



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Linus Christensson

Den internationella skatterättens Robin Hood

En rättsvetenskaplig studie av OECD:s och EU-kommissionens förslag på
beskattning av den digitala ekonomin

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin: VT 2020

Innehållsförteckning

Summary	4
Sammanfattning	5
Förkortningslista	6
1 Inledning	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Uppsatsen syfte och frågeställningar	8
1.3 Avgränsningar	8
1.4 Teori och metod	9
1.5 Material	10
1.6 Definitioner	11
1.7 Forskningsläge	11
1.8 Uppsatsens disposition	11
2 Svenska skatterättsliga principer	13
2.1 Bakgrund	13
2.2 Legalitetsprincipen	13
2.3 Skatteförmågeprincipen	13
2.4 Neutralitetsprincipen	14
3 Kort om internationell beskattning	15
3.1 Vad är internationell beskattning?	15
3.2 Internationella beskattningsprinciper	15
3.2.1 Hemvist- och källstatsprincipen	15
3.2.2 'The single tax principle' och 'The benefits principle'	16

4 Förslag från OECD om beskattning av den digitala ekonomin	18
4.1 Kort om BEPS	18
4.1.1 Digitaliseringens skatteutmaningar	18
4.2 OECD:s förslag	19
5 Förslag från EU om beskattning av den digitala ekonomin	22
5.1 Bakgrund till EU:s förslag	22
5.2 Förslaget på betydande digital närvaro	22
6 Hur har förslagen från EU och OECD mottagits?	25
6.1 Sverige	25
6.2 Frankrike	25
6.3 USA	26
7 Diskussion och slutsats	27
7.1 Diskussion	27
7.1.1 Inledning	27
7.1.2 OECD	27
7.1.3 EU	28
7.1.4 Avslutning	29
7.2 Slutsats	29
Käll- och litteraturförteckning	31

Summary

The aim of this report has been to examine how the proposals from the European Commission and OECD on taxation of the digital economy will affect the current rules of international tax law. Furthermore, the aim has also been to analyse whether the proposals on taxation of the digital economy might affect the competitiveness of Swedish companies as well as Swedish tax revenues.

The proposals on taxation of the digital economy described in this report are the rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence proposed by the European Commission, and the new taxation principles proposed by the OECD. The significant digital presence proposal includes for instance rules for establishing a taxable nexus for digital businesses operating across border in case of a non-physical commercial presence. OECD, on the other hand, have presented three different proposals to solve the tax challenges of the digital economy attributable to re-allocation of taxing rights. The first proposal focused on taxation based on user participation, the second on taxation based on marketing intangibles and the third on taxation based on significant economic presence.

The Swedish government criticized the Commission's proposal, since the proposal would mean a significant change of the current nexus rules, resulting in the market jurisdiction receiving a taxing right rather than domicile taxation. France is a country that has been on the opposing side compared to Sweden. While Sweden wanted to stop the proposal, France on the other hand wanted to make it reality. When the Commission's proposal was overruled by the European Council, France decided to introduce a national digital tax law. The conclusion of this report is that a possible international tax law on the digital economy would impair the competitiveness of Swedish companies, and reduce the Swedish tax revenues since Sweden is a high-technology country with a lot of focus on research and development, while it simultaneously is considered as a relatively small market. According to a proposal from the European Commission, Swedish digital companies might also be tax liable for large amounts even though they are not making any profit. Since no final proposal has been presented by the OECD by the time of finishing this report, it remains to be seen what the result is of BEPS and how it will really affect Sweden and other European countries.

Sammanfattning

Syftet med denna uppsats har varit att undersöka vad EU-kommissionens och OECD:s förslag på beskattning av den digitala ekonomin innebär för förändring jämfört med de nuvarande reglerna inom den internationella skatterätten. Vidare har syftet även varit att utreda huruvida förslagen på beskattning av den digitala ekonomin kan komma att påverka svenska företags konkurrenskraft på den internationella marknaden samt svenska skatteintäkter.

De förslag på beskattning av den digitala ekonomin som uppsatsen beskriver är dels det förslag som lades fram av EU-kommissionen avseende betydande digital närvaro, dels de förslag som lades fram av OECD avseende införande av nya beskattningsprinciper. Kommissionens förslag innebar bland annat regler för fastställande av en skatteförbindelse för digitala bolag som bedriver gränsöverskridande verksamhet i en situation där det uppstår en så kallad betydande digital närvaro. OECD presenterade tre förslag som skulle förändra reglerna för vinstallokering och skatterättslig hemvist för digitala bolag. Det första förslaget avsåg en beskattning som baseras på användardeltagande i verksamheten. Det andra förslaget avsåg en beskattning baserad på det digitala bolagets markandsföringstillgångar. Det tredje och sista förslaget från OECD avsåg en beskattning som är baserad på att företaget har en betydande ekonomisk närvaro.

Sverige var en kraftig motståndare till kommissionens förslag, med synpunkten att den digitala beskattningen borde utgå från landet där bolagets produktion äger rum och inte från landet där produkten konsumeras, vilket är vad de förändrade nexusreglerna skulle innebära. Frankrike är ett land som stått på andra sidan och varit pådrivande i förhandlingarna. När EU-kommissionens förslag inte röstades igenom valde de att införa en nationell digitalskatt. Slutsatsen blir att det finns en risk för att svenska företags konkurrenskraft kommer att försämrats samt att de svenska skatteintäkterna kommer sjunka som en följd av ny internationell skattelagstiftning, eftersom Sverige är ett högteknologiskt land med mycket forskning och utveckling och samtidigt betraktas som en relativt liten marknad. I och med förslagen finns en risk att svenska digitala företag kan komma att bli skattskyldiga för stora belopp trots att de går med förlust. Då inget slutligt förslag från OECD har presenterats när denna uppsats skrivs, återstår att se vad resultatet av deras arbete kring BEPS blir och hur det verkligen kommer att påverka Sverige och andra europeiska länder.

Förkortningslista

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EU	Europeiska Unionen
FN	Förenta Nationerna
G20	Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Kommissionen	Europeiska Kommissionen
NF	Nationernas Förbund
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
RF	Regeringsformen
SN	Skattenytt

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Efter finanskrisen 2008 började det uppmärksammas att stora multinationella företag utnyttjade det faktum att olika länders enskilda skattesystem är uppbyggda på olika sätt, för att genom luckor i systemen och avancerad skatteplanering minska sin egen effektiva beskattning eller till och med uppnå nollbeskattning. Det ledde till att G20-gruppen, som består av finansministrarna och centralbankscheferna från 19 av världens största ekonomier samt EU, beslutade att starta ett projekt inom ramen för OECD.¹

Projektet gavs namnet Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) vilket är en hänvisning till multinationella företags skatteplaneringsstrategier, i vilka de utnyttjar missförhållanden i olika länders skattelagstiftning för att undvika skattskyldighet. Enligt OECD kostar företagens BEPS-metoder omkring 100 – 240 miljarder amerikanska dollar² årligen för länderna. Detta är lika mycket som det sammanlagda utvecklingsbiståndet till Afrika, multiplicerat med fyra. En annan intressant jämförelse är att det är ungefär fyra till tio procent av de globala inkomsterna från företagsbeskattning. Samtidigt så innebär det faktum att utvecklingsländer är beroende av inkomst hänförlig till företagsskatt i större utsträckning, att olika länder påverkas olika mycket.³

Ett exempel på när ett stort, multinationellt företag utnyttjade att olika länders skattesystem är uppbyggda på olika sätt, var när den s.k. ”techjätten” Google flyttade omkring 204 miljarder kronor till skatteparadiset Bermuda med syftet att undvika skatt. Upplägget för skatteplaneringen var att på koncernnivå flytta över royalty-intäkter från ett irländskt dotterbolag till ett nederländskt skalbolag, och därefter sedan föra över intäkterna från det nederländska skalbolaget till det s.k. ”skatteparadiset” Bermuda, där företag inte betalar någon bolagsskatt. Genom den avancerade, men fortfarande lagliga, skatteplaneringen kunde Google få ned skattesatsen i Europa till omkring en till två procent. Irland beslutade under år 2014, efter

¹ Skatteverket: BEPS – ett arbete inom OECD, <<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/internationellt/bepsetterarbeteinomoecd.4.3810a01c150939e893f7598.html>>.

