

KRISTER ANDERSSON

Beskattning av multinationella företag i digitaliseringens tidsålder

Den snabba digitaliseringen av ekonomin och den efterföljande utvecklingen av affärsmodeller har väckt liv i den gamla skattediskussionen om hur den internationella beskattningsrätten ska fördelas. Vissa hävdar att företagsbeskattning bör baseras på den marknad där företagen säljer sina produkter. Andra stöder de nuvarande bestämmelserna som föreskriver att företagsbeskattningen bör baseras på hemvistprincipen. Förekomsten av urholkning av skattebasen och överföring av vinster har också bidragit till diskussionen.

1 AKTUELLA INITIATIV OCH AKTUELL DISKUSSION

Till följd av BEPS-projektet genomgår det internationella skattesystemet redan en stor omvandling som leder till många förändringar i företagsbeskattningen.¹ BEPS-projektet inleddes för att ta itu med verksamhet som urholkar skattebasen, inte för att ändra befintliga internationella normer för fördelningen av beskattningsrätt mellan länder för gränsöverskridande inkomster. Beskattning av s.k. digitala företag var ämnet för åtgärdsplanen i BEPS-projektet, men inget samförstånd nåddes. OECD har dock fortsatt att arbeta med frågan² och förväntas lämna ännu en interimrapport under 2019 innan en slutrapport lämnas år 2020. Vidare har Förenta staterna gjort omfattande ändringar av sitt skattesystem³ så att det inte längre kommer att vara lika fördelaktigt för amerikanska företag att skjuta upp sina skattebetalningar till dess att vinsterna tas hem till Förenta staterna. Samtidigt som den lagstadgade skattesatsen har minskat har vissa tämligen stränga åtgärder mot skatteflykt och en *de facto* lägsta bolagsskattesats införts.

Utöver dessa initiativ har kommissionen utfärdat två förslag till direktiv om hur man ska beskatta digitala verksamheter och tjänster i anslutning

1 OECD. Slutrapporterna för Base Erosion and Profit Shifting, BEPS 2015, <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>.

2 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation: Interim Report 2018 – Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 BEPS Project (OECD Publishing den 16 mars 2018), OECD.

3 ”Tax Cuts and Jobs Act”, den 22 december 2017.

till sitt meddelande *Dags för ett modernt, rättvist och effektivt skattesystem för den digitala ekonomin* som offentliggjordes den 21 mars 2018.⁴ Paketet består av två rådskdirektiv: i) ett långsiktigt förslag om fastställande av regler och bestämmelser för en betydande digital närvaro (ett digitalt fast driftställe), och ii) ett kortsiktigt förslag om en interim omsättningsskatt på tillhandahållande av vissa typer av digitala tjänster. Kommissionens förslag presenteras dock inte som lagstiftning för att motverka missbruk. Det ändrar uttryckligen fördelningen av skatteintäkter mellan länderna. Kommissionens förslag utgör en grundläggande förändring av det internationella bolagsskattesystemet.⁵

För hundra år sedan ägde en liknande skattediskussion rum rörande fördelningen av den internationella beskattningsrätten. Diskussionen ledde till att hemvistlandet (det kapitalexporterande landet) ges den grundläggande beskattningsrätten gällande inkomst av näringsverksamhet. Detta koncept har sedan dess genomgått en betydande utveckling genom OECD:s arbete.

Diskussionen har åter väckts till liv under de senaste 10–20 åren. Kinas, Indiens och Brasiliens ökande ekonomiska makt har inneburit nya krav på beskattningsrätt för så kallade källstater (länder där produkter eller tjänster köps). FN:s skatteagenda, som av många anses förespråka ökad beskattningsrätt för källstater, har därför fått ökad betydelse. I OECD-länderna har man i huvudsak fortsatt att anse att hemvistländerna bör behålla sin beskattningsrätt. På området för beskattning av den digitala ekonomin har dock sådana länder som Frankrike och Italien även hävdats att alltför lite bolagsskatteintäkter hamnar i källstaten/marknadslandet, med stor konsumtion av tjänster och varor.

För att återuppta diskussionen har förespråkare för en källstatsmodell lagt fram argumentet att digitalisering underlättar för överföring av vinster.⁶ Det faktum att det generellt blir allt lättare att flytta vinster genom att omlokalisera immateriella rättigheter (immateriella tillgångar), rän-teavdrag, royaltyutbetalningar etc. samt flytta den faktiska produktionen

4 https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en.

5 BusinessEurope anser att överenskommelser om förändringar av internationella skatteregler som rör den digitaliserade ekonomin bör träffas på global nivå. Detta kan säkerställa globalt lika förutsättningar som omfattar alla skattejurisdiktioner. <https://www.bussinesseurope.eu/publications/taxation-digital-economy-bussinesseurope-position-paper>.

6 Man skulle även kunna lägga fram motargumentet att behovet inte är lika stort för digitala företag att flytta sin produktion och verksamhet.

och verksamheten har skapat en känsla bland regeringar att alla förlorar skatteintäkter. Detta är så klart inte sant, men i anslutning till sänkningar av bolagsskattesatsen har i synnerhet intresseorganisationer hävdat att fördelningen av skatteintäkter mellan länderna (och skattebelastningen inom länderna) är orättvis. Vissa framträdande system för missbruk av reglerna som används av vissa företag och några regeringars⁷ hemliga skatteeftergifter för vissa företag har bidragit till att skapa denna bild.

