



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Tina Roth

Beskattning av den digitala ekonomin – århundradets skattereform?

En rättsvetenskaplig studie av OECD:s "Belopp A"

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 VT21

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	8
1.1 Problembakgrund	8
1.2 Syfte och frågeställningar	10
1.3 Metod och material	11
1.4 Avgränsningar	15
1.5 Perspektiv	17
1.6 Forskningsläge	17
1.7 Terminologi	18
1.8 Disposition	19
2 DEN DIGITALA EKONOMIN	21
2.1 Vad innebär ”den digitala ekonomin”?	21
2.2 Digitala marknader – hur skapas ett värde?	23
2.3 Utmaningar inom skatterätten	25
2.4 Sammanfattning	26
3 SVENSKA BESKATTNINGSPRINCIPER	27
3.1 Hemvistprincipen och källstatsprincipen	27
3.2 Skattskyldighet för juridiska personer i Sverige	28
3.2.1 Obegränsad skattskyldighet	28
3.2.2 Begränsad skattskyldighet	29
3.3 Internationell juridisk dubbelbeskattning och skatteavtal	29

3.4	Särskilt om vinstallokering och fasta driftställen	32
3.5	Sammanfattning	34
4	FAST DRIFTSTÄLLE	35
4.1	Vad är ett "fast driftställe"?	35
4.2	Art. 5 i OECD:s modellavtal	36
4.3	Rekvisiten	36
4.3.1	Plats	36
4.3.2	Stadigvarande	37
4.3.3	Affärsverksamhet	38
4.4	ISP-servrar	38
4.5	Analys: Varför krävs en fysisk närvaro?	41
4.6	Sammanfattning	43
5	OECD:S FÖRSLAG PÅ EN DIGITAL SKATT	44
5.1	Introduktion	44
5.1.1	Kort om OECD och BEPS-projektet	44
5.1.2	Åtgärdsplan ett	45
5.1.3	Pelare ett	46
5.2	Belopp A	48
5.2.1	Omfattning	48
5.2.1.1	Aktivitetstest	48
5.2.1.1.1	Automatiserade digitala tjänster (ADS)	49
5.2.1.1.2	Konsumentinriktade verksamheter (CFB)	52
5.2.1.1.3	Undantag	53
5.2.1.1.4	Safe harbour	54
5.2.1.2	Tröskeltest	55
5.2.1.2.1	Globalt intäkstest	55
5.2.1.2.2	De minimis utländskt intäkstest	56
5.2.2	Ett nytt nexus	56
5.2.3	Regler för att bedöma en intäkts ursprung	59
5.2.4	Fastställande av skattebas	61
5.2.5	Vinstfördelning	64
5.2.6	Undvikande av dubbelbeskattning	67
5.2.7	Implementation och administration	69
5.3	Senaste utvecklingen på området	70
5.4	Sammanfattning	73

6	SVENSKT PERSPEKTIV	75
6.1	Påverkan på svenska bolag	75
6.2	Fiktiv prövning	77
6.2.1	Allmänt	77
6.2.1.1	Tillämpning av dagens beskattningsregler	78
6.2.1.2	Tillämpning av Belopp A	80
6.3	Sammanfattning	88
7	DISKUSSION OCH SLUTSATSER	89
7.1	Svårigheter med att beskatta den digitala ekonomin	89
7.2	Analys av Belopp A	91
7.2.1	Inledning	91
7.2.2	Förslagets komplexitet	91
7.2.3	ADS- och CFB-definitionerna	92
7.2.4	Intäktsursprung	94
7.2.5	Lönsamheten	95
7.2.6	Tekniska problem	95
7.2.7	Implementeringen	98
7.3	Konflikter mellan Belopp A och det svenska beskattningssystemet	99
7.4	Staters suveränitet	101
7.5	Effekter för de svenska bolagen	103
7.6	Sammanfattande slutsatser	104
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	106
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	121

Summary

The digitalisation has largely revolutionized the way companies do business. There is no longer the same need for physical locations for businesses for the reason that technology has created virtual locations where companies can sell both goods and services without even setting foot in the jurisdiction. However, the rules on permanent establishment have, ever since the 1920's, been characterized by the fact that a certain physical presence in a jurisdiction is required in order to be able to tax activities. As this is no longer necessary in most digital business models, it means that companies can avoid taxation in market jurisdictions and instead shift profits to low-tax countries.

To address the problems posed by the digitalisation, the OECD has initiated a work towards taxing the activities of digital businesses in market jurisdictions. In particular, the OECD wants to change the prevailing tax principles through a new nexus based on economic presence. In the Blueprint-report, the proposal is referred to as Amount A and involves reallocation of a portion of residual profit of an MNE to market and user jurisdictions.

The purpose of the present thesis is to account for and evaluate the formation of Amount A. The essay also intends to answer the question as to whether there may be any conflicts between Amount A and the Swedish taxation system. In addition, the essay investigates what an application of Amount A can mean for Swedish companies.

The conclusion that can be drawn from the analysis is that the Amount A-regulation is extremely complex and risks placing far too much of an administrative burden on both tax administrations and companies. In addition, there are a number of deficiencies in the regulation, such as how to assess where the value has been created and the users' access to VPN. It is also stated that there is a potential conflict between Sweden's tax rules and Amount A. For the Swedish companies, Amount A will above all entail a high

administrative burden. In some cases, companies also risk having to pay more tax and not be allowed to make full deductions.

My overall assessment, however, is that international tax law needs a new solution for how to tackle the digital marketplaces. There is still a lack of consensus and time is short as more and more individual countries propose or introduce their own solutions. This in turn risks inhibiting global trade and jeopardizing the integrity of the international tax system.

Whether this is the tax reform of the century remains to be seen. However, one thing is certain: if Amount A is adopted, the future for tax advisers is at least secured.

Sammanfattning

Digitaliseringen har i stor utsträckning revolutionerat sättet som företagen gör affärer på. Det finns inte längre samma behov av fysiska platser för affärsverksamheter eftersom teknologin har skapat virtuella platser där företag kan sälja både varor och tjänster utan att överhuvudtaget sätta en fot i jurisdiktionen. Emellertid har reglerna om fast driftställe alltsedan 1920-talet präglats av att det krävs en viss fysisk närvaro i en jurisdiktion för att kunna beskatta verksamheter. Eftersom detta inte längre är nödvändigt i flertalet digitala affärsmodeller medför det att bolag kan undvika beskattning i marknadsjurisdiktioner och i stället skifta vinsterna till lågskatteländer.

För att komma till rätta med de problem digitaliseringen inneburit har OECD påbörjat ett arbete mot att kunna beskatta de digitala verksamheternas aktiviteter i marknadsjurisdiktionerna. I synnerhet vill OECD förändra de rådande beskattningsprinciperna genom ett nytt nexus som grundar sig i ekonomisk närvaro. Förslaget benämns i Blueprint-rapporten som Belopp A och går ut på att omfördela en del av en MNEs kvarvarande vinst till marknads- och användarjurisdiktioner.

Syftet med förevarande uppsats är att redogöra för och utvärdera utformningen av Belopp A. Likaså ämnar uppsatsen besvara frågan avseende huruvida det kan uppstå några konflikter mellan Belopp A och det svenska beskattningssystemet. Därtill undersöks vad en tillämpning av Belopp A kan innebära för de svenska bolagen.

Slutsatsen som kan dras av analysen är att Belopp A-regleringen är ytterst komplex och riskerar att lägga alldeles för stor administrativ börda på såväl skatteförvaltningar som bolag. Därtill finns det ett flertal brister i regleringen, såsom hur man ska bedöma var värdet har skapats och användarnas tillgång till VPN. Det konstateras också att det föreligger en potentiell konflikt mellan Sveriges beskattningsregler och Belopp A. För de svenska bolagens del

kommer Belopp A framför allt medföra en hög administrativ börda. I vissa fall riskerar bolagen dessutom att behöva betala mer skatt och inte få göra fulla avdrag.

Min samlade bedömning är likväl att den internationella skatterätten är i stort behov av en ny lösning för hur man ska kunna tackla de digitala verksamheterna. Konsensus lyser alltjämt med sin frånvaro och tiden är knapp eftersom allt fler enskilda länder föreslår eller inför egna lösningar. Det i sin tur riskerar att hämma den globala handeln och äventyra integriteten i det internationella skattesystemet.

Huruvida det är århundradets skattereform återstår att se. En sak är dock säker: om Belopp A införs är framtiden för skatterådgivare i vart fall säkrad.

Förord

Fem år på juristprogrammet börjar lida mot sitt slut och det är med både vemod och glädje jag lämnar in detta examensarbete. Jag vill därför passa på att tacka en del väl utvalda personer.

Till *Pendlar-gänget och Co*, tack för allt skratt och all kunskapsdelning. Ni har verkligen förgyllt min tid på juristprogrammet i Lund.

Tack till alla mina *fantastiska vänner* som funnits där för mig i vått och torrt. Ingen nämnd, ingen glömd. Ni är guld värda.

Ytterligare ett stort tack vill jag rikta till min handledare *Peter Nilsson*. Tack för dina råd och inputs. Detta examensarbete hade inte varit detsamma utan din hjälp.

Ett särskilt tack till min *familj* som alltid stöttat mig och kommit med värdefulla bidrag till denna uppsats. *Tim och Linnea*, tack för all er stöttning och allt peptalk. *Mamma och pappa*, tack för att ni stått ut med alla toppar och dalar under juristprogrammets gång, för all korrekturläsning av uppsatser, er pushning och ert mentala stöd. Utan er hade jag inte varit där jag är idag. Slutligen, *Adrian*, tack för att du alltid finns där för mig.

Nu bär det av mot nya äventyr på KPMG!

Tina Roth

Eslöv, 23 maj 2021

Förkortningar

ADS	Automated digital services
ALP	Arm Length Principle
AOA	Authorised OECD Approach
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CbCR	Country-by-country reports
CFA	Committee on Fiscal Affairs
CFB	Consumer-facing businesses
CIT	Corporate income tax
Di	Dagens industri
EU	Europeiska unionen
FAR	Förening av auktoriserade revisorer
FN	Förenta nationerna
FoU	Forskning och utveckling
G20	Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors
GAAP	Generally accepted accounting principles
GDPR	General Data Protection Regulation
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IF	Inclusive Framework on BEPS

IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
IMF	International Monetary Fund
ISP	Internet Service Provider
MNE	Multinational enterprises
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD:s modellavtal	Model Tax Convention on Income and on Capital
PBT	Profit before tax
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SvSKT	Svensk Skattetidning
USD	United States dollar
VPN	Virtual private network

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

Dagens globala och digitala samhälle möjliggör för multinationella bolag¹ att etablera verksamheter i flera olika jurisdiktioner² för att därefter skifta vinsterna till lågskatteländer. I synnerhet stämmer det för digitala verksamheter eftersom ett fysiskt nexus inte kan fastställas i de jurisdiktioner där verksamheterna inte har något fast driftställe. Digitaliseringen av ekonomin har nämligen inneburit obegränsade möjligheter för företag att nå ut till konsumenter över hela världen utan att överhuvudtaget etablera någon fysisk närvaro. Det innebär i sin tur att dessa företag inte behöver betala skatt på vinsten från försäljningen där konsumtionen sker.³ Förutom detta är exempelvis försäljning av användardata vanligt förekommande för techbolag⁴, vilket också medför att affärsverksamheter kan generera betydliga vinster utan någon fysisk närvaro i marknadsjurisdiktionerna.⁵ Appliceringen av rådande principer på den digitala ekonomin har sålunda lett till en betydande diskrepans mellan var vinster blir beskattade och var värdet faktiskt skapas. Amazon, Facebook, Google och Apple är bara några exempel på multinationella digitala bolag som utnyttjar denna ”lucka” i lagstiftningen.⁶

Som en följd av den digitala utvecklingen är det numera svårt att tänka sig företag som inte i någon del av sin affärsverksamhet nyttjar datorer, programvaror, internet eller dylikt. Utvecklingen har också inneburit att e-handel med varor och tjänster ökat ofantligt mycket under de senaste

¹ Citeras MNE (multinational enterprise).

² Med jurisdiktion menas i denna uppsats land eller territorium som är en skattemässig jurisdiktion.

³ Se Dahlberg (2019) s. 31–32; Lind (2018) s. 130 ff.; Andersson (2018) s. 770.

⁴ Techbolag är bolag som tillhandahåller en digital teknisk tjänst, produkt, hårdvara eller plattform, och som förlitar sig på denna som sin huvudsakliga inkomstkälla.

⁵ Se OECD (2015) s. 101.

⁶ Se exempelvis Furubacke, Di (2016); Lindblom, Arbetaren (2020).

årtiondena.⁷ Covid-19-pandemin har därtill varit en bidragande faktor till att företag i allt större utsträckning försöker tillhandahålla varor och tjänster på internet i stället för att etablera fysiska butiker.⁸

På grund av att flertalet av multinationella bolag drar nytta av den scen som globaliseringen och digitaliseringen inneburit har Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling⁹ kommit att bli en viktig aktör för att motverka avancerad skatteplanering som leder till att enskilda länders skattebaser urholkas. I synnerhet har ”Base Erosion and Profit Shifting Project”¹⁰, som lanserades år 2013 av OECD och G20-länderna¹¹, kommit att få stor betydelse för att komma till rätta med problemen.¹²

En av åtgärds punkterna (åtgärds punkt ett¹³) i BEPS-projektet berör de utmaningar som uppstått till följd av den ökade digitaliseringen. Frågan om en digital beskattning har sedan projektets start varit ett viktigt fokusområde.¹⁴ Åtgärds punkten är uppdelad i två pelare. Pelare ett¹⁵ avser att uppdatera det befintliga internationella skattesystemet genom nya nexus- och vinstfördelningsregler.¹⁶ Pelare två¹⁷ handlar om en slags global anti-bas erosionsmekanism som kommer säkerställa en global minimibesättning av koncerner.¹⁸ Inom ramen för Pelare ett, nämligen i Belopp A¹⁹, förslår OECD ett nytt nexus som innebär att det ska ske en omfördelning av en del av en MNEs kvarvarande vinst till marknads- och användarjurisdiktioner. Det betyder att beskattningen inte kommer att ske där verksamheten rent fysiskt är etablerad, utan i stället där värdet skapas.²⁰

⁷ Se Dahlberg (2019) s. 71–72.

⁸ Se exempelvis Internetstiftelsens rapport (2020); Meyer, BigCommerce (2020).

⁹ Citeras OECD.

¹⁰ Citeras BEPS-projektet.

¹¹ G20 står för Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors.

¹² Se <<https://www.oecd.org/tax/beps/about/>>; SKV företag och organisationer (2021).

¹³ Eng. ”Action 1”.

¹⁴ Se <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>>.

¹⁵ Eng. ”Pillar One”.

¹⁶ Se KPMG (2020b); Skeppsbron Skatt (2020).

¹⁷ Eng. ”Pillar Two”.

¹⁸ Se KPMG (2020b).

¹⁹ Eng. ”Amount A”.

²⁰ Se OECD (2020a) s. 11 p. 7.

I nuläget har man inte lyckats enas om en lösning, men OECD förväntas nå politisk konsensus i mitten av 2021.²¹ Det står dock klart att förslaget om en digital beskattning är kontroversiellt och det föreligger delade meningar om en sådan ska införas eller inte.²²

1.2 Syfte och frågeställningar

Mot bakgrund av ovan nämnt syftar uppsatsen till att redogöra för och utvärdera utformningen av OECD:s förslag på en digital beskattning avseende Belopp A i Pelare ett. Vad innebär förslaget och hur är det tänkt att tillämpas? Vidare avser uppsatsen att utvärdera vad en digital beskattning kan få för konsekvenser. I denna del kommer framställningen undersöka vad Belopp A kan innebära för svenska bolagen. Exempelvis hur många bolag som faktiskt kommer att påverkas av förslaget och på vilket sätt de kommer att påverkas. Det bör dock noteras att denna framställning inte utger sig för att vara någon rättsekonomisk ansats. I stället tar framställningen ett mer analytiskt angreppssätt.

Särskilt fokus kommer läggas på hur Belopp A förhåller sig till det svenska beskattningssystemet samt OECD:s definition av beskattningsgrunden fast driftställe. Dessutom ämnar uppsatsen besvara frågan om varför man inte kan beskatta den digitala ekonomin med hjälp av de rådande skattereglerna.

För att uppnå syftet ämnar följande framställning att besvara nedanstående frågeställningar:

- 1) Hur är förslaget avseende Belopp A utformat?
- 2) Vad innebär Belopp A för det svenska beskattningssystemet och kan det uppstå några konflikter mellan dessa? Om så, hur förenar man de två systemen?

²¹ Se OECD (2020d).

²² Se Larsson, FAR (2020); Tax Foundation (2020).

1.3 Metod och material

Framställningen präglas av en rättsdogmatisk metod, med inslag av vad Sandgren i doktrin benämner som en rättsanalytisk metod.²³

Den rättsdogmatiska metoden tillämpas främst vid de mer deskriptiva avsnitten. Metoden fokuserar på att fastställa gällande rätt utifrån rättskällevärdet. Denna består av lagtext, praxis, förarbeten och doktrin. Metoden syftar sålunda till att besvara frågor som rör *de lege lata*²⁴. I möjligaste mån har jag försökt att använda mig av primärkällor, eftersom de utgör de tillförlitligaste källorna och bör användas i enlighet med rättskällevärdet.²⁵ Det är framför allt i avsnitten gällande de svenska beskattningsprinciperna som den rättsdogmatiska metoden tar sig uttryck.

Emellertid har jag valt att använda mig av en bredare och mer kritisk version av den rättsdogmatiska metoden, en s.k. rättsanalytisk metod. Den traditionella juridiska metoden lämpar sig inte att användas till fullo vid en uppsats som inte enbart använder sig av material som omfattas av rättskällevärdet. Däremot erbjuder en rättsanalytisk metod en större omfattning av material som normalt inte omfattas av rättskällevärdet, såsom föreskrifter, tidningsartiklar och underrättspraxis.²⁶ Bland annat har material från OECD till stor del använts i uppsatsen eftersom förslaget angående en digital beskattning härstammar därifrån. I den internationella delen av uppsatsen²⁷ används många publikationer från OECD, framför allt *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*.²⁸

OECD:s material omfattas inte av den traditionella rättskällevärdet och saknar därför det primära rättskällevärdet. Anledningen till att jag ändå valt att ge

²³ Se Sandgren (2018) s. 48.

²⁴ ”Vad lagen är”.

²⁵ Se Nääv & Zamboni (2018) s. 21; Sandgren (2018) s. 48–50.

²⁶ Se Sandgren (2018) s. 50–51.

²⁷ Se framför allt kapitel fem i uppsatsen.

²⁸ Se OECD (2020a).

materialiet ett stort utrymme i uppsatsen är på grund av den dominerande ställning OECD:s arbete har inom den internationella skattearenan. Dessutom kommer OECD:s förslag på en digital beskattning, om det införs, behöva antas i nationell lag. Även bilaterala skatteavtal skulle behöva ändras, sannolikt genom införandet av en multilateral konvention.²⁹ Svensk rätt har ett dualistiskt synsätt på skatteavtal, vilket innebär att det krävs att staten införlivar skatteavtalet i intern rätt för att det ska få rättsligt utslag.³⁰ Det erfordras alltså riksdagens godkännande för att ett skatteavtal ska få internrättslig verkan.³¹ Om OECD:s förslag införs kommer det sålunda få långtgående effekter, och därutöver också innefattas i rättskälleläran när den multilaterala konventionen väl har införlivats i svensk rätt.

Vidare används även OECD:s modellavtal, det s.k. *Model Tax Convention on Income and on Capital*³², som källa.³³ Modellavtalet har i hög grad påverkat utvecklingen av skatteavtal i hela världen, inte minst i Sverige. Faktum är att majoriteten av de svenska skatteavtalen är utformade utifrån modellavtalet. Det ska också nämnas att modellavtalet har betydelse för hur skatteavtal tolkas i svensk rätt.³⁴ Exempelvis har kommentarerna till modellavtalet fått en särskild betydelse i praxis. Kommentarererna har egentligen inte en tillräckligt konstitutionell legitimitet men enligt HFD ska de tillmätas en särskild betydelse vad gäller tolkningen av skatteavtal.³⁵ Likaså synes övrigt OECD-material³⁶ särskilt beaktas i domstol, i vart fall som någon slags doktrin.³⁷

²⁹ Se avsnitt 5.2.7. Se även OECD (2020a) s. 199–203.

³⁰ Se Pålsson m.fl. (2019) s. 358; Dahlberg (2020) s. 281; Hilling (2016) s. 124 ff.

³¹ Se 10 kap. 3 § RF.

³² I framställningen benämnd som ”OECD:s modellavtal” alternativt ”modellavtalet”.

³³ Främst i kapitel tre och fyra.

³⁴ Se Hilling (2016) s. 124–125, s. 130.

³⁵ Se exempelvis RÅ 1996 ref. 84; RÅ 2009 ref. 91 & HFD 2016 ref. 23.

³⁶ Bland annat kan nämnas andra icke-bindande dokument såsom OECD:s riktlinjer för prissättning.

³⁷ Se exempelvis Rick, SvSKT (2016) s. 543.

Därtill är vissa bestämmelser i svensk intern rätt, som exempelvis 2 kap. 29 § IL angående fasta driftställen, skapade med modellavtalet som förlaga.³⁸ Slutligen tar företag ofta ledning från OECD:s rättsliga dokument.

Av ovan nämnda anledningar skulle det vara en underdrift att påstå något annat än att OECD:s modellavtal och övriga dokument i hög grad flyter in i svensk lagstiftning och påverkar samhället i stort. Det är också av dessa anledningar jag har valt att ge OECD:s publikationer ett stort utrymme i uppsatsen.

Om uppsatsen enbart skulle utgått från den rättsdogmatiska metoden skulle dessutom utrymmet för fri argumentation bli begränsat.³⁹ Det faktum att möjligheten till annat material ökas gynnar också en nyanserad analys eftersom rätten kan kritiseras utifrån diverse principer och värderingar. Den rättsanalytiska metoden innebär för övrigt ökade möjligheter för en diskussion om *de lege ferenda*⁴⁰. Fokus kan således både ligga på vad gällande rätt är, och vad den borde vara.⁴¹ Detta är också särskilt viktigt eftersom uppsatsen intar ett kritiskt perspektiv mot hur Belopp A har utformats och hur det ska fungera i realiteten.

Det faktum att området består av en hel del politiska åsikter och argumentation kan till viss mån göra att uppsatsen också anses ha använt sig av en rättspolitisk metod.⁴² Dessutom kan det påstås att uppsatsen tillämpat en slags komparativ metod i de delar där det rådande beskattningssystemet jämförs med Belopp A.⁴³

Vidare har doktrin behandlats för att ge en allsidig bild av rättsläget och de synpunkter som finns angående en digital beskattning. I de delar uppsatsen

³⁸ Se SKV (2021d).

³⁹ Se Sandgren (2018) s. 48–49.

⁴⁰ ”Vad lagen borde vara”.

⁴¹ Se Sandgren (2018) s. 50–52; Nääv & Zamboni (2018) s. 36–37.

⁴² Se Sandgren (2018) s. 52–53.

⁴³ Se Sandgren (2018) s. 59.

redovisat kritik från andra skribenter har detta tydligt angetts.⁴⁴ I synnerhet har framställningen använt sig av doktrin från vedertagna källor, såsom Dahlberg, Lodin och Pahlsson.⁴⁵

Därutöver har en hel del nyhetsartiklar från svenska och internationella tidskrifter använts. Det ska dock poängteras att dessa främst använts för att antingen tolka förslaget eller redogöra för olika länders reaktioner på förslaget. Dessutom vidhålls genomgående ett källkritiskt perspektiv vid användningen av internetkällor och informationen kontrolleras löpande. Det har givetvis också tagits hänsyn till att en del av informationen i nyhetsartiklar tenderar att vara partisk. Dessutom har somliga artiklar från redovisnings- och skatterådgivningsbyråerna använts för att förstå vad OECD:s förslag i praktiken kan innebära och saknar därför större betydelse i det stora hela.

Fortsättningsvis redogör uppsatsen också för statistik från Internetstiftelsen, Cisco, Salesforce, E-barometern och Statista.⁴⁶ Dessutom undersöks årsredovisningar och bolagsinformation från källor som Electrolux, Spotify och den fristående tjänsten Allabolag.⁴⁷ De nyss anförda källorna är något mer okonventionella. De används dock enbart för måla upp en bild för läsaren om hur omfattande området är och hur förslaget kan tänkas påverka bolagen. Källorna används också i vetskap om att dessa inte äger något rättsligt värde. Därtill säkerställs alltid att informationen kommer från en förstahandskälla eller blivit granskad mot andra källor. Sålunda är urvalet av källor noga kontrollerat.

En svårighet med att författa denna uppsats har varit det faktum att det återstår ett flertal punkter och oklarheter kring OECD:s förslag på en digital beskattning. Detta ter sig särskilt framträdande i uppsatsens sjätte och sjunde kapitel. Vid osäkerheter kring vad som menas i OECD:s Blueprint-rapporter

⁴⁴ Se Sandgren (2018) s. 50–52; Nääv & Zamboni (2018) s. 36–37.

