdiksjon, og selskapene behøver ikke å være et formelt konsern for å være regnet som en del av en multinasjonal gruppe. Det er gjort unntak for visse typer enheter og for deres datterselskaper dersom morselskapet eier minst 95 %. Enhetene som er unntatt inkluderer myndighetsenheter, internasjonale organisasjoner, ideelle organisasjoner,

---

pensjonsfond, investeringsfond som er øverste morselskap, og eiendomsinvesteringsselskaper som er øverste morselskap.

### **Utforming**

Minimumsskatten er utformet som en suppleringskatt, og beregnes som differansen mellom den effektive skattesatsen hvert selskap betaler og 15 % skatt. Skatten skal beregnes for hvert regnskapsår i hver jurisdiksjon.

Inntekt eller tap beregnes på grunnlag av tallene i finansregnskapet. Det gjøres noen justeringer for å få en sammenlignbar verdi på tvers av jurisdiksjoner, og dividender og aksjegevinster blir blant annet sett bort fra. Deretter beregnes den tilhørende effektive skattesatsen, som inkluderer inntektsskatt og tar høyde for midlertidige forskjeller. Dersom det er en differanse mellom den effektive skattesatsen og minimumsskatten på 15 %, vil dette utgjøre suppleringskatten som skal betales. Eksempelvis vil en enhet som har en beregnet effektiv skattesats på 10 % i en stat, bli tillagt en beregnet suppleringskatt på 5 %.

Finansdepartementet har foreslått at reglene om en minimumsskatt på 15 % skal tre i kraft fra og med inntektsåret 2024. Rapporteringsfristene er fastsatt slik at forventet første innrapportering for pilar 2 er i juni 2026 (Skatteetaten, n.d.).

### **STTR**

STTR er en integrert del av pilar 2, og gir markedsjurisdiksjonen rett til å skattlegge inntekter fra interne transaksjoner i et konsern dersom hjemstaten har skattlagt den aktuelle inntekten med en nominell skatterate under 9 %. I utgangspunktet vil en skatteavtale frata kildestaten beskatningsretten på denne inntekten, men reglene gjenoppretter noe av beskatningsretten for å hindre kunstig overflytting av overskudd. STTR har prioritet over GloBE-reglene. Med andre ord vil pålegging av ytterligere beskatning etter STTR gjøres før man vurderer om selskapet har gjenværende skatteplikt for å nå minimumsskatten på 15 %.

## 4. Er begrepet fast driftssted tilstrekkelig for å beskatte digitale selskaper?

I dette kapitlet drøfter vi om innholdet i begrepet fast driftssted er tilstrekkelig for å håndtere beskatning av digitale selskaper som leverer tjenester uten fysisk tilstedeværelse. Som tidligere presentert, innebærer et fast driftssted at det foreligger (i) et forretningssted, (ii) som er fast og (iii) som foretaket driver virksomheten gjennom.

### 4.1 Digitaliseringens betydning for fast driftssted

Slik fast driftssted er definert i dag, er det krav om at et utenlandskregistrert selskap må være fysisk tilstedeværende i en jurisdiksjon for at denne jurisdiksjonen skal ha rett til å skattlegge det utenlandske selskapets overskudd. Da begrepet fast driftssted ble utformet for hundre år siden, var det et effektivt verktøy for å måle nivået på et selskaps økonomiske tilstedeværelse i en stat ved hjelp av objektive kriterier. I lang tid har begrepet vært dekkende, ettersom det har vært vanskelig å delta i det økonomiske livet i en stat uten å være fysisk tilstedeværende og ha et fast driftssted der.

I dag behøver imidlertid ikke digitale selskaper å ha en fast lokasjon i en stat for å være økonomisk tilstedeværende der, ettersom immaterielle eiendeler som nettsider og programvare muliggjør økonomisk tilstedeværelse. De immaterielle eiendelene er svært mobile, og selskapene kan lokalisere disse i lavskattestater som et effektivt virkemiddel for å flytte skattegrunnlaget og redusere skatten. Dette har utfordret det gjeldende skattesystemets evne til å skattlegge selskaper som driver virksomhet på tvers av landegrenser.

### 4.2 Verdiskaping og brukervedvirkning

Det er i dag bred enighet om at det internasjonale selskapsskattesystemet bør ta utgangspunkt i hvor verdiene skapes (Devereux & Vella, 2018). Dette ble først formulert av OECD som verdiskapingsprinsippet i forbindelse med BEPS-prosjektet, og innebærer at «profitter skal beskattes der økonomiske aktiviteter som genererer profitten utføres, og der verdien skapes» (OECD, n.d.-c). Prinsippet ble raskt akseptert som det ledende prinsippet for selskapsbeskatning i en generell internasjonal sammenheng. OECD har avklart lite rundt selve begrepet, og verdiskaping kan foregå på blant annet salgssted, produksjonssted, hvor de

---

ansatte er, eller hvor selskapets ledelse og administrasjon er plassert. Det er imidlertid klart at verdiskapingsbegrepet strekker seg lengre enn bare hvor selskapet er formelt registrert på papiret (Morse, 2018).

En signifikant andel av verdiskapingen i sosiale medieplattformer, søkemotorer og digitale markedsplasser oppstår fra brukervedvirkning og brukerdata (OECD, 2019a). Verdiene som genereres av brukerne blir ikke fanget opp i den gjeldende internasjonale skattelovgivningen, der overskuddsallokering og beskatningsrett avgjøres basert på selskapets egne fysiske aktiviteter (OECD, 2019a). Dette gjør det mulig for de digitale selskapene å skape store verdier i en stat med en stor og engasjert brukerbase, uten at overskuddet blir skattepliktig lokalt. Den brede enigheten om at beskatning av selskaper bør ta utgangspunkt i hvor verdiene skapes, taler for at det er behov for endringer i skattelovgivningen. Totalt sett trekker dette i retning for at fast driftssted ikke er tilstrekkelig for å beskatte digitale selskaper i dag.

### 4.3 Mønsterskatteavtalens kommentarer om fast driftssted for digitale selskaper

Som et svar på uklarheter om elektronisk handel i en stat kunne utgjøre et fast driftssted, ble det i 2003 lagt til ti punkter i MTCkomm. for å fastslå dette (OECD, 2019b). Kommentarene er blant annet relevante for å vurdere om salg gjennom nettsider kan utgjøre fast driftssted, hvilket kan være tilfelle for både brukerdata- og markedsføringstjenester og digitale formidlingstjenester. Det fremgår av MTCkomm. at en nettside isolert sett består av programvare og elektroniske data, og ikke kan utgjøre et fast driftssted. Dette begrunnes med at de immaterielle eiendelene ikke kan ha en fysisk lokasjon, og at vilkåret om forretningssted dermed ikke er oppfylt, jf. MTCkomm. art. 5 (123).

I motsetning til selve nettsiden, kan serveren som lagrer nettsiden utgjøre et forretningssted dersom den er plassert på en fysisk lokasjon, jf. MTCkomm. art 5 (123). Vilkåret om at serveren må være geografisk og tidsmessig fast, kan anses som oppfylt dersom den står på samme sted over en gitt varighet. I den forbindelse er ikke det avgjørende om det er mulig å flytte serveren, men om serveren faktisk flyttes, jf. MTCkomm. art. 5 (125). For å oppfylle vilkåret om at virksomhet må drives gjennom forretningsstedet, bør funksjonene som utføres av serveren utgjøre en betydelig del av selskapets virksomhet, for eksempel den automatiske gjennomføringen av nettsalgstransaksjoner (Jamrózy & Majdowski, 2022). Ifølge

MTCkomm. Art. 5 (127) kan en server utgjøre et fast driftssted selv om det ikke er ansatte til stede, dersom det i realiteten ikke er behov for ansatte for å drifte den.

Dette betyr at for selskaper som selv drifter serveren hvor nettsiden er lagret, kan serveren utgjøre et fast driftssted der denne drives (Neteland & Opsann, 2018). Google eier og drifter datasentre i enkelte europeiske land, deriblant Nederland, Irland, Danmark og Finland (Google, n.d.-a). Det er nærliggende å anta at disse datasentrene er faste, og at virksomheten drives gjennom serveren i form av lagring av mange typer data og automatisert salg av annonser. I disse landene vil derfor trolig Google ha fast driftssted. En vanlig praksis blant mange selskaper er derimot at serveren både eies og driftes av et eksternt selskap, for eksempel en internettleverandør, og at selskapet som driver nettsiden ikke har kontroll over serveren. I tilfeller der serveren blir kontrollert av en annen enhet, blir den ikke ansett som et fast driftssted for selskapet som driver nettsiden. Google opplyser ikke at de eier datasentre i Norge, hvilket tyder på at selskapet sannsynligvis leier dette av internettleverandører eller andre selskaper som drifter servere. Basert på at MTCkomm. fastslår at nettsiden i seg selv ikke kan utgjøre et fast driftssted, vil ikke Google sin nettside som selger annonseplass til norske selskaper utgjøre et fast driftssted for Google i Norge (Neteland & Opsann, 2018).

Ifølge MTCkomm. vil digitale selskaper som har fysisk datautstyr plassert i Norge, bli ansett for å ha et fast driftssted her (OECD, 2019b). utfordringen er at servere og annet fysisk datautstyr kan plasseres i utlandet og fremdeles levere digitale tjenester til Norge. Dette gjør at selskapene kan plassere datautstyr nesten hvor som helst, og dermed unngå fast driftssted i mange av statene der de skaper inntekter. For å hindre at selskapene drar nytte av slike muligheter for å unngå skatt, bør skattleggingen baseres på andre grunnlag enn kun fast driftssted.

## 4.4 Agentregelen

Agentregelen innebærer at multinasjonale digitale selskaper kan få fast driftssted i Norge ved bruk av en agent. Dersom et multinasjonalt selskap har en intensjon om å betale skatt der hvor skattesatsen er relativt lav, er det ikke ønskelig at et tilknyttet norsk selskap etablerer fast driftssted på deres vegne.

---

Dell-saken illustrerer hvordan endringen i agentregelen i 2017 har gjort det vanskeligere for selskaper å unngå skatteplikt ved bruk av agent. Saken fra 2011 omhandler det norske selskapet Dell AS som opptrådte som agent for det irsk-stiftede selskapet Dell Products. Dell Products betraktet at selskapet ikke hadde et fast driftssted i Norge, og etter skatteavtalen mellom Norge og Irland derfor ikke var skattepliktig til Norge. Tingretten og lagmannsretten vurderte derimot at virksomheten Dell AS drev på deres vegne, noe som innebar at Dell Products hadde fast driftssted i Norge. Saken ble anket til Høyesterett, som konkluderte med at Dell Products var hjemmehørende i Irland i perioden, og derfor ikke skattepliktig i Norge (HR-2011-2245-A).

Det prinsipielle spørsmålet i Dell-saken var om det forelå et krav om at kontraktene Dell AS undertegnet med tredjemann var rettslig bindende for Dell Products, eller om det var tilstrekkelig at kontraktene var reelt bindende. Høyesterett vurderte at det var krav om at Dell AS hadde fullmakt til å tegne rettslig bindende kontrakter på vegne av Dell Products. Det er vanlig praksis i multinasjonale selskaper som leverer digitale tjenester i Norge ved å ha en norsk underenhet som leverer markedsføring og andre tjenester. For eksempel skriver Google Norway AS i sitt årsregnskap at de leverer «markedsføring av internettannonsering» til Google Ireland Limited og Google Cloud EMEA Limited, samt forsknings- og utviklingstjenester til Google LLC (Google Norway, 2023). Å ikke gi det norske selskapet fullmakt for å inngå bindende kontrakter med tredjeparter, har tidligere gjort det enkelt for de internasjonale selskapene å unngå fast driftssted i Norge på grunnlag av agentregelen.

Etter endringen i agentregelen i 2017, kan også inngåelse av ikke-bindende avtaler være tilstrekkelig for at en agents aktivitet skal utgjøre et fast driftssted. Det medfører at konklusjonen i Dell-saken antakelig ville blitt en annen i dag, ettersom kontraktene ble inngått på vegne av Dell Products på regelmessig basis uten vesentlige endringer i kontraktsinnholdet. Endringen innebærer at selskaper som selger annonsetjenester gjennom norske underenheter, ikke unngår skatteplikt ved å la underenheten inngå kontrakter på vegne av dem, slik som tidligere. Etter endringen blir kontraktene som underenheten inngår som agent også beskattet, med mindre selskapet endrer hvordan underenheten inngår kontrakter på vegne av morselskapet. Dette innebærer at underenheten ikke «habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts», jf. MTC art. 5 (5), som betyr at en større del av kontraktsarbeidet må gjennomføres av morselskapet.

Det finnes flere eksempler på selskaper som har utnyttet agentregelen og dermed unngått skatteplikt. Regelendringen i 2017 har altså gjort det vanskeligere for selskapene å omgå regelen ved å la utenlandske underenheter fungere som agenter, hvilket vi anser som et steg i riktig retning i forbindelse med beskatning av digitale selskaper.