Analysen av den faktiska omfattningen av problemet har hittills inte bekräftat detta argument. I åtgärdsplanen i BEPS-projektet uppskattas omfattningen av urholkningen av skattebasen och överföringen av vinster. Där drogs slutsatsen att summan uppgår till cirka 100–240 miljarder US-dollar eller 4–10 % av bolagsskatteintäkterna. Kommissionen har sedan dess uppskattat omfattningen för Europa. Den uppskattades till att, innan BEPS-åtgärderna vidtagits, ha varit 50–70 miljarder euro. I förhållande till EU:s ekonomi på cirka 17 biljoner euro uppskattades företags urholkning av skattebasen och överföring av vinster till att ha uppgått till 3 promille av BNP. Detta innebär att endast en mycket liten del av intäkterna rapporterades i fel jurisdiktion.

Dessa resultat bör beaktas i anslutning till motsvarande resultat för mervärdesskatt. På området för mervärdesskatt är det stora problemet inte att mervärdesskatt betalas i fel land, utan att mervärdesskatt inte betalas alls. Det så kallade momsgapet är, enligt kommissionen, lite mer än 150 miljarder euro. Med tanke på antalet transaktioner och summan av alla inköp som görs i Europa på ett år är andelen uteblivna inbetalningar av mervärdesskatt av totala inköp sannolikt ännu mindre än för företagsbeskattningen.⁸ Det belopp som inte tas in som mervärdesskatt torde utgöra

7 Den 11 juni 2014 inledde kommissionen formella granskningsförfaranden om statligt stöd i tre ärenden: Apple i Irland, Starbucks i Nederländerna och Fiat Finance and Trade i Luxemburg. Den 7 oktober 2014 inledde kommissionen en granskning av Amazons verksamhet i Luxemburg. Den 21 oktober 2015 kom kommissionen fram till att Luxemburg har beviljat selektiva skatteförmåner till Fiats finansbolag, och Nederländerna till Starbucks kafferostningsföretag, genom förhandsbesked i skattefrågor (ett koncept som liknar förhandsbesked om prissättning) som, enligt kommissionen, på konstgjord väg sänkte den skatt som varje företag betalade baserat på den metod för internprissättning som används i vissa transaktioner med närstående. Kommissionen har beordrat att Luxemburg och Nederländerna återkräver "obetalda skatter" från Fiat och Starbucks på 20 respektive 30 miljoner euro för varje företag. Ett pressmeddelande som förklarar kommissionens resultat finns på http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_sv.htm.

8 Samtidigt som momsgapet ligger på omkring 40 % i Rumänien har Sverige en positiv differens (landet tar in mer moms än det borde).

mindre än en procent av det samlade värdet av alla transaktioner i Europa. Eftersom det här berör avsaknaden av skatteintäkter, och en minskad finansiering av EU:s budget, har dock stort fokus lagts på att undanröja snedvridningen på området för mervärdesskatt.

2 BIEFFEKTER AV ÄNDRAD POLITIK

Även om felplacerade eller uteblivna skattebetalningar uppgår till små belopp kan de ändå snedvrider konkurrensen och undergräva skattesystemets legitimitet. Det är därför mycket viktigt att bekämpa skattebedrägerier och skatteundandragande. Det är emellertid viktigt att eftersträva att lösningen inte medför bieffekter som är värre än den ursprungliga sjukdomen. Alla åtgärder som vidtas bör därför inte otillbörligt hindra legitim företagsverksamhet eller länder från att öka, eller minska, inkomsterna i enlighet med deras sociala mål.

Vid analys av en föreslagen lösning är det viktigt att beakta hur skatter och skattepolitik påverkar den ekonomiska verksamheten. En lägre bolagsskattesats gör fler investeringsmöjligheter ekonomiskt bärkraftiga. Med större investeringar kommer fler jobb att skapas och tillväxten kan förstärkas. Eftersom arbetsinkomster normalt sett beskattas högre än kapitalinkomster kommer de totala skatteintäkterna att öka markant om fler jobb skapas. En sänkt bolagsskattesats kan därför främja en ökning av skatteintäkterna.

Det är även viktigt att analysera vilken effekt en föreslagen lösning kan ha på det inhemska kapitalinnehavet. En lägre bolagsskattesats har ibland ansetts vara negativ för inkomstfördelningen eftersom den gynnar kapitalägare och välbärgade personer. En möjlig lösning skulle därför vara att öka skatterna på utdelningar och kapitalvinster. Det är dock, av flera anledningar, inte önskvärt att öka förmögenhetsskatter på aktieägarnivå för att upprätthålla samma skattenivåer på kapitalinkomster (bolagsskatt plus skatter på utdelningar och kapitalvinster på aktieägarnivå). Förmögenhetsskatter påverkar hushålls intertemporal konsumtionsbeslut och därför den mängd besparingar som i sin tur påverkar ägandet av aktiekapitalet i en ekonomi. Om kapitalskattesatsen ökas kan det inhemska ägandet komma att minska på bekostnad av utländskt ägande av aktiekapitalet. Eftersom produktivitetsvinster i bolagssektorn, åtminstone de första åren efter en produktivitetshöjande uppfinning, leder till högre avkastning för kapitalägarna är det önskvärt för ett land att vara skattejurisdiktionen för kapitalägare. Inkomsten bidrar till ekonomisk verksamhet och till ökade

skatteintäkter (inkomstskatter samt mervärdesskatt), i synnerhet under perioder när ny teknik införs. Företagsägande har också ofta påverkat andra investeringsbeslut, användande av underleverantörer och därför jobbmöjligheter i ekonomin. På så vis kan skattepolitik som inte är avskräckande för inhemskt kapitalägande stödja ekonomisk tillväxt.