² Enligt Riksbankens genomsnittliga valutakurs (SEK-USD) för 2020 per den 1 maj kan det översättas till omkring 995 miljarder – 2,4 biljoner SEK.

³ OECD: What is BEPS?, <<http://www.oecd.org/tax/beps/about/#history>> [Video].

påtryckningar från EU:s håll, att ändra sitt skattesystem så att multinationella företag som Google, Apple och Facebook inte längre kan utnyttja sådana skattemässiga fördelar.⁴

1.2 Uppsatsen syfte och frågeställningar

Som nämnts ovan är utgångspunkten för uppsatsen de skatteutmaningar som har uppstått för länder till följd av den digitala ekonomin. Det övergripande syftet är att utreda och analysera vad OECD:s och EU:s åtgärder för att tackla dessa utmaningar i praktiken innebär för enskilda länder. Särskilt fokus ägnas åt att analysera vad åtgärderna innebär för Sverige.

De frågeställningar som arbetet avser att besvara är således

- Hur påverkar ny internationell skattelagstiftning svenska företags konkurrenskraft? samt,
- Hur påverkas de svenska skatteintäkterna av ny internationell skattelagstiftning?

1.3 Avgränsningar

En avgränsning som gjorts är att fokus under uppsatsen i allmänhet legat på den första åtgärds punkten i OECD:s BEPS-projekt och i synnerhet den första pelaren av åtgärds punkten om allokering av beskattningsrättigheter. Denna avgränsning har varit nödvändig då den behandlar skatteutmaningarna som uppkommit som en konsekvens av digitaliseringen, samt att det med hänsyn till uppsatsens längd inte var möjligt att redogöra för de resterande åtgärds punkterna i BEPS, trots att detta rimligen hade underlättat förståelsen för det omfattande projekt som initierats av OECD.

Uppsatsen har även avgränsats genom att endast redogöra utförligt för det första av EU-kommissionens två lagförslag, om betydande digital närvaro. Fokus har lagts på detta lagförslag då det utgör den långsiktiga lösning som förespråkas av EU-kommissionen. Det andra förslaget, som gäller en tillfällig skatt på digitala tjänster behandlades endast kort med anledning av uppsatsens begränsade längd och för att möjliggöra en mer nyanserad analys av lagförslagen.

En annan avgränsning som gjorts är att endast redogöra för Sveriges, Frankrikes och USA:s reaktioner på beskattningsförslagen från EU och OECD. Uppsatsen har avgränsats till att

⁴ Johannes Karlsson, ”Google flyttade 204 miljarder kronor till paradiso – för att undvika skatt”, *DI.se*, 4 januari 2019 <<https://digital.di.se/artikel/google-flyttade-204-miljarder-kronor-till-paradiso-for-att-undvika-skatt>>.

redogöra för dessa länders reaktioner eftersom de exemplifierar olika länders motstående intressen kopplade till förslagen om digital beskattning väl. Det är med andra ord uteslutande för att illustrera olika motstående intressen, och inte för att genomföra en komparativ studie.

Inte heller har det redogjorts för digitaliseringen eller dess konsekvenser i övrigt för länderna, annat än de skatteutmaningar som uppkommit på grund av ökad digitalisering, då det helt enkelt bedömts sakna relevans för besvarandet av uppsatsens frågeställningar. Slutligen är en avgränsning som gjorts, att fokus genomgående i uppsatsen legat på de juridiska skattemässiga konsekvenserna av digitaliseringen, och inte de ekonomiska.

1.4 Teori och metod

För att skriva uppsatsen har en rättsdogmatisk metod använts, eftersom att uppsatsen är av traditionell rättsvetenskaplig karaktär. Metoden innebär att tolka gällande rätt med utgångspunkt i de allmänt accepterade rättskällorna, såsom lagar och andra föreskrifter, förarbeten samt doktrin. Den rättsdogmatiska metoden har i uppsatsen även tillämpats i syfte att beskriva förslagen från OECD och EU-kommissionen på digital beskattning. Uppsatsen har således skrivits med ett kritiskt förhållningssätt och ett internationellt perspektiv, då det i hög grad är en internationell fråga.⁵

Trots att det främst är den rättsdogmatiska metoden som ligger till grund för uppsatsen, har till viss del även EU-rättslig metod använts för att beskriva EU-kommissionens förslag på digital beskattning. Denna metod har använts genom att så kallad soft law från EU-rätten har fått beskriva de av kommissionen föreslagna reglerna samt deras innebörd och motiv.⁶ Med tanke på att förslaget ännu inte lämnat introduktionsstadiet kommer den EU-rättsliga metoden inte ha en stor påverkan på uppsatsen.

För att författa uppsatsen ägnades inledningsvis mycket tid åt inläsning av ämnet, i synnerhet vad gäller internationell skatterätt och förslagen från OECD samt EU-kommissionen. Ett problem i att skriva uppsatsen har varit det faktum att OECD ännu inte presenterat ett slutgiltigt förslag. Detta har gjort att analysen blivit något spekulerande i brist på slutligt resultat från organisationen.

⁵ Kleineman (2018), s. 21 f.

⁶ Reichel (2018), s. 127.

1.5 Material

Vid undersökningen av förslaget på digital beskattning från OECD är det huvudsakligen organisationens egna förarbeten och dokument kring BEPS som har använts. Då OECD leder den internationella utvecklingen på området har stort fokus legat på organisationens material. Det är dock värt att nämna att OECD:s handlingar inte är av samma status som svensk lag. Eftersom de inte är av rättslig karaktär kan de inte anses som en primär rättskälla i enlighet med den rättsdogmatiska metoden. Vid undersökningen av EU-kommissionens förslag på digital beskattning är det uteslutande material från Kommissionen som använts, som till exempel direktivförslaget.

Det rättsliga materialet jag har utgått från är fram för allt erkänt doktrin. För att beskriva grundprinciperna inom den svenska skatterätten samt internationell skatterätt har jag haft min utgångspunkt i doktrin, i form av monografier och artiklar från rättsvetenskapliga tidskrifter. *Grundläggande inkomstskatterätt* av Robert Pålsson m.fl. har använts för att beskriva de grundläggande svenska skatterättsliga principerna. *En introduktion till skatterätten* av Lena Hiort af Ornäs Leijon, *Basics of international taxation* av Martin berglund och Katia Cejje, samt *Advanced introduction to international tax law* av Reuven S. Avi-Yonah har använts för att beskriva den internationella skatterätten och där tillhörande beskattningsprinciper.

För att beskriva ländernas reaktioner på EU-kommissionens förslag har nyhetsartiklar från flera svenska och internationella nyhetshemsidor använts. Som alltid är det viktigt att behålla ett källkritiskt perspektiv vid användning av internetkällor. Då det till viss del även är material från stora redovisnings- och skattebyråer samt artiklar ur stora skatterättsliga tidskrifter, skrivna av företrädare från bland annat Svenskt Näringsliv, ska det noteras att det i detta material kan finnas en viss partsinlaga. Detta har tagits hänsyn till vid analyseringen av det material som undersökts och i övrigt bedömts som säkert ur ett källkritiskt perspektiv. De artiklar som skrivits på redovisnings- och skattebyråer har skrivits i nära anslutning till att OECD gjort framsteg i arbetet med BEPS och har främst använts för att ge en ökad förståelse för vad OECD:s och EU-kommissionens förslag skulle kunna komma att innebära, och saknar därför större betydelse för uppsatsen i övrigt.

Till min hjälp gällande formalia, fotnoter och källhänvisning har jag använt mig av Elsa Trolle Önnerfors och Henrik Wenanders *Att skriva rätt* samt Ulf Jensens *Att skriva juridik*.