⁴⁵ Se exempelvis Dahlberg (2019); Dahlberg (2020); Lodin m.fl. (2019); Pahlsson m.fl. (2019).

⁴⁶ Se exempelvis Cisco (2020); Statista Research Department (2021).

⁴⁷ Se exempelvis Allabolag, 'Spotify AB' (2019); Electrolux (2019).

uttalas detta explicit. Analysen har därtill fått karaktären av något spekulativ eftersom det ännu saknas politisk konsensus. Det ska därtill nämnas att det har varit svårt att uppdatera uppsatsen kontinuerligt utefter alla förändringar som skett på området.

1.4 Avgränsningar

För att behandla ämnet på ett pedagogiskt och djupt plan har vissa avgränsningar varit nödvändiga. Den aktuella framställningen behandlar enbart förslaget om en digital beskattning från OECD, och inte de förslag som kommit från exempelvis EU.⁴⁸ Dessutom fokuserar uppsatsen enbart på åtgärds punkt ett i OECD:s BEPS-projekt, då denna avhandlar den digitala ekonomin. Det hade troligtvis underlättat förståelsen för det omfattande projekt som initierats av OECD om de övriga åtgärds punkterna också hade redogjorts för. På grund av det begränsade utrymmet har detta emellertid fått lämnas därhän.

Vidare har även avgränsningar gjorts i förhållande till OECD:s förslag i åtgärds punkt ett beträffande de skatteutmaningar som uppstått till följd av digitaliseringen. Uppsatsen fokuserar uteslutande på Pelare ett, och sålunda inte på Pelare två i förslaget. På liknande sätt fästs störst uppmärksamhet vid Belopp A i Pelare ett eftersom det är genom Belopp A ett nytt nexus föreslås inträda. Övriga delar i Pelare ett, dvs. ”Belopp B”⁴⁹ och ”mekanismer för tvistelösning”⁵⁰, kommer enbart att kort nämnas.

Ytterligare avgränsningar har gjorts i förhållande till det svenska beskattningssystemet. I syfte att kunna utreda huruvida det kan uppstå konflikter mellan Belopp A och det svenska beskattningssystemet har vissa delar av det svenska beskattningssystemet redogjorts för. Detta avsnitt

⁴⁸ Framställningen uppmärksammar dock att även EU har påbörjat ett arbete mot att beskatta den digitala ekonomin.

⁴⁹ Eng. “Amount B”.

⁵⁰ Eng. “Tax certainty”.

begränsas dock till att enbart ta upp de centrala delarna som kan jämföras med Belopp A. Om OECD:s förslag om ett nytt nexus införs kommer det förändra hur vi definierar ett fast driftställe genom att lägga till en extra beskattningsrätt. Mot bakgrund av det nyss nämnda läggs därför stor vikt vid beskattningsgrunden fast driftställe och vad denna innebär i dagsläget. Då svensk rätt i stor utsträckning bygger på OECD:s modellavtal vad gäller begreppet fast driftställe kommer framställningen i huvudsak utgå från modellavtalet. Likaså kommer en fiktiv prövning göras i framställningens sjätte kapitel där jag för enkelhetens skull kommer förutsätta att alla länders skatteavtal bygger på OECD:s modellavtal.

Då internationell juridisk dubbelbeskattning hade kunnat utfylla en hel uppsats kommer framställningen enbart fokusera på de viktigaste delarna som är av relevans för analysen.

Framställningen undersöker till viss del hur de svenska företagen och Sverige påverkas av en digital beskattning. Av utrymmesskäl är det inte möjligt att också utreda hur andra länder och deras bolag blir påverkade. Det innebär dock inte att det i framtiden inte skulle vara intressant att genomföra en sådan undersökning. Emellertid behandlar uppsatsen väldigt kort andra länders perspektiv, dock endast genom att redogöra för hur Pelare ett har mottagits av ett par andra länder.

Den digitala ekonomin är ett oerhört vidsträckt begrepp och det skulle i princip vara omöjligt att uttömmande beskriva denna. Därför avgränsar sig uppsatsen till att i lämpligast mån beskriva kort vad den digitala ekonomin innebär och hur det kan skapas ett värde på de digitala marknaderna. Exempelvis fokuserar framställningen på hur användardata kan skapa ett värde.

Avslutningsvis berör uppsatsen enbart den direkta bolagsbeskattningen.

1.5 Perspektiv

Uppsatsen är skriven utifrån ett svenskt perspektiv. I synnerhet genom att uppsatsen utreder vad en digital skatt kan innebära för de svenska företagen. Likaså ämnar uppsatsen jämföra Belopp A med det svenska beskattningssystemet. Det ter sig därför logiskt att uppsatsen intar ett svenskt perspektiv. Eftersom det i hög grad är en internationell fråga huruvida Belopp A kommer införas eller inte, är det även korrekt att påstå att uppsatsen också skrivits ur ett internationell perspektiv.

Vidare präglas uppsatsen även av ett kritiskt förhållningssätt. Det tar sig främst i uttryck genom analysdelen där en kritisk diskussion förs i syfte att utreda för- och nackdelar med en digital beskattning och hur man kan förena Belopp A med det svenska beskattningssystemet.

1.6 Forskningsläge

Mot bakgrund av att beskattning av den digitala ekonomin är en tämligen ny företeelse är området ringa utforskat. I synnerhet vad gäller på det svenska området. Emellertid har det skrivits somliga nyhetsartiklar om ämnet, särskilt vad gäller EU:s och OECD:s förslag på en digital beskattning. Bland annat har skatteansvarige Hans Peter Larsson på FAR skrivit en del artiklar om beskattningen av den digitala ekonomin.⁵¹ Det ska uppmärksammas att Larssons artiklar i stor utsträckning tenderar att vara negativt inställd till en digital skatt. I svenska tidskrifter, som Skattenytt, har förslagen på en digital beskattning också diskuteras. Andersson utgör ett exempel på en skribent som aktivt deltagit i debatten.⁵² I doktrin är ämnet inte lika utforskat. Dahlberg har dock uttalat sig om förslagen på en digital beskattning i boken *EU och svensk företagsbeskattning*.⁵³

⁵¹ Se Larsson, FAR (2020).

⁵² Se Andersson, SN (2018) s. 763.

⁵³ Se Dahlberg (2019).

Internationellt sett har området utforskats något mer. OECD är givetvis drivhjulet i utvecklingen och dess publikationer påverkar till mångt och mycket forskningsläget. Det finns även skribenter som behandlar ämnet i antingen artiklar eller doktrin. Som exempel kan nämnas Hongler, Pistone, Farri, Weber och Skaar.⁵⁴

Även the big four (bestående av KPMG, PwC, Deloitte och EY) och övriga revisions- och skatterådgivningsbyråer har i hög grad engagerat sig i förslagen beträffande beskattningen av den digitala ekonomin. Dess artiklar och rapporter består dock främst i att tolka förslagen, varför dessa enbart använts för att få en större förståelse.⁵⁵

Tidigare forskning har framför allt behandlat den internationella aspekten. Den aktuella framställningen sätter å andra sidan förslaget från OECD i en internerättslig kontext och undersöker hur förslaget kan påverka svenska bolag i praktiken. Därmed avviker denna uppsats från tidigare forskning. Dessutom är det senaste förslaget angående en digital skatt tämligen färskt, varför detta ännu inte undersökts i större utsträckning. I detta avseende kommer vi förmodligen märka en ökad forskning på området, särskilt allt eftersom OECD:s arbete fortskrider.

1.7 Terminologi

Det ska även kort nämnas något om terminologin i uppsatsen. Till att börja med har jag använt mig av svenska översättningar av engelska begrepp i Blueprint-rapporten. Exempelvis har jag använt mig av Belopp A i stället för Amount A och Pelare ett i stället för Pillar one. När jag har översatt termer som är centrala för Blueprint-rapporten har den engelska termen angetts i en fotnot.

⁵⁴ Se exempelvis Hongler & Pistone, IBFD (2015); Farri (2021); Pistone & Weber (2019); Skaar (1991).

⁵⁵ Se exempelvis KPMG (2020b); KPMG-rapport (2020); Deloitte (2020).

Något som bör uppmärksammas är att termen marknadsjurisdiktion används konsekvent i uppsatsens femte kapitel angående OECD:s förslag på en digital beskattning. Anledningen till att jag valt att använda termen beror på att OECD inom den digitala beskattningssammanhangen genomgående använder sig av denna term i sina rapporter. I internationell skatterätt används vanligtvis uttrycket källstat för att beskriva samma företeelse. I uppsatsens tredje och fjärde kapitel, avseende beskattningsprinciper och fasta driftställen, används därför också uttrycket källstat. Läsaren bör därför vara införstådd i denna parallella användning av begreppen för att undvika missuppfattningar.

Övriga svåra eller oklara begrepp förklaras allt eftersom i fotnoter.

1.8 Disposition

Framställningen är indelad i sju kapitel. Inledningsvis behandlas en problembakgrund till en digital beskattning och OECD:s arbete på området.

Efter detta inledande kapitel sker en beskrivning av den digitala ekonomin och vad begreppet egentligen innebär. Det ges även exempel på värdeskapande aktiviteter och affärsmodeller i den digitala eran. Framför allt skildras vilka utmaningar den digitala ekonomin resulterat i för skatterätten.

I framställningens tredje kapitel sker en redogörelse för de svenska beskattningsprinciperna. Som exempel kan nämnas hemvistprincipen, källstatsprincipen och vinstallokering. Detta görs i syfte att kunna jämföra de rådande beskattningsprinciperna med Belopp A i framställningens avslutande kapitel. Även internationell juridisk dubbelbeskattning tas upp för att förstå hur olika länders beskattningssystem påverkar varandra.

Vidare i kapitel fyra behandlas beskattningsgrunden ”fast driftställe”. Framför allt undersöks OECD:s definition i modellavtalet. Skälet till att

begreppet utreds närmre i denna framställning är på grund av att försåvitt en digital beskattning blir verklighet kommer det innebära en förändring i hur vi definierar ett fast driftställe. Fokus ligger på rekvisiten och huruvida internetservrar kan medföra att ett fast driftställe uppstår. Dessutom analyseras varför det egentligen krävs en fysisk närvaro enligt dagens reglering.

Kapitel fem utgör framställningens centrala del. Först följer en kort redogörelse för organisationen OECD och dess arbete. Därefter studeras OECD:s förslag till en digital beskattning (Belopp A), vilket är ledmotivet till denna uppsats. Här går igenom vad förslaget innebär, vilka verksamheter som omfattas, de trösklar som föreslagits, hur man ska undvika dubbelbeskattning osv. Därefter sker en kort beskrivning av den senaste utvecklingen på området. I syfte att illustrera hur förslaget har mottagits av olika länder sker det också en kort redogörelse för ett antal utvalda länders reaktioner på förslaget om en digital beskattning. Såväl motståndare som supportrar tas upp med avsikt att ge en bredare bild av det aktuella problemet.

Fortsättningsvis behandlar framställningens sjätte kapitel det svenska perspektivet. Bland annat undersöks hur många svenska bolag som kommer att påverkas av den nya regleringen och på vilket sätt de kommer påverkas. Det görs också en fiktiv prövning för att se hur Belopp A kommer att förändra dagens beskattning.

Slutligen förs en avslutande analys av det redovisade materialet. Här diskuteras framför allt de inledande frågeställningarna, nämligen hur Belopp A är utformat, vilka konflikter som existerar mellan Belopp A och det svenska beskattningssystemet och hur man kan förena de två systemen.

Utöver detta avslutas varje kapitel med en kort sammanfattning. Detta är tänkt att fräscha upp minnet för läsaren, skapa stringens samt göra det enklare att följa uppsatsens röda tråd.

2 Den digitala ekonomin

2.1 Vad innebär ”den digitala ekonomin”?

Digitaliseringen har i stor utsträckning revolutionerat sättet som företagen gör affärer på. Det finns inte längre samma behov av fysiska platser för affärsverksamheter eftersom teknologin har skapat virtuella platser där företagen kan sälja både varor och tjänster utan att överhuvudtaget sätta en fot i jurisdiktionen.⁵⁶ Förflyttningen från fysiska butiker till internet har dessutom accelererat enormt under det senaste decenniet. Något som påskyndat denna process är covid-19-pandemin. Numera ersätter digitala köppplevelser fysiska butiksbesök och varor och tjänster är endast ett klick bort.⁵⁷

Bara under år 2020 skedde det en kraftig ökning av e-handeln till följd av pandemin. Aldrig förr har företag varit så innovativa och marknadsfört sig via digitala kanaler som när pandemin slog till med alla dess ”lockdowns”. Exempelvis ökade e-handeln med 25 procent i november 2020 jämfört med samma månad föregående år.⁵⁸ Dessutom ökade den globala e-handelsomsättningen enligt Salesforce Shopping Index med 70 procent under det andra kvartalet av 2020.⁵⁹

2020 innebar således många stora omställningar. Inte bara i hur vi semestrar eller hur ofta vi använder handsprit, utan även våra shoppingvanor har förändrats drastiskt.⁶⁰ Pandemin har gett en större ökning av antalet internetanvändare än någonsin tidigare.⁶¹ Frågan är om vi någonsin kommer gå tillbaka till att handla i fysiska butiker i samma utsträckning som förr.

⁵⁶ Se Farri (2021) s. 1–2.

⁵⁷ Se Internetstiftelsens rapport (2020).

⁵⁸ Se E-barometern (2020).

⁵⁹ Se Salesforce (2020).

⁶⁰ Se Salesforce (2020).

⁶¹ Se Knoxborn, Ny Teknik (2020).

Faktum är att år 2023 förväntas antalet enheter som är anslutna till ett IP-nätverk vara mer än tre gånger så många som den globala befolkningen. Det är nästan en fördubbling från antalet uppkopplade enheter som uppmättes år 2018.⁶² Som en följd av covid-19-pandemin har inte enbart e-handeln ökat, även distansarbete och distansundervisning har ökat kraftigt. Till exempel har andelen som arbetar hemifrån på heltid mer än tiofaldigats under pandemin.⁶³ På listan över de tio högst värderade bolagen i världen år 2020 hittar man dessutom hela fem stycken teknologibolag, vilka är Apple, Microsoft, Alphabet, Facebook och Tencent.⁶⁴ Detta är också något som visar på teknologins dominans i dagens samhälle.

Det råder dock delade meningar kring vad den ”digitala ekonomin” faktiskt innebär. I folkmun skulle man förmodligen koppla begreppet till internet-handel såsom när en person handlar varor och tjänster över internet eller när en person använder streamingtjänster som exempelvis Youtube och Netflix. I praktiken innefattar begreppet mycket mer. I vid bemärkelse omfattas all sorts aktivitet som använder sig av digitaliserad data. I den moderna tidsåldern inbegrips därav i princip hela ekonomin.⁶⁵

OECD beskriver den digitala ekonomin som:

“The digital economy is characterised by an unparalleled reliance on intangibles, the massive use of data (notably personal data), the widespread adoption of multi-sided business models capturing value from externalities generated by free products, and the difficulty of determining the jurisdiction in which value creation occurs.”⁶⁶

Innebörden av den digitala ekonomin är således vidsträckt. Internet-handel kan dessutom ske via många olika enheter. Datorer, läsplattor och mobiler är exempel på enheter där internetköp kan ske.

⁶² Se Cisco (2020).

⁶³ Se Internetstiftelsen (2020).

⁶⁴ Se PwC (2020b).

⁶⁵ Se IMF (2018) s. 7.

⁶⁶ Se OECD (2015) s. 16.

2.2 Digitala marknader – hur skapas ett värde?

Som beskrivits ovan har digitaliseringen förändrat en rad saker, såsom hur företag bedriver sin verksamhet. Utvecklingen av den digitala ekonomin har nämligen medfört nya möjligheter för företag att etablera sig på digitala marknader. I synnerhet är digitaliseringen essentiell för grundandet av nya företag eftersom den reducerar transaktionskostnader, ökar pris-öppenheten, sänker inträdesbarriärer, samt ökar produktiviteten.⁶⁷

I OECD:s interimrapport från år 2018 beskrivs vilka karaktärsdrag de digitala marknaderna har, hur olika digitala företag kan generera intäkter och vilka aktiviteter som är värdeskapande.⁶⁸ Dessa ska enbart kort redogöras för i detta avsnitt. Det görs i syfte att ge en förståelse för hur det kan skapas ett värde och hur de digitala företagen kan undvika beskattning i vissa jurisdiktioner.

I interimrapporten beskrivs fem olika karaktärsdrag för digitala marknader, vilka är direkta nätverkseffekter, indirekta nätverkseffekter, stordriftsfördelar, inlåsnings effekter samt byteskostnader.⁶⁹ Direkta nätverkseffekter innebär exempelvis att nyttan från konsumtion av olika varor eller tjänster är beroende av antalet användare av dessa. Som exempel kan nämnas sociala medier och e-posttjänster. Dessa tjänster skulle vara helt värdelösa med enbart en användare.⁷⁰ Ett annat betydelsefullt karaktärsdrag är stordriftsfördelar. Med det menas att digitala varor och tjänster vanligtvis medför relativt höga fasta kostnader men betydligt lägre rörliga kostnader. Exempelvis kräver mjukvaruutveckling omfattande investeringar i såväl infrastruktur som mänskligt arbete. Det innebär att uppstartningskostnaderna

⁶⁷ Se OECD (2018) s. 12 p. 4.

⁶⁸ Se OECD (2018).

⁶⁹ Se OECD (2018) s. 26–27 p. 42.

⁷⁰ Se OECD (2018) s. 26–27 p. 42.

är förhållandevis höga. Däremot kan den färdiga produkten eller tjänsten underhållas, säljas och distribueras till ytterst låga marginalkostnader.⁷¹

Vidare är försäljning av användardata vanligt förekommande för techbolag. Som exempel kan nämnas att Facebook samlar in personlig information från dess användare för att sedan utnyttja det för riktad marknadsföring.⁷² Genom användardata kan företag studera en användares s.k. digitala avtryck, såsom dess sökhistorik, intressen eller andra aktiviteter som en användare företar, och på så sätt rikta deras marknadsföring.⁷³ Sådan data brukar kallas för ”big data”.⁷⁴ I Facebooks fall säljer de annonseringstjänster till tredje parter och utnyttjar sedan användardata för att visa relevanta annonser till dess målgrupp.⁷⁵ För att illustrera vilket enormt värde användardata kan generera bör nämnas att år 2018 förväntades den globala ”big data”-industrin vara värd mer än 50 miljarder USD och år 2027 förväntas denna summa mer än fördubblas.⁷⁶

Interimsrapporten beskriver också olika affärsmodeller för företag som är verksamma på digitala marknader. Bland annat kan anges flersidiga plattformar och återförsäljare. Flersidiga plattformar går ut på att användare tillåts agera med varandra och i åtskilliga fall även annonsörer. Facebook, LinkedIn och Amazon Marketplace illustrerar allihop företag som använder denna affärsmodell. Med återförsäljare menas företag som köper produkter och licensrättigheter från leverantörer för att därefter sälja dessa vidare till konsumenter. Som exempel kan nämnas Netflix och Spotify.⁷⁷ Netflix är dessutom ett exempel på ett företag som är vertikalt integrerat, vilket innebär att de förvärvat äganderätten över leverantörer (dvs. när de själva producerar sina egna filmer och serier) och sålunda integrerat utbudssidan med deras egen verksamhet.⁷⁸

⁷¹ Se OECD (2018) s. 27 p. 42.

⁷² Se Facebook (2020).

⁷³ Se OECD (2018) s. 53 ff.

⁷⁴ Se Pistone & Weber (2019) s. 38.

⁷⁵ Se Facebook (2020).

⁷⁶ Se Pistone & Weber (2019) s. 38; Statista Research Department (2021).

⁷⁷ Se OECD (2018) s. 30 p. 58.

⁷⁸ Se OECD (2018) s. 30–31 p. 58.

2.3 Utmaningar inom skatterätten

De nya affärsmodellerna som etablerats till följd av teknologins framfart har möjliggjort att företag kan göra sina affärer var som helst i världen.⁷⁹ Även om det till viss mån kan ses som något positivt, medför det samtidigt betydande skatteutmaningar. Alltsedan 1920-talet har reglerna om fast driftställe präglats av att det krävs en viss fysisk närvaro. Detta är inte längre nödvändigt i flertalet digitala affärsmodeller. Den ökade digitaliseringen medför således svårigheter för länder att beskatta företag som bedriver digitala verksamheter, särskilt eftersom dessa är noga med att inte uppfylla rekvisiten för ett fast driftställe. Det innebär på samma gång att beskattning kan undvikas där konsumtionen faktiskt sker.⁸⁰

Därtill finns det en press på länderna att säkerställa att alla företag, i synnerhet stora internationella koncerner, betalar sin skäliga andel skatt och dessutom gör det på det ställe där de faktiskt gör sina vinster. Denna press har ökat ytterligare till följd av covid-19-pandemin.⁸¹

Det ska också kort nämnas att även EU har påbörjat ett arbete mot att beskatta den digitala ekonomin. EU:s arbete inom området knyter an till OECD:s arbete och avser att förverkliga ett effektivt och rättvist skattesystem som är väl anpassat för den digitala tidsåldern.⁸²

⁷⁹ Se Farri (2021) s. 1–2.

⁸⁰ Se OECD (2019) s. 6 p. 16; OECD (2018) s. 168 p. 378–379; <<https://www.oecd.org/tax/beps/top-10-frequently-asked-questions-tax-challenges-digitalisation.pdf>>; Skeppsbron Skatt (2020).

⁸¹ Se OECD (2020a) s. 7.

⁸² Se Dahlberg (2019) s. 80, s. 105.

2.4 Sammanfattning

Som beskrivits i kapitlet har begreppet ”digital ekonomi” en vidsträckt innebörd och innefattar all sorts aktivitet som använder sig av digitaliserad data. Det finns flera olika sätt för företagen att skapa ett värde på en digital marknad. Exempelvis kan det ske genom försäljning av användardata. Det faktum att det skett en kraftig ökning av digitaliseringen det senaste decenniet har möjliggjort att företag kan göra sina affärer var som helst i världen. Bara under covid-19 pandemin ökade e-handeln markant och antalet IP-anlutna nätverk förväntas vara mer än tre gånger så många som den globala befolkningen år 2023. Numera finns det helt enkelt inte samma behov av fysiska platser för affärsverksamheter. Det har i sin tur medfört svårigheter för länder att beskatta företag som bedriver digitala verksamheter eftersom dessa till varje pris försöker undvika att etablera fasta driftställen. Det innebär på samma gång att beskattning kan undvikas där konsumtionen faktiskt sker. Mot bakgrund av detta har såväl OECD, som EU påbörjat ett arbete mot att beskatta den digitala ekonomin.

Att den digitala ekonomin innebär en hel del svårigheter är utifrån ovanstående enkelt att förstå. Frågan är dock hur de svenska beskattningsprinciperna är utformade i dagsläget? Varför är dagens beskattningsprinciper inte adekvata för att beskatta den digitala ekonomin? I nästa kapitel tas de svenska beskattningsprinciperna upp.

3 Svenska

beskattningsprinciper

3.1 Hemvistprincipen och källstatsprincipen

I grund och botten har varje stat rätt att besluta hur de ska reglera sina interna skatteanspråk, dvs. på vilka grunder skatt ska tas ut. Det nyss nämnda grundar sig i suveränitetsprincipen.⁸³ Vanligtvis grundar stater sina beskattningsrätter på hemvistprincipen eller källstatsprincipen. I praktiken sker oftast en kombination av dessa två. Staternas skatteanspråk blir därför många gånger vidsträckta.⁸⁴

Sverige har valt att tillämpa både hemvistprincipen och källstatsprincipen. I första hand beskattar Sverige enligt *hemvistprincipen* (även kallad *domicilprincipen* eller *bosättningsstatsprincipen*). Principen kommer till uttryck genom den internrättsliga definitionen av obegränsat skattskyldig. Hemvistprincipen innebär att en person beskattas för samtliga inkomster som vederbörande uppburit oavsett dess ursprung. Det brukar benämnas som en global skattskyldighet.⁸⁵

I andra hand beskattar Sverige enligt *källstatsprincipen*. Principen kommer till uttryck genom den internrättsliga definitionen av begränsat skattskyldig.⁸⁶ Enkelt uttryckt innebär källstatsprincipen att den stat som inkomsten härrör från beskattar inkomsten i fråga oberoende av var den skattskyldige har sin

⁸³ Se Pålsson m.fl. (2019) s. 346.

⁸⁴ Se Pålsson m.fl. (2019) s. 51; Dahlberg (2020) s. 33; Lodin m.fl. (2019) s. 554.

⁸⁵ Se SKV (2021c); SKV (2005); Pålsson m.fl. (2019) s. 346; Dahlberg (2020) s. 33.

⁸⁶ Se Dahlberg (2020) s. 33.

skatterättsliga hemvist. Det betyder att inkomster med särskild anknytning till ett land, exempelvis avkastning från fastigheter, ska beskattas i detta land.⁸⁷

3.2 Skattskyldighet för juridiska personer i Sverige

Som tidigare nämnts har Sverige valt att tillämpa både hemviststatsprincipen och källstatsprincipen vid utformningen av skattereglerna. Juridiska personer kan därför både vara obegränsat skattskyldiga och begränsat skattskyldiga i Sverige.⁸⁸ Nedan förklaras begreppen närmre.