De flesta länder har därför inte försökt öka kapitalskatterna på aktieägarnivå när bolagsskattesatserna har sänkts. En bidragande orsak kan vara att bolagsskatteintäkterna faktiskt inte har minskat när bolagsskattesatserna har sänkts (se tabell 1).

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Skattesats (genomsnitt)	23,2	23,0	22,9	23,2	22,9	22,8	22,5	21,9
Intäkter (uttryckt i % av BNP)	2,4	2,5	2,6	2,6	2,5	2,6	2,7	

Källa: Taxation Trends in the European Union (2018).

I ett EU-sammanhang kan en princip för fördelning av beskattningsrätten inverka olika på de respektive medlemsstaterna och t.ex. skada mindre länder som tenderar att vara mer exportberoende.⁹ Skattekonkurrens mellan länder är en relaterad fråga som har rönt stor uppmärksamhet. I synnerhet små länder har använt sin suveräna rätt att sänka bolagsskattesatsen och har därmed minskat den bruttoavkastning på en investering som krävs. En lägre skattesats har sannolikt primärt påverkat inhemska investeringsmöjligheter, men kan även tjäna som ett verktyg för att locka till sig tillverkning och ekonomiska verksamheter från andra länder. Till följd av detta har mindre ekonomier typiskt sett en lägre bolagsskattesats

⁹ Frågan togs även upp i skrivelsen från Sveriges, Finlands och Danmarks finansministrar till rådet den 1 juni 2018. Ministrarna uppgav följande: För att analysen ska vara effektiv måste den nå en viss internationell samsyn, och därför måste en betydande del av den återigen göras inom OECD. De nordiska länderna kommer att fortsätta att delta aktivt och konstruktivt i detta arbete, och vi stöder ett påskyndande av OECD:s diskussioner i detta ämne, så att vi snabbt kan hitta en samförståndsaserad lösning. I dessa diskussioner måste vi även hålla i åtanke den avgörande roll som innovation och forskning och utveckling spelar i att skapa värde för företag och tillväxt och välfärd i allmänhet. Ett system som baseras på var användarna finns får inte minska incitamenten för länder att tillhandahålla en gynnsam miljö för företag. <https://www.government.se/statements/2018/06/global-cooperation-is-key-to-address-tax-challenges-from-digitalization/>.

än större ekonomier. Detta får stora följder för den skattepolitiska utvecklingen. Eftersom många frågor rörande internationell skattepolitik nu beslutas på G20-nivå, där världens 19 största ekonomier är medlemmar och dessa, tillsammans med Europeiska unionen, fattar beslut, avgörs i vilken riktning politiska beslut fattas i allt högre utsträckning av det perspektiv som råder i de större länderna. Europeiska unionen har även i flera fall främjat politiska åtgärder som inte nödvändigtvis beaktar de mindre ländernas intresse.¹⁰

3 FÖRÄNDRINGAR I INTERNATIONELLA SKATTE- PRINCIPER LOCKAR FRAM KOMPENSERANDE POLITIK PÅ DEN INHEMSKA NIVÅN

En stor del av BEPS-agendan fokuseras på begränsning av överföring av vinster vid en konstgjord eller otillräcklig ekonomisk närvaro i en jurisdiktion. Under många år framfördes från regeringsföreträdare att näringslivsrepresentanter borde inse att det inte var tillräckligt att endast ha ”två män och en hund” i en jurisdiktion för att beskattning skulle allokeras till jurisdiktionen (det kan verkligen ifrågasättas huruvida det någonsin var tillräckligt). Paradoxalt nog förefaller samma regeringsrepresentanter nu hävda att det kan bli tal om beskattning i en jurisdiktion även om inte ens två män och en hund finns där. Ett uppenbart exempel på förändringar som genomförts med tonvikt på värdeskapande och ekonomisk verksamhet är reglerna för så kallade patentboxar. Genom den syn på nexus som nu används måste den faktiska ekonomiska verksamheten i större utsträckning än tidigare flyttas om beskattningen ska äga rum i det land där patentboxen finns. Det kan uppfattas paradoxalt, men med tanke på denna förändring har skattekonkurrensen och dess konsekvenser för länder faktiskt ökat snarare än minskat. I och med flytten av personal och verksamhet ökar inkomstbortfallet för landet utan bestämmelser för patentboxar och patentboxsystemets skadlighet har därmed ökat. De ändrade reglerna kan därför utlösa ett gensvar från dessa länder, t.ex. Sverige, som inte har något sådant system.