1.6 Definitioner

Inom den internationella skatterätten är hemviststat och källstat två grundläggande uttryck, men inom den digitala beskattningsskontexten används begreppet marknadsjurisdiktion istället för källstat. Då detta används genomgående av bland annat OECD i dokument kring förslagen, har jag valt att använda termen marknadsjurisdiktion konsekvent i delarna som handlar om den digitala ekonomin samt OECD:s och EU-kommissionens förslag. I kapitel 3.2 som behandlar internationella beskattningsprinciper, bland annat källstatsprincipen, använder jag mig av termen källstat.

1.7 Forskningsläge

På det svenska området är beskattning av den digitala ekonomin utforskat, men EU-kommissionens och OECD:s förslag har diskuterats flitigt i svenska tidskrifter som *Skattenytt* och *Svensk Skattetidning*, exempelvis av Andersson⁷. På ett internationellt plan är ämnet mer utforskat. Som tidigare nämndes leder OECD utvecklingen på området och kan således påverka forskningsläget, men det finns även andra framstående arbeten av bland annat Hongler och Pistone⁸. Det är rimligt att tro att det kommer öppnas upp för ny forskning på området i och med att OECD presenterar sin lösning på frågan kring digital beskattning.

1.8 Uppsatsens disposition

I kapitel 2 beskrivs till en början diverse rättsprinciper inom den svenska skatterätten för att lyfta uppsatsen till ett mer allmängiltigt plan. Därefter behandlas den internationella skatterätten och där tillhörande principer kort i kapitel 3. Efter det går jag vidare till att i kapitel 4 presentera hur OECD har arbetat med beskattning av den digitala ekonomin samt deras förslag på nya nexus- och vinstallokeringsregler. Därefter presenterar jag i uppsatsens kapitel 5 EU-kommissionens förslag på beskattning av den digitala ekonomin. Uppsatsens avhandlande del avslutas med en redogörelse för olika länders reaktioner på beskattningsförslagen i kapitel 6. I

⁷ Andersson, Krister, *Beskattning av multinationella företag i digitaliseringens tidsålder*, SN 2018 s. 763.

⁸ Hongler, Peter, Pistone, Pasquale, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, IBFD Working Paper 2015.

kapitel 7 avslutas uppsatsen med en analys och mina slutsatser, där även frågeställningarna som presenterats i inledningen besvaras.

2 Svenska skatterättsliga principer

2.1 Bakgrund

Skatterätten bygger på ett antal principer som tillsammans utgör grunden för Sveriges skatteregler. Principerna har även som funktion att se till att beskattningen blir konsekvent och försvarlig ur en legalitetssynpunkt. Dock bör principerna ses som riktlinjer för ett lands beskattningsregler, snarare än regler som bör följas till varje pris.⁹

2.2 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen är en allmän rättsprincip som har stor betydelse för den offentliga rätten. Det främsta syftet med legalitetsprincipen är att utgöra ett skydd för den enskilde mot övergrepp från det allmänna. Principen verkar för att värna rättsstaten och motverka godtycke.¹⁰

Legalitetsprincipen kommer till uttryck i 1 kap. 1 § tredje stycket regeringsformen (RF). I bestämmelsen stadgas det att den offentliga makten utövas under lagarna. Vidare ska enligt 8 kap 3 § RF föreskrifter om skatt meddelas i lag, och betungande retroaktiv skattelagstiftning är förbjuden enligt 2 kap. 10 § RF.¹¹

Kravet på att offentlig maktutövning ska ha stöd i lag spelar en central roll för legalitetsprincipen. Detta så kallade föreskriftskrav, innebär ur skatterättsligt hänseende att uttag av skatt ska ha stöd i lag. Dock är det viktigt att notera att det inte är möjligt att lagreglera alla tänkbara situationer, varför lagtexten i vissa fall måste tolkas. För att legalitetsprincipen ska vara uppfylld i en sådan situation krävs att tolkningen som görs har objektivt stöd i lagtextens ordalydelse.¹²

2.3 Skatteförmågeprincipen

Skatteförmågeprincipen är en speciell skatterättslig princip. Istället för att finnas uttalad i en konkret lagregel, kommer principen till uttryck i inkomstbeskattningens systematiska uppbyggnad samt i motivuttalanden. En etisk grund för skatteförmågeprincipen är det önskemål

⁹ Pålsson m.fl. (2019), s.59.

¹⁰ Ibid s. 60.

¹¹ Ibid s. 61.

¹² Ibid s. 61.

om att skattebördan ska vara rättvist fördelad.¹³ Att de utgifter som den skatteskyldige har haft för att förvärva och bibehålla sina inkomster dras av från det beskattningsbara nettot är ett synsätt för skatteförmågeprincipen. Med andra ord anses en företagare som redovisar stor försäljning men liten nettovinst ha sämre skatteförmåga, än en annan företagare som visserligen inte har så hög omsättning men som på grund av färre utgifter kan hålla sin nettovinst högre.¹⁴

2.4 Neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen är precis som skatteförmågeprincipen en speciell skatterättslig princip. Denna princip kommer till uttryck genom uppbyggnaden av inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) och innebär att den skatteskyldiges val mellan olika handlingsalternativ inte ska styras av skattereglernas utformning. Målet, som är att de olika alternativen ska ha lika värde för den skatteskyldige före och efter skatt och att det då ska föreligga fullständig neutralitet, är inte uppnåeligt så länge skatteplanering är en möjlighet. Neutralitetsprincipen har en stark ställning i lagstiftningsprocesser på skatterättens område.¹⁵

¹³ Ibid s. 63.

¹⁴ Ibid s. 63.

¹⁵ Ibid, s. 64.

3 Kort om internationell beskattning

3.1 Vad är internationell beskattning?

År 1923 träffades fyra ekonomer i Genève i Schweiz för att undersöka problemen med dubbelbeskattning. Deras resultat lade grunden för de internationella skattereglerna, och de principer som formulerades är än idag inkorporerade i mer än 3000 bilaterala skatteavtal samt i de största ekonomiernas internationella skattelagstiftning.¹⁶

Inga stater har helt identiska skattesystem, då det inte finns någon internationell harmoniserad skattelagstiftning. Den suveräna staten kan beskatta baserat på diverse förbindande faktorer eller principer, vilket gör att det föreligger en risk för att det uppstår internationell juridisk dubbelbeskattning. Ett vanligt sätt att eliminera risken för dubbelbeskattning är att stater ingår så kallade skatteavtal sinsemellan. Dessa bilaterala avtal är internationella överenskommelser mellan två, eller i vissa fall fler än två¹⁷, stater.¹⁸ I inledningen av OECD:s modellavtal anges två huvudmål med ett dubbelbeskattningsavtal, vilka är att eliminera internationell dubbelbeskattning och att förhindra dubbel icke-beskattning eller reducerad beskattning genom skatteflykt eller skatteundandragande.¹⁹

3.2 Internationella beskattningsprinciper

3.2.1 Hemvist- och källstatsprincipen

På den internationella skatterättens område finns det generellt sett två acceptabla grunder för beskattning – hemvist och territorialitet. Hemvist innebär att ett land har jurisdiktion över sina medborgare oavsett var de befinner sig på grund av den personliga kopplingen mellan landet och personen. Territorialitet innebär att ett land dessutom har jurisdiktion över personer eller objekt som befinner sig på det nämnda landets territorium.²⁰ Inom den internationella skatterätten har dessa två grunder för jurisdiktion utvecklats till hemvistprincipen och källstatsprincipen. Hemvistprincipen baseras, som tidigare nämnts, på skattesubjektets anknytning till en viss stat. En tillämpning av denna innebär att den skattskyldige blir så kallat obegränsat skattskyldig i staten, det vill säga att skattskyldig i staten för all inkomst, oaktat var

¹⁶ Avi-Yonah (2015), s. 3.

¹⁷ Se till exempel det nordiska skatteavtalet ”Öresundsavtalet”.

¹⁸ Berglund (2018), s. 33.

¹⁹ OECD Modellavtal, 2017.