3.2.1 Obegränsad skattskyldighet

I inkomstskattelagen har lagstiftaren valt att använda begreppet *obegränsat skattskyldig* för juridiska personer som är skattskyldiga för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.⁸⁹ Det nyss nämnda kommer till uttryck i 6 kap. 4 § IL. Innebörden av att vara obegränsat skattskyldig är sålunda att personen är skattskyldig för sin världsomfattande inkomst i staten.⁹⁰

Enligt 6 kap. 3 § IL är svenska juridiska personer obegränsat skattskyldiga i Sverige. Med svenska juridiska personer menas juridiska personer som antingen är registrerade i Sverige eller har platsen för styrelsens säte i Sverige.⁹¹ Även andra omständigheter kan föranleda en obegränsad skattskyldighet. I förarbeten nämns exempelvis att den huvudsakliga verksamheten bedrivs här.⁹²

⁸⁷ Se SKV (2021c); Pålsson m.fl. (2019) s. 346; Lodin m.fl. (2019) s. 554.

⁸⁸ Se Lodin m.fl. (2019) s. 554.

⁸⁹ Se 6 kap. 4 § IL.

⁹⁰ Se Dahlberg (2020) s. 33.

⁹¹ Se 6 kap. 3 § IL. Se även Lodin m.fl. (2019) s. 559.

⁹² Se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 69. Se även SKV (2021a).

3.2.2 Begränsad skattskyldighet

Motsvarigheten till en obegränsad skattskyldighet är en *begränsad skattskyldighet*. I 6 kap. 7 § IL stadgas att utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga i Sverige. Det har sin grund i källstatsprincipen, dvs. att inkomster med särskild anknytning till Sverige ska beskattas här oavsett var personen har sin skatterättsliga hemvist.⁹³

Det krävs således att inkomsten har en särskilt stark anknytning till Sverige för att få beskattas här. I 6 kap. 11 § IL förklaras innebörden av att vara begränsat skattskyldig i Sverige genom att ett antal inkomster radas upp. Som exempel kan nämnas inkomster från ett fast driftställe eller en fastighet i landet och inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.⁹⁴ För denna framställning är företeelsen ”fast driftställe” särskilt intressant då denna typ av skattskyldighet i stor utsträckning kommer påverkas av en digital beskattning. Även i dagsläget är skattskyldigheten för fasta driftställen viktigast bland de som räknas upp i lagen.⁹⁵

3.3 Internationell juridisk dubbelbeskattning och skatteavtal

Som en följd av att stater är fria att utforma sina skatteregler och dessutom vanligtvis kombinerar hemvistprincipen och källstatsprincipen kan det uppstå situationer när samma inkomst blir beskattad i mer än ett land. Fenomenet kallas för *internationell juridisk dubbelbeskattning*.⁹⁶

⁹³ Se Lodin m.fl. (2019) s. 572 ff.; Pålsson (2019) s. 78.

⁹⁴ Se 6 kap. 11 § IL.

⁹⁵ Se Lodin m.fl. (2019) s. 573 ff.

⁹⁶ Se Dahlberg (2020) s. 35; Lodin m.fl. (2019) s. 553 ff.

OECD åskådliggör fenomenet på följande sätt:

”International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods.”⁹⁷

Som utdraget belyser rör det sig om internationell juridisk dubbelbeskattning när samma skattesubjekt blir föremål för beskattning av samma skatteobjekt i två eller flera stater under samma tidsperiod. Enklare uttryckt; två eller flera stater beskattar samma inkomst.⁹⁸ Det ska noteras att det nyss anförda inte är samma sak som *ekonomisk dubbelbeskattning*, där i stället enbart beskattningsunderlaget är föremål för dubbel beskattning. Skattesubjektet i det nyss nämnda scenariot är däremot olika. Det kan enklast illustreras genom bolagsbeskattningen och följande utdelningsbeskattning. Aktiebolaget beskattas först för dess vinst och därefter blir aktieägaren beskattad vid en eventuell utdelning. Det rör sig således om två olika skattesubjekt.⁹⁹

Eftersom internationell juridisk dubbelbeskattning anses opassande och direkt skadlig för den internationella handeln motverkas den på flera olika sätt. Framför allt försöker stater eliminera problemet genom s.k. dubbelbeskattningsavtal (även kallade skatteavtal).¹⁰⁰ Avtalen kan vara såväl bilaterala som multilaterala och avser att fördela beskattningsrätten så att samma person inte beskattas två eller flera gånger för samma inkomst. De avtalsslutande staterna kommer i skatteavtalen överens om att i vissa situationer avstå från sina beskattningsanspråk.¹⁰¹ I praktiken sker det vanligen genom att skatteavtalen fördelar beskattningsrätten genom en av dess fördelningsartiklar. Om båda staterna fortfarande har rätt att beskatta efter tillämpningen av fördelningsartiklarna löser metodartiklarna problemet. Det kan då ske antingen genom exemptmetoden eller creditmetoden.¹⁰²

⁹⁷ Se punkt 1 i introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal.

⁹⁸ Se SKV (2021c).

⁹⁹ Se Dahlberg (2020) s. 35.

¹⁰⁰ Se Pålsson m.fl. (2019) s. 347; Lodin m.fl. (2019) s. 554.

¹⁰¹ Se Pålsson m.fl. (2019) s. 357.

¹⁰² Se Pålsson m.fl. (2019) s. 359 ff. Se art. 23 i OECD:s modellavtal för metodartikeln.

Exemptmetoden, även benämnd som undantagsmetoden, innebär att den aktuella inkomsten ska undantas från beskattning i hemviststaten.¹⁰³ Creditmetoden, även kallad för avräkningsmetoden, går ut på att hemviststaten måste avräkna ett belopp som motsvarar den skatt som erlagts i utlandet från den skatt som hemviststaten avser att ta ut.¹⁰⁴

För att ett dubbelbeskattningsavtal ska kunna tillämpas i Sverige måste det införlivas i svensk internationell rätt. Sverige tillämpar därav ett *dualistiskt synsätt*; den nationella rätten och den internationella rätten utgör två separata rättssystem. Således utgör skatteavtalen både ett avtal mellan de berörda staterna och svensk lag.¹⁰⁵

I syfte att göra skatteavtalen mer enhetliga och besparas från att studera varenda skatteavtal i detalj har OECD:s Committee on Fiscal Affairs¹⁰⁶ utarbetat ett modellavtal. Detta kan användas som mönster eller vägledning för hur staters bilaterala skatteavtal ska utformas. Modellavtalet har de facto använts som prototyp av många länder och Sverige är inget undantag.¹⁰⁷

Det bör nämnas att dubbelbeskattningsavtalen även har andra syften, såsom att motverka skatteflykt. Likaså kan dubbelbeskattning undanröjas på andra sätt än genom skatteavtal. Stater kan exempelvis ensidigt genom unilaterala åtgärder förhindra dubbelbeskattning. I svensk intern rätt görs det bland annat genom sexmånaders- och ettårsreglerna.¹⁰⁸

Dubbelbeskattningsavtal och internationell juridisk dubbelbeskattning är en hel vetenskap för sig själv och kommer inte gås in på mer här. Det viktiga för den fortsatta framställningen har redan tagits upp ovan.

¹⁰³ Se art. 23 A i OECD:s modellavtal. Se även Dahlberg (2020) s. 330–331.

¹⁰⁴ Se art. 23 B i OECD:s modellavtal. Se även Dahlberg (2020) s. 331–333.

¹⁰⁵ Se Pahlsson m.fl. (2019) s. 358; Dahlberg (2020) s. 281.

¹⁰⁶ Citeras CFA.

¹⁰⁷ Se Lodin m.fl. (2019) s. 608.

¹⁰⁸ Se Pahlsson m.fl. (2019) s. 357.

3.4 Särskilt om vinstallokering och fasta driftställen

Huvudregeln enligt art. 7.1 i OECD:s modellavtal är att inkomster beskattas i den avtalsslutande staten där företaget har hemvist, om inte företaget har ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten. Beskattningsrätten fördelas sålunda i första hand till hemviststaten. Om ett företag skulle ha ett fast driftställe i utlandet får dock rörelsens inkomst beskattas i den andra staten (dvs. källstaten) förutsatt att inkomsterna är hänförliga till det fasta driftstället.¹⁰⁹

Notera att art. 7.1 i modellavtalet anger att källstaten *får* beskatta inkomsten. Det innebär att det i dessa fall kan uppstå dubbelbeskattningssituationer eftersom både hemviststaten och källstaten kan beskatta rörelseinkomsten. Sådana dubbelbeskattningssituationer kan undanröjas genom art. 23 i modellavtalet, den s.k. metodartikeln.¹¹⁰

Vidare beskriver art. 7.2 i modellavtalet hur allokering av rörelseinkomster till ett fast driftställe ska gå till. Av artikeln framgår att den s.k. separatmetoden¹¹¹ ska tillämpas för att avgöra vilka inkomster som ska anses vara hänförliga till ett fast driftställe.¹¹² Metoden går ut på att behandla ett fast driftställe som en separat enhet vid allokering av beskattningsbara inkomster. Det betyder bland annat att det fasta driftstället ska betraktas som ett separat och oberoende företag i förhållande till det övriga företaget. I första hand måste de aktiviteter som utövas vid det fasta driftstället identifieras. För att kunna göra detta måste en faktisk och funktionell analys göras utifrån den verksamhet som bedrivs vid det fasta driftstället. Därefter bedöms värdet av de affärshändelser¹¹³ som skett mellan å ena sidan det fasta driftstället, å andra

¹⁰⁹ Se art. 7.1 i OECD:s modellavtal.

¹¹⁰ Se Dahlberg (2020) s. 307. Se även art. 23 i OECD:s modellavtal.

¹¹¹ Eng. ”The functionally separate entity approach” eller ”the Authorised OECD Approach” (AOA).

¹¹² Se art. 7.2 i OECD:s modellavtal.

¹¹³ Eng. ”Dealings”.

sidan resterande delar av företaget samt närstående företag.¹¹⁴ Till hjälp för att utföra denna värdering ska OECD:s riktlinjer för internprissättning, dvs. armlängdsprincipen¹¹⁵, användas.¹¹⁶

I svensk rätt gäller att all inkomst som ett svenskt bolag erhåller, även inkomster och utgifter från fasta driftställen, ska tas upp som en enda näringsverksamhet i Sverige. Bolaget beskattas sedan enbart på överskottet av näringsverksamheten.¹¹⁷ Svenska aktiebolag är således i princip skattskyldiga för alla inkomster oavsett om de förvärvats i Sverige eller utomlands.¹¹⁸ Det nyss anförda är huvudregeln för beskattning av ett svenskt aktiebolag.¹¹⁹ Vissa inkomster är emellertid undantagna från beskattning i Sverige. Det gäller särskilt inkomster från fasta driftställen i andra länder.¹²⁰ Som tidigare anförts sker detta i regel genom att inkomsten undantas genom skatteavtal.¹²¹ Enligt modellavtalets metodartikeln ska det ske genom exemptmetoden eller creditmetoden.¹²² Motsvarande gäller om ett utländskt bolag har ett fast driftställe i Sverige. Art. 7 i modellavtalet ger då Sverige rätten att beskatta inkomster som är hänförliga till affärsrörelsen som bedrivs i Sverige.¹²³

¹¹⁴ Se Dahlberg (2020) s. 308–309.

¹¹⁵ Citeras ALP. Armlängdsprincipen finns definierad i art. 9 OECD:s modellavtal och är en internationell vedertagen princip. Armlängdsprincipen innebär att i den mån närstående företag (s.k. företag i intressegemenskap) avtalar om pris och övriga villkor som skiljer sig från vad som hade gällt mellan oberoende bolag, ska villkoren korrigeras till det armlängdsmässiga priset.

¹¹⁶ Se punkt 22 i kommentaren till art. 7 i OECD:s modellavtal 2017. Notera att armlängdsprincipen även finns definierad i svensk rätt i 14 kap. 19 § IL (felprisregeln eller korrigeringsregeln).

¹¹⁷ Se Lodin m.fl. (2019) s. 63.

¹¹⁸ Detta kan benämnas som ”överskottsbeskattningsprincipen”.

¹¹⁹ Se SKV (2021f).

¹²⁰ Se art. 7.1 i OECD:s modellavtal.

¹²¹ Se avsnitt 3.3.

¹²² Se art. 23 i OECD:s modellavtal.

¹²³ Se SKV (2021g).

3.5 Sammanfattning

Sverige har valt att grunda sina beskattningsrätter på såväl *hemvistprincipen* som *källstatsprincipen*. De nyss nämnda termerna kommer till uttryck i inkomstlagen genom begreppen *obegränsat skattskyldig* och *begränsat skattskyldig*.

Som en följd av att stater är fria att utforma sina skatteregler kan det uppstå situationer när samma inkomst blir beskattad i mer än ett land. Fenomenet kallas för *internationell juridisk dubbelbeskattning* och anses direkt skadlig för den internationella handeln. För att motverka detta brukar stater ingå s.k. dubbelbeskattningsavtal där exemptionsmetoden eller kreditmetoden vanligtvis används för att eliminera problemet.

Kapitlet behandlar också art. 7.1. i OECD:s modellavtal som anger att huvudregeln är att inkomster ska beskattas i den avtalsslutande staten där företaget har hemvist, om inte företaget har ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten. Vidare beskriver art. 7.2 i modellavtalet hur allokering av rörelseinkomster till ett fast driftställe ska gå till.

Frågan om fast driftställe har kort presenterats i kapitlet. Eftersom en digital beskattning kommer innebära en förändring i hur vi definierar ett fast driftställe måste begreppet utredas närmre. Mer om detta i nästa kapitel.

4 Fast driftställe

4.1 Vad är ett "fast driftställe"?

Utgångspunkten till att Sverige får beskatta utländska företag är beskattningsgrunden *fast driftställe*. Som tidigare nämnts är utländska juridiska personer begränsat skattskyldiga i Sverige för inkomster med särskild anknytning till Sverige enligt källstatsprincipen.¹²⁴ I 6 kap. 11 § 1 st. 1 p. IL anges att företag är skattskyldiga i Sverige för inkomster från ett fast driftställe. Ett utländskt företag med fast driftställe likställs sålunda med ett inhemskt företag och ska beskattas för de inkomster som kan hänföras till dess verksamhet i Sverige.¹²⁵ Om ett svenskt bolag motsatsvis bedriver ett fast driftställe i en annan stat ska vinster hänförliga till driftstället beskattas i den andra staten.¹²⁶ Vinsten ska avspegla en armlängdsmässig ersättning.¹²⁷ Det är således inte godtagbart att enbart allokera kostnader respektive enbart inkomster till ett fast driftställe.¹²⁸

Begreppet fast driftställe definieras såväl i inkomstskattelagen som i OECD:s modellavtal. Det ska nämnas att definitionen i inkomstskattelagen är skriven med modellavtalet som förlaga.¹²⁹ Emellertid har den svenska definitionen av fast driftställe inte uppdaterats på flera år i förhållande till OECD:s modellavtal. De skiljer sig därför något åt. Exempelvis finns inte art. 5.4 i OECD:s modellavtal med i definitionen i 2 kap. 29 § IL.¹³⁰ Vidare används kommentarerna till modellavtalet flitigt vid tolkningen av bestämmelserna angående fast driftställe.¹³¹ Även i svensk rättspraxis har kommentarerna använts för att tolka 2 kap. 29 § IL.¹³²

¹²⁴ Se 6 kap. 7 § IL. Se även Lodin m.fl. (2019) s. 58.

¹²⁵ Se SKV (2021d).

¹²⁶ Se art. 7.1 i OECD:s modellavtal.

¹²⁷ Se 14 kap. 19 § IL & art. 9 OECD:s modellavtal.

¹²⁸ Se exempelvis SKV (2018) avsnitt 4.2.

¹²⁹ Se SKV (2021d).

¹³⁰ Se Dahlberg (2020) s. 304.

¹³¹ Se Pålsson m.fl. (2019) s. 356.

¹³² Se exempelvis RÅ 2009 ref. 91.

Nedan följer en kort introduktion av art. 5 i OECD:s modellavtal. Därefter följer en redogörelse av rekvisiten som ska vara uppfyllda för att ett fast driftställe ska anses föreligga. Då bestämmelsen i modellavtalet och i svensk rätt i huvudsak korresponderar kommer enbart art. 5 i modellavtalet gås igenom.

4.2 Art. 5 i OECD:s modellavtal

Art. 5 i OECD:s modellavtal stadgar följande:

“For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.”¹³³

Med fast driftställe avses enligt paragrafen en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Bestämmelsen kan delas upp i tre rekvisit: (i) det ska finnas en *plats* för verksamheten, (ii) platsen ska vara *stadigvarande* och (iii) *affärsverksamheten* ska bedrivas från denna plats.¹³⁴ Notera att rekvisiten är kumulativa.¹³⁵

Kommentarerna till modellavtalet definierar också vad som avses med ett fast driftställe. I synnerhet beskriver kommentarerna rekvisiten närmre.¹³⁶

4.3 Rekvisiten

4.3.1 Plats

I första hand måste det finnas en plats för affärsverksamheten. Det kan röra sig om en lokal eller någon annan anläggning som företaget använder för att

¹³³ Se art. 5 i OECD:s modellavtal.

¹³⁴ Se art. 5 i OECD:s modellavtal.

¹³⁵ Se punkt 6 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal 2017.

¹³⁶ Se SKV (2021b).

bedriva sin verksamhet. Platsen måste inte användas uteslutande för detta syfte, utan det är tillräckligt att den delvis används för att bedriva rörelsen.

Vidare spelar det ingen roll huruvida företaget äger eller hyr den aktuella platsen. Det krävs enbart att företaget förfogar över utrymmet i fråga, oberoende av om platsen faktiskt behövs för att bedriva rörelsen eller om företaget olagligen intagit ett visst utrymme. Däremot innebär det inte att ett företag automatiskt förfogar över en plats så fort de närvarar på den, utan en bedömning får göras utifrån de faktiska omständigheterna. Exempelvis sker bedömningen utifrån företagets möjlighet att använda platsen, omfattningen av dess närvaro på platsen och företagets aktiviteter på platsen.¹³⁷

Det ska också finnas ett samband mellan platsen och en särskild geografisk punkt, dvs. platsen ska vara geografiskt bestämd. Ett företag kan i detta sammanhang ha flera olika platser som var för sig utgör ett fast driftställe.¹³⁸

4.3.2 Stadigvarande

Det andra rekvisitetet handlar om att platsen för affärsverksamheten måste vara stadigvarande. Med det menas att platsen ska ha en viss grad av varaktighet. I normalfallet krävs det att verksamheten ska ha bedrivits från platsen i minst sex månader för att anses vara stadigvarande.¹³⁹

Emellertid finns det undantag från sexmånadersgränsen. Det primära undantaget berör situationer när verksamheten är av återkommande natur. I sådana fall kan platsen för affärsverksamheten anses vara ett fast driftställe trots att den består under en kortare period. I dessa situationer ska varje period under vilken platsen används beaktas tillsammans med antalet gånger som platsen används.¹⁴⁰ Generellt sett ska affärsverksamheten ha bedrivits i

¹³⁷ Se punkt 4 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal 2017.

¹³⁸ Se punkt 5 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal 2017.

¹³⁹ Se punkt 6 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal 2017.

¹⁴⁰ Se punkt 6 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal 2017.

mer än två till tre månader per år i minst tre år. För att det ska anses vara av återkommande natur måste det handla om samma projekt. Flera projekt kan dock räknas som ett enda om de tillsammans utgör en helhet både geografiskt och kommersiellt.¹⁴¹

4.3.3 Affärsverksamhet

Slutligen ska affärsverksamheten bedrivas från platsen. Vad som menas med detta är att det utländska företags kärnverksamhet helt eller delvis måste bedrivas från platsen.¹⁴² Det är inte tillräckligt att arbetet som utförs från platsen är av biträdande eller förberedande art.¹⁴³ Arbetet måste vara en väsentlig och betydande del av företags affärsverksamhet. Här skiljer sig 2 kap. 29 § IL och art. 5 i modellavtalet åt. Det finns nämligen inget undantag i IL för verksamhet som är av förberedande eller biträdande slag. I praktiken blir utfallet detsamma eftersom ett företags kärnverksamhet ändå måste skiljas från sådana förberedande aktiviteter.¹⁴⁴

4.4 ISP-serverar

Diskussionerna kring elektronisk handel och fasta driftställen har varit högaktuella de senaste 20 åren.¹⁴⁵ Särskilt har dialogerna handlat ifall en internetserver, s.k. ISP-server¹⁴⁶, kan medföra att ett fast driftställe uppkommer. En ISP-server är en internetleverantör som driver infrastrukturen av telekommunikationsnätverken. Med andra ord tillhandahåller en ISP-server internetuppkoppling och andra kringtjänster.¹⁴⁷

¹⁴¹ Se SKV (2021e).

¹⁴² Se punkt 7 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal 2017.

¹⁴³ Se art. 5.4 i OECD:s modellavtal.

¹⁴⁴ Se SKV (2021e).

¹⁴⁵ Se Dahlberg (2020) s. 303.

¹⁴⁶ Dvs. ”Internet Service Provider”.

¹⁴⁷ Se OECD (2015) s. 38 p. 69.

Centralt för denna framställning är huruvida det går att beskatta den digitala ekonomin med de rådande beskattningsprinciperna. Därför är det av intresse att undersöka om t.ex. en internetserver kan anses utgöra ett fast driftställe. Eftersom svensk rätt avseende fasta driftställen till stor del bygger på OECD:s modellavtal och dess tillhörande kommentarer kommer framför allt OECD:s reglering beskrivas nedan.

Som tidigare nämnts har den kraftigt ökade digitaliseringen varit ett hett diskussionsämne ända sedan millenniumskiftet. I synnerhet har diskussionerna berört frågan om hur man ska beskatta den elektroniska handeln och om handel med datorutrustning kan utgöra en etablering.¹⁴⁸ Som en följd av detta uppdaterade OECD sina kommentarer i 2003 års modellavtal. Genom tillägget hanteras den elektroniska handeln och framför allt ISP-servrar.¹⁴⁹

I kommentarerna stadgas bland annat att det måste göras en distinktion mellan å ena sidan datorutrustning som kan sättas upp på en fixerad plats, å andra sidan den data/programvara som används av eller lagras på datorutrustningen. Medan själva *servern*, dvs. datorutrustningen där datan är lagrad och kan göras tillgänglig via, under vissa omständigheter kan konstituera ett fast driftställe för det berörda företaget, kan inte en webbsida uppfylla kravet på en ”plats för affärsverksamhet”. En webbsida består nämligen av en sammansättning av programvara/mjukvara och elektronisk data och utgör därmed inte i sig en materiell tillgång. Det finns sålunda ingen typ av fast anläggning och därför uppfylls heller inte verksamhetsplats-kravet.¹⁵⁰ Däremot kan alltså servern anses vara en sådan fysisk plats som, om vissa rekvisit är uppfyllda, utgör ett fast driftställe. Detta trots att det egentligen inte behövs någon personal för dess drift.¹⁵¹

¹⁴⁸ Se bl.a. OECD (1998); OECD (2001); OECD (2003).

¹⁴⁹ Se punkt 42.1–42.10 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal 2003.

¹⁵⁰ Se punkt 123 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal 2017.

¹⁵¹ Se punkt 127 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal 2017.

Fortsättningsvis är det också av stor vikt att hålla isär en webbsida från en server av fler anledningar. Bland annat är det inte ovanligt att det är olika företag som bedriver servern respektive verksamheten via webbplatsen som finns på servern. Som exempel kan nämnas att det är vanligt att en webbplats är lagrad och värd av en ISP-server. Det betyder att företaget som bedriver sin verksamhet på webbplatsen enbart hyr utrymme på servern från företaget som i sin tur äger servern. Det kan liknas med ett hyresavtal där företaget som äger webbsidan betalar en avgift för att få lagra sin webbsida på ISP-servern. Fastän hyresavgiften vanligtvis baseras på mängden diskutrymme som används för att lagra den aktuella webbsidan leder det typiskt sett inte till att servern anses stå till hyrestagandens förfogande.¹⁵² Med andra ord kan en affärsverksamhet som bedriver en webbplats enbart ådra sig ett fast driftställe om servern också står till dess förfogande. I annat fall anses företaget inte ha en fysisk närvaro på platsen och kan därför inte beskattas.¹⁵³

Vidare ska det kort nämnas att det finns ett undantag i art. 5.4 som kan bli tillämpligt för digitala verksamheter. Undantaget berör bland annat informationsinsamling och inbegriper lagring, bearbetning och vidarebefordring av elektronisk data som insamlats i källstaten.¹⁵⁴ Det nyss nämnda medför att i den mån en affärsverksamhet endast sysslar med informationsinsamling kan ett fast driftställe inte uppkomma.¹⁵⁵

Frågan om en internetserver kan utgöra ett fast driftställe har också besvarats av Skatteverket i ett rättsligt ställningstagande från år 2018.¹⁵⁶ Ställningstagandet avhandlar ifall en fysisk server kan resultera i att ett fast driftställe uppkommer för ett utländskt företag som i övrigt inte har någon verksamhet i Sverige.¹⁵⁷ Skatteverket har intagit ställningen att ett fast driftställe uppkommer när ett utländskt företag placerar en eller flera servrar

¹⁵² Se punkt 124 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal 2017.