Slutligen skulle en ändrad skattepolitik, även om den fokuserar på be-

¹⁰ Den direkta eller indirekta efterlysningen av en minimiskatt eller möjligheten för ett land att ta ut skatter om transaktionerna inte har beskattats tillräckligt i det andra landet är exempel på denna typ av extraterritoriell beskattning som är till nackdel för suveräniteten för mindre länder som strävar efter en politik med låga skattesatser.

gränsade problem, sannolikt ha en stor inverkan. Många av de åtgärder som vidtagits genom BEPS-projektet och EU:s initiativ med direktiven mot skatteflykt 1 och 2¹¹ påverkade inte enbart företag som var inbegripna i otillbörlig vinstfördelning, utan ändrade även reglerna för de övriga cirka 95 % av bolagsskatteintäkterna som redan betalades i rätt jurisdiktion. I många länder blev skattereglerna för inhemska företag mer restriktiva, eftersom unionsrättens krav på likabehandling av företag innebär att reglerna var tvungna att ändras även för dem.

EU har typiskt sett eftersträvat ett mer ambitiöst genomförande av BEPS-åtgärder än i andra länder i världen. Förenta staterna har, liksom tidigare, antytt att genomförandet endast kan äga rum om det ligger i amerikanska företags och Förenta staternas intresse.¹² Detta kommer sannolikt att innebära en konkurrensnackdel för företag i EU. Förslaget om att offentliggöra rapportering per land, trots att det avtalats vid OECD att information ska delas mellan skattemyndigheter och inte offentliggöras, kan få en liknande effekt.¹³

4 DIGITALISERINGENS UTMANINGAR

Även om det inte förekommit någon minskning av andelen bolagsskatteintäkter av BNP (tvärtom) hävdar vissa att bolagsskatteintäkterna kan minska till följd av digitaliseringen. Detta verkar dock osannolikt eftersom företag ökar sin produktivitet genom att använda nya affärsmodeller och vinsterna bör därför öka. Alla företag är, eller kommer att bli, digitaliserade och digitala tjänster kommer i ökande omfattning att tillhandahållas tillsammans med tillhandahållandet av varor. Flera av de stora så kallade digitala företagen, t.ex. Google och Facebook, har sina huvudkontor i För-

11 Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion. Den 29 maj 2017 antog rådet direktivet om ändring av direktivet mot skatteflykt. Direktivet, som är känt som det andra direktivet mot skatteflykt, ökar tillämpningsområdet för direktivet mot skatteflykt till hybrida mismatchningar som inbegriper tredjeländer (dvs. länder utanför EU). Dessutom omfattar det andra direktivet mot skatteflykt typer av hybrida mismatchningar som inte omfattas av direktivet mot skatteflykt. Innehållet i det andra direktivet mot skatteflykt motsvarar det som Ekofinrådet kom överens om den 21 februari 2017.

12 Se t.ex. bakgrund, sammanfattning och konsekvenser i OECD/G20-ländernas projekt om urholkning av skattebasen och överföring av vinster, "Joint Committee on Taxation", JCX-139-15, den 30 november 2015.

13 Förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer, COM(2016) 198 final – 2016/0107 (COD).

enta staterna och merparten av företagsbeskattningen kommer att betalas i Förenta staterna. Avsaknaden av en fysisk närvaro i Europa eller någon annanstans har hittills varit det största fokuset. Genom att inte ha ett fysiskt försäljningsställe eller ett fast driftställe i länder där försäljning sker ska bolagsskatt normalt sett inte betalas där.

Den första frågan som bör beaktas är huruvida lämplig konsumtions-skatt på de tillhandahållna tjänsterna har betalats eller ej. De länder där tjänsterna utnyttjas bör enligt destinationsprincipen givetvis erhålla mer-värdesskatt/omsättningsskatt. Transaktioner mellan företag skulle inte vara föremål för konsumtionsskatt, men det skulle transaktioner med konsumenter vara.

När man tar hänsyn till detta är det viktigt att komma ihåg att det finns ett inslag av gammalmodig byteshandel som är inbyggt i den sofistikerade digitala ekonomin. Ta t.ex. Google. När en person letar efter hotell i Paris samlar Google in information om den sökande. Konsumenten är i praktiken en informationsproducent. Bör konsumenten därför vara ett skatte-subjekt – en näringsverksamhet? Frågan är relevant men har inte ställts av särskilt många. Det vore inte särskilt populärt inom väljarkåren. Men faktum kvarstår att något säljs eller byts och har ett värde. Värdet är dock eventuellt begränsat eftersom endast ofullständig information om den sökande kan överföras. Det är upp till Google att använda informationen genom sofistikerade algoritmer för att fastslå relevant information som därefter kan säljas till andra företag enligt vad som är relevant för försäljningsåtgärderna för deras produkter. Det är sannolikt rimligt att anta att det mesta värdet skapas av Google vid dess verksamhet för utveckling av relevanta algoritmer snarare än värdet på den information som tillhandahålls. Beskattningen skulle sedan på ett korrekt sätt tas ut i Förenta staterna, där behandlingen och analysen äger rum. Även om den sökande skulle kunna tilldelas ett värde för den information som lämnas till Google skulle den förmodligen inte vara skattepliktig för en konsument. Att kräva av alla internetanvändare att de momsregistrerar sig skulle utgöra en stor administrativ utmaning.

Exporten av Google-tjänster har inte gett upphov till beskattning av bolagsintäkter i det land där de som nyttjar denna tjänst bor. Samma gäller för näringsverksamhet i vad som kallas den traditionella ekonomin. Om en lastbil säljs från Sverige till Kina skulle vinsten på transaktionen vara skattepliktig i Sverige och inte i Kina, förutsatt att ingen ekonomisk verksamhet sker i Kina förutom försäljningen av lastbilen.