²⁰ Avi-Yonah (2015), s. 8.

inkomsten har sin källa. Källstatprincipen baseras å andra sidan på var inkomsten kommer från, med andra ord var inkomsten har sin källa.²¹

3.2.2 'The single tax principle' och 'The benefits principle'

När de fyra ekonomerna undersökte problemen kring dubbelbeskattning på tidigt 1900-tal stod det klart att sådana problem kunde uppstå baserat på hur de olika ländernas interna lagstiftning tillämpades. Om en individ med skatterättslig hemvist i stat A uppbär inkomst som har sin källa i stat B, så skulle det vara möjligt för båda länderna att hävda sin rätt att beskatta inkomsten. Stat A kan hävda sin rätt att beskatta enligt hemvistprincipen, medan stat B kan hävda sin rätt enligt källstatprincipen. Nationernas Förbund²² (NF) lät då komma med en kompromiss – en uppdelning mellan aktiv och passiv inkomst, som innebar att aktiv inkomst är hänförlig till källstaten och passiv inkomst är hänförlig till hemviststaten. Med aktiv inkomst menade NF sådan inkomst den skattskyldige har kontroll över, till exempel inkomst från tjänst eller näringsverksamhet. Passiv inkomst är således inkomst som den skattskyldige inte har kontroll över, exempelvis kapitalinkomster i form av utdelningar.²³

En av de huvudsakliga principerna inom det internationella skattesystemet är den så kallade principen om enskild beskattning (The single tax principle), som handlar om vilken skattesats som lämpligen bör tas ut på gränsöverskridande inkomster. Enligt principen om enskild skatt ska gränsöverskridande transaktioner vara föremål för beskattning endast en gång. Enligt Avi-Yonah kombinerar principen det traditionella syftet att undvika dubbelbeskattning med ett mer modernt syfte, att undvika dubbel icke-beskattning.²⁴

Förmånsprincipen (The benefits principle) handlar istället om hur skatteunderlaget ska fördelas mellan olika jurisdiktioner.²⁵ De båda principerna kan knytas samman på så sätt att den lämpliga skattesatsen enligt principen om enskild beskattning, bestäms av förmånsprincipen. Det är förmånsprincipen som ger källstaten den primära rätten att beskatta rörelseinkomst, samt hemviststaten den primära rätten att beskatta passiv inkomst. Förmånsprincipen kan sägas vara

²¹ Hiort af Ornäs Leijon (2015), s. 190 f.

²² Nationernas Förbund upphörde med sin verksamhet år 1946 och ersattes av Förenta Nationerna efter andra världskriget.

²³ Avi-Yonah m.fl. (2011), s. 156.

²⁴ Ibid s. 156.

²⁵ Ibid s. 156.

logisk på ett teoretiskt plan då eftersom enskilda individer är de främsta inkomsttagarna från investeringar, medan företag är de främsta inkomsttagarna från verksamhet.²⁶

²⁶ Ibid, s. 156 f.

4 Förslag från OECD om beskattning av den digitala ekonomin

4.1 Kort om BEPS

Inom OECD och G20 pågår sedan ett par år tillbaka ett omfattande arbete med syfte att motverka att skattebaser urholkas och att vinster förflyttas mellan länder genom avancerad skatteplanering. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) inleddes som en konsekvens av att ökad globalisering medfört att enskilda länders skattesystem inte har hängt med den ekonomiska utvecklingen. Detta har i sin tur lett till att stora multinationella företag kunnat utnyttja luckor i hur de olika ländernas enskilda skattesystem är uppbyggda, för att på olika sätt minska sin effektiva beskattning.²⁷

Genom BEPS ämnar OECD att säkra att beskattning sker där det värdeskapande arbetet utförs, och på så sätt även minska företagens möjligheterna till avancerad internationell skatteplanering genom att flytta sina vinster till lågskatteländer. OECD formulerade 15 stycken åtgärds punkter, varav en handlar om skatteutmaningar som beror på den ökade digitaliseringen.²⁸

4.1.1 Digitaliseringens skatteutmaningar

En åtgärds punkt i OECD:s BEPS-projekt handlar om att tackla skatteutmaningarna som uppstår som en konsekvens av digitalisering. Här diskuteras främst ifall de internationella inkomstskatteregler som utvecklades under 1900-talet och baseras på en fysisk närvaro fortfarande är ändamålsenliga i dagens globala ekonomi.²⁹ De grundläggande dragen i det dåvarande globala skattesystemet bestämde dels var skatterna skulle betalas, genom nexusregler baserade på fysisk närvaro, dels hur stor del av ett företags vinst som skulle beskattas, genom vinstallokeringsregler baserade på armlängdsprincipen. OECD menar att dessa regler historiskt sett har fungerat väl då de bidragit till att stimulera den internationella handeln genom att förankra skattesäkerheten och eliminera dubbelbeskattning.³⁰

²⁷ Skatteverket: BEPS – ett arbete inom OECD, <<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/internationellt/bepsettarbeteinomoecd.4.3810a01c150939e893f7598.html>>.

²⁸ Ibid.

²⁹ OECD: Action 1 – Tax Challenges Arising from Digitalisation, <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>>.

³⁰ Ibid.

OECD menar vidare att en utmaning på grund av digitalisering är att det har uppstått nya affärsmodeller samtidigt som behovet av fysisk närhet till målmarknader konstant urholkas. Detta innebär en ständig utmaning av effektiviteten hos de redan existerande nexus- och vinstallokeringsreglerna att fördela beskattningsrättigheter på inkomster hänförliga till gränsöverskridande aktiviteter på ett, för alla länder, rättvist sätt.³¹ En annan skatteutmaning är att ny teknologi underlättar skatteundandragande genom att multinationella företag flyttar sin vinst till jurisdiktioner med låg eller nollbeskattning. Detta betraktar OECD som kärnan i BEPS-projektet.³²

OECD har sedan inledandet av BEPS arbetat med att hitta en lösning till de två skatteutmaningarna som har uppstått på grund av digitalisering, med målet att nå en politisk konsensus i mitten av 2020.³³ Utmaningarna har delats upp på två respektive pelare. Den första pelaren, som denna uppsats kommer fokusera på, behandlar fördelningen av beskattningsrättigheter. Den andra pelaren fokuserar på de återstående BEPS-problemen, och syftar till att utveckla regler som förser jurisdiktioner med rättigheter att beskatta företag ytterligare ifall andra jurisdiktioner inte utövar sin primära beskattningsrättighet.³⁴

4.2 OECD:s förslag

OECD har i en preliminär rapport³⁵ från 2019 presenterat tre nya beskattningsprinciper som innebär omfattande förändringar av reglerna kring nexus och vinstallokering. Det första förslaget handlar om användardeltagande och fokuserar främst på det värde som skapas av digitala bolag genom utveckling av en engagerad användarbas.³⁶ Förslaget omfattar särskilt affärsmodeller som social media-plattformar eller sökmotorer. För att bättre anpassa vinstallokering till värdeskapandet, ämnar OECD att med förslaget förändra vinstfördelningsreglerna på så sätt att en del av vinsten i digitala bolag allokeras till jurisdiktioner där bolaget har en engagerad användarbas.³⁷

³¹ Ibid.

³² Ibid.

³³ Ibid.

³⁴ OECD (2019b), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, s. 6.

³⁵ OECD (2019a), Adressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document.

³⁶ Ibid, s. 10

³⁷ Ibid, s. 10.