## 4.5 Delkonklusjon

Slik begrepet fast driftssted er formulert i dag, kan digitale selskaper utnytte flere muligheter for å unngå å bli beskattet, for eksempel ved å plassere immaterielle eiendeler i lavskattestater. Sett i sammenheng med den brede internasjonale enigheten om at verdiskapingen i de digitale selskapene bør beskattes, anser vi dette som problematisk. Selv om fast driftssted tidligere har vært tilstrekkelig for å beskatte selskaper med tradisjonelle forretningsmodeller, tilsier den omfattende utviklingen at det er behov for endring i lovverket. Det er derfor naturlig å konkludere med at innholdet i begrepet fast driftssted ikke er tilstrekkelig i seg selv for å beskatte digitale selskaper.

Det kan argumenteres for at digitale selskaper også bør beskattes på andre grunnlag enn fast driftssted ettersom det er flere faktorer som kjennetegner digital verdiskaping, slik som brukermedvirkning. I lys av konklusjonen om at fast driftssted ikke er tilstrekkelig for å beskatte digitale selskaper, er det naturlig at vi i det følgende ser nærmere på en foreslått løsning for beskatning av selskaper som ikke beskattes som følge av utdaterte regler.



---

## 5. Hvordan påvirkes digitale selskaper av topilarløsningen?

I dette kapittelet ser vi nærmere på hvordan digitale selskaper vil påvirkes av topilarløsningen. For å kunne vurdere om topilarløsningen vil styrke den internasjonale skattelovgivningen, er det avgjørende å forstå hvordan tiltakene vil slå ut på selskapene i praksis.

### 5.1 Pilar 1

Pilar 1 innebærer en omfattende endring i det internasjonale skattesystemet ved at markedsjurisdiksjoner tildeles beskatningsrett til beløp A, altså en andel av selskapers overskudd, selv uten at selskapene er fysisk tilstedeværende i jurisdiksjonene.

Tersklene for å være omfattet av beløp A er fastsatt relativt høyt, slik at det kun treffer de mest lønnsomme multinasjonale selskapene. I rapporten *Who Will Pay Amount A?* kombineres tre ulike datasett fra Fortune Global 500, DataStream International og Orbis Europe ved Bureau von Dijk for å estimere konsekvenser ved å implementere beløp A (Devereux & Simmler, 2021). Rapporten er basert på regnskapstall fra 2020, og funnene viser at kun 78 av de 500 største globale selskapene basert på omsetning, ville falle innenfor virkeområdet. I en rapport fra januar 2023 estimerte OECD at beløp A ville ha omfattet 106 multinasjonale selskaper i 2021 (O'Reilly et al., 2023). Totalt sett vil altså rundt et hundretall multinasjonale selskaper bli omfattet av beløp A. Ifølge Devereux og Simmler (2021) vil teknologiselskaper stå for omtrent 45 % av den totale allokeringen, der 85 % av dette vil komme fra teknologiselskaper med hovedkontor i USA. OECD antar at antall selskaper som faller innenfor virkeområdet vil øke de neste årene, og vi legger derfor til grunn at antall omfattede selskaper vil være noe høyere ved en eventuell implementering av beløp A.

Det er flere årsaker til at en relativt liten andel av de største globale selskapene vil bli omfattet av pilar 1. For det første er regulerte finansinstitusjoner utelatt fra virkeområdet. Devereux og Simmler (2021) estimerer at dette ekskluderer 121 av de 500 største selskapene globalt, hvilket omtrent halverer inntektene fra beløp A. Utvinningssektorer som olje og gass er også unntatt fra virkeområdet, hvilket ekskluderer ytterligere ti selskaper. En tredje viktig årsak til at relativt få selskaper blir omfattet av beløp A, er at majoriteten av de største selskapene ikke

har en lønnsomhet før skatt over 10 %. Ifølge rapporten reduseres antall selskaper innenfor virkeområdet fra 369 til 78 ved at selskaper med lavere lønnsomhet enn 10 % blir ekskludert.

Ved pilar 1 vil brukerens bidrag til verdiskapingen bli hensyntatt i større grad enn i dag når beskatningsretten til selskapets overskudd skal fordeles. Dette vil påvirke begge kategoriene av digitale tjenester som vi presenterte i kapittel 3.1.3; brukerdata- og markedsføringstjenester og digitale formidlingstjenester.

### **Brukerdata- og markedsføringstjenester**

I den endelige avtaleteksten til beløp A fremgår det at inntekter fra salg av brukerdata vil behandles som oppstått i jurisdiksjonene der de aktuelle brukerne er lokalisert, jf. art. 7 (1)(f) (OECD, 2023f). Det fremgår særskilt at inntekter fra nettbaserte markedsføringstjenester skal anses som oppstått i den jurisdiksjonen hvor seeren av annonsen er lokalisert, jf. art. 7 (1)(d)(ii). Et norsk selskap som ønsker å annonsere for et produkt eller en tjeneste for brukerne av Google sin søkemotor, gjør dette ved å kjøpe annonseplass hos Google Ads. I dag vil annonseinntektene bli ansett som skapt der selve annonsesalget mellom selskapet og Google Ads ble gjort, eller der markedsføringsalgoritmene har blitt utviklet (EU, 2018b). Ved implementering av pilar 1 vil imidlertid deler av inntekten fra den nettbaserte markedsføringstjenesten bli tildelt jurisdiksjonen hvor seeren av annonsen befinner seg. OECD uttaler at lokasjonen i praksis vil bli avgjort basert på seerens geolokasjon, og dersom geolokasjonen er utilgjengelig eller upresis vil seerens IP-adresse benyttes (OECD, 2023f). Videre fremgår det at inntekter fra digitalt innhold som ikke inngår i andre kategorier som er beskrevet, anses som oppstått i jurisdiksjonen der tjenesten brukes, jf. art. 7 (1)(b), jf. art. 7(1)(d)(ix). For eksempel vil Spotify sine inntekter anses som skapt i jurisdiksjonene hvor brukerne som benytter musikk-tjenesten er lokalisert.

### **Digitale formidlingstjenester**

Mange digitale formidlingstjenester vil være det OECD omtaler som lokasjonsspesifikke tjenester. Begrepet referer blant annet til tjenester der kunden må være til stede stort sett hele tiden der tjenesten fysisk utføres (OECD, 2023a). Inntekter fra lokasjonsspesifikke tjenester skal i tilfeller hvor tjenesten er tilknyttet en fysisk eiendom, anses som oppstått i jurisdiksjonen der eiendommen befinner seg, og for enhver annen stedsspesifikk tjeneste i jurisdiksjonen der hvor tjenesten utføres, jf. art. 7 (1)(d)(i). Videre fremgår det av art. 7 (1)(d)(v) at inntekt fra nettbaserte formidlingstjenester som fasiliterer kjøp og salg av lokasjonsspesifikke tjenester

skal anses som oppstått 50 % i jurisdiksjonen der kjøperen er lokalisert og 50 % i jurisdiksjonen der den aktuelle tjenesten utføres (OECD, 2023f).

## 5.2 Pilar 2

Minimumsskatten som blir foreslått i pilar 2 vil treffe selskaper som omsetter for mer enn 750 millioner euro og har en effektiv skattesats under 15 %. Pilar 2 vil omfatte betydelig flere selskaper enn pilar 1, og det er forventet at minimumsskatten på 15 % vil koste selskapene opptil 200 milliarder dollar i årlige ekstra skattekostnader (OECD, 2023g). I en oversikt over børsnoterte selskaper rangert på omsetning, er det mer enn 4 250 selskaper som passerer terskelen på 750 millioner euro (Companies Market Cap, 2023a).

De digitale selskapenes skattesats er i snitt under halvparten av tradisjonelle selskapers skattesats, på 9,5% (EU, 2018b). Som følge av deres lave selskapsskatt, er det naturlig å anta at de digitale selskapene vil være godt representert blant selskapene som omfattes av en global minimumsskatt på 15 %. Dessuten er flere av de største selskapene i verden med høyest omsetning nettopp digitale selskaper, og det er derfor nærliggende å anta at de vil stå for en relativt stor del av skatteinntektene som kreves inn totalt sett. Blant de 100 selskapene med høyest omsetning globalt, er fem av disse heldigitale multinasjonale selskaper og representerer samlet over 8 % av gruppens omsetning (Companies Market Cap, 2023b). Disse fem selskapene har hatt en skattesats under 15 % i flere av de siste fire årene, som illustrert i tabell 5. Dersom pilar 2 var gjeldende i disse årene, ville altså flere av selskapene blitt nødt til å betale en suppleringskatt. For eksempel ville Microsoft med et resultat på 83 milliarder dollar i 2022, fått en suppleringskatt på rundt 1,34 milliarder dollar (Microsoft Corporation, 2022).

Tabell 5 - Effektiv skattesats i de største digitale selskapene i perioden 2019 - 2022

Selskap \ Effektiv skattesats	2019	2020	2021	2022	Snitt
<b>Amazon</b>	17,0 %	11,8 %	12,6 %	Neg. resultat	13,8 %
<b>Apple</b>	15,9 %	14,4 %	13,3 %	16,2 %	12,5 %
<b>Alphabet</b>	13,3 %	16,2 %	16,2 %	15,9 %	15,4 %
<b>Microsoft</b>	10,2 %	16,5 %	13,8 %	13,1 %	13,4 %
<b>Meta</b>	25,5 %	12,2 %	16,7 %	19,5 %	18,5 %

(Referanser til tabell 5: Se appendiks 1)

Som følge av at digitale selskaper kan drive virksomhet uten å være fysisk til stede i staten, har mange av selskapene etablert fast driftssted i lavskattestater. Basert på statistikk innhentet fra OECD Tax Database, har 24 av de 119 medlemmene i Inclusive Framework en lovfestet skattesats på mindre enn 15 % (OECD, 2022b). Disse statene listet opp i tabell 6, og viser blant annet at typiske skatteparadiser som Caymanøyene og Bermuda har nullskattesatser. Utover statene som er listet opp her, finnes det også flere stater som har en lavere effektiv skattesats enn den lovfestede selskapsskatten.

Tabell 6 - Inclusive Framework-stater med lovfestet skattesats på 15 % eller lavere

Jurisdiksjon	Lovfestet selskapsskattesats
De forente arabiske emirater	0,0 %
Turks- og Caicosøyene	0,0 %
Jersey	0,0 %
Isle of Man	0,0 %
Guernsey	0,0 %
Caymanøyene	0,0 %
De britiske Jomfruøyer	0,0 %
Bermuda	0,0 %
Belize	0,0 %
Bahrain	0,0 %
Bahamas	0,0 %
Anguilla	0,0 %
Barbados	5,5 %
Ungarn	9,0 %
Qatar	10,0 %
Paraguay	10,0 %
Nord-Makedonia	10,0 %
Bulgaria	10,0 %
Bosnia Hercegovina	10,0 %
Andorra	10,0 %
Liechtenstein	12,5 %
Gibraltar	12,5 %
Irland	12,5 %
Usbekistan	15,0 %
Tunisia	15,0 %
Trinidad og Tobago	15,0 %
Serbia	15,0 %
Oman	15,0 %
Montenegro	15,0 %
Mauritius	15,0 %
Maldivene	15,0 %
Georgia	15,0 %
Albania	15,0 %
Litauen	15,0 %

Referanse til tabell 6: (OECD, 2022c)

---

## 5.3 Delkonklusjon

Både brukerdata- og markedsføringstjenester og digitale formidlingstjenester kjennetegnes av at brukerne kan benytte tjenestene uavhengig av hvor i verden de befinner seg. Ved at pilar 1 omfordeler deler av selskapsoverskuddet til hvor brukerne er lokalisert, påvirkes selskapene i disse kategoriene. Dette kan medføre en endring i hvilke jurisdiksjoner selskapenes overskudd blir beskattet i, og dermed også deres effektive skattesats. Vi finner at en relativt liten andel av de største selskapene blir omfattet av pilar 1 som følge av omsetnings- og lønnsomhetsterskelen, men at teknologiselskapene som er omfattet vil stå for nesten halvparten av den totale omfordelingen.

Digitale selskaper har i gjennomsnitt en lavere effektiv skattesats enn minimumsskatten på 15 %. Som en konsekvens av dette er digitale selskaper særlig utsatt for å være omfattet av pilar 2, gitt at de overstiger omsetningsterskelen. Vi finner blant annet at tre av de fem største digitale selskapene ville blitt omfattet av minimumsskatten som følge av deres lave effektive skattesatser. Pilar 2 omfatter betydelig flere selskaper enn pilar 1, og vil medføre en stor økning i de omfattede selskapenes samlede skattekostnader.

## 6. Adresserer topilarløsningen misforholdet mellom verdiskaping og beskatning av digitale selskaper?

I dette kapitlet vil vi diskutere om tiltakene i topilarløsningen adresserer misforholdet mellom verdiskaping og beskatning av digitale selskaper. Diskusjonen vil foretas med utgangspunkt i de tre årsakene til misforholdet, som beskrevet i kapittel 3.2.4: (i) ikke-fysisk tilstedeværelse, (ii) immaterielle eiendeler og (iii) brukermedvirkning. Hvorvidt topilarløsningen adresserer misforholdet og dermed hovedutfordringene med å beskatte digitale selskaper, er en viktig diskusjon for å vurdere om topilarløsningen vil bidra til forbedret fordeling av internasjonal beskatningsrett.