På ett liknande sätt gäller att om ett svenskt företag utför marknadsundersökningar – exempelvis frågar kinesiska presumtiva lastbilsköpare vilken typ av lastbil de skulle kunna tänka sig att köpa – och gör en vinst på att sälja den informationen till Volvo eller Scania skulle vinsten enbart vara skattepliktig i Sverige för marknadsföringsbolaget och lastbilstillverkaren och inte i Kina, såvida det inte finns någon etablering i Kina.

Digitaliseringen av företag och nya affärsmodeller gör givetvis marknadsföringsåtgärder och försäljning mer effektiv och möjliga att genomföra på distans. Det är därför en fråga om huruvida vi främst talar om nya sätt att samla in information (inputvariabel) eller om det är en outputvariabel där värdet skapas på ett sådant sätt som bör vara skattepliktigt i den jurisdiktion där försäljningen sker. Google gör självklart endast en vinst på att sälja information eftersom företaget har behandlat den. Vinsten är då främst skattepliktig i Förenta staterna. Bör den vara skattepliktig i det land som tillhandahåller informationen och vad är i så fall det värde som kan tillskrivas skapandet av värde?

Köparen av lastbilen från Volvo eller Scania och av informationen från Google förväntar sig att öka sin vinst på den marknad som företaget finns på. Denna ökade vinst kommer att vara skattepliktig i de jurisdiktioner där tillväxten i värdeskapandet sker. Många bolag kan dock stå inför hårdare konkurrens från bolag med dessa nya digitala affärsmodeller och tendenser mot oligopol eller till och med monopol kan dyka upp. Detta skulle möjligen medföra att åtgärder efterlyses från tillsynsmyndigheter i konsumentländer, men beskattning är förmodligen inte rätt svar. Det skulle utgöra ett handelshinder.

Att utforma beskattningsrätten som om en gammal affärsmodell hade använts istället för en ny digitaliserad affärsmodell skulle helt ändra de principer som utvecklats under 1900-talet. Det har visserligen förekommit förslag om att tyska företag som flyttade produktion till Ungern skulle beskattas för den vinst som skulle ha uppstått om flytten inte skett. Detta förkastades dock. Att beskatta företag som inte har ett fast driftställe i jurisdiktionen som om de hade haft ett fast driftställe (virtuellt eller digitalt fast driftställe) skulle till stora delar vara synonymt med förhållandet för det tyska företags flytt till Ungern. Det skulle dessutom vara förknippat med mycket stora svårigheter att allokera vilken del av vinsten som skulle tillskrivas ett virtuellt fast driftställe och att få acceptans för detta gentemot andra länders skattekrav. Risken för internationell dubbelbeskattning är uppenbar.

I den utsträckning som BEPS-åtgärder inte har stoppat oegentlig över-

föring av vinster i digitala företag finns det dock anledning att se över de internationella skattebestämmelserna. Att övergå till en destinationsbaserad skatt på företagsvinst skulle emellertid få stora konsekvenser för företagens skattebelastning och för länders skatteintäkter.¹⁴ Bolagsskattesystemet kan inte enbart utformas efter hur enkelt det är att överföra vinster från ett land till ett annat. Enligt ovanstående beskrivning måste det tas hänsyn till andra ekonomiska effekter. Företagsledningen och dess styrelse borde kunna överblicka i vilka länder de kan bli föremål för vinstbeskattning. Om endast antalet klick på en hemsida/app eller försäljning i ett land kan leda till skattskyldighet, utan att företaget har etablerat sig i landet, skulle skattskyldighet kunna uppstå trots att företaget inte har haft för avsikt att verka på den marknaden.

I den europeiska debatten om beskattning av digitala tjänster har argumentet lagts fram att amerikanska, multinationella företag är underbeskattade. Det kan ifrågasättas huruvida detta var fallet även innan genomförandet av BEPS-åtgärderna och den amerikanska skattereformen. Den faktiska skattesatsen för företag var under perioden 2012–2016 i genomsnitt 19 % för Alphabet, 31,5 % för Facebook, 31 % för Ebay och 22 % för Microsoft.¹⁵ Efter den amerikanska skattereformen ska amerikanska företag som har en närvaro utomlands betala minst 20–25 % skatt i Förenta staterna på deras globala vinst, eftersom beskattning först vid repatriering inte längre tillåts.¹⁶

Det finns dock i allt större utsträckning en debatt om att tilldela länder beskattningsrätt om det andra landet i en transaktionskedja inte har tagit ut tillräckligt höga bolagsskatter. Detta skulle fungera som minimiskatt och stöds ibland av större länder som t.ex. Tyskland och Frankrike.¹⁷ Genom den amerikanska skattereformen infördes faktiskt en sådan bestämmelse som en åtgärd mot skatteflykt.

Sådana bestämmelser kommer så klart att begränsa värdet på mindre

14 EU:s finansministrar/de nordiska finansministrarna angav uttryckligen i sin skrivelse till rådet den 1 juni 2018 att vi i slutändan skulle riskera att övergå till en allmän destinationsbaserad fördelning av beskattningsrätt, vilket inte ligger i EU:s intresse. <https://www.government.se/statements/2018/06/global-cooperation-is-key-to-address-tax-challenges-from-digitalization/>.

15 *Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions*, offentliggjord i februari 2018 av Matthias Bauer, ECIPE.