Enligt det andra förslaget från OECD bör beskattningen baseras på marknadsföringstillgångar, snarare än användardeltagande. En skillnad mot det förra förslaget är dock att detta inte främst skulle riktas mot digitala bolag, utan skulle omfatta en bredare grupp bolag, i ett försök att bemöta de omfattande utmaningar som digitaliseringen innebär.³⁸ Förslaget behandlar situationen där ett multinationellt företag i grund och botten kan ”nå in” i en jurisdiktion, antingen på distans eller genom begränsad lokal närvaro, för att utveckla en användarbas och andra marknadsföringstillgångar.³⁹ Med hänsyn tagen till denna koppling mellan marknadsföringstillgångarna och marknadsjurisdiktionen, ämnar förslaget att förändra gällande regler på så sätt att det uppställs krav på att marknadsföringstillgångarna ska allokeras till marknadsjurisdiktionen.⁴⁰

Det tredje förslaget handlar om betydande ekonomisk närvaro. OECD motiverar förslaget genom att digitaliseringen i större utsträckning möjliggjort för bolag att närvara och påverka ekonomin i en jurisdiktion, vilket har lett till att de befintliga nexus- och allokeringsreglerna blivit ineffektiva.⁴¹ Enligt OECD:s tredje förslag, bildas en beskattningsbar närvaro i en marknadsjurisdiktion, när ett bolag bedöms ha en betydande ekonomisk närvaro baserat på faktorer som ger sken av en ändamålsenlig och kontinuerlig interaktion med ekonomin i jurisdiktionen genom digital teknologi.⁴²

OECD publicerade i slutet av 2019 ett nytt förslag, som är en sammanslagning av de tre konkurrerande förslagen.⁴³ I det nya förslaget ämnar OECD belysa vad de tidigare tre olika förslagen har gemensamt för att hitta en långtidslösning med kännetecknen som till exempel tillämpningsområde, ny skattemässig hemvist och inkomstfördelning. Tillämpningsområdet menar OECD att bestämma så att förslaget omfattar verksamheter med en hög grad av digitalisering, men att det samtidigt går längre genom att ha ett brett fokus på konsumentinriktade verksamheter. För bolag som är inom tillämpningsområdet skapas en ny skattemässig hemvist som i stort är baserad på bolagets försäljning, snarare än bolagets fysiska närvaro. Med andra ord skulle det vara verksamhetens försäljning som i fortsättningen avgör om verksamheten har en skattemässig koppling till en viss jurisdiktion. Enligt OECD kommer

³⁸ Ibid, s. 11.

³⁹ Ibid, s. 12.

⁴⁰ Ibid, s. 12.

⁴¹ Ibid, s. 16.

⁴² Ibid, s. 16.

⁴³ OECD (2019c), *Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, Public Consultation Document*, s. 3 ff.

denna nya regel även gynna länder med mindre ekonomier genom att dessutom tillämpa landspecifika gränsvärden. Med inkomstfördelning menas att en ny vinstallokeringsprincip införs för verksamheter/bolag som faller inom tillämpningsområdet, oavsett om de har befintlig närvaro i jurisdiktionen eller om de utför försäljning via diverse oberoende distributörer.⁴⁴

I början av 2020 publicerade OECD ett ställningstagande, i vilket de bekräftar att 137 länder står bakom att utveckla ett förslag till digital beskattning med utgångspunkt i förslaget som presenterades i slutet av 2019. Enligt OECD är länderna överens om det bredare tillämpningsområdet som även omfattar verksamheter inriktade på digital försäljning av varor och tjänster till individer. Enligt förslaget är det endast multinationella företag med en omsättning på minst 750 miljoner euro som kommer att omfattas.⁴⁵

⁴⁴ Ibid s. 5.

⁴⁵ OECD (2020), *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, s. 6 ff.

5 Förslag från EU om beskattning av den digitala ekonomin

5.1 Bakgrund till EU:s förslag

2017 diskuterade det Europeiska rådet bland annat det digitala Europa under rådets möte. Det fördes diskussioner kring hur EU bör bemöta de utmaningar som digitaliseringen medför, och ledarna enades om att en prioritering för ett framgångsrikt digitalt Europa skulle vara att förverkliga ett effektivt och rättvist skattesystem som är väl anpassat för den digitala tidsåldern. De betonade betydelsen av att alla företag tar ansvar och betalar sin beskärda del skatt för att säkerställa lika villkor på ett globalt plan i enlighet med det arbete som OECD också genomför.⁴⁶

I början av 2018 föreslog EU-kommissionen nya regler för beskattning av den digitala ekonomin. Två stycken nya lagstiftningsförslag presenterades. Det första var ett förslag till ett direktiv om fastställande av regler med avseende på bolagsbeskattning av betydande digital närvaro⁴⁷, och det andra ett förslag till ett direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster. Kommissionens andra förslag handlar om en tillfällig skatt, och kommer som nämndes i inledningen⁴⁸ inte att redogöras för närmare i uppsatsen.⁴⁹

5.2 Förslaget på betydande digital närvaro

Förslaget om fastställande av regler med avseende på bolagsbeskattning av en betydande digital närvaro, som är EU-kommissionens långsiktiga lösning, lades fram av olika anledningar. Det presenterades dels med bakgrund av att den digitala ekonomin innebär nya möjligheter ur ett skatteperspektiv, bland annat kring samverkan mellan myndigheter för att minska skatteflykt, dels för att digitaliseringen sätter press på det internationella skattesystemet genom nya affärsmodeller. Kommissionen menar att de befintliga reglerna för bolagsbeskattning har blivit förlegade i takt med den digitala ekonomins utveckling, och att en tillämpning av dessa leder till en missanpassning mellan platsen där vinsterna beskattas och platsen där värdet skapas.⁵⁰

⁴⁶ EUCO 14/17, s. 5 ff.

⁴⁷ COM(2018) 147 final.

⁴⁸ Se avsnitt 1.5 Avgränsningar.

⁴⁹ COM(2018) 148 final.

⁵⁰ COM(2018) 147 final s. 1.

De nuvarande reglerna för bolagsskatt, som utformades på 1900-talet, bygger på principen om att vinster bör beskattas av det land där mervärdet uppkommer. Kommissionen betonar att dessa regler utformades för traditionella verksamheter och att de bygger på en fysisk närvaro i landet med beskattningsrätt och således inte tar i beaktning det mervärde som kan ha skapats genom användardeltagande i marknadsjurisdiktionen.⁵¹ Enligt kommissionen återspeglar inte gällande regler dagens situation, där tillhandahållande av digitala tjänster utan fysisk närvaro blivit allt enklare, där företagen allt oftare baserar sin verksamhet på svårvärderade immateriella tillgångar samt där användarproducerat innehåll har blivit en kärnverksamhet för digitala företags skapande av mervärde.⁵²

Kommissionens förslag innehåller regler för fastställande av en skatteförbindelse för digitala bolag som bedriver gränsöverskridande verksamhet i en situation där det uppstår en så kallad betydande digital närvaro. Enligt kommissionen är det nödvändigt att fastställa nya indikatorer för en sådan betydande digital närvaro för att skydda medlemsstaternas beskattningsrätt när det kommer till nya digitaliserade affärsmodeller. I förslaget anges också principerna för fördelning av vinster. Syftet med dessa principer är att de ska fånga upp det mervärde som uppstår för de digitala företagen genom att de bygger upp verksamheten på immateriella tillgångar.⁵³

Vad som gäller för den betydande digitala närvaron preciseras närmare i direktivförslagets fjärde artikel. De regler som föreslås av kommissionen för att fastställa en skatteförbindelse för en digital verksamhet i en medlemsstat grundar sig på intäkter från tillhandahållande av digitala tjänster, antalet användare av digitala tjänster eller antalet kontrakt för en digital tjänst. Enligt förslaget ska dessa tre kriterier fastställa vad EU-kommissionen kallar ett företags ”digitala fotavtryck”, och bör återspegla digitala verksamheters beroende av en stor användarbas, användardeltagande samt det användarskapade mervärdet som tillfaller bolaget. I förslaget fastställs olika tröskelvärden för de tre användarbaserade kriterierna. En betydande digital närvaro uppstår i en medlemsstat om ett eller flera av följande kriterier är uppfyllda: (1) Om ett företags intäkter som är hänförliga till att tillhandahålla digitala tjänster till användare i en jurisdiktion överstiger sju miljoner euro⁵⁴ under en beskattningsperiod, (2) om antalet användare av en digital tjänst i en medlemsstat överstiger 100 000 stycken personliga användare

⁵¹ Ibid, s. 2.

⁵² Ibid, s. 1.

⁵³ COM(2018) 147 final, s. 2 f.