### 6.1 Selskaper kan tilby tjenester uten å være fysisk tilstedeværende

At de digitale selskapene ikke behøver å være fysisk tilstedeværende utgjør en utfordring ettersom selskapene kan etablere seg i lavskattestater og fremdeles ha betydelig økonomisk aktivitet i andre stater. Pilar 1 vil å håndtere denne utfordringen ved å omfordele 25 % av overskuddet over 10 % til jurisdiksjonen hvor inntekten opptjenes. For eksempel har Airbnb hovedkontor i Irland og en omsetning på 1,9 milliarder i 2022 (Airbnb Inc., 2022). Selskapet leverer en formidlingstjeneste av overnatting og opplevelser, og opererer gjennom en nettside. Dermed behøver ikke selskapet å være fysisk tilstedeværende for å nå kunder i Norge, og deres faste driftssted vil dermed være hvor ledelsen sitter. Inntektene kommer likevel fra Norge, og ettersom omsetningen er over grensen vil en del av overskuddet bli omfordelt gjennom beløp A. Norge vil tildeles en andel av beløp A tilsvarende den norske andelen av omsetningen. Skatteinntektene som tildeles Norge vil imidlertid være mindre enn skatten på overskuddet som tilhører omsetningen fra Norge, ettersom det trekkes fra 10 % av overskuddet før beløp A beregnes. Det kan argumenteres for at dette er rimelig, ettersom en del av arbeidet fremdeles gjøres fra hovedkontoret, og selskapet kan forvente å hente avkastning på den totale driften før resterende inntekter blir omfordelt til markedsstatene.

For Airbnb og andre digitale selskaper vil plasseringen av selskapets hovedkontor ha mindre betydning enn i dag, ettersom pilar 1 medfører at markedsjurisdiksjonene vil bli tildelt en andel av selskapets skattegrunnlag. På den måten blir digitale selskaper også beskattet i stater hvor

---

de ikke er fysisk tilstedeværende. Dette vil imidlertid kun være tilfelle for selskaper som passerer omsetningsterskelen og lønnsomhetsterskelen. Selskaper utenfor virkeområdet har fremdeles mulighet til å strukturere selskapet slik at de kun beskattes i statene hvor de har valgt å etablere fast driftssted, typisk der skattesatsen er lav. Dermed blir den skattemessige utfordringen med at selskapene ikke behøver å være fysisk tilstedeværende for å levere tjenester kun til dels løst av topilarløsningen, ettersom svært mange selskaper med denne karakteristikken vil havne utenfor virkeområdet.

Den foreslåtte minimumsskatten i pilar 2 vil ha en forebyggende effekt på utfordringen. Dersom det ikke hadde vært forskjeller i statenes selskapsskattesatser, ville det heller ikke hatt noe å si hvor selskaper etablerer fast driftssted, og dermed ville ikke selskapene lengre hatt insentiver til å plassere sine faste driftsteder skattemessig strategisk. En minimumsskatt vil gjøre det mindre attraktivt enn i dag å etablere fast driftssted i stater med lavere selskapsskatt enn 15 %, men det vil fremdeles være gunstig for selskaper som leverer tjenester i stater med høyere selskapsskatt enn dette. Insentivet for å etablere fast driftssted i stater med lave selskapsskattesatser vil fremdeles være større jo høyere selskapsskatt det er i markedsstatene.

## 6.2 Selskapene har betydelige immaterielle eiendeler

At digitale selskaper har en betydelig andel immaterielle eiendeler er en utfordring ettersom det muliggjør omfattende skatteunndragelse gjennom internprising. For eksempel leverer Meta Platforms Inc. en unik programvare og algoritmer til sitt eget selskap, Facebook, og har dermed noe frihet ved fastsettelse av pris for programvarelisensen. Meta kan i praksis velge å sette prisen lik overskuddet til Facebook før lisensen, slik at Facebook ikke har overskudd i høyskattestatene. Det vil si at overskudd kan flyttes fra høyskattestater, som er kilden til inntekten, til lavskattestater gjennom lisensieringsprisen. Skatten i datterselskapet blir dermed minimert, mens morselskapet får overskuddet til beskatning i en stat med lav eller ingen selskapsskatt. Utfordringen med immaterielle eiendeler bunner i verdsettelsen av selskapets interne transaksjoner. Beløp A i pilar 1 vil omfordele overskuddet som konsernet har som helhet som følge av de immaterielle eiendelene, uavhengig av hvor de er plassert. Det vil si at deler av Facebook sitt overskudd vil bli omfordelt til statene hvor de har inntekt.

En studie utført av Dichinger og Riedel (2011) viser at jo lavere selskapsskattesats et datterselskap har, desto større andel av selskapets immaterielle eiendeler har det. Dette

indikerer at skatteinsentivet kan være en sentral årsak til plasseringen av disse eiendelene i et gitt datterselskap. Dersom man fjerner insentivet, kan man anta at de immaterielle eiendelene fordeles blant datterselskapene basert på andre kriterier. Ved å innføre en minimumsskatt i henhold til pilar 2, fjernes dette insentivet for selskaper med en skattesats under 15 %. Ifølge logikken til Dichinger og Riedel vil imidlertid selskaper fremdeles følge insentivet om lavere skatt og velge å plassere immaterielle eiendeler i stater med selskapsskatt ned mot 15 %, heller enn for eksempel Norge med 22 %. Med andre ord vil pilar 2 redusere insentivets styrke, men ikke fjerne det helt.

### 6.3 Verdien kommer fra brukervedvirkning

Pilar 1 er særlig rettet mot å treffe digitale selskaper som er avhengig av brukervedvirkning for verdiskaping. Ved beløp A vil det avgjørende være hvor brukerne av tjenesten er lokalisert, og ikke hvor selskapet registrerer sin omsetning. Dermed hensyntar pilar 1 brukervedvirkning gjennom sin utforming.

Brukere som oppretter innhold, deler, kommenterer og ser annonser gjør det verdifullt å kjøpe annonseplass på ulike plattformer. Det er denne delen av brukervedvirkningen som forårsaker misforholdet mellom verdiskaping og beskatning. Becker og Englisch (2018) anser aktiv brukervedvirkning som konsum som fører til positive eksternaliteter for selskapet. De mener at det er de aktive formene for brukerengasjement som bør danne grunnlag for beskatningen ettersom dette skaper faktisk verdi i selskapet (Becker & Englisch, 2018). Å skattlegge passiv brukeraktivitet vil dessuten være svært komplekst og administrativt utfordrende, og innebære en risiko for unøyaktige estimater. Ved pilar 1 vil omsetning fra digital markedsføring allokere basert på hvor øynene som ser reklamen holder til, og ikke hvor markedsføreren er lokalisert (OECD, 2022a). Å se annonser er naturlig å anse som en aktiv brukervedvirkning, og at topilarløsningen beskatter dette er derfor i tråd med Becker og Englisch sitt synspunkt.

Samlet sett vurderer vi altså at pilar 1 beskatter aktiv brukervedvirkning. Majoriteten av overskuddet vil likevel bli beskattet som i dag, og selskapene vil derfor fremdeles ha insentiver til å flytte overskudd til lavskattestater. Imidlertid vurderer vi at topilarløsningen adresserer misforholdet ved å hensynta aktiv brukervedvirkning.



---

## 6.4 Delkonklusjon

Det er tre karakteristikk som har ledet til misforholdet mellom verdiskapning i digitale selskaper og beskatning: ikke-fysisk tilstedeværelse, immaterielle eiendeler og brukermedvirkning. Pilar 1 er direkte treffende for alle de tre karakteristikkene. For det første vil det være mindre vesentlig hvor selskapet har fast driftssted når beskatningen også baseres på hvor det har økonomisk aktivitet, altså hvor brukerne befinner seg. Det innebærer også at brukermedvirkningen blir hensyntatt i beskatningen. Selskaper kan fremdeles plassere immaterielle eiendeler i lavskattestater og deretter lisensieres for et tilnærmet valgfritt beløp for å flytte overskudd fra høyskattestater. Som følge av beløp A blir det imidlertid mindre skattebesparende for selskapet når staten hvor den endelige brukeren befinner seg får beskatningsrett på deler av konsernets overskudd. På bakgrunn av dette kan man si at pilar 1 tetter noen av smutthullene som de digitale selskapene har hatt anledning til å utnytte som følge av utdatert skattelovgivning.

Pilar 2 er ikke direkte treffende for de tre årsakene til misforholdet, men virker forebyggende ved å redusere insentivet for å plassere immaterielle eiendeler og flytte overskudd til lavskattestater eller å misbruke fast driftssted-status for å redusere skattesatsen. Samlet sett vurderer vi at topilarløsningen adresserer misforholdet mellom verdiskapning og beskatning av digitale selskaper.

## 7. I hvilken grad treffer topilarløsningen digital økonomi etter BEPS-prosjektets formål?

OECD iverksatte BEPS-prosjektet med et tydelig overordnet formål, nemlig å motvirke uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting. Dette har fortsatt å være i fokus gjennom hele prosjektet. Formålet er imidlertid konkretisert gjennom flere delmål og blitt tilpasset underveis i prosjektets utvikling. I dette kapitlet benytter vi de relevante delmålene som et rammeverk for å vurdere om den digitale økonomien treffes slik OECD har hatt formål om gjennom prosjektet. Når tiltakene er skapt med sikte på å oppnå de konkrete formålene, øker sjansen for et godt resultat. Vi mener derfor det er viktig å vurdere om topilarløsningen er utformet på en måte som effektivt håndterer de faktiske utfordringene den er ment å håndtere.

### 7.1 Å beskatte digital økonomi

Allerede i 2013 ble digitalisering adressert som en av årsakene til BEPS, hvilket ble tydeliggjort også i tiltaksplanen. Tiltakspunkt 1 handlet direkte om å håndtere skattemessige utfordringer som oppstår fra digitalisering, og OECD har spesifisert at det er av høyeste prioritet for Inclusive Framework (OECD, n.d.-a). Et viktig skille å trekke i denne sammenheng er at OECD stadig snakker om utfordringene med digitalisering, uten at det behøver å være en direkte referanse til digitale selskaper. På en side er flere av de største selskapene fullverdige medlemmer av den digitale økonomien, men vi vet at økonomien som helhet også opplever stor grad av digitalisering – særlig sammenlignet med noen tiår tilbake i tid. Dette standpunktet kommer tydelig frem i rapporten *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, der det presiseres at den digitale økonomien i økende grad begynner å bli økonomien selv. Ifølge OECD vil det derfor verken være mulig eller ønskelig å isolere den digitale økonomien for skattehensyn. Utover OECD sitt argument kan det også trekkes frem et generelt økonomisk prinsipp om nøytralitet i beskatning, uavhengig av virksomhetens art (Schön, 2017). Likevel påpeker Schön (2017) at man tidvis må bryte med grunnleggende prinsipper om beskatning for å oppnå praktiske resultater. Et eksempel på et slikt brudd er at spesielle regler gjelder for når det foreligger et fast driftssted i bygg- og monteringsvirksomhet.

Gjennom topilarløsningen har altså ikke OECD isolert den digitale økonomien for beskatningsformål, men hatt som mål å håndtere to overordnede problemer, som også er tett

---

knyttet til digital økonomi. Det første problemet er at fysisk tilstedeværelse er en forutsetning for beskatningsrett etter gjeldende regler. Som diskutert i kapittel 5.1, vil beløp A i pilar 1 til dels løse denne utfordringen ved å omfordele deler av selskapenes overskudd til stater hvor brukerne er lokalisert. Dette bidrar til å håndtere den nevnte utfordringen ettersom et selskap kan bli skattepliktig til en gitt stat, selv om selskapet ikke er fysisk tilstedeværende der. Det andre problemet handler om at de fleste stater kun skattlegger innenlandsk overskudd hos sine multinasjonale selskaper, basert på en antakelse om at utenlandsk overskudd blir beskattet der det blir opptjent (OECD, 2021c). Topilarløsningen følger opp dette problemet på to vis. Pilar 1 gir markedsstaten rett til å skattlegge andelen av overskuddet som er opptjent i staten, mens pilar 2 sikrer at selskapene i det hele tatt betaler en minimumsskatt, enten i hjemstaten eller i markedsstaten.

I det følgende går vi gjennom formålene med pilar 1 og pilar 2 i egne delkapitler, og vurderer om pilarene er utformet på en slik måte at de treffer den digitale økonomien slik det er ment.

## 7.2 Pilar 1

Pilar 1 har som formål å sikre *en mer rettferdig fordeling av overskudd og beskatningsrett*, helt konkret med *hensyn på de største multinasjonale selskapene*. Et delmål i pilar 1 er å *fjerne digitale skatter* for å redusere ustabilitet i det internasjonale skattesystemet, og dermed også handelsspenninger.