16 Inkluderar skatt på delstatsnivå i Förenta staterna.

17 Den 19 juni 2018 kom Frankrike och Tyskland överens om en gemensam och stödjande ståndpunkt (*Mesebergdeklarationen*) i fråga om kommissionens förslag till ett direktiv om upprättande av en gemensam bolagsskattebas.

länders skattesuveränitet. Detta skulle innebära att små länder inte kan fastställa bolagsskattesatsen för att kompensera företag för nackdelarna med att göra affärer i ett litet land jämfört med ett stort land. Stora länder har en fördel gentemot mindre länder, även om de har en högre bolagsskattesats, på grund av storleken på deras konsumentmarknad.

Om de internationella skattebestämmelserna ändras i riktning mot att ta ut bolagsskatt baserat på var varorna och tjänsterna säljs snarare än på var huvudkontoret finns skulle exporterande länder gå miste om betydande skatteintäkter. Än viktigare är att detta skulle påverka strategiska beslut rörande innovationer, finansieringsrisker och i synnerhet var produktionen sker. Denna förändring skulle vara skadlig för exporterande länder. Deras bolagsskatteintäkter skulle gå ner, men även skatteintäkter från produktion och arbetstagarnas inkomst skulle minska. Det skulle lätt kunna handla om storleksordningen flera procentenheter av BNP. Det verkar orättvist att ett land skulle behöva godta uppstartskostnaderna i beskattningen men avstå från rätten att beskatta vinster när de uppstår.

Om vinster ska beskattas i konsumtionslandet föreligger även ett behov av att fördela företagets kostnader och förluster till det landet. Inte enbart uppstarts företag, utan alla företag, ställs inför kostnader som inte alltid motsvarar intäkterna. Dessa kostnader skulle därefter av skatteskal behöva överföras från ett land till ett annat om en korrekt fördelning ska göras för skatterelaterade ändamål mellan länder. I sådant fall skulle det behöva finnas ett internationellt avtal om hur man ska fördela inte enbart vinster mellan länder utan även kostnader. Vid arbetet vid OECD skulle man behöva ta upp denna fråga.¹⁸

Det är korrekt att en övergång till en destinationsbaserad skatt på företagsvinster är mindre mottaglig för företags skatteväxling eftersom det sannolikt är svårt att manipulera var konsumenten finns. Det skulle även minska skattekonkurrensen mellan länder till nackdel för mindre länders skattesuveränitet. Den faktiska bolagsskattebördan skulle sannolikt öka, vilket skulle minska antalet ekonomiskt bärkraftiga investeringar och därmed arbetstillfällen. Därför bör utformningen av internationella skattebestämmelser för företag inte baseras uteslutande på risken för överföring av vinster.

18 I yttrandet från Europeiska ekonomiska och sociala kommittén (EESK) betonades behovet av en global lösning, *Taxation of profits of multinationals in the digital economy*, EESK den 12 juli 2018, ECO/459-EESC-2018-01556-00-00-ac-tra-en. <https://www.eesc.europa.eu/en/our-work/opinions-information-reports/opinions/taxation-profits-multinationals-digital-economy>.

Om företag beskattas baserat på var försäljningen äger rum kommer de sannolikt även att föredra att ha sina kostnader i samma jurisdiktion. Detta skulle leda till att investeringar och arbetstillfällen flyttas till större ekonomier. Eftersom de normalt sett har en högre bolagsskattesats skulle värdet på ett avdrag för kostnader vara högre i det större landet. Länder i periferin skulle finna det väldigt svårt att locka investeringar och skapa arbetstillfällen i syfte att skapa tillräckliga intäkter som motsvarar socialpolitiska mål.

EU:s föreliggande förslag om att beskatta digitala tjänster på kort sikt är inte en skatt på vinster utan en skatt på intäkter. En sådan skatt skulle leda till internationell dubbelbeskattning eftersom uttaget inte erkänns i skatteavtalen. Det är en gammaldags omsättningsskatt, som föregångaren till mervärdesskatten i indirekt beskattning. Sådana skatter får dominoeffekter och är snedvridande. Kommissionens förslag skulle på längre sikt resultera i två standarder för hur man fördelar beskattningsbara vinster mellan länder – en i EU och en på G20-nivå. Även om bestämmelserna inledningsvis vore desamma skulle EU-domar och OECD-revideringar inte gå hand i hand över tid. Detta skulle även leda till internationell dubbelbeskattning och är följaktligen inte någon bra idé.¹⁹

Vid ECOFIN-mötet den 6 november 2018 gick finansminister Magdalena Andersson emot det förslag som ordförandelandet (Österrike) presenterat med anledning av direktivförslaget om en interimistisk skatt på digitala tjänster (Digital Services Tax). Hon ansåg att skatten skulle skada såväl Sveriges som EU:s konkurrenskraft och att skatten i förlängningen kunde äventyra betydande svenska skatteintäkter. Den danske finansministern framförde liknande synpunkter. Såväl Irland som Finland har tillsammans med andra länder betonat vikten av att en lösning istället utarbetas på OECD-nivå. Fokus ligger därför nu på arbetet inom OECD.