⁵⁴ Kan per den 1 maj 2020 översättas till omkring 74 miljoner SEK.

under en beskattningsperiod eller (3) om antalet affärskontrakt för tillhandahållandet av en digital tjänst överstiger 3 000 stycken.⁵⁵

De föreslagna reglerna för att fördela en verksamhets vinster till en betydande digital närvaro beskrivs närmare i direktivförslagets artikel fem. Reglerna bygger på nuvarande tillämpliga regelverk för fasta driftställen och bekräftar principen om att den medlemsstat där en betydande digital närvaro har uppstått bör tilldelas de vinster som bolaget erhållit genom den digitala närvaron. Kommissionen menar att armlängdsprincipen bör vara den grundläggande princip för fördelning av vinster till en betydande digital närvaro, men att det är nödvändigt att anpassa detta regelverk utifrån hur mervärde skapas i digitala verksamheter.⁵⁶

De av EU-kommissionen föreslagna reglerna fastställer bara allmänna principer för att fördela vinster till en medlemsstat där det kan fastställas en betydande digital närvaro. Anledningen till detta, och att kommissionen inte i förslaget fastställer mer specifika principer för fördelningen av vinster, är för att mer specifika riktlinjer snarare kan utvecklas i lämpliga internationella forum eller på EU-nivå.⁵⁷

För att förslaget skulle bli verklighet erfordrades full enhällighet i ministerrådet. Vid röstningen den 12 mars 2019 mötte förslaget motstånd av bland annat Sverige, vilket gjorde att det inte blev verklighet. EU kommer dock fortsätta arbeta tillsammans med OECD inom området.⁵⁸ Om förslaget skulle komma att bli verklighet skulle det i Sverige innebära att definitionen för fast driftställe utvidgas till att även omfatta den betydande digitala närvaron. Vid implementering av bestämmelserna skulle förslaget komma att tillämpas på all gränsöverskridande digital verksamhet inom EU.⁵⁹

⁵⁵ COM(2018) 147 final, s. 8.

⁵⁶ Ibid s. 9.

⁵⁷ Ibid s. 10.

⁵⁸ Ecofin 9434/19.

⁵⁹ COM(2018) 147 final, s. 3.

6 Hur har förslagen från EU och OECD mottagits?

6.1 Sverige

Sverige spelade en stor roll i att EU:s förslag om betydande digital närvaro inte röstades igenom i ministerrådet, där det krävs fullständig enhällighet när det gäller skattefrågor inom EU. Även andra länder som Irland samt övriga nordiska länder som Danmark och Finland motsatte sig EU-kommissionens förslag.⁶⁰ En anledning till att Sverige motsatte sig förslaget, var på grund av det faktum att den digitala beskattningen skulle utgå från marknadsjurisdiktionen och inte från hemviststaten där värdet skapas och produkterna tillverkas.⁶¹ En av Sveriges invändningar var även att frågan om digital beskattning borde lösas på global nivå, med hänsyn tagen till att det i allra högsta grad är en global fråga.⁶²

Sverige har även senare i de fortsatta diskussionerna som följt om beskattning av den digitala ekonomin behållit sin position i frågan. När EU:s ekonomi- och finansministrar träffades den 17 maj 2019 anförde finansminister Magdalena Andersson att reformer likt den som föreslogs av EU-kommissionen kan komma att slå väldigt olika mot olika länder, på grund av att alla länder inte har identiska ekonomiska strukturer. Enligt Andersson är den svenska ståndpunkten att de förslag som diskuterades under Ekofinrådets möte är för långtgående.⁶³

6.2 Frankrike

Frankrike var ett av de länder som var mer drivande än andra i att den från EU föreslagna digitalskatten skulle bli verklighet, för att möjliggöra att skatt på digitala tjänster tas ut i landet där tjänsterna konsumeras.⁶⁴

Frankrike, tillsammans med andra länder som till exempel Spanien och Italien, tydliggjorde planer på att införa en digital skatt av stora multinationella företag på nationell nivå efter att

⁶⁰ Natacha López, ”Sverige hindrar EU-förslag om digital skatt”, *europaportalen.se*, 7 november 2018, <<https://www.europaportalen.se/2018/11/sverige-hindrar-eu-forslag-om-digital-skatt>>

⁶¹ Johannes Karlsson, ”Magdalena Andersson står på sig – säger nej till digitalskatt”, *DI.se*, 12 mars 2019, <<https://digital.di.se/artikel/sverige-upprepar-motstand-mot-eus-kontroversiella-digital-skatt>>

⁶² Svenska Dagbladet, ”EU vill beskatta nätjättar”, *SvD.se*, 21 mars 2018, <<https://www.svd.se/eu-oro-over-usa-reaktion-infor-skatteforslag>>

⁶³ Finansdepartementet, ”Digital skatt diskuterades på finansministrarnas möte”, *Regeringen.se*, 21 maj 2019, <<https://www.regeringen.se/artiklar/2019/05/digital-skatt-diskuterades-pa-finansministrarnas-mote/>>

⁶⁴ Svenska Dagbladet, ”Dagen D för beskattning av nätjättar”, *SvD.se*, 4 december 2018, <<https://www.svd.se/dagen-d-for-digital-skatt-i-eu>>

EU-kommissionens direktivförslag inte röstades igenom.⁶⁵ I juli 2019 röstade den franska senaten igenom ett förslag på att införa skatter mot stora teknikföretag från bland annat USA, Kina och Storbritannien. Förslaget innebar att teknikföretagen tvingas betala tre procent i skatt på intäkter i Frankrike. Den franska finansministern Bruno Le Maire försvarade lagen med att Frankrike som suverän stat ensam bestämmer över landets skattesystem.⁶⁶

6.3 USA

Förslaget om den tillfälliga skatten skulle kunna komma att slå särskilt hårt mot stora amerikanska tech-företag som till exempel Google och Facebook, och USA hade, vid ungefär samma tidpunkt som EU-kommissionen lade fram sitt förslag, under en tid planerat att införa handelstullar på diverse varor från olika länder, däribland EU-länder.⁶⁷

Efter att Frankrike gått vidare med att införa en nationell skatt på digitala tjänster, när EU-förslaget blev nedröstat, tillsatte den amerikanska regeringen en utredning av den nya franska digitalskatten som genomfördes av den amerikanska handelsmyndigheten⁶⁸. Handelsmyndigheten kom i utredningen till slutsatsen att den franska skatten inte var i linje med rådande principer för internationell skattepolitik och att den drabbar amerikanska företag orimligt hårt. Den amerikanska regeringen hotade efter utredningen med strafftullar på upp till 100 procent av den franska importen som är värd omkring 2,4 miljarder USD⁶⁹.⁷⁰

⁶⁵ Nyhetssajten Europaportalen, ”Otåligt Frankrike planerar digitalskatt”, *europaportalen.se*, 4 mars 2019, <<https://www.europaportalen.se/content/otaligt-frankrike-planerar-digitalskatt>>

⁶⁶ Svenska Dagbladet, ”Frankrike inför digitalskatt”, *SvD.se*, 17 december 2018, <<https://www.svd.se/frankrike-infor-digitalskatt>>

⁶⁷ Karin Frid, ”USA:s nya tullar – detta har hänt”, *SVT.se*, 6 juli 2018, <<https://www.svt.se/nyheter/utrikes/handelskriget-detta-har-hant>>

⁶⁸ Office of the United States Trade Representative

⁶⁹ Omkring 23 miljarder SEK

⁷⁰ David Lawder & Andrea Shalal, ”U.S. vows 100% tariffs on French Champagne, cheese, handbags over digital tax”, *reuters.com*, 3 december 2019, <<https://www.reuters.com/article/us-usa-trade-france/u-s-proposes-100-tariffs-on-french-champagne-cheese-handbags-over-digital-tax-idUSKBN1Y62HC>>

7 Diskussion och slutsats

7.1 Diskussion

7.1.1 Inledning

Det är tydligt att det behöver hända något inom den internationella skatterätten. Digitaliseringen sker i en rasande takt, och om den internationella skattelagstiftningen inte hänger med i utvecklingen finns, precis som de senaste åren också har visat, en överhängande risk för att det skapas nya möjligheter för stora multinationella företag att skatteplanera för att uppnå låg eller till och med nollbeskattning. Som dessutom nämndes i bakgrunden, så bedömer OECD att länder förlorar upp emot två biljoner kronor årligen, eller upp emot tio procent av de totala globala skatteintäkterna från bolagsbeskattningen, på grund av företags aggressiva skatteplanering.