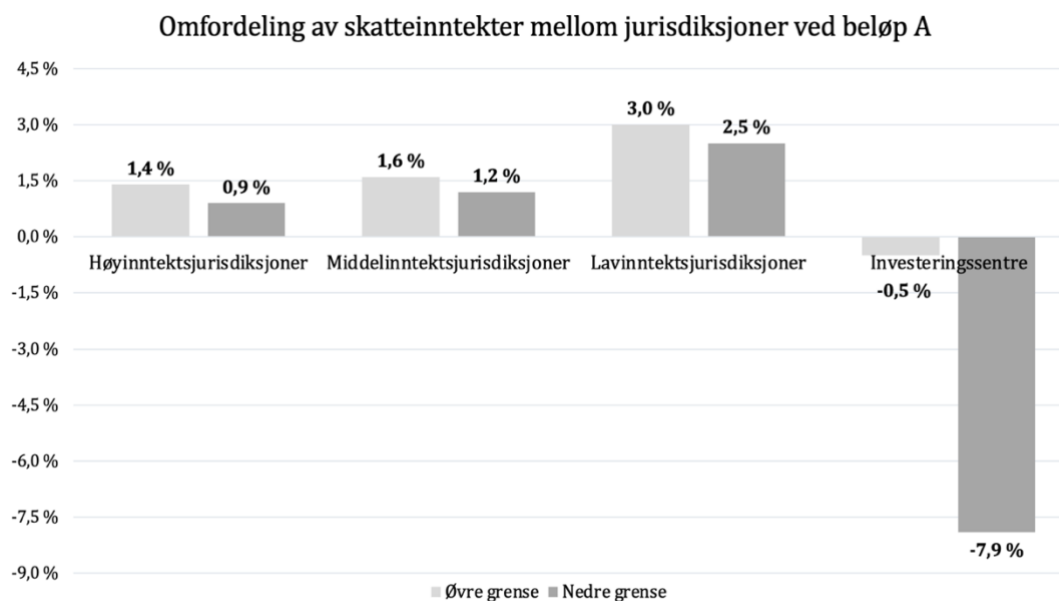
### 7.2.1 Rettferdig fordeling av overskudd og beskatningsrett

I dag har kundenes lokalisering mindre betydning for hvor selskapet utøver sine forretningsaktiviteter. Mobiliteten til forretningsfunksjonene har økt parallelt med digitaliseringen, og i dag kan store selskaper effektivt organisere og koordinere sine aktiviteter over store avstander. Forslaget om å allokere beløp A til jurisdiksjonene hvor kundene er lokalisert, vil være fordelaktig av flere grunner. For det første vil det begrense selskapenes mulighet til å videreføre den utstrakte bruken av skatteplanlegging, ettersom kunder er langt mindre mobile enn selskapets forretningsfunksjoner. Dette vil i sin tur svekke den internasjonale skattekonkurransen der statene stadig underbyr hverandres selskapsskattesatser i kappløpet for å tiltrekke seg investeringer (De Wilde, 2018). Myndighetene står dermed mer fritt til å fastsette egen skattepolitikk, uten frykt for å bli utkonkurrert av andre stater med

lavere skatt. Når selskapene ikke har mulighet til å selv avgjøre hvilke jurisdiksjoner de er skattemessig tilstedeværende i, vil det øke skattenøytraliteten knyttet til internasjonale investeringer (Rootsma, 2021). Den avgjørende faktoren for investeringsbeslutninger vil ikke lengre være skattesatser, men hvor det er økonomisk effektivt å lokalisere selskapet. Dette vil være fordelaktig for økonomien i sin helhet.

Ved implementering av beløp A er det forventet at lav-, middel- og høyinntektsjurisdiksjoner i gjennomsnitt vil oppleve økte inntekter, mens investeringscentre som eksempelvis Irland og Nederland vil få en reduksjon i skatteinntekter (O'Reilly et al., 2023). Jurisdiksjonsgruppene er definert i henhold til Verdensbankens inndeling av verdens økonomier. Et krav for at en jurisdiksjon skal ha rett til en del av konsernets overskudd, er at konsernet har tjent mer enn 1 million euro i jurisdiksjonen. Det er fastsatt en lavere terskel på 250 000 euro i jurisdiksjoner med BNP under 40 milliarder, som bidrar til å øke andelen lav- og middelinntektsjurisdiksjoner som drar nytte av beløp A. Figur 2 illustrerer OECD sine estimater for hvordan beløp A vil påvirke selskapsskatteinntektene i de fire kategoriene av jurisdiksjoner, angitt som prosentvis endring i selskapsskatteinntekter (O'Reilly et al., 2023). Hovedårsaken til at investeringscentrene vil oppleve en negativ inntektsendring fra beløp A er at tiltak for dobbeltbeskatning i stor grad vil bli rettet mot disse jurisdiksjonene. En reduksjon i investeringscentrenes beskatningsrett kan anses å være i tråd med formålet i pilar 1 om å sikre en mer rettferdig fordeling av overskudd og skatterettigheter mellom stater, ettersom overskudd blir flyttet fra investeringscentre som har kunstig lave skattesatser for å tiltrekke seg investeringer, til stater med høyere skattesatser, men hvor det skapes større verdier enn hva deres skatteinntekter tilsier i dag.

Figur 2 - Omfordeling mellom jurisdiksjoner ved pilar 1



Referanse til figur 2: (O'Reilly et al., 2023)

## 7.2.2 Beskatte med hensyn på de største multinasjonale selskapene

OECD uttaler at overskuddsallokeringen i pilar 1 vil omfatte omtrent 100 selskaper, og at disse er de største og mest lønnsomme selskapene (OECD, 2022d). Topilarløsningen treffer de største multinasjonale selskapene som følge av det fastsatte minimumskravet til inntekt på 20 milliarder euro i sammenheng med lønnsomhetskravet på 10 %. At mindre selskaper ikke blir omfattet, er derfor i tråd med OECD sitt formål med pilar 1 (OECD, 2021c).

## 7.2.3 Erstatning for digital skatt

Et delmål i pilar 1 er å redusere ustabiliteten i skattesystemet som har oppstått som følge av innføring av digitale skatter i mange stater. En digital skatt er en unilateral skatt på bruttoinntekter fra digitale tjenester, og oppstår utenfor eventuelle skatteavtaler. Land som Frankrike, Italia og Storbritannia har innført egne skatter på digitale tjenester, og begrunnet skatten som en midlertidig løsning i påvente av en internasjonal avtale (U.S. Department of the Treasury, 2021). Det er to viktige kritikker mot den digitale skatten: (i) at det treffer selskaper som taper penger og (ii) det retter seg mot en bransje som i stor grad har vært ledende

av amerikanske selskaper (Mason, 2021). Disse kritikkene har vært årsaker til det OECD omtaler som ustabilitet, som i sin tur har ledet til handelsspenninger.

Pilar 1 krever at statene forplikter seg til å avstå fra nasjonale tiltak for å skattlegge omsetning fra digitale tjenester, og flere av statene har allerede avvirket eller varslet at de vil avvikle tiltakene (NOU 2022:20, s. 156). På den måten håndterer topilarløsningen det OECD har identifisert som årsaken til denne ustabiliteten, nemlig unilaterale digitale skatter. Ved å fjerne digitale skatter, fjerner en imidlertid også det ene tiltaket som så langt har vært direkte rettet mot digitale selskaper. Likevel er topilarløsningen en felles internasjonal løsning som håndterer de to kritikkene mot digitale skatter, ettersom tiltakene treffer en større del av selskapene man ønsker å treffe, uten at det går ut over selskaper i vekst som enda ikke klarer å skape overskudd.

## 7.3 Pilar 2

Formålet med pilar 2 er å sikre at *store multinasjonale selskapsgrupper* betaler et *minimumsnivå av skatt på selskapsoverskuddet*. Et delmål i pilaren er å *reducere skattekonkurransen og hjelpe stater å beskytte sitt skattegrunnlag*.

### 7.3.1 Minimumsnivå av skatt for store multinasjonale selskapsgrupper

Slik som pilar 1 har også pilar 2 en avgrensning mot større selskaper. OECD har imidlertid valgt å sette en lavere terskel for pilar 2, på 750 millioner euro i omsetning. Disse selskapene blir nødt til å betale minst 15 % skatt på overskuddet som kommer fra stater som er en del av Inclusive Framework. Utformingen av pilar 2 er derfor direkte relatert til formålet om å sikre at store multinasjonale selskapsgrupper betaler et minimumsnivå av skatt på sine selskapsoverskudd.

### 7.3.2 Redusere skattekonkurransen og beskyttes stater skattegrunnlag

Flere stater har et ønske om å tiltrekke seg selskaper slik at de sikrer seg skatteinntekten fra deres overskudd. En lav lovfestet selskapsskattesats er det mest typiske virkemiddelet som benyttes for å tiltrekke seg multinasjonale selskaper. Som en konsekvens av pilar 2 vil

---

selskapene måtte betale en minimumsskatt på 15 %, uavhengig av i hvilken stat de har fast driftssted. Dette vil i sin tur redusere incentivet for å opprette kunstig fast driftssted i andre jurisdiksjoner med en skattesats under 15 %, da de uansett vil bli krevd for en suppleringskatt. Dette vil også bidra til å motvirke det skattemessige kappløpet om lave selskapsskattesatser (M. Devereux et al., 2021, s. 55). At jurisdiksjoner ikke kan konkurrere på grunnlag av en veldig lav skattesats slik som i dag, vil redusere skattekonkurransen mellom markedsstater og stater hvor selskaper har kunstig fast driftssted. På den måten vil skattegrunnlaget til markedsstaten også beskyttes indirekte. Selve utformingen av pilar 2 er derfor i tråd med pilarens formål.

## 7.4 Delkonklusjon

Formålet med BEPS-prosjektet har utviklet seg etter hvert som OECD har fått bedre innsikt i hva som både er hensiktsmessig og mulig å oppnå. I 2015 utelukket OECD å innføre tiltak som skattlegger digitale selskaper separat fra andre deler av økonomien. I lys av dette har også formålet med prosjektet endret seg, selv om fokuset fremdeles er å løse utfordringene som identifiseres med digitalisering. En viktig endring er avgrensingen til de største selskapene, som ikke var konkretisert i den opprinnelige planen. Dette innebærer at man har redusert ambisjonsnivået, men dette har OECD vurdert som nødvendig for å kunne gjennomføre tiltakene i praksis. Topilarløsningen som helhet medfører en brå omstilling og økonomiske konsekvenser for både selskaper og myndigheter. For å få innført tiltakene, kan en forsvare å gjøre endringer i forhold til opprinnelig formål og å inngå kompromisser.

Pilar 1 treffer OECD sitt formål om en rettferdig fordeling av beskatningsrett mellom jurisdiksjoner ved å flytte beskatningsrettigheter fra investeringsstater til jurisdiksjonene hvor inntektene skapes. Videre følger pilar 1 også opp formålet ved å redusere viktigheten av fysisk tilstedeværelse og å lage retningslinjer for når stater kan kreve beskatningsrett for verdiskaping i egen jurisdiksjon. Med pilar 2 ønsker OECD å sikre at selskaper betaler minst 15 % skatt, hvilket vil være en direkte konsekvens av minimumsskatten for større selskaper. Pilar 2 har også mål om å redusere skattekonkurransen mellom jurisdiksjoner. Tiltakene vil til dels oppnå dette, men det vil fremdeles være en viss grad av skattekonkurransen blant stater med skattesats over 15 %. Samlet sett vurderer vi at OECD treffer digital økonomi etter topilarløsningen formål i relativt stor grad, og dermed også en del av formålet med BEPS-prosjektet som helhet.

## 8. Evaluering av topilarløsningen etter skattemessige kriterier

I forrige kapittel vurderte vi om topilarløsningen vil treffe etter BEPS-prosjektets formål og slik OECD har ment å treffe. Et solid og langsiktig skattesystem bør imidlertid også oppfylle det både individer, selskaper og myndigheter anser som viktig. I dette kapitlet evaluerer vi derfor topilarløsningen opp mot skattemessige kriterier. Vi begrunner denne diskusjonen med at topilarløsningen bør være i tråd med grunnleggende skatteprinsipper for å skape resultater og bidra positivt i et langsiktig perspektiv. Som rammeverk i evalueringen benytter vi fem kriterier som Devereux et al. (2021) presenterer som ønskelig i et internasjonalt skattesystem. Vi velger å benytte disse kriteriene ettersom de baserer seg på bredt aksepterte kriterier utviklet av andre forfattere, men er tilpasset en internasjonal kontekst.