¹⁵³ Se punkterna 124–129 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal 2017.

¹⁵⁴ Se art 5.4 d i OECD:s modellavtal. Se även punkt 128 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal 2017.

¹⁵⁵ Se Reimer & Rust (2015) s. 378 f.; Jacobsson (2018) s. 280.

¹⁵⁶ Se SKV (2018).

¹⁵⁷ Se SKV (2018).

i Sverige och sedan upplåter utrymme och datakapacitet på servern åt kunder. Det kan exempelvis röra sig om en internetleverantör som bedriver webbhotell. Tvärtom uppkommer inget fast driftställe i den mån det utländska företaget skulle hyra ut *hela* servern till en tredje part som brukar den i sin affärsrörelse.¹⁵⁸

4.5 Analys: Varför krävs en fysisk närvaro?

Ett företags fysiska närvaro är alltså ett avgörande kriterium för beskattningen. Kravet på en fysisk närvaro lämpar sig dock sämre i den globala och digitala värld vi lever i idag. Det är nämligen förhållandevis enkelt för digitala affärsverksamheter att etablera verksamheter i flera olika jurisdiktioner utan att det uppkommer ett fast driftställe och sedan skifta vinster till lågskatteländer. Det är således befogat att ställa frågan om varför det fortfarande krävs en fysisk närvaro för att det ska uppkomma ett fast driftställe. Är dagens ”fast driftställe”-begrepp föråldrat?

Frågan kan förmodligen bäst besvaras genom begreppets historia. Redan under 1920-talet växte begreppet fast driftställe fram. Vid den tidpunkten var i princip alla affärsmodeller uppbyggda på immobila produktionsfaktorer i låst kapital. Transportverksamheten var i stort sett det enda undantaget från immobila verksamheter. I dagens globala värld är det nästan enklare att ge exempel på mobila verksamheter än immobila och affärsmodeller är inte sällan också gränsöverskridande.¹⁵⁹ Till skillnad från vår samtid existerade ingen digital teknologi när begreppet växte fram. Det innebar också att affärsverksamheter enbart kunde uppbära ekonomiska fördelar genom att fysiskt närvara i marknadsstaten.¹⁶⁰

¹⁵⁸ Se SKV (2021e).

¹⁵⁹ Se Skaar (1991) s. 65–70.

¹⁶⁰ Se Hongler & Pistone, IBFD (2015) s. 21 f.

I syfte att säkerställa en rättvis fördelning av beskattningsrätten mellan hemviststaten och källstaten införde man redan i början av 1900-talet kravet på en fysisk plats. Begreppet ”fast driftställe” kan därför ses som en kompromiss mellan länders intresse av att erhålla beskattningsrätten och att undvika dubbelbeskattning.¹⁶¹ Vidare kan anges ytterligare tre skäl till varför det krävs en fysisk närvaro; rättvisepincipen, neutralitetsprincipen och övriga praktiska skäl. Som exempel på övriga skäl kan nämnas att man vill förhindra beskattning som potentiellt kan skada och hämma handeln.¹⁶² Likaså vill man minska bördan på källstaters kontroll och granskning av begränsat skatteskyldiga. Stadigvarande-rekvisitet innebär i detta sammanhang att källstaten slipper kontrollera företag som enbart befinner sig kortvarigt i staten.¹⁶³

Det är relativt enkelt att se att den värld vi lever i nu inte korresponderar med hur det var förr. Redan vid millennieskiftet började akademiker uttrycka tvivel angående kravet på en fysisk närvaro. I synnerhet ifrågasattes validiteten av begreppet fast driftställe på grund av den digitala teknikens kraftiga framväxt.¹⁶⁴

Det faktum att företag nuförtiden kan sälja varor och tjänster över hela världen utan att få någon fysisk närvaro har lett till att OECD försöker förändra de rådande beskattningsprinciperna.¹⁶⁵ Eftersom det är förhållandevis lätt att undgå uppkomsten av ett fast driftställe, vill OECD att företag ska kunna beskattas där konsumtionen sker i stället för där produktionen sker. Det innebär ett nytt nexus som grundar sig i betydande ekonomisk närvaro.¹⁶⁶ Det skulle i sin tur innebära att man i större utsträckning kan beskatta e-handelsföretag där dess försäljning faktiskt konsumeras. Om en ny beskattningsgrund skulle införas genom OECD:s

¹⁶¹ Se Petruzzi & Koukoulit, *European Taxation* (2018) s. 394.

¹⁶² Se Reimer, Schmid & Orell (2018) s. 11–13.

¹⁶³ Se Reimer & Rust (2015) s. 336–337.

¹⁶⁴ Se Skaar (1991) s. 562.

¹⁶⁵ Se exempelvis Pahlsson m.fl. (2019) s. 30 ff.

¹⁶⁶ Se Larsson, FAR (2020).

senaste förslag på en digital beskattning kommer det därför i viss mån förändra vår syn på vad som utgör ett fast driftställe.

4.6 Sammanfattning

Sammanfattningsvis definieras begreppet fast driftställe i såväl OECD:s modellavtal som i inkomstskattelagen. Det är också denna beskattningsgrund som är utgångspunkten till att Sverige får beskatta utländska bolag. Om ett svenskt bolag motsatsvis bedriver ett fast driftställe i en annan stat ska vinster hänförliga till driftstället beskattas i den andra staten.

För att det ska röra sig om ett fast driftställe krävs det att tre kumulativa rekvisit är uppfyllda; (i) det ska finnas en *plats* för verksamheten, (ii) platsen ska vara *stadigvarande* och (iii) *affärsverksamheten* ska bedrivas från denna plats. Kommentarer till modellavtalet kan i detta hänseende användas för att utreda vad rekvisiten närmre innebär. De senaste 20 åren har det skett diskussioner om elektronisk handel och fasta driftställen. I synnerhet har det undersökts om en ISP-server kan medföra att ett fast driftställe uppstår. Medan själva servern, dvs. datorutrustningen där datan är lagrad och kan göras tillgänglig via, under vissa omständigheter kan konstituera ett fast driftställe för det berörda företaget, kan inte en webbsida uppfylla kravet på en ”plats för affärsverksamhet”.

Precis som konstaterats i kapitlet är OECD:s modellavtal en viktig källa på området. Särskilt eftersom definitionen av ett fast driftställe i 2 kap. 29 § IL är skriven med OECD:s modellavtal som förebild. Det väcker dock frågor om vad OECD egentligen är för organisation och vilket arbete som bedrivs. Det har dessutom tidigare nämnts att det sker ett arbete inom OECD för att kunna beskatta den digitala ekonomin. Det väcker ytterligare frågor, exempelvis hur detta förslag egentligen är utformat och hur det kommer att förändra beskattningsgrunden fast driftställe. Kapitel fem ämnar besvara dessa frågor.

5 OECD:s förslag på en digital skatt

5.1 Introduktion

5.1.1 Kort om OECD och BEPS-projektet

OECD grundades år 1961 och består idag av 37 medlemsländer. Sedan dess bildande har organisationen arbetat för att stärka de ekonomiska och sociala villkoren för människor över hela världen. OECD avser att utveckla och förbättra politiken genom att främja välbefinnande och jämlikhet för alla och envar. Därtill skapar organisationen genom dess internationella arbete möjligheter för länder att samarbeta.¹⁶⁷

Ett av OECD:s arbetsområden berör internationella skattefrågor. Under OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS¹⁶⁸ samarbetar 137 länder för att sätta stopp för skatteundandragande strategier som utnyttjar luckor och obalanser i skatteregler för att undvika att betala skatt.¹⁶⁹ Sverige är ett av länderna som deltar aktivt i det s.k. BEPS-projektet.¹⁷⁰ Projektet startades upp år 2013 och OECD har sedan dess arbetat för att ta fram förslag på åtgärder för att motverka avancerad skatteplanering som leder till att enskilda länders skattebaser urholkas. Nationella lagstiftningar har inte hängtt med i en alltmer komplex värld där den globala och digitala marknaden utvecklats i raketfart.¹⁷¹

¹⁶⁷ Se <<https://www.oecd.org/about/>>; <<http://www.oecd.org/about/members-and-partners/>>; Regeringen (2020).

¹⁶⁸ Citeras IF. Framöver kommer jag att med OECD avse det bredare samarbetet som inkluderar G20 och Inclusive Framework om inget annat anges.

¹⁶⁹ Se <<https://www.oecd.org/tax/beps/>>.

¹⁷⁰ Se SKV företag och organisationer (2021).

¹⁷¹ Se KPMG (2020c).

Genom BEPS-projektet har 15 särskilda åtgärds punkter¹⁷² identifierats för att komma till rätta med de problem som uppstått. Projektet kommer sammanfattningsvis innebära en omfördelning av skatter mellan olika länder och ett större uttag av bolagsskatter.¹⁷³

5.1.2 Åtgärds punkt ett

Den första punkten av OECD:s åtgärds punkter berör de skatteutmaningar som uppstått till följd av den ökade digitaliseringen. Som en konsekvens av den ökade digitaliseringen, globaliseringen och framväxten av nya affärsmodeller kan många MNEs göra stora vinster i länder utan att nödvändigtvis bokföra vinsterna i dessa länder. Det beror bland annat på att de kan bedriva verksamhet utan att etablera någon fysisk närvaro. Det beror också på att reglerna för vinstfördelning är föråldrade och inte passar in i en digitaliserad ekonomi där värdet koncentreras till immateriella tillgångar. OECD uttrycker därför att de nuvarande internationella skattereglerna behöver uppdateras, dels med ett nytt ”nexus”-koncept, dels med nya vinstfördelningsregler. Det finns även en oro inom OECD eftersom flertalet länder redan ensidigt börjat införa åtgärder för att beskatta den digitala ekonomin. Det riskerar att äventyra integriteten i det internationella skattesystemet och hämma internationell handel.¹⁷⁴

Arbetet med den första åtgärds punkten påbörjades med rapporten ”*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*” som publicerades i oktober 2015.¹⁷⁵ Sedan dess har arbetet pågått frekvent. Det publicerades

¹⁷² S.k. ”actions”.

¹⁷³ Se <<https://www.oecd.org/tax/beps/top-10-frequently-asked-questions-tax-challenges-digitalisation.pdf>>.

¹⁷⁴ Se <<https://www.oecd.org/tax/beps/top-10-frequently-asked-questions-tax-challenges-digitalisation.pdf>>; OECD (2020a) s. 10.

¹⁷⁵ Se OECD (2015) *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final report*.

bland annat en interimrapport¹⁷⁶ i mars 2018 och ett dokument i november 2019 angående en enhetlig lösning.¹⁷⁷

I oktober 2020 publicerade OECD två rapporter, s.k. Blueprints, angående den digitala ekonomin.¹⁷⁸ Det är också det senaste och mest konkreta arbetet på området. Rapporterna är uppdelade i två pelare, Pelare ett och Pelare två. Det först nämnda, Pelare ett, avser att uppdatera det befintliga internationella skattesystemet genom nya nexus- och vinstfördelningsregler.¹⁷⁹ Pelare två handlar i stället om en slags global anti-bas erosionsmekanism som kommer säkerställa att MNEs betalar en viss minimiskattenivå.¹⁸⁰

OECD menar på att om pelarna leder till en konsensusbaserad multilateral lösning skulle det resultera i en mer gynnsam miljö för investeringar och tillväxt. Pelare ett förväntas dessutom leda till en omfördelning av cirka 100 miljarder USD årligen till marknadsjurisdiktioner. Vidare kommer Pelare två sannolikt öka de globala inkomsterna från bolagsbeskattningen¹⁸¹ med cirka 60–100 miljarder USD per år.¹⁸²

5.1.3 Pelare ett

Pelare ett avser, som tidigare nämnt, att införa nya nexus- och vinstfördelningsregler. Med hjälp av de nya reglerna vill OECD säkerställa att multinationella företag betalar skatter där betydande verksamhet bedrivs, oberoende av om företagen har någon fysisk närvaro i vederbörande land.

¹⁷⁶ Se OECD (2018) *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*.

¹⁷⁷ Se OECD (2019) *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One*. Se även <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>>.

¹⁷⁸ Se OECD (2020a) *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*; OECD (2020b) *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*.

¹⁷⁹ Se KPMG (2020b); Skeppsbron Skatt (2020).

¹⁸⁰ Se KPMG (2020b).

¹⁸¹ Citeras CIT (corporate income tax).

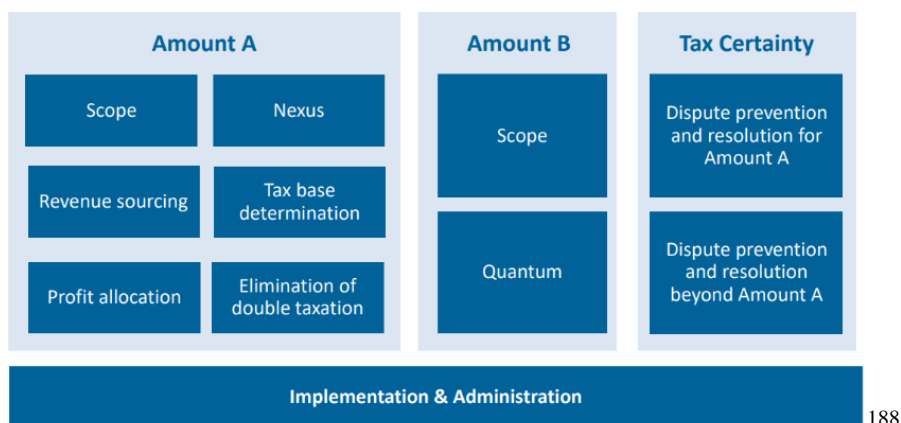
¹⁸² Se <<https://www.oecd.org/tax/beps/top-10-frequently-asked-questions-tax-challenges-digitalisation.pdf>>.

Syftet är att omfördela vinster till marknadsjurisdiktioner, dvs. platsen där konsumenterna och användarna befinner sig.¹⁸³

Pelare ett fokuserar på tre olika delar;

- *Belopp A* innebär nya nexusregler där en del av en MNEs kvarvarande vinst ska fördelas till marknads- och användarjurisdiktioner.¹⁸⁴ Beräkningen och fördelningen av Belopp A kommer att produceras genom en formel som inte är baserad på ALP.¹⁸⁵
- *Belopp B* avser att standardisera ersättningen till närstående distributörer som utför vissa baslinjemarknadsaktiviteter och distributionsaktiviteter på ett sätt som är anpassat till armlängdsprincipen.¹⁸⁶
- *Mekanismer för tvistelösning* avser olika tillvägagångssätt för att såväl förebygga tvister, som att tillhandahålla mekanismer för tvistelösning när de väl uppstår. Detta sker i syfte att förbättra skattesäkerheten.¹⁸⁷

Figure 1.1. Building Blocks of Pillar One



188

Det ska också nämnas att sedan OECD publicerade sin ”enhetliga lösning” år 2019 har det skett en del ändringar i förslaget. Numera omfattar Belopp A

¹⁸³ Se OECD (2020a) s. 11 p. 6.

¹⁸⁴ Se OECD (2020a) s. 11 p. 7.

¹⁸⁵ Se OECD (2020a) s. 120 p. 496.

¹⁸⁶ Se OECD (2020a) s. 11 p. 7.

¹⁸⁷ Se OECD (2020a) s. 11 p. 7.

¹⁸⁸ Se OECD (2020a) s. 11 p. 7.

även s.k. ”konsumentinriktade verksamheter”¹⁸⁹ och inte enbart automatiserade digitala tjänster¹⁹⁰.¹⁹¹

Nedan sker en grundlig genomgång av Belopp A i Pelare ett. Observera att framställningen enbart fokuserar på Belopp A, då denna avser att förändra den befintliga nexus-regleringen. Belopp B och mekanismerna för tvistelösning lämnas sålunda därhän.

5.2 Belopp A

5.2.1 Omfattning

En utav delarna som beskrivs i rapporten angående Belopp A är omfattningen¹⁹². Denna kan i sin tur delas upp i två element: ett aktivitetstest och ett tröskeltest. Den nya beskattningsrätten som fastställs genom Belopp A gäller nämligen endast de MNEs som faller inom det definierade omfånget samt uppfyller både aktivitetstestet och tröskeltestet.¹⁹³ Frågan om Belopp A:s omfattning är fortfarande en viktig politisk fråga att komma överens om för att kunna gå vidare med den nya regleringen.¹⁹⁴ Bland annat måste de exakta summorna av tröskelvärdena definieras ytterligare utifrån resultaten av den ekonomiska konsekvensbedömningen som OECD genomfört.¹⁹⁵

5.2.1.1 Aktivitetstest

OECD har föreslagit att tillämpningsområdet för Belopp A ska baseras på ett aktivitetstest. Definitionen av de aktiviteter som omfattas speglar enligt OECD de typer av aktiviteter som är mest akuta att reglera. De aktiviteter som

¹⁸⁹ Citeras CFB. Eng. “Consumer-facing businesses”.

¹⁹⁰ Citeras ADS. Eng. “Automated digital services”.

¹⁹¹ Se KPMG (2020b).

¹⁹² Eng. “Scope”.

¹⁹³ Se OECD (2020a) s. 19 p. 21.

¹⁹⁴ Se KPMG-rapport (2020) s. 2.

¹⁹⁵ Se Baker McKenzie (2020).

ska omfattas av förslaget är automatiserade digitala tjänster¹⁹⁶ och konsumentinriktade verksamheter¹⁹⁷. Dessa är två breda företagsgrupper som har en förmåga att delta aktivt i det ekonomiska livet utan att för den sakens skull ha någon fysisk verksamhet.¹⁹⁸ Betydande tekniskt arbete har ägnats åt att definiera ADS- och CFB-aktiviteter. Aktivitetstestet går alltså ut på att bedöma om en MNEs aktiviteter kan falla inom ramen för antingen ADS eller CFB.¹⁹⁹ För aktiviteter som kan vara både ADS och CFB gäller ADS-definitionen.²⁰⁰

5.2.1.1.1 Automatiserade digitala tjänster (ADS)

I Blueprint-rapporten är definitionen av ADS avsedd att omfatta tjänster som både är automatiserade och digitala. Med *automatiserade* menas tjänster som kräver minimal mänsklig medverkan efter det att systemet väl är installerat.²⁰¹ Motsatsen till en automatiserad tjänst kan exempelvis vara en tjänst där det krävs en skraddarsydd interaktion med leverantören för att denne ska kunna tillhandahålla tjänsten. Det har dock ingen betydelse om tjänsten kräver mänskliga ingripanden för att t.ex. skapa eller stödja systemet. Definitionen fokuserar snarare på själva tillhandahållandet av tjänsten.²⁰²

Med *digitala* menas tjänster som görs tillgängliga för användare via digitala medel, som exempelvis internet eller elektroniskt nätverk. Åtkomsten till sådana tjänster erhålls automatiskt via digitala medel på grund av utrustning och system som blivit uppsatt av detta ändamål.²⁰³ MNEs kan sålunda generera intäkter från tillhandahållande av ADS utan att ha någon fysisk närvaro och dessutom tillhandahålla innehållet på en standardiserad bas till

¹⁹⁶ S.k. ADS.

¹⁹⁷ S.k. CFB.

¹⁹⁸ Se Deloitte (2020).

¹⁹⁹ Se OECD (2020a) s. 19 p. 23.

²⁰⁰ Se OECD (2020a) s. 21 p. 32.

²⁰¹ Se OECD (2020a) s. 20 p. 26. Observera att med ”minimal mänsklig medverkan” menar man från tjänsteleverantörens sida, och inte huruvida en användare behöver engageras genom exempelvis att mata in parametrar i ett automatiskt system. Se p. 27 i rapporten.

²⁰² Se OECD (2020a) s. 20 p. 27.

²⁰³ Se OECD (2020a) s. 20 p. 26.

en stor och global kund- och användarkrets. Företagen genererar betydande värde från ADS genom enbart interaktion med användare och kunder. Bland annat kan MNEs sälja data som grundar sig på användarnas aktiviteter till tredje parter.²⁰⁴

Utöver den allmänna definitionen av ADS finns det en positiv lista över ADS-aktiviteter och en negativ lista över icke-ADS-aktiviteter.²⁰⁵ Den allmänna definitionen fungerar som en slags slasktratt som säkerställer att en regel förblir på plats för att ta itu med snabbt föränderliga affärsmodeller som annars inte fångas upp av den positiva eller negativa listan.²⁰⁶

Den positiva listan över tjänster som i sig kvalificerar sig som ADS består av följande nio kategorier:²⁰⁷

- Annonseringstjänster online²⁰⁸;
- Försäljning eller annan alienering av användardata²⁰⁹;
- Online-spelande²¹⁰;
- Sökmotorer online²¹¹;
- Digitala innehållstjänster²¹²;
- Sociala medieplattformar²¹³;
- Förmedlingsplattformar online²¹⁴;
- Standardiserade online-undervisningstjänster²¹⁵; och
- Molntjänster²¹⁶.

²⁰⁴ Se OECD (2020a) s. 19 p. 24.

²⁰⁵ Se OECD (2020a) s. 22 p. 39.

²⁰⁶ Se OECD (2020a) s. 19–20 p. 25.

²⁰⁷ Se OECD (2020a) s. 20 p. 29.

²⁰⁸ Eng. "Online advertising services".

²⁰⁹ Eng. "Sale or other alienation of user data".

²¹⁰ Eng. "Online gaming".

²¹¹ Eng. "Online search engines".

²¹² Eng. "Digital content services".

²¹³ Eng. "Social media platforms".

²¹⁴ Eng. "Online intermediation platforms".

²¹⁵ Eng. "Standardised online teaching services".

²¹⁶ Eng. "Cloud computing services".

Den negativa listan över tjänster som inte anses vara ADS består av följande fem kategorier:²¹⁷

- Skräddarsydda undervisningstjänster online;
- Skräddarsydda professionella tjänster;
- Tjänster som ger åtkomst till Internet eller annat elektroniskt nätverk;
- Intäkter från försäljning av en fysisk vara oberoende av nätverksanslutning ("sakernas internet"); och
- Onlineförsäljning av varor och tjänster som inte i sig är ADS.

I praktiken kommer följande tillämpning av reglerna ske:²¹⁸

- (1) Först undersöks om den aktuella aktiviteten finns med på den positiva listan. Om så är fallet, är det ett ADS-företag och aktivitetstestet är då uppfyllt.
- (2) Om aktiviteten inte finns med på den positiva listan, måste det kontrolleras ifall aktiviteten i stället finns med på den negativa listan. Om så är fallet, är det inte ett ADS-företag och aktiviteten omfattas då inte av ADS-definitionen.
- (3) Endast om en aktivitet inte finns med på någon av listorna är det nödvändigt att undersöka huruvida den i stället uppfyller villkoren i den allmänna definitionen.

Om det bedrivs flera aktiviteter som tydligt kan identifieras som separata, fristående tjänster gäller definitionerna för varje enskild aktivitet separat. Exempelvis när en MNE tillhandahåller både online-spel och annonseringstjänster online.²¹⁹ När en MNE deltar i aktiviteter som inte kan avskiljas från varandra, s.k. "buntade tjänster"²²⁰, måste det avgöras huruvida ADS-elementen utgör en väsentlig del av den övergripande tjänsten eller bara fungerar som ett komplement.²²¹ Som exempel på buntade tjänster kan

²¹⁷ Se OECD (2020a) s. 20 p. 30.

²¹⁸ Se OECD (2020a) s. 20 p. 25, s. 23 p. 42.

²¹⁹ Se OECD (2020a) s. 36 p. 48.

²²⁰ Eng. "Bundled packages".

²²¹ Se OECD (2020a) s. 36 p. 50.

nämnas att ett företag som bedriver molntjänster dels kan tillhandahålla tjänster som bygger på mer standardiserade moduler, dels tillhandahålla tjänster där en kund kan välja anpassade element som kräver betydlig mer mänskligt deltagande.

Det bör noteras att MNEs som faller utanför ADS-definitionen fortfarande kan falla inom ramen för CFB-testet.²²²

5.2.1.1.2 Konsumentinriktade verksamheter (CFB)

Nytt i den senaste Blueprint-rapporten från OECD är att förslaget inte bara omfattar automatiserade digitala tjänster, utan numera också s.k. ”konsumentinriktade verksamheter”.²²³ Till denna kategori hör företag vars intäkter härstammar från försäljning av varor eller tjänster av en typ som i regel säljs till konsumenter (dvs. varor som säljs för privat konsumtion och inte för kommersiella eller professionella ändamål). Att en vara eller tjänst innehar karaktären av att vanligtvis säljas till konsumenter förutsätter att varan eller tjänsten faktiskt kan göras tillgänglig på ett sätt som gör det möjligt att använda den för personlig konsumtion. Det innebär exempelvis att varan ska vara portionsförpackad eller i tillräckligt färdig/användbar form. Motsatsvis ska varan inte vara förpackad i stora volymer, utgöra råvaror eller endast vara tillgänglig för grossister.²²⁴

Kategorin inkluderar även de företag som säljer indirekt via mellanhänder, genom en mäklare, agent, franchising eller licensiering.²²⁵ När en vara eller tjänst uppfyller CFB-testet, dvs. är en typ av vara eller tjänst som vanligtvis säljs till konsumenter, kommer all försäljning av varor eller tjänster av den typen av produkt att omfattas av CFB-definitionen. Eftersom definitionen

²²² Se OECD (2020a) s. 23 p. 42. Se även KPMG-rapport (2020) s. 2.