7.1.2 OECD

För att bemöta skatteutmaningarna som den digitala ekonomin medför, så startade OECD det stora projektet BEPS. Den första av totalt 15 åtgärds punkter som OECD ämnar införa för att på bukt med skattebaserosion och vinstförflyttning handlar om att adressera skatteutmaningarna som den digitala ekonomin medför. I och med det så har OECD lagt fram tre olika förslag på lösningar av dessa skatteutmaningar, med målsättningen att presentera en lösning i slutet av 2020.

Det första förslaget som lagts fram av OECD handlar om användardeltagande, och fokuserar på det mervärde som skapas av digitala bolag genom en aktiv och engagerad användarbas. OECD:s andra förslag om att beskattningen bör baseras på marknadsföringstillgångar skulle också innebära en förändring av rådande nexus- och vinstallokeringsregler. Ett sätt på vilket det här förslaget skiljer sig jämfört med det första som baserades på användardeltagande, är att det här omfattar en större del bolag, och inte enbart sådana som erbjuder digitala tjänster. Det tredje förslaget innebär att beskattningen bör baseras på betydande ekonomisk närvaro. OECD menar att ett företags betydande ekonomiska närvaro i en stat ska ge denna jurisdiktion en rätt att beskatta företaget, och att sådan betydande ekonomisk närvaro ska kunna bestämmas genom att företaget dels kontinuerligt erhåller inkomster hänförliga till landet, men även genom andra faktorer.

Det går att ifrågasätta förslagen på olika sätt. Dels är de väldigt vaga, vilket i min ögon är värt att kritisera. Det här rör sig visserligen inte om helt slutgiltiga förslag, men jag anser att bolagsbeskattningen riskerar att bli otydlig och oförutsägbar enligt de presenterade förslagen. Förslagen kan även kritiseras på andra håll. Till exempel är det inte säkert att alla aktiviteter som ett företag genomför är värdegenererande, och att digitala tjänster har olika användning av användare, där dessa bidrar på olika sätt till bolaget. Således finns det en risk att beräkningen av beskattningen blir godtycklig, om beräkningen av antal användare som kanske inte representerar en betydande digital närvaro blir godtyckligt. OECD:s förslag är till stor del baserade på användarantal, och att en aktiv användarbas skapar ett mervärde för företagen. En fråga som då är värd att ställa är hur beräkningen av antalet användare görs. Det finns alltid en möjlighet att ett företag som erbjuder en digital tjänst har ett stort antal vilande användare, vilket riskerar att göra beräkningen osäker. Något annat som bör nämnas är att det med dagens teknik är möjligt att genom VPN utge sig för att vara på en annan plats än var man egentligen är.

7.1.3 EU

EU-kommissionen lade fram två förslag på beskattning av den digitala ekonomin efter att EU:s ministerråd beslutat att det var en fråga värd att prioritera för att säkerställa ett effektivt och rättvist skattesystem anpassat till den digitala tidsåldern, med lika villkor globalt. Detta är något som stämmer överens med de slutsatser som OECD har gjort om skatteutmaningarna som uppstått till följd av den digitala ekonomin. Även OECD menade att en föråldrad och ineffektiv lagstiftning leder till ökade möjligheter för multinationella företag att skatteplanera, vilket skulle innebära stora ekonomiska bortfall i skatteintäkter för länderna. På längre sikt är det något som skulle kunna hämma ländernas utveckling, vilket innebär att företagens skatteplanerande får stora konsekvenser för människorna i landet.

Det andra förslaget från EU-kommissionen, om en tillfällig skatt på vissa digitala tjänster innebar att skatten skulle baseras på det digitala företagets omsättning. Enligt förslaget så skulle företag som erbjuder sådana digitala tjänster som träffas av förslaget bli beskattade på tre procent av den omsättning som görs. Med andra ord är det en stor förändring jämfört med nuvarande regler för bolagsbeskattning, då den här tillfälliga skatten skulle läggas på företagen även om de gått med förlust. Digitala företag blir dessutom allt vanligare, och det är rimligt att tro att det finns många nystartade verksamheter som en sådan tillfällig skatt hade haft väldigt negativa konsekvenser för. Det skulle på sikt leda till att företagen får högre skatter, något som

skulle innebära en minskad investeringsvilja och innovationskraft. Förslagen på digital beskattning från EU-kommissionen skulle dessutom kunna leda till att stora mängder av bolagsskatteintäkter på sikt kan komma att skickas från Sverige till andra länder, i och med de nya allokeringsreglerna som skulle införas.

Det är förstås väldigt tydligt att de europeiska länderna har olika intressen. Sverige är ett land som genomgående kritiserat och motsatt sig EU-kommissionens förslag, medan Frankrike varit väldigt drivande i att hitta en lösning för att få igenom förslaget. Sveriges ståndpunkt skulle jag säga beror mycket på att Sverige är ett någorlunda litet land, vilket då också innebär en någorlunda liten marknad. Men Sverige är ett högteknologiskt land med mycket fokus på forskning och utveckling. Frankrike, som är ett betydligt större land än Sverige, utgör följaktligen också en större marknad då det följer av ett högre invånarantal. Samtidigt så är Frankrike inte ett lika innovativt land som Sverige, vilket innebär att EU-kommissionens beskattningsförslag vore mer gynnsamt för Frankrike än för Sverige, då förslagen medför en risk att skatteintäkter från svenska bolag allokeras till Frankrike. På längre sikt skulle de nya reglerna om att multinationella företag ska betala skatt baserat på var de har sin omsättning innebära att länder med stora marknader som Kina och USA blir mottagare av en stor del av europeiska företags bolagsskatt, oavsett vinsten i dessa företag.

7.1.4 Avslutning

Inget annat kan sägas ha format våren 2020 lika mycket som det globala pandemiutbrottet av viruset Covid-19. Trots att det kan tyckas vara långt mellan ett virus och OECD:s förslag på digital beskattning, är det dock rimligt att tro att även OECD:s arbete har påverkats. Således är det möjligt att förutsättningarna har förändrats som en konsekvens av den rådande situationen, men samtidigt verkar det som att OECD:s målsättning fortfarande är att nå politisk konsensus om förslaget i juli 2020 så att den digitala skatten kan träda i kraft i början av 2021.

7.2 Slutsats

Avslutningsvis ska frågeställningen som presenterades i inledningen av uppsatsen besvaras. För att besvara frågeställningen ”Hur påverkar ny internationell skattelagstiftning svenska företags konkurrenskraft och skatteintäkterna i Sverige?” skulle jag säga att det i nuläget i princip är omöjligt att med full säkerhet säga hur Sverige kan komma att påverkas av ny internationell skattelagstiftning, i och med att det ingen slutlig överenskommelse nåddes inom EU samt att

OECD ännu inte presenterat sin slutliga lösning. Dock är det möjligt att göra bedömningen att nya regler skulle kunna ha en negativ påverkan på svenska företags konkurrenskraft. En sådan negativ påverkan består i att det finns en risk att svenska företag bli skattskyldiga för väldigt stora belopp även om de går med förlust. Detta skulle kunna leda till att svenska företag mister möjligheter att utvecklas och således tappar mark jämfört med sina konkurrenter.

För att besvara den andra frågeställningen ”Hur påverkas de svenska skatteintäkterna av ny internationell skattelagstiftning?” skulle jag säga att de också kan påverkas negativt som en konsekvens av den nya beskattningen av digitala företag. Om nexus-reglerna förändras så att det istället blir marknadsjurisdiktionen som har rätt att beskatta istället hemviststaten så skulle det kunna innebära att Sverige förlorar en betydande mängd skatteintäkter från bolagsbeskattningen. Detta då Sverige är ett högteknologiskt land med flera innovativa stora företag som istället skulle bli skattskyldiga i de länder där deras intäkter kommer från. Samtidigt så utgör inte Sverige en stor marknad på samma sätt som Kina, USA eller andra stora europeiska länder, vilket skulle innebära att det inte är en så stor del av vinsterna som allokeras till Sverige.