### 8.1 Kriterier for evaluering av et internasjonalt skattesystem

I løpet av de siste århundrene har mange forfattere utviklet generelle kriterier for å evaluere utformingen av skatter. Noen av de mest kjente bidragsyterne er Adam Smith, John Stuart Mill og Milton Friedman. Mange av kriteriene er utledet fra et nasjonalt perspektiv, der hensynet til egne innbyggers velferd er det viktige (Devereux et al., 2021, s. 33). En internasjonal skatt krever derimot at en tar hensyn til sosiale og økonomiske aspekter for å øke den samlede velferden globalt. For enkelte kriterier vil det nasjonale og det globale perspektivet være i konflikt, ettersom det ideelle for en stat ikke nødvendigvis er det ideelle for verden samlet sett. Devereux et al. (2021) har utledet følgende fem kriterier med utgangspunkt i en internasjonal kontekst: rettferdighet, økonomisk effektivitet, robusthet mot unngåelse, enkel administrasjon og insentivkompatibilitet. I det følgende vil vi gjennomgå disse hver for seg, før vi foretar en samlet vurdering av hvordan topilarløsningen svarer til de fem kriteriene.

#### 8.1.1 Rettferdighet

Kriteriet om rettferdighet bygger på et grunnleggende prinsipp om at selskaper som er økonomisk tilstedeværende i en stat skal bidra etter evne til å dekke kostnadene av fellesgoder. Det innebærer videre at selskapene som blir beskattet, blir det på like vilkår.



---

Stater er avhengige av finansiering i form av skatter og avgifter, og skatteinnkreving er helt avgjørende for å opprettholde fellesgodene og sikkerhetsnettet til både privatpersoner og selskaper (Følsvik, 2023). De multinasjonale selskapene tar del i markedsstaters næringsliv og mottar inntekter basert på samhandling med kunder, og et relevant synspunkt er at selskapene bør yte tilbake til markedsstaten i form av å betale skatt på verdiskapingen som foregår der. Pilar 1 tar hensyn til dette ved å omfordele deler av beskatningsretten til markedsjurisdiksjonene, som dermed blir kompensert for selskapets bruk av offentlige tilgjengelige goder og tjeneste i form av skatteinntekter. Dette taler for et bidrag til rettferdighet. Videre kan omfordelingen til markedsjurisdiksjoner medføre en økning i den effektive skattesatsen for de digitale selskapene. Tatt i betraktning at digitale selskaper har hatt en gjennomsnittlig lavere skattesats, kan det argumenteres for at dette bidrar til et mer rettferdig skattesystem. Pilar 2 sikrer at selskaper blir beskattet med en fornuftig minstesats uavhengig av lokasjon. Dermed får selskapene reduserte muligheter til å utnytte forskjeller i skatteregler for å unngå å betale deres del av skatten, hvilket bidrar til rettferdighet på tvers av digitale og tradisjonelle selskaper.

En fellesnevner for pilar 1 og pilar 2 er at tiltakene i første omgang utelukkende treffer de største digitale selskapene. Et spørsmål som oppstår i denne sammenheng, er om tiltaket kan anses som et godt tillegg til skattelovgivningen når det kun treffer de aller største digitale selskapene. Et grunnleggende prinsipp for rettferdighet i skattesystemet er at verdiskaping skal skattlegges. Videre står de største multinasjonale digitale selskapene for en stor del av den totale verdiskapingen i den digitale økonomien. På bakgrunn av det, kan man argumentere for at et tiltak som innebærer at man klarer å treffe de største selskapene, også vil treffe en så stor del av den digitale verdiskapingen at man kan vurdere det som tilstrekkelig. Et rettferdighetsargument for å kun skattlegge de største selskapene er basert på prinsippet om progressiv beskatning, som allerede er ansett som rettferdig for enkeltpersoner. På samme måte kan man argumentere for at store selskaper - med større økonomisk kapasitet - bør ta en større byrde for å støtte fellesskapet, slik at man oppnår en rettferdig fordelingspolitikk.

På den andre siden er det svært mange digitale selskaper som også skaper verdi gjennom sin drift, som ikke blir omfattet av topilarløsningen. Ved at små og mellomstore selskaper er unntatt fra virkeområdet, vil skattemyndigheter gå glipp av potensielle skatteinntekter fra disse selskapene. Dette taler imot at topilarløsningen er utformet på en rettferdig måte. Et annet hensyn påpekes av Schjelderup (2020) ved at digitale fotspor ikke er en begrenset ressurs,

ettersom innhenting av spor i en stat ikke påvirker hvor mange som kan innhentes i en annen stat. Digitale fotspor kan derfor ses på som en fellesskapsressurs som bør beskattes. Å tillate et system hvor mindre selskaper ikke blir beskattet for bruken av denne ressursen er ikke fornuftig å tillate verken fra et samfunnsøkonomisk eller et etisk perspektiv. Likevel anser vi det som et for høyt krav at ett tiltak skal omfatte alle selskaper ved implementering, og anser omfanget som tilstrekkelig i første omgang ettersom OECD har åpnet for fremtidige utvidelser.

Konkurransensyn er også viktig i vurderingen av rettsferdighetskriteriet. I et globalt og nasjonalt perspektiv er konkurranse på like vilkår både ønskelig og nødvendig. Samfunnet er tjent med konkurranse ettersom det øker produktiviteten i økonomien og gir et høyere velstandsnivå (Juel & Nordbakken, 2018). Jo hardere konkurransepress, desto bedre blir resultatet, men det fordrer nødvendigvis at konkurransevilkårene innad i markedet er like. I et konkurranseperspektiv vil det derfor i utgangspunktet være uheldig dersom systemet åpner for forskjellsbehandling basert på omsetning. Den ønskelige situasjonen er at alle selskaper blir beskattet basert på de samme prinsippene, slik at man konkurrerer på like premisser. Man kan hevde at selskapene som ikke blir omfattet av tiltaket vil oppnå en konkurransefordel ettersom de fleste omfattede selskapene i praksis vil betale mer skatt. Dette krever imidlertid at selskapene som ikke er omfattet, faktisk velger å utnytte dagens utdaterte regelverk.

På den andre siden er det de store multinasjonale selskapene som ofte har størst økonomiske ressurser og kapasitet, og dermed kan bedrive aggressiv skatteplanlegging. OECD har også på sin side uttalt at minimumsskatten vil ivareta selskapenes konkurransedyktighet og evne til å innovere (OECD, 2022d). I realiteten kan en argumentere for at topilarløsningen sannsynligvis utjevner konkurransen i større grad enn det skaper urettferdige konkurranseforhold. Dette kan forklares med at det ikke er de store digitale selskapene som får en ulempe ovenfor mindre digitale selskaper, men tvert imot blir pålagt en rettferdig beskatning relativt til tradisjonelle selskaper. Vi mener at OECD sin vurdering er fornuftig, og legger til grunn at tiltakene ikke påvirker selskapenes konkurranseevne i betydelig grad.

Samlet sett er det forhold som taler både for og imot rettferdigheten ved topilarløsningen. Det viktigste argumentet for er at det resulterer i rettferdig beskatning av verdiskaping. Det tungtveiende argumentet som taler imot, er at det kun er de største digitale selskapene som blir omfattet. Det er imidlertid vanskelig å sikre rettferdighet i alle ledd når en vurderer en skatt

---

som gjelder for et hundretalls stater og enda flere selskaper. Tatt dette i betraktning, vil topilarløsningen redusere mulighetene til overskuddsflytting og gi et positivt bidrag til markedsstatene i form av økte skatteinntekter. Vi vurderer også at topilarløsningen ikke vil gå utover selskapenes konkurranseevne i betydelig grad. Selv om løsningen kun er rettet mot de største selskapene, mener vi likevel at de positive sidene veier tyngre, og at topilarløsningen derfor kan sies å være i tråd med rettferdighetskriteriet.

### 8.1.2 Økonomisk effektivitet

Kriteriet om økonomisk effektivitet omhandler i hvilken grad skatten medfører kostnader for private økonomiske aktører, og dermed samfunnet som helhet, utover verdien av de innsamlede skattene (Devereux et al., 2021, s. 41). Hva som er økonomisk effektivt, avhenger av om man benytter et nasjonalt eller globalt perspektiv. I et nasjonalt perspektiv kan det eksempelvis være økonomisk effektivt å påvirke selskaper til å flytte til egen jurisdiksjon, selv om det går utover andre stater. I et globalt perspektiv handler økonomisk effektivitet i stor grad om å unngå forvrengninger i lokasjonsbeslutninger, for eksempel at skatteregler påvirker hvor virksomheten blir lokalisert (Devereux et al., 2021, s. 33).

Topilarløsningen vil medføre økte skattekostnader for selskaper som i dag bedriver overskuddsflytting. Den ytterligere kostnaden som selskapene vil stå overfor, representerer også en kostnad for samfunnet som helhet, som kan gjenspeiles i høyere priser for kundene, lavere inntekt for de ansatte eller lavere inntekt etter skatt for eierne av selskapet (Devereux et al., 2021, s. 44). Den økonomiske effektiviteten vil reduseres som følge av dette. Det må altså til en viss grad gjøres en avveining mellom økonomisk effektivitet og overskuddsflytting (Devereux et al., 2021, s. 45).

Videre vil topilarløsningen gjøre det mer utfordrende for selskapene å kunstig lokalisere seg i jurisdiksjoner med lav skatt. Dersom selskapene kunne løst dette ved å flytte de faktiske selskapene eller selskapsfunksjoner til lavskatteland, ville dette ført til økte forvrengninger av lokaliseringsbeslutninger, hvilket også ville bidratt til å redusere den økonomiske effektiviteten. Dette illustrerer hvordan et skattesystem som reduserer mulighetene til overskuddsflytting, kan skape større forvrengninger av lokaliseringsbeslutninger (Devereux et al., 2021, s. 116-117). Imidlertid baserer pilar 1 seg på brukere som fordelingsnøkkel for deler av overskuddet, som vil si at selskapet ikke kan tilpasse seg ved å faktisk flytte deler av

virksomheten. Resultatet vil dermed være en reduksjon i forvrengninger av lokaliseringsbeslutninger.

Et viktig poeng at de fleste skatter er utformet slik at de i størst mulig grad minimerer både påvirkning på økonomisk atferd og den overskytende byrden som skatten medfører. Det er bred enighet om at det er helt nødvendig å beskatte selskapers overskudd for å samle inn inntekter for å støtte offentlige tilbud. Tatt i betraktning av det må gjøres en avveining mellom økonomisk effektivitet og overskuddsflytting, kan det derfor synes mer hensiktsmessig å foreta en relativ vurdering av økonomisk effektivitet, framfor en absolutt vurdering. Altså vil det være relevant å vurdere topilarløsningens økonomiske effektivitet i forhold til den økonomiske effektiviteten ved alternative skatter. Å diskutere alternative skatter til topilarløsningen vil være svært omfattende, men vi vil likevel gjøre en kort sammenligning med en unilateral digital skatt, ettersom det er det mest aktuelle alternativet i dag.

En skatt på digitale tjenester blir utformet av hver jurisdiksjon basert på hva som er mest økonomisk effektivt for egen jurisdiksjon. Dette vil trolig ha negative konsekvenser for de andre jurisdiksjonene, og dermed svekke den økonomiske effektiviteten globalt. Topilarløsningen er på sin side et multilateralt tiltak med formål om å minimere den globale overskuddsflyttingen, og tar hensyn til hva som er mest fordelaktig for alle jurisdiksjonene sett under ett. Flere jurisdiksjoner som tidligere har innført digitale skatter har også uttalt at de heller ønsker et felles rammeverk, noe som indikerer at det oppleves mer effektivt med et multilateralt tiltak (U.S. Department of the Treasury, 2021). I et globalt perspektiv vurderer vi altså at et multilateralt tiltak vil være mer økonomisk effektivt enn unilaterale digitale skatter.

Topilarløsningen er mindre økonomisk effektiv ved at den vil føre til økte kostnader for selskapene, som kan påvirke prisen ut til kunder. Likevel er det nødvendigheten å gjøre en avveining mot de positive økonomiske effektene. Vi ser at implementering av topilarløsningen vil medføre en reduksjon i forvrengningene i lokaliseringsbeslutninger, samtidig som det fremstår som bedre alternativ enn digitale skatter på globalt nivå. Totalt sett vurderer vi at endringen i den økonomiske effektiviteten er netto positiv.

---

### 8.1.3 Robusthet mot unngåelse

Det tredje kriteriet baserer seg på skattens robusthet mot unngåelse. Kriteriet kan begrunnes med at dersom allmennheten opplever at en del av skattebetalerne unndrar skatt, kan det svekke den generelle overholdelsen av skattelovgivningen. Dette kan i sin tur føre til redusert tillit til skattesystemet og at flere vurderer lignende handlinger, hvilket svekker systemets integritet ytterligere.

Topilarløsningen er utformet nettopp med formål om å redusere skatteunngåelse i form av uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting hos de store multinasjonale selskapene. Ved å omfordele deler av overskuddet til hvor kundene er lokalisert, fratar pilar 1 deler av mulighetene som selskapene i dag har til å avgjøre hvor denne delen av overskuddet beskattes. Det kan imidlertid argumenteres for at også dette åpner for nye metoder for skatteplanlegging. For eksempel vil det være mulig å manipulere kundenes geolokasjon eller IP-adresse ved bruk av et virtuelt privat nettverk (VPN) som dirigerer internetbruken til andre lokasjoner. Slik manipulasjon kan være en trussel mot robustheten til topilarløsningen.