5 VÄGEN FRAMÅT

Beskattning av den digitala sektorn var åtgärds punkt ett i BEPS-agendan och det föreligger ett behov av att slutföra detta arbete. Eftersom det inte är möjligt med en avgränsning av digitala företag kommer nya bestämmelser som avtalar att påverka samtliga företag. Vissa länder kommer att hävda

¹⁹ För en omfattande bedömning och ett yttrande om förslagen till EU-direktiv, se Svenskt Näringslivs yttrande, den 23 april 2018 https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/remissvar-65-2018pdf_708143.html/BINARY/Remissvar%2065-2018.pdf.

att det finns ett behov av att se över betydelsen av immateriella tillgångar vid bedömningen av beskattningsrätten. Indien och Kina kommer sannolikt att hävda att innehavet av immateriella tillgångar inte bör generera rätt till lika mycket ersättning för skatteändamål som i dag. Det skulle i praktiken innebära att kompensationen för risker också skulle ändras och att en högre risk skulle tillskrivas det land där försäljningen äger rum, snarare än där finansieringen sker och strategiska beslut fattas. Vid försäljning på en exportmarknad, i synnerhet i utvecklingsländer, är risken väldigt hög och därför bör fördelningen av vinster till det landet vara högre, och spegla fördelningen mellan risk och avkastning. Flera länder har redan lagt fram sådana argument och de skulle därefter samla ännu mer i skatteintäkter. Utan en fysisk närvaro skulle det dock vara svårt att fördela beskattningsrätt även om bedömningen av risk och avkastning ändras. Eventuella ändringar av bestämmelserna kommer därför mer sannolikt att påverka traditionella företag, och de stora amerikanska bolagen utan en fysisk närvaro i konsumentländerna skulle även fortsättningsvis beskattas i Förenta staterna. Deras skattesats skulle dock oavsett detta överstiga den tillämpliga skattesatsen i många andra jurisdiktioner och åtgärder mot skatteundandragande eller bestämmelser rörande minimiskatt skulle sannolikt inte vara tillämpliga på dessa företag.

Större länder kommer dock sannolikt att försöka införa skattebestämmelser som skulle begränsa de fördelar som mindre länder skulle kunna dra nytta av när det gäller en låg bolagsskattesats eller skattebestämmelser. De digitala företagen betalar redan högre skatt än en sannolik minimiskattesats och skulle inte påverkas. Många traditionella företag skulle påverkas, men inte för deras huvudområden. Kanske kommer CFC-bestämmelser för såväl aktiv förvärvsinkomst som passiv inkomst att diskuteras. En låg bolagsskattesats skulle helt enkelt inte accepteras eller erkännas av andra (större) länder.

Det har argumenterats för att avkastningen på investeringar i bolagssektorn skulle kunna beskattas enbart på aktieägarnivå.²⁰ Eftersom den slutlige aktieägaren kan vara svår att identifiera (ägande i pensionsfonder etc.) och behovet av att ta ut skatt på inkomst när den uppstår, kan ett sådant system i praktiken vara mycket svårt att genomföra utan stora snedvridningar. Beskattning när aktier stiger i värde men inte realiseras tende-

²⁰ Se t.ex. *Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform* av Michael Devereux och John Vella, *Intertax* vol 46, nummer 6&7, 2018, s. 550–559.

rar att göra aktiemarknaden instabil. När aktierna har stigit i värde måste aktieägaren betala skatt på de orealiserade vinsterna. Detta innebär ofta att sälja aktierna för att betala skatten, vilket kan utlösa en generell nedgång på aktiemarknaden. Å andra sidan, när aktierna har sjunkit i värde, uppstår en negativ skattefordran (åtminstone i ett symmetriskt system). Detta kan utlösa stora underskott i de offentliga finanserna, vilket i sin tur kan minska marknadens förtroende och driva på ytterligare nedgångar på aktiemarknaden.

Att inte beskatta bolagsvinster utan istället förlita sig på konsumtions-skatt skulle kunna vara ett alternativ men anses generellt vara omöjligt att genomföra på grund av de fördelningsmässiga konsekvenserna och internationella skattekonsekvenser genom CFC-lagstiftning etc. i länder som behåller bolagsskatten.

6 KONSEKVENSER FÖR SVERIGE AV SANNOLIKA INTERNATIONELLA SKATTEÄNDRINGAR

För ett litet exporterande land som Sverige kommer de föreslagna ändringarna sannolikt att resultera i högre skatter för företag och mindre intäkter för landet. Skattetrycket på traditionella företag kommer sannolikt att öka om de skattemässiga förpliktelseerna flyttas till destinationsländer eftersom bolagsskattesatserna tenderar att vara högre i länder med stora konsumentmarknader. Tjänster som tillhandahålls via internet kommer paradoxalt nog eventuellt inte att drabbas av stora skattehöjningar såvida de inte uppfattas ha tillhandahållits via en närvaro som är likvärdig eller liknar ett fysiskt fast driftställe. Att enbart sälja via internet skulle för bolagsskattesyften vara skattepliktigt i Sverige precis som för alla intäkter från försäljning utomlands.