Det återstår helt enkelt att se vad OECD till slut väljer att presentera för lösning på den digitala ekonomins skatteutmaningar, och dessutom när denna lösningen presenteras. Som nämnts i uppsatsen har organisationens mål varit att presentera en lösning som kan träda i kraft i början av 2021, men i och med de rådande omständigheterna kring viruset Covid-19 ska det bli intressant om OECD kan realisera målsättningen.

För att knyta ihop säcken på ett mer allmänt plan står det klart att det finns mycket mer att nämna på området som tyvärr inte får plats i en kandidatuppsats. För att utveckla arbetet och undersökningen skulle en idé kunna vara att gå in djupare på nästan vilket område som helst som behandlats i uppsatsen. Det skulle kunna vara att redogöra ytterligare för den digitala ekonomin som koncept, för internationell beskattning och de beskattningsprinciper som aktualiseras, för OECD:s arbete kring BEPS eller för de förslag på digital beskattning som kommit från OECD och EU. Beskattning av den digitala ekonomin är, och kommer att fortsätta vara, ett mycket högaktuellt ämne inom skatterätten, och jag tror att det kan dröja länge till vi ser en lösning på global nivå som accepteras från alla olika håll i och med att det finns många olika motstående intressen. Men det sägs ju att den som väntar på något gott, väntar aldrig för länge.

Käll- och litteraturförteckning

Tryckta källor

Offentligt tryck

Europeiska unionen

Europeiska unionens råd

Resultat från Ekofinrådets möte den 17 maj 2019, Bryssel, Ecofin 9434/19, Tillgänglig på:
<<https://www.consilium.europa.eu/media/39568/st09434-en19-vf.pdf>>.

Europeiska rådet

Ordförandeskapets slutsatser, Europeiska rådet den 19 oktober 2017, EUCO 14/17,
Tillgänglig på: <<https://www.consilium.europa.eu/media/21620/19-euco-final-conclusions-en.pdf>>.

Europeiska kommissionen

European Commission, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE, *Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, Brussels, 21.3.2018 COM(2018) 147 final 2018/0072 (CNS), 2018. Tillgänglig på:
<<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/EN/COM-2018-147-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>>.

European Commission, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE, on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, Brussels, 21.3.2018 COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS), 2018. Tillgänglig på:
<<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/EN/COM-2018-148-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>>.

Publiceringar

OECD

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital:
Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en>.

OECD (2019a), *Public Consultation Document Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>>.

OECD (2019b), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, <www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm>.

OECD (2019c), *Public Consultation Document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, <<http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>>.

OECD (2020), *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, <www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>.

Elektroniska källor

Nyhetsartiklar

Frid, Karin, ”USA:s nya tullar – detta har hänt”, *SVT.se*, 6 juli 2018, <<https://www.svt.se/nyheter/utrikes/handelskriget-detta-har-hant>>.

Karlsson, Johannes, ”Google flyttade 204 miljarder kronor till paradiso – för att undvika skatt”, *DI.se*, 4 januari 2019, <<https://digital.di.se/artikel/google-flyttade-204-miljarder-kronor-till-paradiso-for-att-undvika-skatt>>.

Karlsson, Johannes, ”Magdalena Andersson står på sig – säger nej till digitalskatt”, *DI.se*, 12 mars 2019, <<https://digital.di.se/artikel/sverige-upprepar-motstand-mot-eus-kontroversiella-digitalskatt>>.

Lawder, David; Shalal, Andrea, ”U.S. vows 100% tariffs on French Champagne, cheese, handbags over digital tax”, *reuters.com*, 3 december 2019, <<https://www.reuters.com/article/us-usa-trade-france/u-s-proposes-100-tariffs-on-french-champagne-cheese-handbags-over-digital-tax-idUSKBN1Y62HC>>.

López, Natacha, ”Sverige hindrar EU-förslag om digital skatt”, *europaportalen.se*, 7 november 2018, <<https://www.europaportalen.se/2018/11/sverige-hindrar-eu-forslag-om-digital-skatt>>.

Nyhetsajten Europaportalen, ”Otåligt Frankrike planerar digitalskatt”, *europaportalen.se*, 4 mars 2019, <<https://www.europaportalen.se/content/otaligt-frankrike-planerar-digitalskatt>>.

Svenska Dagbladet, ”Dagen D för beskattning av nätjättar”, *SvD.se*, 4 december 2018, <<https://www.svd.se/dagen-d-for-digitalskatt-i-eu>>.

Svenska Dagbladet, ”EU vill beskatta nätjättar”, *SvD.se*, 21 mars 2018, <<https://www.svd.se/eu-oro-over-usa-reaktion-infor-skatteforslag>>.

Svenska Dagbladet, ”Frankrike inför digitalskatt”, *SvD.se*, 17 december 2018, <<https://www.svd.se/frankrike-infor-digitalskatt>>.

Vetenskapliga artiklar

Andersson, Krister, *Beskattning av multinationella företag i digitaliseringens tidsålder*, *Skattenytt* 2018 s. 763. Tillgänglig på: <https://skattenytt.se/wp-content/uploads/2018/12/SN2018nr12_A1_Andersson.pdf>.

Hongler, Peter, Pistone, Pasquale, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, WU International Taxation Research Paper Series No. 2015 – 15, IBFD Working Paper 20 January 2015, 2015. Tillgänglig på:

<https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf>.

Övriga elektroniska källor

Finansdepartementet, *Digital skatt diskuterades på finansministrarnas möte*, 21 maj 2019, regeringen.se, <<https://www.regeringen.se/artiklar/2019/05/digital-skatt-diskuterades-pa-finansministrarnas-mote/>>.

OECD, Action 1 – Tax Challenges Arising from Digitalisation, oecd.org, <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>>.

OECD, What is BEPS?, oecd.org, (Video), <<http://www.oecd.org/tax/beps/about/>>.

Skatteverket, *BEPS – ett arbete inom OECD*, skatteverket.se <<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/internationellt/bepsettarbeteino-moecd.4.3810a01c150939e893f7598.html>>.

Litteratur

Avi-Yonah, Reuven (2015), *Advanced Introduction to International Tax Law*, Uppl. 1., Edward Elgar Publishing.

Avi Yonah, Reuven, Marian, Omri, Sartori, Nicola (2011), *Global Perspectives on Income Taxation Law*, Uppl. 1., Oxford University Press.

Berglund, Martin, Cejic, Katia (2018), *Basics of International Taxation – From a Methodological Point of View*, Uppl. 2., Iustus förlag, Uppsala.

Hiort af Ornäs Leijon, Lena (2015), *En introduktion till skatterätten – inkomstskatt, moms, sociala avgifter, förfarande och internationell beskattning*, Uppl. 1., Liber, Stockholm.

Jensen, Ulf, Lindblom, Per Henrik, Rylander, Staffan (2018), *Att skriva juridik: Regler och råd*, Uppl. 6., Iustus förlag, Uppsala.

Kleineman, Jan (2018), 'Rättsdogmatisk metod', i: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära* Uppl. 2., Studentlitteratur, Lund.

Påhlsson, Robert, Kleist, David, Rendahl, Pernilla, Svensson, Bo (2019), *Grundläggande inkomstskatterätt*, Uppl. 1., Iustus förlag, Uppsala.

Reichel, Jane (2018), 'EU-rättslig metod', i: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, Uppl. 2., Studentlitteratur, Lund.

Trolle Önnerfors, Elsa, Wenander, Henrik (2016), *Att skriva rätt: Goda råd för att skriva uppsats i juridik*, Uppl. 1., Wolters Kluwer, Stockholm.

Samtliga sidor senast besökta 2020-05-26