²²³ Se KPMG (2020b).

²²⁴ Se OECD (2020a) s. 21 p. 33.

²²⁵ Se OECD (2020a) s. 21 p. 33.

även gäller för företag som säljer indirekt via mellanhänder spelar det ingen roll om produkten säljs till en företagskund (exv. genom franchising).²²⁶

CFB-definitionen gäller dock endast (i) MNE vars "ansikte" presenteras för konsumenten, och (ii) återförsäljaren eller avtalsmotparten till konsumenten. Tredjepartsföretag som inte har en relation med konsumenten (t.ex. tillverkare, grossister och distributörer) anses inte vara CFB.²²⁷

Kategorin inbegriper en bred grupp av företag, och inkluderar alltså även traditionella, icke-digitala företag. Bakgrunden till denna breda definition av CFB har att göra med att dessa företag kan anamma digitaliseringen på ett sätt som möjliggör för dem att delta på ett aktivt och oavbrutet sätt i den externa marknadens ekonomiska liv. Således kan dessa företag interagera med konsumenterna på ett meningsfullt sätt som bidrar till en ökad försäljning utan att för den sakens skull ha en fysisk närvaro. På grund av den ökade digitaliseringen finns det teknik som underlättar för mer målinriktad marknadsföring samt insamling och utnyttjande av individuella kunduppgifter. CFB kan därför skapa värde utifrån den bredare synen av digitaliseringen av ekonomin.²²⁸

5.2.1.1.3 Undantag

Blueprint-rapporten identifierar också vissa branschundantag som inte är avsedda att omfattas av belopp A. Bland dessa återfinns vissa finansiella tjänster (exempelvis bank- och försäkringstjänster), konstruktion, försäljning och leasing av bostadsfastigheter, vissa naturresurser (såsom petroleum, biobränslen och mineraler) och internationella flyg- och sjöfartsbolag. Skälet till att dessa exkluderas från tillämpningsområdet beror på att de utmaningar som existerar på grund av den digitaliserade ekonomin inte uppvisar sig i dessa branscher.²²⁹

²²⁶ Se OECD (2020a) s. 21 p. 33.

²²⁷ Se OECD (2020a) s. 21 p. 33.

²²⁸ Se OECD (2020a) s. 20–21 p. 31.

²²⁹ Se OECD (2020a) s. 22 p. 35.

5.2.1.1.4 Safe harbour

Även om betydande tekniskt arbete har ägnats åt praktiska, administrativa och definitionsfrågor och goda framsteg har gjorts på området, har det hittills inte lett till någon politisk konsensus. Därjämte är regelverket oerhört komplext.²³⁰ USA föreslog därför i december 2019 att Pelare ett skulle implementeras på en ”safe harbour”-basis.²³¹ Förslaget innebar att multinationella företag skulle kunna ”välja” att omfattas av Belopp A för att uppnå ökad skattesäkerhet (även om detta hade gett en marginell ökning av en MNEs globala skatteskuld).²³²

Flertalet länder uttryckte dock tidigt skepsis mot detta förslag. I synnerhet eftersom en sådan implementering kan leda till snedvridningar och undergräver det politiska rättfärdigandet av att omfördela vinster till marknadsjurisdiktioner.²³³ Dessutom innebär ett safe harbour-alternativ att stora amerikanska företag, såsom Google och Facebook, i praktiken kan välja bort allt som avtalats internationellt. Kravet på en safe harbour-implementering har således lett till en barriär mellan USA och flertalet europeiska länder, vilket resulterat i spänningar och förhindrat en internationell överenskommelse. Efter presidentskiftet i USA vände dock denna trend eftersom Biden-administrationen, med finansminister Yellen i spetsen, i februari 2021 släppte kravet på en safe harbour-implementering. Beslutet välkomnades av övriga länder och Tysklands finansminister Scholz uttryckte att ”beslutet är ett stort genombrott som kan bana väg för en internationell överenskommelse till sommaren”.²³⁴ Det verkar således som att OECD tagit ett stort kliv framåt i förhandlingarna om en digital skatt och brutit sig loss från det tidigare dödläget. Pelare ett kommer därför med största sannolikhet inte att implementeras på en safe harbour-basis.

²³⁰ Se OECD (2020a) s. 57 p. 165.

²³¹ Se OECD (2020a) s. 17 p. 8.

²³² Se OECD (2020a) s. 57 p. 167.

²³³ Se OECD (2020a) s. 57 p. 169.

²³⁴ Se Financial Times (2021); KPMG (2021b).

5.2.1.2 Tröskeltest

Det andra testet som ska vara uppfyllt för att en MNE ska omfattas av Belopp A är tröskeltestet. Detta är vidare uppdelat i två delar (i) ett globalt intäktstest och (ii) ett de minimis utländskt intäktstest. Båda två måste vara uppfyllda för att en MNE ska omfattas av Belopp A.²³⁵ Tröskeltesterna säkerställer att Belopp A enbart fokuserar på de största MNEs som genererar kvarvarande vinst som är möjlig att omfördela med hjälp av Belopp A, samt att efterlevnaden och den administrativa bördan är proportionerlig gentemot de förväntade skattefördelarna. Med andra ord krävs det en viss minsta-nivå som motiverar de regler som Belopp A innebär. Likaså syftar testerna till att hålla arbetsbördan på en administrerbar nivå för skatteförvaltningar.²³⁶

5.2.1.2.1 Globalt intäktstest

Det globala intäktstestet²³⁷ handlar om att en MNEs globala konsoliderade intäkter måste ligga över ett visst tröskelvärde. Gränsen för detta värde är fortfarande en öppen politisk fråga. Emellertid föreslås det i Blueprint-rapporten ett tröskelvärde på 750 miljoner euro.²³⁸ Detta värde innebär att en koncerns globala bruttointäkt måste överstiga 750 miljoner euro (CbCR²³⁹) för att träffas av regleringen.²⁴⁰ I rapporten nämns det att en tillämpning av ett lägre tröskelvärde skulle innebära stora administrativa bördor, såväl för skatteförvaltningar som för bolagen, och dessutom endast begränsade skattefördelar.²⁴¹ Beräknat på det nyss nämnda tröskelvärdet kommer cirka 2300 MNEs omfattas av Belopp A.²⁴²

Det finns även ett förslag om att implementera tröskeln i olika steg. Tillvägagångssättet skulle innebära en högre global intäktsgrens under de

²³⁵ Se OECD (2020a) s. 12 p. 10, s. 22 p. 36.

²³⁶ Se OECD (2020a) s. 22 p. 36, s. 58 p. 71.

²³⁷ Eng. "Global revenue test".

²³⁸ Detta motsvarar ca 7,6 miljarder SEK.

²³⁹ S.k. land-för-land-rapportering (country-by-country reports).

²⁴⁰ Se OECD (2020a) s. 58 p. 175.

²⁴¹ Se OECD (2020a) s. 58 p. 176.

²⁴² Se OECD (2020a) s. 59 p. 181.

första åren, som sedan gradvis minskas under ett antal år. Detta är något som OECD kommer att undersöka vidare.²⁴³

5.2.1.2.2 De minimis utländskt intäktstest

Det andra tröskeltestet, de minimis utländskt intäktstest²⁴⁴, går ut på att exkludera MNEs som i och för sig överskrider ovan nämnda bruttointäktsgrens, men som huvudsakligen består av inhemska företag. Testet är sålunda avsett att utesluta MNEs som har en liten mängd utländska intäkter eftersom en inkludering av dessa enbart skulle leda till att en liten summa av den totala vinsten omfördelas under Belopp A. Det anses inte proportionerligt att sådana MNEs skulle omfattas av regleringen med hänsyn till de kostnader och den arbetsbördan som uppstår till följd av tillämpningen av Belopp A-reglerna. Beträffande MNEs som framför allt kan hänföra sina intäkter till en enda jurisdiktion, uppstår enbart en begränsad skatteeffekt av Belopp A. Därjämte kommer sannolikt Belopp A fördela den kvarvarande vinsten till samma jurisdiktion som enligt de nuvarande reglerna (ALP-baserade regler för vinstfördelning) redan har beskattningsrätt. Därmed kommer dessa MNEs att exkluderas med hjälp av intäktstestet.²⁴⁵

Ytterligare arbete krävs för att bestämma tröskelvärdet och för att definiera en MNEs inhemska marknad för denna regel.²⁴⁶

5.2.2 Ett nytt nexus

Pelare ett innebär också en ny nexusregel för att identifiera marknadsjurisdiktioner som har rätt att beskatta Belopp A. Den nya nexusregleringen avser enbart att påverka den digitala beskattningen.²⁴⁷

²⁴³ Se OECD (2020a) s. 59 p. 180.

²⁴⁴ Eng. ”De minimis foreign in-scope revenue test”.

²⁴⁵ Se OECD (2020a) s. 59 p. 182.

²⁴⁶ Se OECD (2020a) s. 60 p. 184–185.

²⁴⁷ Se OECD (2020a) s. 13 p. 10.

De föreslagna nexus-reglerna har, som tidigt nämnts, sin bakgrund i den alltmer digitaliserade ekonomin. I Blueprint-rapporten anförs bland annat att beskattningsrättigheter inte längre kan bestämmas uteslutande med hänvisning till ett företags fysiska närvaro.²⁴⁸ Multinationella företag kan i nuläget delta aktivt i det ekonomiska livet i olika marknadsjurisdiktioner utan att nödvändigtvis ådra sig en beskattningsbar närvaro. Åtminstone inte på en proportionell nivå. Således kan de generera enorma vinster utan att bli beskattade där försäljningen faktiskt sker. De befintliga nexusreglerna är mot bakgrund av det nyss nämnda inte tillräckliga för att fånga in de stora multinationella företagen och det är detta som de nya nexusreglerna är ämnade att förändra.²⁴⁹ Nexusreglerna som föreslås i rapporten syftar också till att skydda mindre jurisdiktioners intressen, i synnerhet utvecklingsekonomier och deras önskan att dra nytta av den nya beskattningsrätten.²⁵⁰

De nya nexusreglerna innebär i korthet att marknadsjurisdiktionerna blir tilldelade en andel av Belopp A. För att begränsa oavsiktliga spill-over-effekter till såväl andra skatteområden, som andra icke-skatteområden, kommer de nya nexus-reglerna utformas som fristående bestämmelser.²⁵¹

Olika nexus-regler föreslås gälla för ADS respektive CFB.²⁵² Avseende ADS kommer nexus bestämmas utifrån en MNEs intäkter i marknadsjurisdiktionen. Bakgrunden till att nexus enbart baseras på grundval av marknadsintäkterna är, enligt Blueprint-rapporten, rättfärdigat eftersom det ligger i ADS-företags natur att kunna agera på en marknad utan någon fysisk närvaro.²⁵³ Det pågår diskussioner om vilken gräns som ska tillämpas för marknadsintäkterna, men den förväntas sättas under fem miljoner euro. Marknadsintäktsgränsen kommer enbart gälla för intäkter inom respektive

²⁴⁸ Se OECD (2020a) s. 64 p. 186.

²⁴⁹ Se OECD (2020a) s. 64 p. 187.

²⁵⁰ Se OECD (2020a) s. 64 p. 188.

²⁵¹ Se OECD (2020a) s. 64 p. 189.

²⁵² Se OECD (2020a) s. 64 p. 190.

²⁵³ Se OECD (2020a) s. 64 p. 190.

marknadsjurisdiktion.²⁵⁴ Huruvida det kommer läggas till ett tidsmässigt krav till intäktsgränsen är ännu inte bestämt. Det skulle dock kunna innebära att det krävs att marknadsintäktsgränsen överskridits i ett antal år i följd för att en digital skatt ska bli aktuell. Sålunda kan enstaka och isolerade transaktioner i en jurisdiktion undvikas.²⁵⁵

Beträffande *CFB* är förmågan att närvara på distans i en marknadsjurisdiktion mindre uttalad. Dessutom är vinstmarginalerna oftast lägre för *CFB* jämför med *ADS*. På grund av det nyss nämnda föreslås att standarden för att uppfylla nexusdefinitionen ska vara högre för *CFB* än *ADS*. Blueprint-rapporten anger därför att detta bör lösas genom ett högre gränsvärde för marknadsintäkterna i kombination med s.k. ”plus-faktorer”. Dessa faktorer skulle indikera på ett aktivt och varaktigt deltagande i en marknadsjurisdiktion som sträcker sig utöver endast försäljning.²⁵⁶ Som exempel på ”plus-faktorer” kan nämnas ”fysisk närvaro” i form av ett dotterbolag eller permanent driftställe²⁵⁷, ”fysisk närvaro” utan att etablera ett PE samt marknadsföringsaktiviteter i marknadsjurisdiktionen.²⁵⁸ Med största sannolikhet kommer ett ”fysiskt närvaro-test” att vara den enda extra indikatorn utöver tröskeln för marknadsintäkterna. Detta kommer gälla för hela koncernen, även om endast en enhet har en fysisk närvaro i marknadsjurisdiktionen (s.k. grupp-PE²⁵⁹).²⁶⁰

Precis som med *ADS* pågår det diskussioner om vilken gräns som ska tillämpas för marknadsintäkterna. Även denna förväntas dock att sättas under fem miljoner euro.²⁶¹

²⁵⁴ Se OECD (2020a) s. 65–66 p. 198; KPMG-rapport (2020) s. 5.

²⁵⁵ Se OECD (2020a) s. 65 p. 196.

²⁵⁶ Se OECD (2020a) s. 64 p. 191.

²⁵⁷ Citeras PE.

²⁵⁸ Se OECD (2020a) s. 66 p. 204.

²⁵⁹ OECD förslår i rapporten att man ska använda en självständig grupp-PE definition som inte ska baseras på enskilda skatteavtal eller nationell lagstiftning. Som exempel anføres att definitionen ska ta sin utgångspunkt i de gemensamma dragen för ett PE som finns i såväl FN:s som OECD:s modellavtal, se OECD (2020a) s. 67 p. 210.

²⁶⁰ Se OECD (2020a) s. 66 p. 205, s. 67 p. 207.

²⁶¹ Se OECD (2020a) s. 65–66 p. 198; KPMG-rapport (2020) s. 5.

Gemensamt för såväl ADS som CFB är att tröskelvärdena för marknadsintäkterna kommer gälla för samtliga företag i en koncern (eller i förekommande fall för varje segment av en grupp). I detta sammanhang kommer marknadsintäkterna att identifieras och fastställas i enlighet med reglerna för intäktsursprung (se nästa avsnitt).²⁶² I rapporten övervägs att införa ett högre gränsvärde för stora marknadsjurisdiktioner och ett lägre gränsvärde för små utvecklingsekonomier.²⁶³

5.2.3 Regler för att bedöma en intäkts ursprung

Vidare innehåller Blueprint-rapporten detaljerade regler för att avgöra var intäkterna bedöms ha uppkommit (dvs. vad de har för ursprung). Detta görs i syfte att bestämma omfattning och nexus, samt för att göra Belopp A-tilldelningar. Reglerna bestämmer således vilka intäkter som ska anses härröra från en viss marknadsjurisdiktion.²⁶⁴ De avser även att balansera behovet av noggrannhet med möjligheten för multinationella företag att kunna efterfölja reglerna utan att det uppkommer oproportionerliga kostnader för företagen. Även denna reglering varierar betydligt mellan ADS och CFB, samt mellan olika affärsmodeller inom de nyss anförda kategorierna.²⁶⁵

För varje intäktsflöde som omfattas av Belopp A har OECD identifierat en princip för att avgöra ursprunget av intäkten i fråga. Det finns även en lista över olika indikatorer som är godtagbara att använda för att lokalisera intäktens ursprung.²⁶⁶

Fortsättningsvis presenteras indikatorerna i en hierarkisk ordning där en MNE i allmänhet bör använda den indikator som är högst upp i hierarkin. Om en indikator som är högre upp i hierarkin inte är tillgänglig eller om en MNE kan motivera att den första indikatorn är opålitlig, så får de lov att använda en

²⁶² Se OECD (2020a) s. 65 p. 195.

²⁶³ Se OECD (2020a) s. 65 p. 197.

²⁶⁴ I rapporten benämns detta som ”Revenue sourcing rules”.

²⁶⁵ Se OECD (2020a) s. 70 p. 218.

²⁶⁶ Se OECD (2020a) s. 70 p. 219.

alternativ indikator.²⁶⁷ Exempelvis kan information anses vara otillgänglig om en MNE inte kan förfoga över den, och rimliga åtgärder har vidtagits för att försöka få tag på informationen. En indikator kan vidare anses vara opålitlig om en MNE kan motivera att den inte utgör en verklig representation av den aktuella principen som indikatorn avser att stödja.²⁶⁸ Det beskrivna tillvägagångssättet innebär en säkerhet för såväl MNEs som skatteförvaltningar eftersom de kan förlita sig på att de angivna indikatorerna ger acceptabla resultat.²⁶⁹ Därutöver är tillvägagångssättet avsett att säkerställa att det finns tillräcklig flexibilitet för att tillgodose olika sätt som MNEs samlar in information på.²⁷⁰

Förutom detta tillkommer en dokumentationsskyldighet för MNEs. Bland annat måste MNEs motivera och dokumentera sin strategi samt inkludera denna i det dokumentationspaket som kommer utvecklas genom arbetet med ”mekanismerna för tvistelösning”. I den mån en MNE omfattas av Belopp A måste denna dokumentera och behålla information om exempelvis hur den tillämpat en indikator, varför en sekundär indikator använts, beskriva hur dess ramverk för intern kontroll relaterad till intäktsursprung fungerar och dylikt.²⁷¹ En MNE behöver således inte behålla ett register över alla datapunkter som behövs för att visa tillämpningen av de angivna indikatorerna för varje transaktion. Det är tillräckligt att de behåller ett urval av de underliggande datapunkterna som kan bevisa att dess interna ramverk för kontroll av en intäkts ursprung är robust. Det gynnar också företagen ur en administrativ synpunkt samt bidrar till konsumenternas integritetsskydd.²⁷²

Reglerna för att bestämma en intäkts ursprung beträffande ADS, innehåller först en icke-uttömmande, vägledande lista över vilken typ av intäkter som ADS-företag vanligtvis tjänar och de regler för intäktsursprung som de ska

²⁶⁷ Se OECD (2020a) s. 70 p. 218–220.

²⁶⁸ Se OECD (2020a) s. 70 p. 222.

²⁶⁹ Se OECD (2020a) s. 70 p. 218.

²⁷⁰ Se OECD (2020a) s. 70 p. 221.

²⁷¹ Se OECD (2020a) s. 70–71 p. 223.

²⁷² Se OECD (2020a) s. 71 p. 224.

tillämpa för varje separat identifierbar intäkt. Därefter anges intäktsprincipen och de acceptabla indikatorerna per typ av intäkt.²⁷³ Avseende CFB anges enbart de senare, dvs. intäktsprincipen och indikatorerna.

För att illustrera hur det hela kommer att gå till ges två exempel nedan:

Typ av intäkt:	Princip:	Acceptabla indikatorer:
Annonseringstjänster online (ADS).	Jurisdiktionen där tittaren befinner sig i realtid.	1. Jurisdiktionen för geolokalisering av tittarens enhet vid visningstidpunkten, eller 2. Jurisdiktionen där IP-adressen till tittarens enhet befinner sig vid visningstidpunkten, eller 3. Annan tillgänglig information som kan användas för att bestämma jurisdiktionen där tittaren befinner sig i realtid. ²⁷⁴
Intäkter från konsumtionsvaror som säljs direkt till konsumenten (CFB).	Jurisdiktionen för slutlig leverans av varorna till konsumenten.	1. Jurisdiktionen för detaljhandelsfronten där varan säljs till konsumenten. 2. Jurisdiktionen för varans slutliga leveransadress till konsumenten. ²⁷⁵

5.2.4 Fastställande av skattebas

Fortsättningsvis anger Blueprint-rapporten också regler för att fastställa skattebasen. Denna bestäms på grundval av en MNE-grupps vinst (snarare än på en separat enhet). I rapporten anges att det i detta sammanhang är nödvändigt att börja med en MNEs koncernredovisning.²⁷⁶

²⁷³ Se OECD (2020a) s. 72 p. 235.

²⁷⁴ Se OECD (2020a) s. 72 p. 237–239.

²⁷⁵ Se OECD (2020a) s. 79 p. 277–278.

²⁷⁶ Se OECD (2020a) s. 98 p. 406.

Tillvägagångssättet tar upp tre breda kategorier av frågor för bestämning av skattebasen för Belopp A som kommer att gås igenom nedan.

Den första kategorin berör behovet av att definiera ett standardiserat vinstmått (vinst före skatt²⁷⁷) som grund för Belopp A, samt att bestämma i vilken utsträckning det krävs justeringar för att hantera avvikelser i befintliga redovisningsstandarder.²⁷⁸ Generellt sätt skulle det accepteras att använda ”International Financial Reporting Standard”²⁷⁹ eller ”Generally accepted accounting principles”²⁸⁰ som standard för koncernredovisningen.²⁸¹

Den andra kategorin handlar om den tekniska genomförbarheten av att beräkna Belopp A med hjälp av segmenterade konton, antingen på basis av affärsområde eller geografi.²⁸² I rapporten konstateras att alla MNEs behöver segmentera sina intäkter mellan ADS, CFB och aktiviteter som inte omfattas av Belopp A.²⁸³ I detta sammanhang noteras det i rapporten att det kan svårt för skattebetalarna (dvs. företagen) att beräkna en separat nettovinst som hänför sig till de aktiviteter som omfattas av Belopp A. Det beror bland annat på att det skulle kräva att företagen fördelar kostnader mellan de olika typerna av aktiviteter, de som omfattas respektive de som inte omfattas av Belopp A, vilket sannolikt inte återspeglar deras befintliga externa eller interna rapportering samt den underliggande ekonomiska verkligheten för varje företag.²⁸⁴ Obeaktat detta måste detta ske eftersom Pelare ett utgår ifrån nettobeskattnings snarare än bruttobeskattnings. För att uppnå detta på ett enkelt sätt bör därför skattebasen för Belopp A beräknas på en koncernbasis för att sedan använda koncernens vinstmarginal som en proxy för vinstmarginalen för de aktiviteter som faktiskt omfattas. Fördelningsformeln

²⁷⁷ Citeras PBT (profit before tax).

²⁷⁸ Se OECD (2020a) s. 98 p. 406.

²⁷⁹ Citeras IFRS.

²⁸⁰ Citeras GAAP (kan översättas till god redovisningssed).

²⁸¹ Se OECD (2020a) s. 98 p. 407–409.

²⁸² Se OECD (2020a) s. 98 p. 406.

²⁸³ Se OECD (2020a) s. 99 p. 412.

²⁸⁴ Se OECD (2020a) s. 105–106 p. 443.

för Belopp A ska sedan användas för att fördela de vinster som omfattas av regleringen till de marknadsjurisdiktioner som anses vara behöriga.²⁸⁵

Huruvida en MNE kommer tillåtas eller vara tvungen att använda segmenterade, snarare än konsoliderade, finansiella konton vid beräkningen av Belopp A bestäms genom en metod på flera olika steg. Bland annat kommer MNEs med globala intäkter under ett visst tröskelvärde tillåtas att avstå segmentering.²⁸⁶ Undantaget från att beräkna Belopp A på segmentbasis finns till för att minska kostnaderna för MNEs samt underlätta kontrollbördan för skatteförvaltningar.²⁸⁷ I praktiken kommer dock de flesta MNEs att beräkna sin skattebas för Belopp A på grundval av deras koncernredovisning, dvs. på konsoliderad basis.²⁸⁸

Den tredje och sista kategorin behandlar utformningen av överföringsregler av förluster för att säkerställa att dessa beaktas vid beräkningen av Belopp A.²⁸⁹ Förlustöverföringsregler kommer att upprätthållas på gruppnivå eller, i förekommande fall, på segmentnivå. Genom en s.k. ”earn-out” mekanism kommer genererade förluster samlas i ett enda konto och föras vidare till efterföljande år. Det innebär att förluster, till skillnad från vinster, inte kommer att fördelas till marknadsjurisdiktioner. Det betyder också att det enbart är vinster som beskattas. Så länge det finns kvar sparade förluster från tidigare år kommer det inte att uppstå någon beskattningsbar vinst under Belopp A.²⁹⁰ Förluster som uppstått inom ramen för Belopp A kommer att rapporteras och administreras separat via ett enda konto och således hållas åtskilt från eventuella inhemska förmedlingssystem.²⁹¹ Ytterligare arbete kommer att krävas för att lösa vissa kvarstående problem. Exempelvis om förlustöverföringssystemet ska innehålla några tidsbegränsningar.²⁹²

²⁸⁵ Se OECD (2020a) s. 99 p. 412, s. 106 p. 444.