Det finns dock en invändning mot detta. Hittills verkar Sverige ha haft en konsekvent hållning i diskussionerna om skatteavtal rörande hur tjänster ska beskattas. Sverige avvisar vissa källstaters antagande att tjänster tillhandahålls lokalt även om experter flygs in för att utföra reparationer eller tjänster. FN har i årtal ägnat mycket uppmärksamhet åt beskattning av tekniska tjänster och har förespråkat källstaternas rätt att ta ut skatt. Expertkommittén har meddelat att det, med tanke på omfattningen av den globala handeln med tjänster, är absolut nödvändigt att skattemyndigheterna säkerställer att inkomster från handeln med tjänster beskattas på ett effektivt, ändamålsenligt och rättvist sätt. Tekniska tjänster är dock ofta inte beskattningsbara i källstaten enligt de nuvarande bestämmelserna i

FN:s modellavtal för dubbelbeskattning. Som ett resultat av detta blir multinationella företag ofta inte beskattade för avgifter som mottagits för tekniska tjänster, förvaltningstjänster och konsulttjänster. Vissa länder, i synnerhet utvecklingsländer, är oroade över att beskattning enligt inhemsk lagstiftning av sådan handel med tjänster kan förhindras utan att frågan tas upp i bilaterala skatteavtal. De söker därför sätt att förhandla om bestämmelserna i sina skatteavtal eller på annat sätt tolka sina skatteavtal, även när de inte innehåller en specifik artikel om tekniska tjänster, så att det gör det möjligt för dem att beskatta inkomster från tekniska tjänster utan att testet rörande ett fast driftställe har klarats.²¹

Kommittén tog återigen upp frågan vid dess sammanträde i Genève den 17–20 oktober 2017 och kommer sannolikt att upprepa källstaternas rätt att beskatta tekniska tjänster.²² Ändring av programvara eller införande av elektroniska tjänster skulle därför på ett liknande sätt kunna locka en skattemässig behandling i källstaten där tjänsten tillhandahålls, såvida inte skatteavtalet är tydligt på denna punkt.

Ett aktuellt förslag från Skatteverket kan faktiskt undergräva Sveriges förhandlingsposition gällande beskattning av tjänster.²³ Det svenska förslaget rekommenderar att begreppet ekonomisk arbetsgivare införs i svensk skattelagstiftning. Detta innebär att fler personer anställda av utländska företag kommer att bli skattskyldiga i Sverige. Utländska företag som betalar ut lön för arbete i Sverige kan bli skyldiga att göra svenskt skatteavdrag även om de saknar fast driftställe i Sverige. I både intern svensk rätt och i de skatteavtal som Sverige ingått finns den så kallade 183-dagarsregeln. Denna regel innebär att en arbetstagare kan undantas från beskattning i Sverige även om arbete har utförts här om tre villkor är uppfyllda. Arbetstagaren får vistas i Sverige under tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod. Ersättningen ska betalas av

21 <http://www.un.org/esa/ffd/tax-committee/taxation-of-services.html>.

22 Expertkommittén för internationellt samarbete i skattefrågor, 15:e sammankomsten Genève, den 17–20 oktober 2017, punkt 5 c ix) på dagordningen, skattekonsekvenser av den digitaliserade ekonomin. Beskattning av avgifter för tekniska tjänster, förvaltningstjänster och konsulttjänster i den digitala ekonomin med avseende på art. 12A i 2017 års FN-modell. http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP23_Technical-Services.pdf.

23 Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige – förslag om lagändring, Skatteverket, den 19 juni 2017 och lagrådsremissen av den 17 maj 2018 ”Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige”.

en arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige eller på dennes vägnar, och ersättningen får inte belasta fast driftställe som arbetsgivaren har i Sverige.

Om Sverige antar lagstiftning som går i denna riktning skulle resonemanget vid förhandlingar om skatteavtal kunna försvagas. Det verkar sannolikt att en sådan lag enbart skulle ge näring åt utländska fordringar som avser skatter på svenska bolag som tillhandahåller tjänster utomlands.

7 SLUTORD

Det internationella arbetet på skatteområdet på G20-nivå kommer sannolikt att skapa hinder för nationellt politiskt beslutsfattande på skatteområdet. Inte enbart digital verksamhet kommer att påverkas, utan i synnerhet traditionella företag. Beskattning av tjänster kan komma att visa sig vara en svår fråga för Sverige, i synnerhet efter den senaste tidens skatteförslag om att beskatta utländsk verksamhet i Sverige även om inget fast driftställe finns. Företag som är aktiva på många marknader och i många länder står redan inför betydande osäkerhet, vilket hämmar investeringar. Dessvärre kommer osäkerheten troligtvis att öka ytterligare innan nya bestämmelser genomförs och tolkas.

Det är inte lätt att vara ett litet land i periferin med en stor exportsektor och en mycket liten inhemsk konsumentmarknad. Det är viktigt att sluta multilaterala avtal där det även tas hänsyn till små exporterande länders intressen. Om bolagsskatten skulle bli mindre bärkraftig som ett instrument för främjande av arbetstillfällen och tillväxt kommer andra åtgärder, som t.ex. kraftigt sänkta skattesatser på löner för privatpersoner och förbättrad infrastruktur, att bli viktigare för att främja internationell konkurrenskraft. Sådana förändringar kan mycket väl komma att visa sig vara betydligt svårare att uppnå politisk enighet om än ändringar i bolagsbeskattningen.

Krister Andersson är ordförande i Tax Policy Group, BusinessEurope, samt vice ordförande för arbetsgivargruppen och ledamot i Europeiska ekonomiska och sociala kommittén (EESK) och vice ordförande i Business at OECDs skattekommitté. De åsikter som uttrycks är personliga och bör inte tillskrivas någon organisation.