Ettersom beregningen av skattegrunnlaget i pilar 1 og pilar 2 gjøres felles for konsernet som helhet basert på hvert selskaps inntekter, kan overskuddet heller ikke skjermes ved at det flyttes mellom selskaper innad i konsernet. Ved å gjøre topilarløsningen gjeldende for tilnærmet alle sektorer, heller enn å fokusere på utsatte bransjer, kan heller ikke selskaper unngå beskatning ved å flytte overskudd til nærstående selskap i andre sektorer.

Videre er noe av det vesentligste med topilarløsningen at det er et multilateralt tiltak. Ved å ha felles regler i mange jurisdiksjoner blir det vanskeligere for selskaper å utnytte jurisdiksjonelle forskjeller i skatteregler. Etter hvert som flere stater tar del i prosjektet, vil det også oppnå større robusthet gjennom mer informasjonsutveksling og effektivisering av gjennomføring. Et tiltak med større oppslutning vil i tillegg være mer attraktivt for andre stater å knytte seg til, hvilket gjør fremtidsutsiktene bedre. De mange medlemmene i Inclusive Framework har tatt del i utformingen av topilarløsningen fra start, og bidratt med detaljerte tilbakemeldinger og innspill. Dette betyr at reglene er blitt grundig gjennomgått, og har oppnådd en høy grad av kompleksitet nettopp for å forhindre unngåelse.

Det at OECD har brukt lang tid på å få på plass disse tiltakene, kan imidlertid anses som utfordrende i forbindelse med robustheten mot unngåelse. Selv om flere av tiltakene har gjort betydelig fremgang, er det fremdeles usikkerhet knyttet til når de faktisk vil bli innført. EU uttalte i 2022 at deres implementering var i tråd med OECD sin tidslinje, med en endelig frist for å få reglene til å tre i kraft 31. desember 2023 for medlemslandene (ECOFIN, 2022). Det er imidlertid flere stater som først implementerer GloBE-reglene i sin helhet i 2025, og mange stater har ikke avklart tidspunkt enda (WTS Global, 2023). Selskaper vil dermed kunne utnytte juridiksjonelle forskjeller i implementeringsperioden, hvilket er en klar svakhet i forhold til robusthet for unngåelse.

Den digitale økonomien, som kjennetegnes av innovasjoner, skiftende forretningsmodeller og stadig nye teknologiske fremskritt, fortsetter å utvikle seg i et hurtig tempo. Det kan føre til en situasjon der OECD sine «oppdaterte» bestemmelser for beskatning av dagens digitale selskaper, risikerer å være delvis utdaterte når de først blir implementert. I så tilfelle vil det svekke regelverkets robusthet mot å redusere overskuddsflytting. Dette illustrerer nødvendigheten av å finne en balanse mellom tiltak som er robuste nok, samtidig som de ikke er for tidkrevende å få implementert. Ifølge Devereux et al. (2021, s. 243) er uansett ingen skattesystemer fullt motstandsdyktige mot skatteunngåelse. Tatt i betraktning at man ikke kan ta høyde for ukjente utfordringer som kan oppstå ved videre digitalisering, vurderer vi derfor at utformingen av topilarløsningen er å anse som robust nok mot unngåelse per nå.

#### **8.1.4 Enkel administrasjon**

Videre må det også trekkes frem at et velfungerende skattesystem bør kreve minst mulig ressurser fra selskaper og juridiksjoner for å etterleve skattesystemets regler. Det fjerde kriteriet omhandler at skatten bør minimere både administrasjon og direkte kostnader for selskapene og myndighetene (Devereux et al., 2021, s. 53). Topilarløsningen vil medføre kostnader for selskapene knyttet til omstilling, overholdelse og rapportering. For myndighetene vil kostnadene hovedsakelig bestå i innsamling av skatter, kontroll av selskapenes etterlevelse og sanksjoner ved overtredelser.

Dersom regelverket hadde inkludert en enda større andel av de multinasjonale digitale selskapene, ville tiltakene påført myndighetene en svært stor arbeidsmengde. Det kan derfor argumenteres for at det er en mer effektiv ressursbruk å rette tiltakene mot en større del av

---

skatteinntektene, heller enn en større del av selskapene. Når det gjelder selskapssiden, har også de største selskapene flere tilgjengelige ressurser for å gjennomføre den nødvendige administrasjonen knyttet til å følge opp tiltakene. Det kan derfor argumenteres for at det er hensiktsmessig å begrense omfanget av selskaper som omfattes av hensyn til praktisk gjennomførbarhet. Ved å rette tiltakene mot en større del av skatteinntektene, heller enn en større del av selskapene, bidrar topilarløsningen til å forenkle administrasjonen og minimere kostnadene.

Det har blitt trukket frem at mange utviklingsland kan få utfordringer med å implementere og kontrollere tiltakene ettersom deres skatteadministrasjon ikke er like avansert som industrilandenes (Schjelderup, 2020). Kostnadene knyttet til kontroll av selskaperes etterlevelse vil dermed bli relativt høyere i utviklingslandene. Dessuten har mange av utviklingslandene ikke tilstrekkelige ressurser til å håndtere beskatningen av nasjonale selskaper i dag, og disse vil oppleve særlig store utfordringer når multinasjonale selskaper også skal beskattes.

Et viktig poeng er at selv om digitaliseringen er årsak til mange av utfordringene ved det gjeldende skattesystemet, har den også bidratt til å forenkle rapportering og etterlevelse av skatteregler. Digitaliseringen vil bidra til ytterligere forenkling i fremtiden, og det er realistisk at mulighetene for å utvide omfanget av topilarløsningen øker over tid.

Samlet sett vurderer vi at topilarløsningen oppfyller kriteriet om enkel administrasjon som følge av avgrensningen av omfanget. Selv om topilarløsningen per nå innebærer et stort ressursbruk knyttet til administrasjon, kontroll og etterlevelse, kan videre digitalisering bidra til å forenkle administrasjon og direkte kostnader i fremtiden.

### **8.1.5 Insentivkompatibilitet**

Det femte kriteriet handler om at skatten bør være insentivkompatibel. Dette innebærer et skattesystem der hver aktør kan oppnå det mest ønskelige resultatet for seg selv ved å følge etablerte normer og regler. I et slikt system vil det ikke være noen gevinst knyttet til å unnlate å samarbeide med andre aktør (Devereux et al., 2021, s. 55). I motsetning til de fire foregående kriteriene, er dette typisk ikke presentert i litteraturen som blant de ønskelige egenskapene ved et skattesystem. Devereux et al. (2021, s. 55) argumenterer på sin side med at

insentivkompatibilitet er svært viktig i en internasjonal kontekst, og det er i stor grad dette kriteriet som skiller det å evaluere en internasjonal skatt og en nasjonal skatt.

Dagens skattesystem er langt fra insentivkompatibelt, hvilket i stor grad skyldes jurisdiksjonenes insentiver til å redusere selskapsskattesatsen for å tilstrekke seg investeringer. Skattekonkurransen påfører for det første andre jurisdiksjoner kostnader, men det endelige resultatet kan potensielt være at situasjonen forverres for alle jurisdiksjoner ved at selskapsskattesatsene fastsettes langt lavere enn ønskelig. Den foreslåtte minimumsskatten på 15 % vil i stor grad bidra til insentivkompatibilitet i form av at skatten reduserer skattekonkurransen mellom statene. Dette øker stabiliteten i skattesystemet, hvilket reduserer usikkerheten og bidrar til å øke antall investeringer og den økonomiske aktiviteten (Devereux et al., 2021, s. 56). Selv om det kan tenkes at det vil foregå et kapp løp ned mot en selskapsskattesats på 15 %, vil likevel konkurransen være redusert og langt mindre skadelig for statenes økonomier. Vi anser derfor at topilarløsningen oppfyller det femte kriteriet om at skatten er insentivkompatibel.

## 8.2 Delkonklusjon

I dette kapittelet har vi evaluert om topilarløsningen er i tråd med fem skattemessige kriterier for hva individer, selskaper og myndigheter anser som ønskelig for en internasjonal skatt. Når det gjelder det første kriteriet, er det forhold som taler i begge retninger om hvorvidt topilarløsningen er å anse som rettferdig. Vår vurdering er likevel at rettferdighetskriteriet er oppfylt, basert på en omfordeling som fører til et mer rettferdig bidrag til skatteinntekter i markedsstatene uten at det går på bekostning av konkurranseevne. Under kriteriet om økonomisk effektivitet har vi vurdert at topilarløsningen kan redusere forvrengningene av lokaliseringsbeslutninger, hvilket er positivt for den økonomiske effektiviteten i det globale skattesystemet. Det må foretas en avveining mellom økonomisk effektivitet og overskuddsflytting, og gitt at selskapene bør beskattes, anser vi topilarløsningen som mer økonomisk effektiv enn det aktuelle alternativet som er digitale skatter. Videre har vi vurdert at topilarløsningen er robust nok mot unngåelse, som følge av at forslaget er svært gjennomarbeidet. Når det gjelder det fjerde kriteriet om enkel administrasjon, vil tiltakene utvilsomt medføre kostnader for selskaper og myndigheter. På tross av dette, bidrar avgrensningene mot mindre selskaper til å redusere de totale kostnadene knyttet til administrasjon. Kriteriet knyttet til insentivkompatibilitet er særlig relevant i en internasjonal



kontekst, og ettersom minimumsskatten vil redusere skattekonkurransen mellom statene, anser vi topilarløsningen som insentivkompatibel. Basert på en samlet vurdering av de fem kriteriene mener vi at topilarløsningen - til tross for enkelte svakheter - i stor nok grad er utformet i tråd med hva som er ønskelig for et internasjonalt skattesystem. Dette er helt grunnleggende for at reglene blir overholdt av selskaper og myndigheter, og skaper ønskelige resultater i et langsiktig perspektiv.

## 9. Konklusjon

I denne masterutredningen har vi ved bruk av en eksplorerende studie belyst utfordringene knyttet til beskatning av multinasjonale selskaper i den digitale økonomien. Vi har vurdert om fast driftssted er tilstrekkelig for å beskatte multinasjonale digitale selskaper som leverer tjenester uten fysisk tilstedeværelse, og om OECD sin topilarløsning kan styrke dagens internasjonale skattelovgivning gjennom en forbedret fordeling av internasjonal beskatningsrett.

I første del av utredningen har vi vurdert dagens grunnlag for beskatning av multinasjonale digitale selskaper. I Norge beskattes selskapene i dag på grunnlag av norsk internrett og skatteavtaler. Digitalisering og endrede forretningsmodeller har imidlertid ført til at digitale selskaper kan utnytte smutthull i skattelovningen for å unngå beskatning. Vi har avdekket at det har oppstått et misforhold mellom hvor verdiene skapes og hvor verdiene beskattes, som i stor grad skyldes at digitale selskaper ikke behøver å være fysisk tilstedeværende for å levere tjenester, har en betydelig andel immaterielle eiendeler og stor grad av brukermedvirkning. I lys av dette har vi vurdert at den gjeldende selskapskattelovgivningen med utgangspunkt i fast driftssted ikke er tilstrekkelig for å beskatte multinasjonale digitale selskaper.

Med bakgrunn i konklusjonen i utredningens første del, har vi i andre del vurdert om OECD sin topilarløsning kan håndtere utfordringene knyttet til beskatning av de digitale selskapene. OECD har utelukket å innføre tiltak som skattlegger digitale selskaper separat fra andre deler av økonomien, og topilarløsningen er derfor universelt utformet. Siden topilarløsningen ikke er spesifikt rettet mot digitale selskaper, har vi vurdert om den likevel treffer disse selskapene og det identifiserte misforholdet mellom verdiskaping og beskatning.

Selskapsoverskudd som i dag beskattes på grunnlag av fast driftssted, blir gjennom pilar 1 fordelt på tvers av flere markedsjurisdiksjoner. Ettersom brukernes lokasjon er mindre utsatt for påvirkning for skatteformål enn fast driftssted, reduserer pilar 1 mulighetene til å etablere kunstig fast driftssted i lavskattestater. Videre vil overskuddsflytting gjennom plassering av immaterielle eiendeler i lavskattestater gjøres mindre lønnsomt ved at overskuddet beskattes over konsernet som helhet. Ved å benytte brukernes lokasjon som fordelingsnøkkel, blir også brukermedvirkning hensyntatt ved beskatning. Samlet sett håndterer derfor pilar 1 de tre

---

identifiserte misforholdene ved å ta direkte tak i karakteristikene som skiller digitale selskaper fra tradisjonelle selskaper. Ved å redusere misforholdet, vil verdiene i større grad skattlegges der de skapes og det blir en mer rettferdig beskatning.

Pilar 2 vil redusere selskapers insentiver til å flytte overskudd til lavskattestater som følge av en minimumsskatt på 15 %. Digitale selskaper vil bli særlig påvirket ettersom de i gjennomsnitt har lavere effektiv skattesats sammenlignet med tradisjonelle selskaper. Vi finner at minimumsskatten vil bidra til å redusere skattekonkurransen mellom ulike jurisdiksjoner og samtidig beskytte staters skattegrunnlag mot uønsket overskuddsflytting.