²⁸⁶ Se OECD (2020a) s. 99 p. 413; KPMG-rapport (2020) s. 9.

²⁸⁷ Se OECD (2020a) s. 107 p. 451.

²⁸⁸ Se OECD (2020a) s. 13 p. 10.

²⁸⁹ Se OECD (2020a) s. 98 p. 406.

²⁹⁰ Se OECD (2020a) s. 100 p. 415.

²⁹¹ Se OECD (2020a) s. 111 p. 472.

²⁹² Se OECD (2020a) s. 100 p. 416.

5.2.5 Vinstfördelning

Kapitel sex i Blueprint-rapporten berör vinstfördelning och beskriver den metod som ska tillämpas för att bestämma den del av den kvarvarande vinsten som ska fördelas till de berättigade marknadsjurisdiktionerna. Det är också detta belopp som benämns som ”Belopp A”.²⁹³

Belopp A kommer att bestämmas utifrån en tre-stepsformel som avviker från hur man enligt de nu gällande reglerna fördelar vinster inom en multinationell koncern, dvs. enligt ALP-reglerna. Formeln kommer att tillämpas på skattebasen (efter avdrag för tillgängliga överförda förluster) som benämndes i föregående avsnitt, och innefattar tre steg:²⁹⁴

Det första steget består av att definiera en *lönsamhetströskel*²⁹⁵ för att isolera den kvarvarande vinst som kan vara föremål för en omfördelning. Avsikten är att begränsa interaktionen mellan Belopp A och den konventionella tillämpningen av ALP enligt de nuvarande reglerna för internprissättning. Tröskeln kommer vara baserad på en PBT till intäktskvot för att undvika komplexitet. Det innebär att ett fördefinierat förhållande mellan vinst före skatt och intäkter ska användas som ett tröskelvärde. Lönsamhetströskeln är ännu inte fastställd.²⁹⁶ OECD har emellertid undersökt påverkan av olika lönsamhetströsklar och presenterat detta i en tabell, se nedan.²⁹⁷

Table 6.1. Estimated Impact of Different Profitability Thresholds

Number and share of MNE groups above the residual profit threshold.

Profitability Threshold	Estimated number of MNE groups in scope	Estimated Global residual profit (USD trillion)
8%	~990	0.60
10%	~780	0.49
15%	~430	0.29
20%	~240	0.17
25%	~150	0.10

²⁹³ Se Baker McKenzie (2020).

²⁹⁴ Se OECD (2020a) s. 120 p. 496.

²⁹⁵ Eng. ”The profitability threshold”.

²⁹⁶ Se OECD (2020a) s. 120 p. 496.

²⁹⁷ Se OECD (2020a) s. 123 p. 509.

Tabellen visar att om lönsamhetströskeln sätts till 10 procent kommer uppskattningsvis 780 multinationella företag och cirka 500 miljarder USD att omfattas av Belopp A.²⁹⁸

Det andra steget inbegriper en *omfördelningsprocent*²⁹⁹ som går ut på att identifiera en lämplig andel av kvarvarande vinst som kan omfördelas till berättigade marknadsjurisdiktioner under Belopp A. I rapporten uttrycker man det som den ”fördelningsbara skattebasen”³⁰⁰. Detta säkerställer att andra faktorer, såsom immateriella tillgångar, kapital och risk, tas bort från de vinster som ska omfattas av Belopp A. I Blueprint-rapporten föreslås att den fördelningsbara skattebasen ska beräknas utifrån en förbestämd fast procentsats.³⁰¹ På så sätt kan ytterligare komplexitet undvikas och dessutom underlätta administrationen. Det återstår att se vad denna fasta procentsats kommer att fastställas till.³⁰² Återigen har OECD undersökt hur olika omfördelningsprocentsatser (i kombination med olika lönsamhetsgränser) skulle påverka den fördelningsbara skattebasen, se tabellen nedan.³⁰³

Table 6.2. Effect of profitability threshold and allocation percentage on residual profits

Profitability Threshold	Allocation Percentage	Estimated global residual profit allocable to market jurisdiction (USD billion)
8%	10%	60
	20%	120
	30%	180
10%	10%	49
	20%	98
	30%	147
15%	10%	29
	20%	58
	30%	87
20%	10%	17
	20%	34
	30%	51
25%	10%	10
	20%	20
	30%	30

²⁹⁸ Se tabellen ovan.

²⁹⁹ Eng. ”The reallocation percentage”.

³⁰⁰ Eng. ”The allocable tax base”.

³⁰¹ Dvs. utifrån en förenklad konvention/proxy.

³⁰² Se OECD (2020a) s. 120 p. 496; KPMG-rapport (2020) s. 10.

³⁰³ Se OECD (2020a) s. 124 p. 512.

Som kan utläsas från tabellen skulle en lönsamhetströskel på 10 procent och en omfördelningsprocent på 20 procent innebära att cirka 98 miljarder USD omfördelas till marknadsjurisdiktioner.³⁰⁴

Det tredje och sista steget består i att fördela den *fördelningsbara skattebasen* till de berättigade marknadsjurisdiktionerna med hänsyn till omfattning, nexus och intäktsursprung. För att göra detta kommer en *fördelningsnyckel*³⁰⁵ att tillämpas.³⁰⁶

I rapporten beskrivs två potentiella tillvägagångssätt för att bestämma kvantiteten för Belopp A. Trestegsformeln kan antingen utgå ifrån ett vinstbaserat tillvägagångssätt eller ett vinstmarginalbaserat tillvägagångssätt. Den första metoden skulle baseras på ett absolut vinstbelopp, medan den alternativa metoden skulle baseras på en vinstmarginal. De båda tillvägagångssätten förväntas i stort sett leda till samma resultat. Huruvida OECD väljer det första eller det andra tillvägagångssättet kvarstår att se. Först måste de båda sätten analyseras vidare och eventuella konsekvenser måste utredas.³⁰⁷

Även andra aspekter tas upp i kapitel sex i Blueprint-rapporten. Dessa är exempelvis:

- Ett eventuellt införande av differentieringsmekanismer³⁰⁸ för att ta hänsyn till olika grader av digitalisering och för att redogöra för variationer i lönsamheten mellan olika marknadsjurisdiktioner samt öka omfördelningsvinsten till marknadsjurisdiktionen där lönsamheten är högre.³⁰⁹

³⁰⁴ Se tabellen ovan.

³⁰⁵ Eng. "The allocation key".

³⁰⁶ Se OECD (2020a) s. 120 p. 496; KPMG-rapport (2020) s. 10.

³⁰⁷ Se OECD (2020a) s. 120 p. 497.

³⁰⁸ Eng. "Potential differentiation mechanisms".

³⁰⁹ Se OECD (2020a) s. 120–121 p. 498, s. 126 p. 520–521.

- En s.k. ”safe harbour” för marknadsföring och distribution³¹⁰ för att hantera potentiella problem med dubbelräkning. Detta förslag avser att under vissa omständigheter, såsom när en marknadsjurisdiktion redan har beskattningsrättigheter för en MNE-grupps vinster enligt befintliga skatteregler, justera kvantiteten för Belopp A som tilldelats en marknadsjurisdiktion. Centraliserade affärsmodeller kommer emellertid inte att omfattas av dessa regler.³¹¹

5.2.6 Undvikande av dubbelbeskattning

Därefter behandlar rapporten hur juridisk dubbelbeskattning³¹² ska undvikas. Eftersom Belopp A kommer att gälla parallellt med de befintliga reglerna för vinstfördelning kan det uppstå situationer där systemen överlappar varandra. För att undvika dubbelbeskattning innehåller Blueprint-rapporten en mekanism för att förena de två systemen. Mekanismen består av två komponenter; (i) identifiering av betalande enhet(er) inom en MNE-grupp eller segment, och (ii) metoder för att eliminera dubbelbeskattning.³¹³

Den första komponenten går alltså ut på att identifiera de enheter som kommer att vara skatteskyldiga för Belopp A (s.k. ”betalande enheter”³¹⁴). Processen för att kunna identifiera dessa kan innehålla upp till fyra olika steg; (i) ett aktivitetstest, (ii) ett lönsamhetstest, (iii) ett prioritetstest för marknadsförbindelser, och (iv) en proportionell fördelning.³¹⁵ Den andra komponenten innehåller metoder för att eliminera dubbelbeskattning.

Tillämpningen av dessa metoder säkerställer därmed att en betalande enhet inte är föremål för beskattning två gånger för samma vinst i olika jurisdiktioner, en gång i jurisdiktionen för dess hemvist enligt befintliga

³¹⁰ Eng. ”Marketing and distribution profits safe harbour”.

³¹¹ Se OECD (2020a) s. 121–122 p. 501–504.

³¹² Se avsnitt 3.3.

³¹³ Se OECD (2020a) s. 135 p. 556–557.

³¹⁴ Eng. ”Paying entities”.

³¹⁵ Se OECD (2020a) s. 136 p. 560, s. 139 p. 577.

regler och en gång i marknadsjurisdiktionen baserat på den nya beskattningsrätten (dvs. Belopp A).³¹⁶

I Blueprint-rapporten föreslås att antingen exemptmetoden³¹⁷ eller creditmetoden³¹⁸ ska få användas för att eliminera dubbelbeskattning.³¹⁹ Det är också dessa två metoder som jurisdiktioner vanligtvis redan tillämpar.³²⁰

Som beskrivits i tidigare avsnitt³²¹ innebär exemptmetoden att den del av vinsten som tilldelats marknadsjurisdiktionen under Belopp A ska undantas från beskattning. Generellt sett är denna metod enklare att tillämpa eftersom hemvistsstaten inte behöver räkna ut någon skattesats på de vinster som ska fördelas i enlighet med Belopp A utan helt enkelt bara behöver undanta den delen av vinsten.³²² Creditmetoden däremot innebär att hemviststaten ska tillhandahålla en kredit mot sin egen skatt för den skatt som betalats i en annan jurisdiktion. Enligt denna metod ser man alltså till själva skatten och inte vinsten.³²³

Med tanke på de nuvarande skattesatserna i marknadsjurisdiktionerna, skulle båda metoderna i slutändan kunna ge samma resultat.³²⁴ Emellertid är metoderna inte bara två olika sätt att leverera samma resultat. Enligt creditmetoden behåller nämligen hemviststaten sekundära beskattningsrättigheter över uppkomna vinster i den mån dessa beskattas med en lägre skattesats i marknadsjurisdiktionerna. Detsamma gäller inte enligt exemptmetoden eftersom vinsterna enligt denna metod är helt undantagna från beskattning i hemvistsstaten.³²⁵

³¹⁶ Se OECD (2020a) s. 148 p. 620.

³¹⁷ Se art. 23A i OECD- och FN-modellerna.

³¹⁸ Se art. 23B i OECD- och FN-modellerna.

³¹⁹ Se OECD (2020a) s. 152 p. 641.

³²⁰ Se OECD (2020a) s. 148 p. 621.

³²¹ Se avsnitt 3.3.

³²² Se OECD (2020a) s. 138 p. 570, s. 149 p. 624–625.

³²³ Se OECD (2020a) s. 138 p. 570, s. 150 p. 627–628.

³²⁴ Se OECD (2020a) s. 138 p. 571. I många fall skiljer sig skattesatsen inte nämnvärt åt.

³²⁵ Se OECD (2020a) s. 148–149 p. 622.

5.2.7 Implementation och administration

Slutligen berör Blueprint-rapporten hur den nya regleringen ska implementeras och administreras. Hittills har arbetet med Pelare ett, och särskilt Belopp A, fokuserat på hur regleringen ska vara utformad och utvecklades av de operativa komponenterna såsom omfattning, nexus och skattebas. Fokus kommer nu skiftas till att säkerställa att Pelare ett kan genomföras snabbt, konsekvent och samordnat.³²⁶ För att implementera det nya regelverket måste alla konsensusbaserade avtal innehålla ett åtagande av länderna att genomföra avtalet och samtidigt ta bort ensidiga åtgärder på området.³²⁷ OECD har identifierat att det krävs åtgärder i tre olika dimensioner för att kunna genomföra Pelare ett: (i) i inhemsk rätt, (ii) i internationell offentlig rätt, och (iii) genom vägledning för att komplettera de nyss nämnda.³²⁸

Det krävs att den nya beskattningsrätten antas i nationell rätt eftersom jurisdiktionen annars inte kommer ha någon befogenhet att införa en skatt på Belopp A.³²⁹ Det krävs också att det befintliga internationella regelverket ändras. Om enbart den inhemska rätten ändras skulle det inte vara tillräckligt eftersom befintliga bilaterala skatteavtal i allmänhet skulle förhindra en beskattning av Belopp A. Flertalet befintliga skatteavtal hindrar nämligen jurisdiktioner från att beskatta inkomster från en utländsk skattebetalare som inte har något fast driftställe i den aktuella jurisdiktionen.³³⁰

Belopp A kräver således stora ansträngningar för att kunna implementeras och genomföras. Det noteras därför i rapporten att det sannolikt kommer krävas ett antagande av en ny multilateral konvention för att implementera det nya regelverket.³³¹ Hur detta ska gå till är ännu oklart. Emellertid förväntas det att en ny multilateral konvention skulle kunna samexistera med

³²⁶ Se OECD (2020a) s. 199 p. 805.

³²⁷ Se OECD (2020a) s. 199 p. 807.

³²⁸ Se OECD (2020a) s. 199 p. 806.

³²⁹ Se OECD (2020a) s. 199 p. 809.

³³⁰ Se OECD (2020a) s. 201 p. 824.

³³¹ Se OECD (2020a) s. 203 p. 836.

de befintliga skatteavtalen, men ersätta dessa vid de punkter som hindrar en beskattning av Belopp A. Därmed skulle ett antagande av en ny multilateral konvention innebära att man inte behöver ändra redan existerande skatteavtal.³³²

5.3 Senaste utvecklingen på området

Under ett möte den 8–9 oktober 2020 gick länderna med på att fortsätta arbeta mot ett avtal som ska vara klart i mitten av 2021. Tidigare har målet varit att komma fram till en lösning senast i slutet av 2020. På grund av covid-19 samt det faktum att OECD inte lyckats ena länderna har denna tidpunkt fått flyttas fram. I uttalandet angående rapporterna nämndes dock att medlemmarna i OECD/G20 IF har gjort stora framsteg mot att nå konsensus.³³³ Förslaget gick sedan på remiss där OECD begärde synpunkter från allmänheten.³³⁴

I januari 2021 hölls ett offentligt samrådsmöte³³⁵ där man gick igenom de kommentarer³³⁶ som kommit in från allmänheten angående Blueprint-rapporterna.³³⁷ Bland de svarande fanns techjättar som Amazon och Google.³³⁸ Under detta samrådsmöte diskuterades exempelvis att den största feedbacken berört regelverkets komplexitet och att allmänheten önskar att regelverket förenklas.³³⁹

Avseende hur olika länder har reagerat på Belopp A kan nämnas att USA tidigt varit en stark motståndare till en digital skatt eftersom en sådan skatt främst påverkar stora amerikanska techbolag, såsom Google, Facebook, Amazon och Apple, negativt och därmed kan uppfattas som diskriminerande.

³³² Se OECD (2020a) s. 202 p. 828–829, s. 203 p. 838–839. Jmf. med hur Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI) fungerar (dvs. ändrar direkt i befintliga bestämmelser i skatteavtal).

³³³ Se OECD (2020d).

³³⁴ Se OECD (2020e); OECD (2020f).

³³⁵ Eng. "Public consultation".

³³⁶ Se OECD (2020g).

³³⁷ Se OECD WEB TV (2021).

³³⁸ Se OECD (2020g); Jokinen, Di (2021).

³³⁹ Se OECD WEB TV (2021).

USA har bland annat svarat med att sänka bolagsskatten för att kunna ta hem amerikanska bolag och hotat med handelstullar på diverse varor för olika länder. I synnerhet gentemot Frankrike då de redan ensidigt infört en digital skatt.³⁴⁰ Efter finansminister Yellen tidigt i år uttalade att USA inte längre vidhåller kravet på en safe harbour-tillämpning verkar dock trenden ha vänt.³⁴¹ Det är en viktig utveckling som gör att förslaget på en digital skatt sannolikt kommer bli implementerat eftersom USA är en viktig spelplan i det internationella arbetet. Under april 2021 kom USA emellertid med nya krav på att en digital skatt maximalt ska träffa de 100 största multinationella koncernerna oavsett bransch. Jämfört med OECD:s förslag, som förväntas träffa 2300 MNEs, är det alltså endast en bråkdel.³⁴²

Sverige har hittills också varit en stark motståndare till en digital beskattning, i vart fall på en EU-nivå. Inte minst på grund av att en digital beskattning i praktiken missgynnar Sverige. Skatteinkomster riskerar nämligen att förloras till större konsumtionsländer. Den inhemska marknaden för digitala tjänster är relativt liten i Sverige, samtidigt finns det en förhållandevis stor andel företag med verksamma digitala tjänster. Dessa företag riskerar att behöva betala skatt där konsumtionen sker, vilket till största del sker utomlands i större konsumtionsländer. Sålunda hade en digital skatt inneburit en slags ”export” av skatteintäkter.³⁴³

Det är tydligt att förslagen om en digital beskattning blivit ett hett ämne och storpolitik mellan EU:s större länder, USA, Kina och Indien. Å ena sidan står de länder som är positivt inställda till en digital skatt, som dessutom redan ensidigt infört en digital skatt. Bland dessa kan nämnas Frankrike, Spanien och Storbritannien. Å andra sidan står de negativt inställda till en digital skatt såsom USA och Sverige.³⁴⁴

³⁴⁰ Se Jokinen, Di (2021); Furubacke, Di (2020); Lauffs, SVT (2017).

³⁴¹ Se Financial Times (2021); KPMG (2021b).

³⁴² Martin, MNE Tax (2021). En av anledningarna till att USA kommer med dessa krav är för att de anser att Pelare ett indirekt diskriminerar amerikanska företag.

³⁴³ Se Larsson, FAR (2019); Dahlberg (2019) s. 14–15, s. 83; Dunklint, Hogia (2020); Fensby, Di (2019); PwC (2020a).

³⁴⁴ Se Dunklint, Hogia (2020); Larsson, FAR (2020); Tax Foundation (2020).

Arbetet som kvarstår för OECD är att lösa de återstående politiska och tekniska frågorna, såsom frågor kring omfattning och kvantitet.³⁴⁵ Exempelvis är i princip inga tröskelvärden eller procentsatser satta och även på flera andra punkter saknas enighet.³⁴⁶ Emellertid arbetar OECD intensivt för att kunna leverera en lösning till i mitten av 2021. Arbetet med den digitala skatten, som redan är utmanande och omfattande, försvåras alltså av covid-19 utbrottet.³⁴⁷ Det kan konstateras att OECD har en stor press på sig att presentera en konsensuslösning för att förhindra att fler länder ensidigt inför egna regler. Inte minst för att undvika handelskrig.³⁴⁸

Lyckas OECD inte nå en lösning förväntas EU agera. Under de senaste åren har det, parallellt med OECD:s arbete, skett ett arbete inom EU för att kunna beskatta den digitala ekonomin. Då EU-kommissionens senaste förslag om en digital skatt blev nedröstat kom EU-medlemsländerna år 2019 i stället överens om att fortsätta att arbeta gemensamt för en överenskommelse om en global lösning på OECD-nivå senast 2020.³⁴⁹ Eftersom OECD:s arbete har försenats har EU-kommissionens ordförande Ursula von der Leyen uttalat att EU kommer att föreslå en egen digital skatt under 2021 om det inte kommer en global överenskommelse innan dess.³⁵⁰ Denna tid är nu kommen och redan i januari 2021 initierade EU-kommissionen ett offentligt samrådsinitiativ om överväganden om ett införande av ett direktiv om en digital skatt.³⁵¹ Det är oklart hur denna skatt kommer fungera i praktiken, men den är inte tänkt att utgöra hinder för en digital skatt på OECD-nivå. Ett förslag från EU förväntas komma senast i juni 2021, med ett införande av skatten senast den 1 januari 2023.³⁵²

³⁴⁵ Se OECD (2020d) s. 2 p. 6.

³⁴⁶ Se OECD (2020a). Se även Skeppsbron Skatt (2020).

³⁴⁷ OECD (2021) s. 10–13.

³⁴⁸ Se KPMG (2020a); KPMG (2020b); Skeppsbron Skatt (2020).

³⁴⁹ Se Ekofinrådets möte (2019).

³⁵⁰ Se Jokinen, Di (2021).

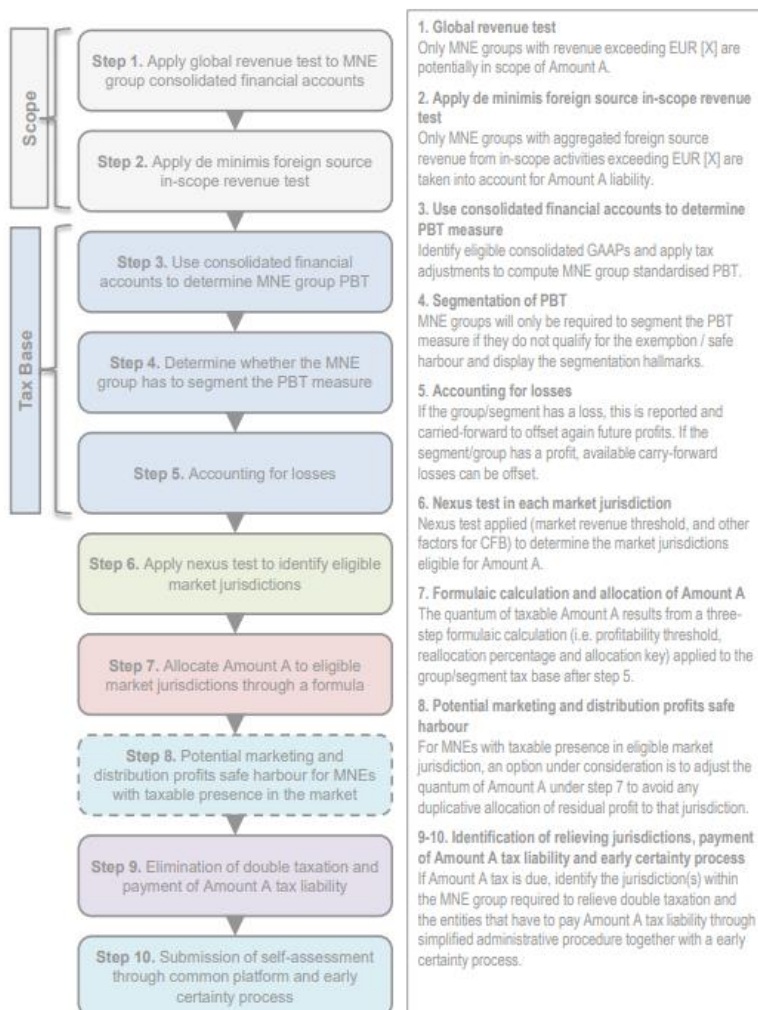
³⁵¹ S.k. ”Digital levy”.

³⁵² European Commission (2021); Pinsent Masons (2021); KPMG (2021a).

5.4 Sammanfattning

Det är utifrån ovan tydligt att Belopp A är ett komplext regelverk där det återstår flera viktiga punkter att komma överens om. Dess delar och komplexitet kan enklast illustreras med nedanstående översiktsbild³⁵³:

Figure 1.2. Overview of the process map for Amount A



Belopp A innebär ett nytt nexus, s.k. marknads- och användarjurisdiktioner, och nya vinstfördelningsregler. Enkelt uttryckt ska en del av en MNEs kvarvarande vinst fördelas till jurisdiktionen där konsumenten eller användaren befinner sig. Beräkningen och fördelningen av Belopp A kommer att produceras genom en formel som inte är baserad på ALP. Omfattningen begränsas genom såväl ett aktivitetstest som ett tröskeltest. Sålunda kommer

³⁵³ Se OECD (2020a) s. 16.

enbart företag som bedriver ADS och CFB, med en global bruttointäkt på över 750 miljoner euro omfattas av regleringen.

Mot bakgrund av vad som anförts i kapitlet är det lätt att förstå att OECD intar en viktig ställning i samhället. Inte minst inom skatterätten. Med tanke på den alltmer globaliserade världen bidrar BEPS-projektets första åtgärdsplan med viktiga förslag för att komma till rätta med de problem som uppstått. Belopp A innefattar många nyheter och komplexa beräkningar. Det återstår dock en hel del frågor och punkter att komma överens om innan en digital beskattning faktisk kan införas.

Kapitlet tar också upp den senaste utvecklingen på området och vad som förväntas ske inom den närmsta framtiden. Det är tydligt att det råder oenighet kring hur och om en digital beskattning över huvud taget ska införas. Det är oklart huruvida länderna kommer kunna nå konsensus på alla punkter som hittills lämnats därhän. Vad som emellertid kan konstateras är att de rådande beskattningsprinciperna inte är tillräckliga i dagens globala och digitala samhälle. Det återstår att se vad OECD-länderna och G20-länderna kan komma fram till under de kommande månaderna. Som tidigare nämnts har OECD angett att de förväntas nå konsensus i mitten av 2021. Jag ställer mig tveksam till denna deadline och frågan är om man ens kommer att kunna nå konsensus. Å andra sidan verkar det trots allt som att man tagit ytterligare steg mot en digital skatt i och med att USA frångått kravet på en safe harbour-tillämpning. Däremot sätter USA:s senaste krav på att Pelare ett enbart ska tillämpas på de 100 största koncernerna käppar i hjulet för införandet av en digital skatt. Troligtvis kommer införandet av Belopp A därmed bli försenat.

Som beskrivits i avsnittet har Sverige intagit en negativ ställning till förslaget om en digital beskattning. I synnerhet eftersom det sannolikt kommer att påverka landets skatteintäkter negativt. Frågan är dock hur en digital skatt kommer påverka de svenska bolagen? Hur många bolag kommer att påverkas och på vilket sätt kommer dessa att påverkas? Det, och lite till, kommer nästa kapitel att besvara.

6 Svenskt perspektiv

6.1 Påverkan på svenska bolag

Pelare ett kommer enligt OECD innebära att ca 100 miljarder USD årligen omfördelas till marknadsjurisdiktioner.³⁵⁴ Det är dock oklart hur stor del av denna skatt som kommer belasta svenska bolag.³⁵⁵ Vad som däremot kan konstateras är att en digital skatt i högre grad kommer påverka konsumtionssvaga, exportberoende och innovativa länder negativt. Sverige stämmer in på denna beskrivning och kommer således träffas oproportionerligt hårt av en digital skatt.³⁵⁶

För att träffas av regleringen ska, som tidigare nämnts, ett antal kriterier vara uppfyllda. Exempelvis måste det vara fråga om en multinationell koncern vars globala bruttointäkt överstiger 750 miljoner euro.³⁵⁷ Vidare träffas enbart specifika aktiviteter, nämligen ADS eller CFB. Det bör uppmärksammas att även om förslaget främst är menat att utgöra en digital skatt är namnet ändock aningen missvisande. Det är nämligen inte uteslutande digitala tjänster såsom sökmotorer, streamingtjänster och molntjänster som omfattas av förslaget. Även online-försäljning av varor och tjänster till konsumenter kommer att inrymmas i och med att CFB-definitionen tillkommit. Dessutom omfattas även uppgraderingar och uppdateringar såsom mjukvaran i lastbilar, kylskåp osv.³⁵⁸

I OECD:s Blueprint-rapport finns en tabell över hur många MNE-grupper som beräknas träffas av regleringen vid olika intäktsgränser för det globala intäkstestet. Det föreslås att intäktsgränsen ska ligga på 750 miljoner euro,

³⁵⁴ Se <<https://www.oecd.org/tax/beps/top-10-frequently-asked-questions-tax-challenges-digitalisation.pdf>>.

³⁵⁵ Se PwC (2020a).

³⁵⁶ Se OECD (2020c) s. 10; Dunklint, Hogia (2020); Larsson, FAR (2020).

³⁵⁷ Åtminstone i ett första skede.

³⁵⁸ Se PwC (2020a).

vilket innebär att ca 8000 MNEs kommer överskrida gränsen. Samtidigt kommer ca 2300 MNEs omfattas av regleringen efter det att ADS- och CFB-definitionerna har tagits hänsyn till.³⁵⁹ Detta gäller alltså för samtliga MNEs som förväntas träffas av Belopp A.

Table 2.1. Estimated number of MNE groups above potential global revenue thresholds

Global Revenue Threshold (EUR m) ²⁷	Estimated Number of MNE groups after applying global revenue Threshold	Estimated Number of MNE groups with a primary activity in ADS or CFB sectors after applying the global revenue threshold
750	~8,000	~2,300
1,000	~6,800	~2,000
2,000	~4,100	~1,300
5,000	~2,000	~620
10,000	~1,000	~350

Avseende specifikt Sverige fanns det år 2016 sammanlagt 88 MNEs som hade globala bruttointäkter över 750 miljoner euro. För tydligheten skall menas MNEs där moderbolaget var etablerat i Sverige.³⁶⁰ Detta antal begränsas sedan ytterligare av aktivitetstestet eftersom MNE-gruppens aktiviteter måste falla inom ramen för antingen ADS- eller CFB-definitionen. Det innebär att det sannolikt enbart rör sig om ca 20–30 MNEs i Sverige som kommer träffas av den nya regleringen.³⁶¹

Observera att det i Blueprint-rapporten anges att en MNEs s.k. hemmamarknad kan identifieras som exempelvis där koncernen har sitt huvudkontor eller där moderbolaget är skattskyldigt. Ytterligare arbete krävs för att definiera en MNE-grupps hemmamarknad.³⁶² Jag tolkar dock det som att detta enbart gäller i avseende till det utländska de minimis intäktstestet. Sålunda krävs det, i rapportens mening, att moderbolaget är etablerat i Sverige för att det ska räknas som en ”svensk” MNE.

Ytterligare något som bör nämnas är de konsekvenser som uppstått på grund av covid-19-pandemin. I OECD:s ekonomiska konsekvensanalys tas denna

³⁵⁹ Se OECD (2020a) s. 58–59 p. 175, p. 181.

³⁶⁰ Se OECD (2016). Notera att 2016 var den senaste tillgängliga statistiken på området.

³⁶¹ Givet att den procentsats som skiljer sig mellan antalet MNEs med aktiviteter som omfattas av regleringen och överskrider intäktsgåränsen *respektive* MNEs som enbart överskrider intäktsgåränsen i den ovanstående tabellen tillämpas analogt.

³⁶² Se OECD (2020a) s. 60 p. 184.

aspekt upp. Naturligtvis är det i detta skede fortfarande mycket osäkert hur covid-19 kommer påverka införandet av en digital skatt, men i konsekvensanalysen utmärker sig vissa effekter. Bland annat kommer troligtvis covid-19 initialt minska de förväntade skatteintäkterna från Pelare ett eftersom många företag drabbats hårt av krisen. Pandemin har på samma gång bidragit till digitaliseringen av ekonomin, vilket ytterligare ökat de skatteutmaningar som följer av digitaliseringen. Detta i kombination med ett ökat missnöje från allmänheten med de stora multinationella företagens skatteplanering, i synnerhet eftersom många företag fått statligt stöd i samband med krisen, gör att en digital skatt aldrig varit av större betydelse.³⁶³ Mot bakgrund av detta tror jag att länderna i högsta grad kommer försöka komma överens om en digital skatt.

6.2 Fiktiv prövning

6.2.1 Allmänt

Ponera att det nya förslaget från OECD angående digital beskattning införs, hur hade det då påverkat svenska bolag? Detta avsnitt ämnar undersöka denna frågeställning utifrån redogörelsen för Belopp A i tidigare kapitel. Initialt kommer de nu gällande beskattningsreglerna appliceras. Därefter kommer Belopp A tillämpas för att fördela en del av en MNEs kvarvarande vinst till marknads- och användarjurisdiktioner. I denna del kommer jag utgå från exemplen angående tröskelvärdena som OECD angett i rapporten då det inte finns några bestämda sådana. Exempelvis utgår jag från tröskelvärdet på 750 miljoner euro för att omfattas av Pelare ett. För att illustrera hur det ska gå till har jag valt att utgå från ett verkligt bolag. I exemplet kommer det svenska bolaget vara Aktiebolaget Electrolux eftersom såväl moderbolaget som huvudkontoret är beläget i Sverige. Electrolux tillverkar och säljer vitvaror, som exempelvis diskmaskiner, kylskåp, spisar, tvättmaskiner och

³⁶³ OECD (2020c) s. 11, s. 23–24.

dammsugare.³⁶⁴ Bolaget kommer dock träffas som CFB och inte för aktiviteter som är ADS.

För att även visa på hur aktiviteter som är ADS kan bedömas kommer Spotify AB också tas upp i Belopp A-tillämpningen. Spotify är ett svenskt bolag med huvudkontor i Stockholm. Vidare ingår Spotify i en koncern med 23 bolag, varav moderbolaget är beläget i Luxemburg. Det faktum att moderbolaget inte är beläget i Sverige gör att det sannolikt inte räknas som en svensk MNE i Blueprint-rapportens mening. Ändock kommer bolaget användas för att illustrera hur ett bolag som säljer ADS kommer påverkas. Spotify tillhandahåller bland annat streamingtjänster för att lyssna på musik och poddar. Dessutom säljer de annonseringstjänster och användardata.³⁶⁵

Notera att exemplet inte till fullo utgår från hur bolaget faktiskt är strukturerat eller dylikt. Vidare kommer exemplet för enkelhetens skull utgå från att båda länder tillämpar OECD:s modellavtal.

6.2.1.1 Tillämpning av dagens beskattningsregler

Eftersom Electrolux har sitt huvudkontor i Stockholm, har Sverige beskattningsrätt utifrån hemvistprincipen. I svensk rätt gäller, som tidigare nämnts, att all inkomst som ett svenskt bolag erhåller ska tas upp som en enda näringsverksamhet i Sverige. Bolaget är sålunda obegränsat skattskyldig enligt 6 kap. 4 § IL, vilket innebär att det är skattskyldigt för sin inkomst oberoende av var dessa har intjänats.

Anta att Electrolux har ett fast driftställe i Tyskland. Då kommer Tyskland vilja beskatta de inkomster som hänför sig till det fasta driftstället enligt källstatsprincipen. Det innebär också att det uppstår en begränsad skattskyldighet för Electrolux i Tyskland.

³⁶⁴ Se Electrolux (2021).

³⁶⁵ Se Allabolag, 'Spotify AB' (2019); Spotify (2020).

Det uppkommer då en dubbelbeskattningssituation eftersom båda länder kommer vilja beskatta inkomsten som härrör från Tyskland. Sverige som hemviststat och Tyskland som källstat. För att lösa problemet med dubbelbeskattning kan OECD:s modellavtal tillämpas.³⁶⁶ Huvudregeln enligt art. 7.1 i OECD:s modellavtal är att inkomster beskattas i den avtalsslutande staten där företaget har sin hemvist, om inte företaget har ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten. Sålunda anger artikeln att källstaten får beskatta inkomsten, men tar samtidigt inte bort rätten från hemviststaten att beskatta rörelseinkomsten. Dubbelbeskattningssituationen kan undanröjas genom den s.k. metodartikeln i art. 23 i modellavtalet. Denna anger att problemet ska lösas genom antingen exemptmetoden eller creditmetoden. I skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland löses det genom creditmetoden.³⁶⁷ För att bestämma vilka intäkter som hänförs till det fasta driftstället ska separatmetoden användas enligt art. 7.2 i modellavtalet.

Ovan är alltså huvudregeln för hur man enligt dagens regler kan beskatta rörelseinkomster. Observera att problemet i dag med den digitala ekonomin framför allt grundar sig i att bolagen inte ådrar sig något fast driftställe och därför undviker beskattning i marknadsjurisdiktioner. Som redogjorts för i kapitel 4 ska tre rekvisit vara uppfyllda för att det ska vara fråga om ett fast driftställe, nämligen; plats, stadigvarande och affärsverksamhet. På grund av att företagen till mångt och mycket kan sköta sina affärer över nätet blir det allt enklare att undvika uppfyllandet av kriterierna. Således kan företag etablera sitt huvudkontor i en lågskattejurisdiktion och sedan sälja sina digitala tjänster alternativt fysiska varor runtom i världen över internet, utan att behöva etablera sig i fler länder. För Electrolux del kan detta åstadkommas genom nätförsäljning av sina vitvaror. Det krävs dock att de inte ådrar sig något fast driftställe i det andra landet. Detta kan dock undvikas genom att inte etablera något varulager eller dylikt.

³⁶⁶ Även bilaterala skatteavtal kan tillämpas men för enkelhetens skull tillämpas modellavtalet.

³⁶⁷ Se Skatteavtalet med Tyskland, <https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b6dd5e/1441888023919/360-276+utg%C3%A5va+1+Tyskland.pdf>.

Spotify däremot har outsourcat stora delar av sin verksamhet till Amazons molnbaserade tjänster.³⁶⁸ De hyr alltså enbart utrymme på servern från Amazon som i sin tur äger denna. Servern anses sålunda inte stå till Spotify:s förfogande och därför anses företaget heller inte ha någon fysisk närvaro på platsen. Det medför att de bolag som utnyttjar digitaliseringens möjligheter till stor del kan undvika beskattning. Problemet med att beskatta den digitala eran kan därför i stor utsträckning hänföra sig till kravet på fysisk närvaro. Det är således befogat att ställa frågan om varför det fortfarande krävs en fysisk närvaro för att det ska uppkomma ett fast driftställe. Enligt min uppfattning är dagens ”fast driftställe”-begrepp föråldrat, och det är just detta Belopp A ämnar lösa.

6.2.1.2 Tillämpning av Belopp A

I bilagan till rapporten angående Pelare ett finns det en ”processkarta” över hur Belopp A ska tillämpas.³⁶⁹ Nedan följs denna steg för steg.³⁷⁰ Det ska uppmärksammas att Belopp A-tillämpningen sker *efter* att dagens beskattningsregler har tillämpats.³⁷¹

Steg 1. Tillämpa det globala intäktstestet

Såväl Spotify som Electrolux uppfyller det globala tröskeltestet då koncernernas globala bruttointäkter överstiger det föreslagna tröskelvärdet, vilket är 750 miljoner euro.³⁷² Spotify hade år 2019³⁷³ en omsättning på ungefär 44 miljarder SEK.³⁷⁴ Electrolux hade samma år en omsättning på ungefär 120 miljarder SEK.³⁷⁵

³⁶⁸ Se OECD (2018) s. 74 p. 228.

³⁶⁹ Se bilaga A i OECD (2020a) s. 206–214.

³⁷⁰ Observera att vissa steg måste lämnas därhän eftersom det ännu inte finns några fastställda tröskelvärden eller procentsatser.

³⁷¹ Se ovan i avsnitt 6.2.1.1.

³⁷² Se avsnitt 5.2.1.2.1.

³⁷³ År 2019 är den senaste årsredovisningen som är tillgänglig för bolagen vid författandet av detta examensarbete.

³⁷⁴ Se Allabolag, ‘Spotify AB’ (2019). Detta motsvarar ungefär 4,3 miljarder euro.

³⁷⁵ Se Allabolag, ‘Aktiebolaget Electrolux’ (2019). Detta motsvarar ungefär 11,8 miljarder euro.

Steg 2. Applicera de minimis utländska intäktstestet

För att kunna applicera de minimis utländska intäktstestet måste koncernens aktiviteter först delas upp i ADS, CFB och aktiviteter som inte omfattas av Belopp A. Dessutom ska reglerna för att bedöma en intäkts ursprung appliceras (se nedan i steg 6 a). Därefter kan man bestämma om en MNE har utländska intäkter inom ramen för ADS och/eller CFB som överskrider de minimis tröskeln.

För att kunna dela upp koncernens aktiviteter måste aktivitetstestet göras. Aktivitetstestet går ut på att undersöka om bolaget utför aktiviteter som kvalificerar sig som ADS eller om deras intäkter härstammar från CFB.

Spotify:s aktiviteter kan falla inom ramen för både ADS och CFB.³⁷⁶ För att bedöma om ett företags aktiviteter kan utgöra ADS ska den positiva listan i första hand undersökas.³⁷⁷ Bland annat kan Spotify anses sälja digitala innehållstjänster³⁷⁸, vilket är en kategori som faller inom den positiva listan. Dessutom använder de sig av försäljning av användardata och annonseringstjänster online. Utöver det härstammar dess intäkter till stor del från försäljning av tjänster till konsumenter (dvs. streaming av dess musik genom prenumerationer). Sålunda utgör de också en konsumentinriktad verksamhet.³⁷⁹ Det finns heller inga undantag som är tillämpliga för Spotify.³⁸⁰

Vidare finns Spotify i över 93 länder och har omkring 345 miljoner användare.³⁸¹ Sålunda har bolaget en stor mängd utländska intäkter och därför uppfylls sannolikt också de minimis utländska intäktstestet.³⁸²

³⁷⁶ För aktiviteter som kan vara både ADS och CFB gäller dock ADS-definitionen.

³⁷⁷ Se avsnitt 5.2.1.1.1.

³⁷⁸ Eng. "Digital content services". Se OECD (2020a) s. 28–29 box 2.13–14.

³⁷⁹ Se avsnitt 5.2.1.1.2.

³⁸⁰ Se avsnitt 5.2.1.1.3.

³⁸¹ Se Göteborgs-Posten (2021).

³⁸² Se avsnitt 5.2.1.2.2.

Electrolux aktiviteter härstammar från CFB. Det kan konstateras att Electrolux tjänster ingår i den negativa listan över tjänster som inte anses vara ADS (punkten gällande onlineförsäljning av varor och tjänster som inte i sig är ADS).³⁸³ Däremot hör Electrolux alltså till kategorin av företag vars intäkter härstammar från försäljning av varor eller tjänster av en typ som i regel säljs till konsumenter (såsom tvättmaskiner och dammsugare). Det ska noteras att dess varor även säljs till företag för exempelvis vidareförsäljning eller användning inom företaget. Eftersom CFB-definitionen även inkluderar MNEs som säljer indirekt via mellanhänder innefattas även de fall när Electrolux säljer till diverse företag som sedan säljer varorna till konsumenter.³⁸⁴ Som exempel kan nämnas att företag såsom Elgiganten och Elon säljer Electrolux-varor och fungerar således som återförsäljare. Det finns inga undantag i Blueprint-rapporten som är tillämpliga för Electrolux.³⁸⁵

Electrolux finns etablerat på över 120 marknader och enbart en liten andel av dess intäkter har sitt ursprung i Sverige.³⁸⁶ Därmed har bolaget en stor mängd utländska intäkter och därför uppfylls sannolikt också de minimis utländska intäktstestet.³⁸⁷

Steg 3. Bestäm MNE-gruppens PBT baserat på konsoliderade finansiella konton (koncernredovisning)

I steg tre ska MNE-gruppens PBT bestämmas. Den första frågan som måste ställas är ifall MNE-gruppen har en gemensam koncernredovisning. Därefter ska kvalificerade koncernredovisningsprinciper (GAAPs) identifieras och skattemässiga justeringar göras.³⁸⁸

Det är oklart huruvida Spotify upprättar någon gemensam koncernredovisning, varför detta steg måste lämnas därhän. Däremot verkar

³⁸³ Se avsnitt 5.2.1.1.1.

³⁸⁴ Se avsnitt 5.2.1.1.2.

³⁸⁵ Se avsnitt 5.2.1.1.3.

³⁸⁶ Se Electrolux (2019).

³⁸⁷ Se avsnitt 5.2.1.2.2.

³⁸⁸ Se avsnitt 5.2.4.

det som att Electrolux upprättar en gemensam koncernredovisning.³⁸⁹ Emellertid är det i princip omöjligt att räkna ut PBT-måttet då det saknas nödvändig information från bolaget och det återstår en hel del arbete från OECD:s sida.

Steg 4. Bestäm om MNE-gruppen måste segmentera PBT-måttet

Om en MNE kommer tillåtas eller vara tvungen att använda segmenterade, snarare än konsoliderade, finansiella konton vid beräkning av Belopp A bestäms genom en metod på flera olika steg. Bland annat behöver en MNEs med globala intäkter under ett visst tröskelvärde inte tillämpa segmenterade konton.³⁹⁰

Tröskelvärdet är ännu inte bestämt och därför är det omöjligt att veta huruvida Spotify och Electrolux måste segmentera PBT-måtten eller inte. I rapporten uttalas dock att de flesta MNEs i praktiken kommer att beräkna sin skattebas för Belopp A på grundval av deras koncernredovisning.³⁹¹

Steg 5. Redovisa förluster

I steg fem ska eventuella förluster redovisas. Om MNE-gruppen (eller ett segment av den) har förluster under den aktuella perioden ska dessa sparas och kvittas mot framtida vinster. Genom en s.k. ”earn-out” mekanism kommer genererade förluster samlas i ett enda konto och föras vidare till efterföljande år.³⁹²

Spotify AB redovisade i sin resultaträkning år 2019 en förlust på 302 miljoner kronor.³⁹³ Detta är dock enbart för Spotify i Sverige. För att kunna göra en korrekt beräkning måste man se till hela koncernen (givet att PBT-måttet har beräknats på konsoliderad basis). Det kan emellertid konstateras att genererade förluster får sparas till kommande år och där kvittas mot vinster.

³⁸⁹ Se Electrolux (2019).

³⁹⁰ Se avsnitt 5.2.4.

³⁹¹ Se avsnitt 5.2.4. Se även OECD (2020a) s. 13 p. 10.

³⁹² Se avsnitt 5.2.4.

³⁹³ Se Allabolag, ‘Spotify AB’ (2019). Senaste tillgängliga resultaträkning är från 2019.

Electrolux å andra sidan har gått med vinst sedan åtminstone 2015, varför detta steg i nuläget inte är nödvändigt.³⁹⁴

Steg 6. Applicera nexus-testet för att identifiera berättigade marknadsjurisdiktioner

Därefter ska de nya nexus-reglerna appliceras för att identifiera de marknadsjurisdiktioner som är berättigade till Belopp A. Nexus-testet kan delas upp i två delar, A och B, se nedan.

A. Tillämpa reglerna för att bedöma intäkternas ursprung hänförlig till varje marknadsjurisdiktion

I första hand ska reglerna för att bedöma en intäkts ursprung tillämpas. Därför måste aktiviteterna först delas in i CFB och ADS (detta bör redan ha gjorts i steg 2). Sedan ska alltså intäkternas ursprung avgöras. För varje intäktsflöde som omfattas av Belopp A har OECD identifierat en princip för att avgöra ursprunget av intäkten i fråga. Det finns även en lista över olika indikatorer som är godtagbara att använda för att lokalisera intäktens ursprung.³⁹⁵

Spotify:s aktiviteter kommer i första hand bedömas vara ADS eftersom denna definition gäller före CFB. Det kan som exempel nämnas att Spotify säljer digitala innehållstjänster. Principen för att avgöra intäkten i fråga är, enligt rapporten, jurisdiktionen där köparen har sin ordinarie hemvist. Indikatorn som är högst upp i hierarkin är jurisdiktionen för köparens vanliga hemvist baserat på information från användarprofilen. Det nyss nämnda innebär att om personen X i Tyskland prenumererar på ett abonnemang för streamingtjänster hos Spotify kommer det bedömas som en digital innehållstjänst, och jurisdiktionen där intäkten ska hänföras till är där köparen har sin ordinarie hemvist. Det baseras i första hand på information från användarprofilen, och särskilt information angående IP-adress från köparens enhet. Det får antas att personen X kommer anses ha sin hemvist i Tyskland.

³⁹⁴ Se Allabolag, 'Aktiebolaget Electrolux' (2019).

³⁹⁵ Se avsnitt 5.2.3.

Electrolux-koncernens aktiviteter härstammar, som tidigare anförts, från CFB. Avseende intäkter från konsumtionsvaror som säljs direkt till konsumenten är intäktsprincipen jurisdiktionen för slutlig leverans av varorna till konsumenten. Indikatorn som är godtagbar för att lokalisera ursprunget består först och främst i jurisdiktionen för detaljhandelsfronten där varan säljs till konsumenten. Om det inte finns en sådan, gäller i stället jurisdiktionen för varans slutliga leveransadress till konsumenten.³⁹⁶

B. Tillämpa relevanta trösklar avseende marknadsintäkter

Efter att intäkternas ursprung har bestämts ska de relevanta trösklarna för marknadsintäkter tillämpas. Marknadsintäktsgåränsen kommer gälla för intäkter inom respektive marknadsjurisdiktion och kommer tillämpas separat för ADS och CFB. För ADS gäller enbart en marknadsintäktsgåräns, medan för CFB gäller dels en marknadsintäktsgåräns, dels vissa s.k. ”plus-faktorer” som ska vara uppfyllda.³⁹⁷

Återigen finns det inga fastställda belopp för marknadsintäktsgåränserna. Eftersom ADS-definitionen gäller före CFB-definitionen kommer Spotify:s aktiviteter bedömas utifrån kriterierna för ADS. Således krävs det enbart att de uppfyller marknadsintäktsgåränsen och inte några ”plus-faktorer”. För Electrolux däremot krävs det med största sannolikhet att det finns några ”plus-faktorer” utöver ett potentiellt uppfyllande av marknadsintäktsgåränsen.

Steg 7. Beräkna och fördela Belopp A med hjälp av en formel

Nästa steg går ut på att beräkna och fördela Belopp A med hjälp av en tre-stegsformel som avviker från den traditionella ALP. Som nämnts i avsnitt 5.2.5 består formeln av: (i) en lönsamhetströskel (ii) en omfördelningsprocent, och (iii) en fördelningsnyckel.³⁹⁸

³⁹⁶ Se avsnitt 5.2.3.

³⁹⁷ Se avsnitt 5.2.2.

³⁹⁸ Se avsnitt 5.2.5.

Eftersom OECD ännu inte bestämt något av det nyss anförda kan jag inte beräkna Belopp A för Spotify och Electrolux. Emellertid belyser ovan den komplexitet Belopp A-uträkningen kommer att innebära.