Vi vurderer at pilar 1 og pilar 2 er utformet i tråd med topilarløsningen sine formål, hvor det viktigste er å sikre en mer rettferdig fordeling av beskatningsrett mellom stater og at selskapene betaler en minimumsskatt på sitt selskapsoverskudd. Vi kommer også til at topilarløsningen som helhet er i tråd med det overordnede formålet med BEPS-prosjektet om å redusere uthuling av skattegrunnlag og hindre overskuddsflytting. Videre har vi foretatt en samlet vurdering av fem grunnleggende kriterier for et godt internasjonalt skattesystem, og vi har vurdert at topilarløsningen er i tråd med hva som er ønskelig for en internasjonal skatt og egnet til å skape positive resultater i et langsiktig perspektiv.

Til tross for at topilarløsningen har enkelte svakheter, vurderer vi det som nødvendig å innføre tiltak raskt av hensyn til rettferdig beskatning. Noe av det mest vesentlige med topilarløsningen er at den vil bidra til et skattesystem som er tilpasset de nye, digitale forretningsmodellene. Vi vurderer at hovedutfordringene knyttet til de digitale selskapenes ikke-fysiske tilstedeværelse, betydelige immaterielle eiendeler og brukervedvirkning blir behandlet i tilstrekkelig grad. Etter vår mening tar OECD et langt steg i riktig retning ved å utarbeide nye prinsipper for fordeling av beskatningsrett som hensyntar den digitale økonomien. Dette underbygges av den store oppslutningen på hele 145 stater, som er kritisk for at løsningen skal gi positive effekter på lang sikt. Vi konkluderer med at topilarløsningen er et viktig og verdifullt tilskudd som vil styrke den internasjonale skattelovgivning, selv om det er ønskelig å omfatte en større andel av de digitale selskapene på sikt. Digitalisering - som er hovedårsaken til at dagens skattelovgivning er utdatert - vil spille en viktig rolle i å forbedre informasjonsutveksling og finansiell rapportering i fremtiden. Denne utviklingen vil muliggjøre en gradvis utvidelse av omfanget av topilarløsningen over tid.

## Litteraturliste

- Airbnb Inc. (2022). *Airbnb Q4 2022 and full-year financial results*. Airbnb.  
<https://news.airbnb.com/airbnb-q4-2022-and-full-year-financial-results/>
- Alphabet Inc. (2021). *Alphabet Annual Report 2020*. Alphabet.  
<https://abc.xyz/assets/51/9a/52377a1f4b268cab701bbde10ce9/2020-alphabet-annual-report.pdf>
- Alphabet Inc. (2023). *Annual Report 2022*. Alphabet.  
<https://abc.xyz/assets/d4/4f/a48b94d548d0b2fdc029a95e8c63/2022-alphabet-annual-report.pdf>
- Amazon.com Inc. (2020). *Amazon Annual Report 2019*. Amazon.  
[https://s2.q4cdn.com/299287126/files/doc\\_financials/2020/ar/2019-Annual-Report.pdf](https://s2.q4cdn.com/299287126/files/doc_financials/2020/ar/2019-Annual-Report.pdf)
- Amazon.com Inc. (2023). *Amazon Annual Report 2022*. Amazon.  
[https://s2.q4cdn.com/299287126/files/doc\\_financials/2023/ar/Amazon-2022-Annual-Report.pdf](https://s2.q4cdn.com/299287126/files/doc_financials/2023/ar/Amazon-2022-Annual-Report.pdf)
- Apple Inc. (2019). *Apple Inc. Annual Report on form 10-K*. Apple.  
[https://s2.q4cdn.com/470004039/files/doc\\_financials/2019/ar/\\_10-K-2019-\(As-Filed\).pdf](https://s2.q4cdn.com/470004039/files/doc_financials/2019/ar/_10-K-2019-(As-Filed).pdf)
- Apple Inc. (2022). *Apple Inc. Annual Report on form 10-K*. Apple.  
[https://s2.q4cdn.com/470004039/files/doc\\_financials/2019/ar/\\_10-K-2019-\(As-Filed\).pdf](https://s2.q4cdn.com/470004039/files/doc_financials/2019/ar/_10-K-2019-(As-Filed).pdf)
- Aveyard, H. (2018). *Doing a Literature Review in Health and Social Care: A Practical Guide* (4th ed.). Open University Press.
- Bakke, J. T., Olsen, Ø., Kvamme, F., & Andresen, M. N. (2020, December 20). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment*. Skatteetaten; OECD. <https://doi.org/10.1787/0E3CC2D4-EN>
- Bakko, E. (2020). Tvekamp om skatteparadisene. *Finansavisen*.  
<https://www.finansavisen.no/nyheter/markedskommentarer/2020/10/23/7580263/tveka-mp-om-skatteparadisene>
- BDO. (2019). *10 spørsmål og svar om digital skatt*. BDO. <https://www.bdo.no/nb-no/bloggen/bdo-innsikt/10-sp%C3%B8rsmal-og-svar-om-digital-skatt>
- Becker, J., & Englisch, J. (2018). Taxing Where Value is Created: What’s “User Involvement” Got to Do With It? *SSRN Electronic Journal*.  
<https://ssrn.com/abstract=3258387>

- 
- Companies Market Cap. (2023a). *Companies ranked by revenue*. Companies Market Cap.  
<https://companiesmarketcap.com/largest-companies-by-revenue/>
- Companies Market Cap. (2023b, January 3). *The 100 largest companies in the world ranked by revenue in 2022*. Statista. <https://www.statista.com/statistics/263265/top-companies-in-the-world-by-revenue/>
- De Wilde, F. M. (2018). Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in. *Intertax: International Tax Review*, 46(6/7), 466–475.  
<http://www.oecd.org/ctp/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017>.
- Devereux, M., Auerbach, A., Keen, M., Oosterhuis, P., Schön, W., & Vella, J. (2021). *Taxing Profit in a Global Economy* (1st ed.). Oxford University Press.  
<https://doi.org/10.1093/oso/9780198808060.001.0001>
- Devereux, M., & Simmler, M. (2021). *Who Will Pay Amount A?*  
[https://www.econpol.eu/sites/default/files/2021-07/EconPol\\_Policy\\_Brief\\_36\\_Who\\_Will\\_Pay\\_Amount\\_A\\_0.pdf](https://www.econpol.eu/sites/default/files/2021-07/EconPol_Policy_Brief_36_Who_Will_Pay_Amount_A_0.pdf)
- Devereux, M., & Vella, J. (2018). Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System: European Tax Policy Forum Policy Paper. In *SSRN Electronic Journal*. <https://ssrn.com/abstract=3275759>
- Dischinger, M., & Riedel, N. (2011). Corporate taxes and the location of intangible assets within multinational firms. *Journal of Public Economics*, 95(7–8), 691–707.  
<https://doi.org/10.1016/J.JPUBECO.2010.12.002>
- ECOFIN. (2022, November 25). *Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union*. Rådet for Den Europeiske Union.  
<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8778-2022-INIT/en/pdf>
- EU. (2018a). Taxation of Digital Activities in The Single Market. *EU*.  
<https://www.politico.eu/wp-content/uploads/2018/02/taxation-of-digital-economy-2.pdf>
- EU. (2018b, March 21). *Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market*. EU.  
[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_18\\_2141](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141)
- Facebook Norway. (2023). *Årsregnskapet for regnskapsåret 2022*. Facebook Norway.  
<https://w2.brreg.no/enhet/sok/detalj.jsp?orgnr=916305656>
- Finansdepartementet. (2023, October 3). *Skatteavtaler mellom Norge og andre stater*. Regjeringen; regjeringen.no. <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>

- Følsvik, P. H. (2023). *Skatteflyktingene svikter den samme velferdsstaten som har gjort dem rike, og overlater regningen til vanlige folk*. E24.  
<https://e24.no/naeringsliv/i/MoPE7m/skatteflyktingene-svikter-den-samme-velferdsstaten-som-har-gjort-dem-rike-og-overlater-regningen-til-vanlige-folk>
- Google. (n.d.-a). *Discover our data center locations*. Retrieved November 10, 2023, from <https://www.google.com/about/datacenters/locations/>
- Google. (n.d.-b). *Google: Personvern og vilkår: Annonsering*. Google. Retrieved December 15, 2023, from <https://policies.google.com/technologies/ads?hl=no>
- Google Norway. (2023). *Årsregnskapet for regnskapsåret 2022*. Google Norway.  
<https://w2.brreg.no/enhet/sok/detalj.jsp?orgnr=988588261>
- Jamroży, M., & Majdowski, F. (2022). Permanent establishment in digital business. *Studia Prawno-Ekonomiczne*, 122, 9–35. <https://doi.org/10.26485/spe/2022/122/1>
- Jesson, J., Matheson, L., & Lacey, F. M. (2011). *Doing Your Literature Review: Traditional and Systematic Techniques*. Sage.
- Juel, S., & Nordbakken, L. P. (2018). *Internasjonale selskapers utnyttelse av skattehull – fra problem til løsning*. Civita. <https://civita.no/notat/internasjonale-selskapers-utnyttelse-av-skattehull-fra-problem-til-losning/>
- Langerød, F. K. (2022, July 22). Google Norway betalte 4,5 mill i skatt. *Finansavisen*.  
<https://www.finansavisen.no/nyheter/finans/2022/07/22/7903638/google-norway-betalte-4-5-mill-i-skatt>
- Larsen, B. (2022, May 3). *Økt bruk av skatteparadis*. Statistisk Sentralbyrå (SSB).  
[https://www.ssb.no/virksomheter-foretak-og-regnskap/skatt-for-naeringsvirksomhet/artikler/okt-bruk-av-skatteparadis?fbclid=IwAR2IJX0B6dJa1KkVChAhUkHLo7eBNg0J2ShmcdqT\\_DwO6ZgLV1R5MptU4uQ](https://www.ssb.no/virksomheter-foretak-og-regnskap/skatt-for-naeringsvirksomhet/artikler/okt-bruk-av-skatteparadis?fbclid=IwAR2IJX0B6dJa1KkVChAhUkHLo7eBNg0J2ShmcdqT_DwO6ZgLV1R5MptU4uQ)
- Mason, R. (2021). *The 2021 Compromise*. <https://ssrn.com/abstract=3904054>
- Meta Platforms Inc. (2020). *Meta Inc. Annual Report 2019*. Meta.
- Meta Platforms Inc. (2023a). *Annual Report 2022*. Meta.  
<https://d18rn0p25nwr6d.cloudfront.net/CIK-0001326801/3fc942c1-0c26-42be-a884-09a7e0eefad2.html>
- Meta Platforms Inc. (2023b, October 30). *Facebook and Instagram to Offer Subscription for No Ads in Europe*. Meta. <https://about.fb.com/news/2023/10/facebook-and-instagram-to-offer-subscription-for-no-ads-in-europe/>

- 
- Microsoft Corporation. (2019). *Microsoft 2019 Annual Report*. Microsoft.  
<https://www.microsoft.com/investor/reports/ar19/index.html>
- Microsoft Corporation. (2022). *Microsoft 2022 Annual Report*. Microsoft.  
<https://www.microsoft.com/investor/reports/ar22/index.html>
- Morse, S. (2018). Value Creation: A Standard in Search of a Process | IBFD. *Bulletin for International Taxation*, 72(4/5). <https://www.ibfd.org/shop/journal/value-creation-standard-search-process>
- Neteland, M., & Opsann, F. (2018). *Utvidelsen av mønsterskatteavtalens bestemmelse for fast driftssted gjennom agent* [Norges Handelshøyskole].  
<https://openaccess.nhh.no/nhh-xmlui/bitstream/handle/11250/2560970/masterthesis.PDF?sequence=1&isAllowed=y>
- NOU 2017:4. (2017). *Delingsøkonomien - muligheter og utfordringer*. Finansdepartementet.  
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2017-4/id2537495/>
- NOU 2022:20. (2022). *Et helhetlig skattesystem*. Finansdepartementet.  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/2dcc57a783cc4403bbdb48558514dc38/no/pdfs/nou202220220020000dddpdfs.pdf>
- OECD. (n.d.-a). *Action 1 - OECD BEPS*. OECD Publishing. Retrieved October 27, 2023, from <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>
- OECD. (n.d.-b). *BEPS Actions - OECD BEPS*. OECD Publishing. Retrieved September 26, 2023, from <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>
- OECD. (n.d.-c). *BEPS Actions - OECD BEPS*. Retrieved September 26, 2023, from <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>
- OECD. (n.d.-d). *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*. OECD Publishing. Retrieved October 18, 2023, from <https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>
- OECD. (n.d.-e). *What is BEPS?* OECD Publishing. Retrieved October 16, 2023, from <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>
- OECD. (2013a, February 12). *Addressing base erosion and profit shifting*. OECD Publishing; Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD).  
<https://doi.org/10.1787/9789264192744-EN>
- OECD. (2013b, July 19). *Action plan on base erosion and profit shifting*. OECD Publishing; Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD).  
<https://doi.org/10.1787/9789264202719-EN>

- OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. OECD Publishing; OECD Publishing. [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en#page3](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page3)
- OECD. (2017a). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. In *OECD Publishing*. OECD. [https://doi.org/10.1787/MTC\\_COND-2017-EN](https://doi.org/10.1787/MTC_COND-2017-EN)
- OECD. (2017b 21). *Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital*. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>
- OECD. (2017c, December 18). *Tax treaties: update to OECD Model Tax Convention released - OECD*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/treaties/tax-treaties-2017-update-to-oecd-model-tax-convention-released.htm>
- OECD. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>
- OECD. (2019a). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy | Public Consultation Document*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>
- OECD. (2019b). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. OECD Publishing. [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page295](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page295)
- OECD. (2020, October 14). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*. OECD Publishing; OECD. <https://doi.org/10.1787/BEBA0634-EN>
- OECD. (2021a). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*. *OECD Publishing*. <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>
- OECD. (2021b). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Statement on a Two-Pillar Solution to*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>
- OECD. (2021c, October). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OECD Publishing. <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. (2022a). *Progress Report on Amount A of Pillar One: Frequently asked questions*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/beps/frequently-asked-questions-progress-report-on-amount-a-pillar-one-july-2022.pdf>
- OECD. (2022b). *Statutory Corporate Income Tax Rates*. OECD Stat. [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS\\_CIT](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT)
- OECD. (2022c). *Statutory Corporate Income Tax Rates*. OECD Stat. [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS\\_CIT](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT)
- OECD. (2022d). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: Frequently asked questions*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/beps/faqs-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2022.pdf>
- OECD. (2023a). OECD/G20 Inclusive Framework releases new multilateral convention to address tax challenges of globalisation and digitalisation - OECD. In *OECD Publishing*. <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-releases-new-multilateral-convention-to-address-tax-challenges-of-globalisation-and-digitalisation.htm>
- OECD. (2023b). *The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*.
- OECD. (2023c). *Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>
- OECD. (2023d, July). *Pillar One Amount B in a Nutshell*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-one-amount-b-in-a-nutshell.pdf>
- OECD. (2023e, September 1). *Public Consultation Document: Pillar One - Amount B*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-b-2023.pdf>
- OECD. (2023f, October 11). *International tax reform: Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.htm>
- OECD. (2023g, November 15). *Kuwait joins the Inclusive Framework on BEPS and participates in the agreement to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/beps/kuwait-joins-the-inclusive-framework-on-beps-and-participates-in-the-agreement-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm>

- 
- O'Reilly, P., Hanappi, T., Delpuch, S., Hugger, F., & Whyman, D. (2023). *Update to the economic impact assessment of pillar one: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/7c35a55c-en.pdf?expires=1699193317&id=id&accname=guest&checksum=D9B2EADD29E56D6DA8358A358F90D7B5>
- Rootsma, E. (2021). *Adapting Taxation of Business Profits to the Digital Economy Assessment of the Pillar One and Pillar Two Proposal by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* [Uppsala Universitet]. <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1531995/FULLTEXT01.pdf>
- Saunders, M. N., Lewis, P., & Thornhill, A. (2019). *Research Methods for Business Students* (8th ed.). Pearson.
- Schjelderup, G. (2020). Skatt og digitale selskaper. *Praktisk Økonomi & Finans*, 36(4), 366–378. <https://doi.org/10.18261/ISSN.1504-2871-2020-04-12>
- Schön, W. (2017, December). *Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy*. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance. <https://ssrn.com/abstract=3091496><http://www.tax.mpg.de/Electroniccopyavailableat:https://ssrn.com/abstract=3091496>
- Setsaas, G. (2020). *Google betalte 6,6 millioner i skatt til Norge*. Finansavisen. [https://www.finansavisen.no/nyheter/teknologi/2020/08/04/7553035/google-betalte-6-6-millioner-i-skatt-til-norge?zeph\\_r\\_sso\\_ott=Frta6K](https://www.finansavisen.no/nyheter/teknologi/2020/08/04/7553035/google-betalte-6-6-millioner-i-skatt-til-norge?zeph_r_sso_ott=Frta6K)
- Skatteetaten. (n.d.). *Global skatterreform*. Skatteetaten. Retrieved October 30, 2023, from <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/global-skatterreform/>
- Sundby, P. F. (2023). *Fast driftssted, et overblikk*. PWC. <https://blogg.pwc.no/skattebloggen/fast-driftssted.-et-overblikk>
- Tørsløv, T., Wier, L., & Zucman, G. (2022). The Missing Profits of Nations. *Review of Economic Studies*, 90(3), 1499–1534. <https://doi.org/10.1093/restud/rdac049>
- Tørsløv, T., Wier, L., Zucman, G., & Economists Without Borders. (2023). *Missing Profits*. <https://missingprofits.world/>
- U.S. Department of the Treasury. (2021, October 21). *Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect*. U.S. Department of the Treasury. <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>

---

Verdensbanken. (2020). *Democratic Republic of Congo - Digital Economy Assessment*.

<https://thedocs.worldbank.org/en/doc/61714f214ed04bcd6e9623ad0e215897-0400012021/related/DRC-DE4A-EN-Final.pdf>

WTS Global. (2023, November 30). *Country-by-country Implementation*. WTS Global.

<https://wts.com/wts.com/hot-topics/pillar-two/implementation-status/wtsglobal-pillar-two-country-by-country-implementation.pdf>

## 10. Appendiks

### *Appendiks 1: Referanser til tabell 5*

Tabell 5 viser den effektive skattesatsen til fem digitale selskaper for 2019 til 2022 år. Selskapenes effektive skattesatser er hentet fra deres årsrapporter:

**Amazon:** (Amazon.com Inc., 2020; Amazon.com Inc., 2023)

**Apple:** (Apple Inc., 2019; Apple Inc., 2022)

**Alphabet:** (Alphabet Inc., 2021; Alphabet Inc., 2023)

**Microsoft:** (Microsoft Corporation, 2019; Microsoft Corporation, 2022)

**Meta:** (Meta Platforms Inc., 2020; Meta Platforms Inc., 2023)

## Appendiks 2: Lovfestet selskapsskattesats i jurisdiksjoner

Referanse: (OECD, 2022c)

<b>Jurisdiksjon</b>	<b>Lovfestet selskapsskattesats</b>
Colombia	35
Malta	35
Brazil	34
Cameroon	33
Saint Kitts and Nevis	33
Morocco	32
Namibia	32
Portugal	31,5
Australia	30
Costa Rica	30
Mexico	30
Argentina	30
Benin	30
Democratic Republic of the Congo	30
Gabon	30
Haiti	30
Honduras	30
Kenya	30
Montserrat	30
Nigeria	30
Papua New Guinea	30
Saint Lucia	30
Senegal	30
Sierra Leone	30
Sri Lanka	30
Zambia	30
Germany	29,941
Japan	29,74
Peru	29,5
Pakistan	29
New Zealand	28
Congo	28
Grenada	28
Saint Vincent and the Grenadines	28
Italy	27,81
Burkina Faso	27,5
Eswatini	27,5
Chile	27
Dominican Republic	27
Samoa	27
South Africa	27
Togo	27
Korea	26,5
Greenland	26,5
Canada	26,21
France	25,825
Netherlands	25,8

---

United States	25,768
India	25,17
Belgium	25
Spain	25
United Kingdom	25
Angola	25
Antigua and Barbuda	25
Aruba	25
China (People's Republic of)	25
Côte d'Ivoire	25
Djibouti	25
Dominica	25
Jamaica	25
Liberia	25
Mauritania	25
Monaco	25
Mongolia	25
Panama	25
Seychelles	25
Uruguay	25
Luxembourg	24,94
Austria	24
Israel	23
Cabo Verde	22,44
Denmark	22
Greece	22
Norway	22
Botswana	22
Curacao	22
Indonesia	22
Slovak Republic	21
Sweden	20,6
Estonia	20
Finland	20
Iceland	20
Latvia	20
Türkiye	20
Azerbaijan	20
Cook Islands	20
Jordan	20
Kazakhstan	20
Saudi Arabia	20
Thailand	20
Viet Nam	20
Switzerland	19,653
Czechia	19
Poland	19
Slovenia	19
Brunei Darussalam	18,5
Armenia	18
Croatia	18
Faeroe Islands	18
Ukraine	18

---

San Marino	17
Singapore	17
Hong Kong, China	16,5
Romania	16
Lithuania	15
Albania	15
Georgia	15
Maldives	15
Mauritius	15
Montenegro	15
Oman	15
Serbia	15
Trinidad and Tobago	15
Tunisia	15
Uzbekistan	15
Ireland	12,5
Gibraltar	12,5
Liechtenstein	12,5
Andorra	10
Bosnia and Herzegovina	10
Bulgaria	10
North Macedonia	10
Paraguay	10
Qatar	10
Hungary	9
Barbados	5,5
Anguilla	0
Bahamas	0
Bahrain	0
Belize	0
Bermuda	0
British Virgin Islands	0
Cayman Islands	0
Guernsey	0
Isle of Man	0
Jersey	0
Turks and Caicos Islands	0
United Arab Emirates	0

### Appendiks 3: De 100 største selskapene globalt i 2022

Oversikt over de 100 største selskapene globalt basert på omsetning i 2022. Digitale selskaper er markert i grått i tabellen.

Referanse: (Companies Market Cap, 2023b)

	Selskap	Omsetning (mrd. dollar)	Digitalt selskap?
1	Walmart	600,11	
2	Saudi Aramco	552,25	
3	Amazon	502,19	Ja
4	PetroChina	480,69	
5	Sinopec Group	471,59	
6	Apple	394,32	Ja
7	Exxon Mobil	386,81	
8	State Grid	386,62	
9	Shell	365,29	
10	China State Construction Engineering	315,96	
11	CVS Health	315,22	
12	UnitedHealth Group	313,13	
13	Volkswagen	284,21	
14	Alphabet	282,11	Ja
15	Total Energies	272,76	
16	McKesson	272,02	
17	Uniper	269,37	
18	Toyota Motor	260,13	
19	Berkshire Hathaway	253,88	
20	Samsung Electronics	241,60	
21	Amerisource Bergen	238,58	
22	Costo Wholesale	231,72	
23	Chevron	227,05	
24	Foxconn (Hon Hai Precision Industry)	223,78	
25	BP	222,68	
26	Pampa Energia	218,85	
27	Glencore	203,75	
28	Microsoft	203,07	Ja
29	Cardinal Health	186,99	
30	Cigna	180,03	
31	China Railway Group	174,08	
32	Marathon Petroleum	172,97	
33	Valero Energy	170,54	
34	China Railway Construction	163,73	
35	Philips 66	162,31	
36	Home Depot	157,29	
37	Mitsubishi	156,86	
38	Enel	155,46	
39	Jingdong Mall	155,18	
40	Ping An Insurance	154,64	
41	Daimler	153,95	
42	Elevance Health	153,24	
43	Ford Motor	151,73	
44	Equinor	147,88	
45	Fortum	147,46	
46	General Motors	147,21	
47	Trafigura Group	146,99	
48	Kroger	146,48	
49	Industrial & Commercial Bank of China	141,81	



50	BMW Group	139,79	
51	China Mobile Communications	139,19	
52	AT&T	138,74	
53	ENI	135,80	
54	Verizon Communications	135,65	
55	AXA	134,68	
56	Walgreens Boots Alliance	132,70	
57	Centene	132,41	
58	Prudential	129,28	
59	China Construction Bank	125,47	
60	Lukoil	124,77	
61	Alibaba Group Holding	124,19	
62	JPMorgan Chase	123,41	
63	Deutsche Telekom	121,68	
64	Honda Motor	121,32	
65	Comcast	121,21	
66	Meta	118,73	Ja
67	Petrobras	118,33	
68	CITIC limited	116,06	
69	SAIC Motor	114,00	
70	Vitru	111,94	
71	Agricultural Bank of China	111,84	
72	Rosneft	111,11	
73	Reliance Industries	108,23	
74	E.ON	107,92	
75	China Communications Construction	107,33	
76	Target	107,22	
77	Mitsui Bussan	106,42	
78	Hyundai Motor	105,12	
79	ENEOS Holdings	104,77	
80	Itochu	103,95	
81	Stellanis	101,32	
82	United Parcel Service	101,07	
83	Deutsche Post	100,42	
84	Pfizer	99,67	
85	Dell Technologies	99,45	
86	SK Group	99,37	
87	Life Insurance Corporation of India	99,32	
88	Indian Oil	98,83	
89	Archer Daniels Midland	98,70	
90	Nippon Telegraph and Telephone	97,62	
91	Johnson & Johnson	96,04	
92	Nestlé	95,73	
93	EDF	95,65	
94	Lowe's	94,82	
95	China Life Insurance	94,45	
96	FedEx	94,09	
97	BASF	93,73	
98	PTT PCL	93,21	
99	Bank of China	93,10	
100	People's Insurance Co. of China	92,90	
	<b>Totalt (i milliarder dollar)</b>	17 989,32	<b>1 500,42</b>
	<b>Totalt (%)</b>	100%	<b>8,34%</b>