Steg 8. Potentiell applicering av marknadsförings- och distributions safe harbour för MNEs med beskattningsbar närvaro i marknadsjurisdiktionen

Detta steg avser att under vissa omständigheter, såsom när en marknadsjurisdiktion redan har beskattningsrättigheter för en MNE-grupps vinster enligt befintliga skatteregler, justera kvantiteten för Belopp A som tilldelats en marknadsjurisdiktion. Det nyss anförda innebär att detta steg enbart är tillämplig för de fall när det redan finns en beskattningsbar närvaro i marknadsjurisdiktionen. Om det inte finns någon beskattningsbar närvaro kan detta steg hoppas över.³⁹⁹

Huruvida Spotify eller Electrolux kommer få använda sig av en eventuell safe harbour-regel beror på om bolagen redan kan bli beskattade i respektive marknadsjurisdiktion (som kommer få ta del av Belopp A). Det nyss nämnda innebär exempelvis att i det fall bolaget har ett fast driftställe i Tyskland kommer det redan finnas en beskattningsbar närvaro (under de befintliga ALP-baserade reglerna för vinstfördelning), varför Belopp A kommer justeras för att undvika dubbelräkning. Således kan detta steg medföra att MNEs i vissa fall inte behöver betala Belopp A till en viss marknadsjurisdiktion eller att beloppet sänks.⁴⁰⁰

Steg 9. Undvikande av dubbelbeskattning

Det näst sista steget består av en mekanism för att undvika dubbelbeskattning och förena de befintliga reglerna för vinstfördelning med Belopp A. Mekanismen består av två komponenter; (i) identifiering av betalande enhet(er) inom en MNE- grupp eller segment, och (ii) metoder för att eliminera dubbelbeskattning.⁴⁰¹

³⁹⁹ Se avsnitt 5.2.5.

⁴⁰⁰ Se exempelvis OECD (2020a) s. 13–14 p. 10.

⁴⁰¹ Se avsnitt 5.2.6.

Avseende metoder för att eliminera dubbelbeskattning föreslås att såväl exemptmetoden som creditmetoden ska få användas. Sverige kommer sannolikt välja att tillämpa creditmetoden, vilket innebär att i de fall Sverige agerar som hemviststat behålls sekundära beskattningsrättigheter.⁴⁰² För företagens del innebär det att en beskattning aldrig kommer ligga under den svenska bolagsskatten (som i år uppgår till 20,6 procent⁴⁰³).⁴⁰⁴ Svensk bolagsskatt ligger i linje med snittet inom OECD, varför det troligen inte kommer bli så stor påverkan på svenska bolag rent skattemässigt.⁴⁰⁵

Detta steg innebär också att Belopp A ska betalas till marknadsjurisdiktionerna. Det ska kort nämnas att det endast kommer vara en enhet i MNE-gruppen som ansvarar för allt administrativt och juridiskt, inklusive betalning av all skatt under Belopp A. Denna s.k. samordnande-enheten kommer vanligtvis vara koncernens moderbolag.

Steg 10. Inlämning av självbedömning genom en gemensam plattform och tidig säkerhetsprocess

Slutligen innebär det sista steget att en MNEs samordnande-enhet ska lämna in en självbedömning som sedan kan granskas av en panel (sammansatt av olika skatteförvaltningar) för att garantera att Belopp A-tillämpningen gått rätt till. Detta sker dock endast om en koncern begärt säkerhet.⁴⁰⁶

⁴⁰² Se avsnitt 5.2.6.

⁴⁰³ Se 65 kap. 10 § IL.

⁴⁰⁴ Notera att med företag menar jag i detta sammanhang de identifierade betalande enheterna som nämndes ovan och som anses vara bosatta i just Sverige.

⁴⁰⁵ Se Almenberg & Ryner (2019) s. 6.

⁴⁰⁶ Se OECD (2020a) s. 214 (bilaga A).

6.3 Sammanfattning

Som redogjorts för i kapitlet kommer en digital skatt i större utsträckning påverka konsumtionssvaga, exportberoende och innovativa länder som Sverige negativt. Det är i nuläget oklart hur stor del av den totala skatteökningen och omfördelningen som kommer belasta just svenska bolag. Det kan dock konstateras att det inte är många svenska MNEs som stämmer in på den snäva skara som Belopp A avser att träffa. Uppskattningsvis kommer enbart 20–30 svenska MNEs träffas av regleringen.

Vidare illustrerar den fiktiva prövningen såväl hur Belopp A kommer påverka dagens beskattningsregler som Belopp A:s komplexitet. Vad som kan konstateras är att Belopp A innefattar många olika steg som kommer att sätta stor administrativ börda på både skatteförvaltningar och bolagen. Dessutom återstår det en hel del punkter att komma överens om innan en reglering kan börja tillämpas. Det är samtidigt tydligt att en tillämpning av Belopp A kan leda till dubbelbeskattningssituationer. Det har dock försökts lösas i Blueprint-rapporten genom en mekanism bestående av två komponenter. Sammanfattningsvis är det i nuläget oerhört svårt att tillämpa Belopp A, dels på grund av dess komplexitet, dels på grund av att det faktiskt inte finns några bestämda tröskelvärden eller procentsatser.

7 Diskussion och slutsatser

7.1 Svårigheter med att beskatta den digitala ekonomin

Som beskrivits genomgående i framställningen har digitaliseringen möjliggjort för företag att göra sina affärer var som helst i världen. På grund av att den rådande beskattningsgrunden fast driftställe kräver en fysisk närvaro har det lett till svårigheter för länder att beskatta företag som bedriver digitala verksamheter.⁴⁰⁷ Precis som redogjorts för i tidigare kapitel krävs det att tre rekvisit uppfylls för att det ska röra sig om ett fast driftställe: (i) det ska finnas en *plats* för verksamheten, (ii) platsen ska vara *stadigvarande* och (iii) *affärsverksamheten* ska bedrivas från denna plats.⁴⁰⁸ Dessa rekvisit är tämligen enkla att kringgå för de moderna mobila företagen. Redan vid det första rekvisitet, nämligen plats, förfaller beskattningsgrunden fast driftställe eftersom de digitala verksamheterna inte behöver en fysisk plats för sitt bedrivande. Eftersom rekvisitet plats kräver en geografisk bestämd plats, som dessutom ska vara stadigvarande, kan heller inte en webbsida konstituera ett fast driftställe.

Som kan ses i avsnittet med ISP-servrar krävs det dessutom att verksamheten som bedriver affärer via en webbplats också har servern till sitt förfogande för att det ska kunna konstituera ett fast driftställe.⁴⁰⁹ Servern däremot kan utgöra ett fast driftställe. Även i detta fall finns det emellertid ett kryphål. Om ett utländskt företag skulle placera en server i Sverige och sedan hyra ut hela servern till en tredje part, uppkommer inget fast driftställe för företaget som äger servern. Däremot skulle det i och för sig innebära att företaget som hyr

⁴⁰⁷ Se exempelvis avsnitt 2.3.

⁴⁰⁸ Se avsnitt 4.2–3.

⁴⁰⁹ Se avsnitt 4.4.

hela servern ådrar sig ett fast driftställe eftersom servern då får anses stå till hyrestagarens förfogande.

Rekvisiten för att etablera ett fast driftställe är således beroende av kravet på en viss fysisk närvaro. Som tidigare nämnts är företagen noga med att inte uppfylla dessa rekvisit. Det bidrar i sin tur till ett flertal saker; företag kan skatteplanera genom att etablera sina verksamheter i lågskatteländer, länderna får svårt att beskatta de digitala verksamheterna och beskattningen undviks där konsumtionen/ användandet faktiskt sker. Amazon, Facebook, Google och Apple är bara några exempel på multinationella digitala bolag som utnyttjar denna ”lucka” i lagstiftningen.

Till detta ska också beaktas att det finns enorma vinster att göra på den digitala marknaden. Genom försäljning av användardata eller tillhandahållande av molntjänster kan företag generera stora vinster utan att överhuvudtaget sätta en fot i de olika jurisdiktionerna. Sålunda kan företag etablera verksamheter i högskatteländer för att sedan skifta vinsterna till lågskatteländer.

Mot bakgrund av att det skett en kraftig ökning av digitaliseringen det senaste decenniet, som dessutom påskyndats kraftigt av covid-19 pandemin, är det enligt mig rimligt att konstatera att dagens ”fast driftställe”-begrepp är föråldrat. Det faktum att såväl e-handeln som antalet IP-anlutna nätverk förväntas öka markant inom de närmsta åren talar också för att en förändring är på sin plats.

7.2 Analys av Belopp A

7.2.1 Inledning

OECD:s arbete mot att beskatta den digitala ekonomin går att kritisera på många olika sätt. På samma gång som det behövs en förändring av hur den internationella skattearenan tacklar de digitala verksamheterna⁴¹⁰, kan det ifrågasättas om det verkligen bör ske genom Belopp A-regleringen. Även om jag instämmer i att de nuvarande reglerna för vinstfördelning är föråldrade och inte passar in i den digitala och globala ekonomi vi lever i idag, är det tveksamt om Belopp A verkligen kommer kunna åstadkomma en rättvis och rimlig förändring. Det beror på flera olika faktorer som går igenom nedan.

7.2.2 Förslagets komplexitet

I första hand går det att kritisera förslagets komplexitet. Belopp A består av åtskilliga delar som måste tas hänsyn till när regleringen ska tillämpas. Begränsningen i omfattningen genom dels aktivitetstestet, dels tröskeltestet, de nya nexusreglerna, reglerna för att fastställa skattebasen, reglerna för att bedöma intäkternas ursprung och reglerna för att undvika dubbelbeskattning är bara några av stegen som måste gås igenom vid en tillämpning av Belopp A. Lägg sedan till alla undantag, safe harbour-förslagen, olika regler för ADS och CFB, hierarkin för acceptabla indikatorer, olika differentieringsmekanismer och det blir tydligt att komplexiteten är överväldigande. Därtill ska påpekas att det ännu inte finns politisk konsensus i alla delar samt att de olika procentsatserna/tröskelvärdena inte är fastställda. Det återstår därmed en hel del arbete innan Belopp A kan införas och det krävs dessutom stora ansträngningar för att kunna genomföra förslaget. Med allt detta i åtanke vore det oriktigt att påstå något annat än att förslaget är ytterst svåröverskådlig. Det i sin tur leder till en brist i förutsebarheten för bolagen som måste beaktas. Därtill innebär förslaget stora administrativa

⁴¹⁰ Dvs. främst genom beskattningsgrunden fast driftställe.

bördor för såväl skatteförvaltningar som för bolagen. Jag ställer mig därför tveksam till om Belopp A verkligen kommer innebära mer än begränsade skattefördelar. Om en digital skatt verkligen ska införas bör det bli enklare att överblicka regleringen och tillämpa den utan allt för stora administrativa kostnader.

Å andra sidan har OECD försökt att hålla regleringen på en administrerbar nivå. Bland annat har alla trösklar och avgränsningar införts för att förslaget inte ska bli för omfattande och svåröverskådligt. I min mening verkar det likväl leda till en motsatt effekt. Det är helt enkelt för mycket att hålla reda på. Visserligen träffar förslaget enbart stora MNEs som rimligtvis har kapaciteten att hantera Belopp A. Ur en neutralitetsaspekt kan det dock ifrågasättas eftersom alla bolag bör antas ha samma förutsättningar.

Emellertid kan man vända på det och se det ur en annan synvinkel. I dagsläget finns det stora fördelar för digitala verksamheter eftersom de kan skifta sina vinster till lågskattejurisdiktioner. Ur en neutralitetsaspekt ska det inte spela någon roll vilken sorts verksamhet man bedriver, i detta fall traditionell alternativt digital. Beskattningen ska som utgångspunkt vara lika för alla. Å andra sidan kan man svårligen argumentera för att ett nytt nexus de facto skulle strida mot neutralitetsprincipen eftersom det träffar alla bolag, även om det i viss mån är öronmärkt för den digitala ekonomin. Belopp A kan också rättfärdigas ur en proportionalitetssynvinkel eftersom OECD avser att införa tröskelvärden för att minska stora administrativa bördor i de fall de annars hade lett till begränsade skattefördelar. Med andra ord krävs det en viss minsta-nivå som motiverar de regler som Belopp A innebär.

7.2.3 ADS- och CFB-definitionerna

Vidare inbegriper OECD:s förslag inte enbart ADS utan även CFB. Den senare kategorin inbegriper en bred grupp av företag. Det faktum att förslaget även inkluderar traditionella, icke-digitala företag kommer troligtvis leda till

att flertalet företag inte själva kommer uppfatta att de är föremål för den digitala skatten. Således är det missvisande att använda benämningen ”digital skatt”. Det bör framgå tydligare att det inte enbart är företag med digitala tjänster som träffas av regleringen. I praktiken kan numera alla företag, som ingår i en koncern och som säljer till konsumenter, träffas av regleringen. Givetvis måste försäljningen vara gränsöverskridande för att det ska bli aktuellt. I annat fall blir det en icke-fråga eftersom hela beskattningen sker i produktions- och marknadsjurisdiktionen. Jag förstår emellertid tanken bakom att även inkludera CFB. Om CFB-definitionen inte skulle ingå hade onlineförsäljning till konsumenter i andra länder där koncernen exempelvis inte har någon fabrik eller filial inte blivit beskattat i marknadsjurisdiktionen. Dessutom skapar en inkludering av de båda definitionerna en viss rättvisa och jämlikhet i beskattningen.

Något positivt med Belopp A är den tydliga definitionen av ADS. Dels finns det en allmän definition av ADS, dels en positiv och negativ lista över ADS respektive icke-ADS aktiviteter.⁴¹¹ Att tillhandahålla en positiv lista och en negativ lista ger en viss säkerhet för MNEs och skatteförvaltningar avseende befintliga affärsmodeller. De valda branschundantagen är också rimliga då dessa inte anammat digitaliseringen på samma sätt som vissa andra företag.⁴¹²

Detsamma kan dock inte sägas om CFB-definitionen och hur företag i praktiken ska veta huruvida de säljer för privat konsumtion eller för kommersiella ändamål. I förslaget nämns exempelvis att varan ska vara portionsförpackad och i tillräckligt användbar form för att den ska kunna användas för personlig konsumtion. Det skapar ändå problem i vissa fall eftersom CFB-definitionen även inkluderar försäljning indirekt via mellanhänder.⁴¹³ Ta exemplet med Electrolux. De säljer som tidigare nämnt bland annat spisar, kylskåp och diskmaskiner. Om de säljer direkt till en företagskund som exempelvis ska installera ett stort antal diskmaskiner i ett

⁴¹¹ Se avsnitt 5.2.1.1.1.

⁴¹² Se avsnitt 5.2.1.1.3.

⁴¹³ Se avsnitt 5.2.1.1.2.

lägenhetskomplex är saken enkel – det är inte fråga om en CFB. Ponera i stället att Electrolux säljer till Elgiganten som sedan agerar som en sorts mellanhand⁴¹⁴ och säljer till såväl företagskunder som konsumenter. Hur ska Electrolux då veta vem Elgiganten har sålt till? Att dokumentera allt, inhämta information från alla mellanhänder och räkna ut exakta summor kommer bli ohållbart i längden. Det är således något som måste uppmärksammas innan en eventuell implementering av Belopp A.

7.2.4 Intäktsursprung

Som nämnts varierar regleringen betydligt mellan ADS och CFB. Det finns exempelvis olika marknadsintäktsgränser i nexus-reglerna och olika regler för att bedöma en intäkts ursprung. Frågan är hur man ska kunna hålla reda på allt detta. Avseende specifikt intäktsursprungsreglerna finns det inte bara olika regler för ADS och CFB utan även för varje typ av intäkt inom de nyss anförda kategorierna. Därjämte finns det ett flertal s.k. acceptabla indikatorer med en hierarkisk ordning som måste beaktas. Det är oklart hur denna hierarkiska ordning har fastställts, dvs. utifrån vilka kriterier man anser att en viss indikator har större betydelse för intäktsursprunget. Likaså tillkommer det en dokumentationsskyldighet för MNEs där de måste motivera sin strategi för intäktsursprung. Även om denna skyldighet inte innebär att en MNE ska behålla ett register över alla datapunkter, lägger detta ytterligare en börda på bolagen. Det är dock positivt att Blueprint-rapporten ställer upp varje intäktsflöde och sedan kopplar den relevanta principen och de acceptabla indikatorerna eftersom det i viss mån kan underlätta hanteringen avseende denna del.

⁴¹⁴ S.k. återförsäljare.

7.2.5 Lönsamheten

Ytterligare något som bör beaktas är huruvida det faktiskt kommer vara lönsamt med en beskattning genom Belopp A. Det beror i och för sig på hur hög omfördelningsprocenten kommer att bestämmas till. Det beror också på hur högt tröskelvärdet för de minimis utländska intäkter sätts till eftersom detta är avsett att utesluta MNEs som har en liten mängd utländska intäkter. En inkludering av dessa skulle nämligen enbart leda till att en liten summa av den totala vinsten omfördelas under Belopp A. Med tanke på att Belopp A är ytterst tidskrävande och lägger stor arbetsbörda på både företag och skatteförvaltningar är det meningslöst att räkna ut Belopp A när det redan finns en fysisk närvaro. Exempelvis övervägs det att införa en s.k. safe harbour för marknadsföring och distribution för att hantera potentiella problem med dubbelräkning. Det innebär att i den mån en marknadsjurisdiktion redan har beskattningsrättigheter för en MNE-grupps vinster enligt befintliga skatteregler kommer Belopp A justeras. Till detta ska också noteras att hela Belopp A enbart baserar på *en del* av en MNEs kvarvarande vinst. Det måste sålunda röra sig om relativt stora summor för att det ska vara lönt med en beskattning genom Belopp A.

7.2.6 Tekniska problem

Utöver allt ovan nämnt kan tilläggas alla de tekniska svåra problemen med en skatt på digitala verksamheter. För det första är det ingen simpel uppgift att bedöma hur och var värdet har skapats. I framställningen nämns direkta nätverkseffekter som ett exempel på ett karaktärsdrag för digitala marknader. Som en repetition innebär direkta nätverkseffekter att nyttan från konsumtion av olika varor eller tjänster är beroende av antalet användare av dessa. Sociala medier och e-posttjänster skulle exempelvis vara helt värdelösa med enbart en användare. Av flertalet anledningar ställer jag mig dock tveksam till om antalet användare per automatik innebär att ett värde skapas för bolaget. Bland annat måste det tas hänsyn till att många digitala tjänster har ett stort antal s.k. vilande användare som faktiskt inte genererar något värde. Vidare

bidrar inte alla användare på samma sätt. En del användare bidrar i högre grad till värdegenererande aktiviteter, andra inte. Dessutom bör det beaktas att varje digital tjänst används av användare på olika sätt. Det är heller inte säkert att alla aktiviteter som ett företag genomför överhuvudtaget bidrar till dess värdegenerering.

Av ovan anförda anledningar kan det inte garanteras att ett stort antal användare faktiskt skapar ett mervärde för ett företag. I stället kan andra aktiviteter skapa ett större värde för företaget och om man då skulle beskatta enbart utifrån antalet användare per jurisdiktion blir beskattningen missvisande och godtycklig. Det är således en brist i Belopp A som OECD bör försöka lösa. Å andra sidan är det svårt att tänka sig något annat redskap för att bedöma den ”digitala närvaron” i en stat än just antalet användare.

Försäljning av användardata nämns också i framställningen som vanligt förekommande för techbolag. Även om försäljning av användardata i många fall kan generera betydande värde är det inte någon okomplicerad uppgift att urskilja var värdet faktiskt har uppstått. I synnerhet eftersom det ofta finns flera jurisdiktioner med i ekvationen. Allt som oftast utförs insamling av användardata i en stat, lagring i en annan och bearbetning av datan i en tredje. Dessutom är mjukvaruprogrammet inte sällan utvecklat i en fjärde stat. Försäljningen av användardatan säljs därefter tillbaka till den första staten. Utifrån detta är det tydligt att det är ytterst invecklat att identifiera var värdet faktiskt har uppstått. Rimligtvis bör värdet delas upp på de inblandade staterna. Det är heller inte enkelt att mäta värdet i sig av användardatan.

Något som också kan ifrågasättas är varför informationsinsamling genom traditionella medel inte statuerar ett fast driftställe på grund av undantaget i art. 5.4 i modellavtalet⁴¹⁵, medan informationsinsamling genom digitala medel kommer att statuera ett fast driftställe om Belopp A införs. Ur en neutralitetsaspekt bör detta inte vara acceptabelt.

⁴¹⁵ Se avsnitt 4.4.

Yttermera verkar förslaget inte behandla problematiken kring användarnas tillgång till olika enheter. Som nämnts i avsnitt 2.1 förväntas år 2023 antalet enheter som är anslutna till IP-nätverk vara mer än tre gånger så många som den globala befolkningen.⁴¹⁶ Det innebär att varje person i snitt kommer ha tre enheter tillgängliga.⁴¹⁷ Hur ska OECD hantera problematiken med att samma användare de facto kan vara inloggad på en digital plattform via flera olika enheter? Likaså är det enkelt för användare att förflytta sig i världen. I förslaget diskuteras inte hur länge en användare måste befinna sig i ett land för att anses som användare i den specifika jurisdiktionen. Det är alltså ytterligare en ofullkomlighet som måste lösas för att skapa en mer förutsebar reglering.

En annan aspekt är möjligheterna dagens teknologi ger till virtuellt privat nätverk⁴¹⁸. I dagens globala värld har människor blivit alltmer medvetna om att deras aktiviteter på internet kan spåras. Därför erbjuder många företag idag ett skydd för människors internettrafik och identitet på internet. Genom VPN kan personer med hjälp av datorservrar utge sig för att befinna sig på en annan plats än var de egentligen befinner sig. Följaktligen kan detta orsaka problem när användarens jurisdiktion ska bestämmas.

Dessutom innebär Belopp A en lokalisering av användare för att kunna beskatta de digitala verksamheterna. Det nyss nämnda ställer till bekymmer ur ett dataskyddsperspektiv. Inte nog med att användarnas plats måste spåras, en stor mängd data måste också lagras som bevis inför eventuella skattebedömningar. Det är tveksamt om sådana krav är möjliga att uppfylla och samtidigt också förhålla sig till den nya GDPR⁴¹⁹-regleringen. Därtill innebär det ännu en administrativ börda för de digitala verksamheterna. Samtidigt bör det noteras att Belopp A-regleringen inte kräver att bolagen

⁴¹⁶ Se avsnitt 2.1.

⁴¹⁷ Dessa är givetvis ojämnt fördelade beroende på ett antal faktorer som exempelvis socioekonomiska och geografiska.

⁴¹⁸ Citeras VPN.

⁴¹⁹ General Data Protection Regulation (Dataskyddsförordningen).

behåller ett register över alla datapunkter, utan det är tillräckligt med ett urval. Det bidrar följaktligen till ett visst integritetsskydd för användarna.

Vad som också måste tas i åtanke är att teknologin utvecklas oerhört snabbt i dagens moderna samhälle. Ett nytt beskattningsnexus må vara nödvändigt just nu, men riskerar samtidigt att snabbt bli föråldrat i den utvecklingstakt som sker idag. Således bör en förändring även ha ett visst framtidsperspektiv så att regleringen slår brett och säkerställer att även potentiella utvecklingsmöjligheter kan träffas.

7.2.7 Implementeringen

Ytterligare något som bör beaktas är hur den nya regleringen ska implementeras. Som beskrivits i framställningen är det ännu oklart hur en eventuell implementering ska ske. Det pekar dock mot en ny multilateral konvention som ska kunna samexistera med de befintliga skatteavtalen, men ersätta avtalen vid de punkter som hindrar en beskattning av Belopp A.⁴²⁰ Det krävs förutom detta också att den nya beskattningsrätten antas i nationell lag, åtminstone för jurisdiktioner som har ett dualistiskt synsätt på skatteavtal.⁴²¹

Mot bakgrund av det nyss anförda är det tydligt att det krävs stora ansträngningar för att kunna implementera och genomföra Belopp A. Hur väl det kommer fungera i praktiken återstår att se. Framför allt kommer det sannolikt uppstå svårigheter i situationer där flera länder är involverade, men inte alla har antagit och implementerat Belopp A. I dessa fall kommer de befintliga skatteavtalen hindra jurisdiktioner från att beskatta inkomster från en utländsk skattebetalare som inte har något fast driftställe i den aktuella jurisdiktionen. Samtidigt gäller regleringen kring Belopp A mellan de jurisdiktioner som implementerat regelverket. Det finns därmed en risk för att den internationella handeln blir hämmad av en sådan invecklad härva.

⁴²⁰ Se avsnitt 5.2.7.

⁴²¹ Som exempelvis Sverige.

7.3 Konflikter mellan Belopp A och det svenska beskattningssystemet

Sverige har, som tidigare nämnts, valt att beskatta utifrån såväl hemvistprincipen som källstatprincipen.⁴²² Svenska aktiebolag är således i princip skattskyldiga för alla inkomster oavsett om de förvärvats i Sverige eller utomlands. Inkomster från fasta driftställen i andra länder kan vara undantagna genom skatteavtal. Emellertid innebär Belopp A att även marknadsjurisdiktioner, dvs. jurisdiktionen där användare och konsumenter befinner sig, får en beskattningsrätt. Det är alltså något annat än hemviststat och källstat, vilket innebär att det kommer existera tre olika komponenter.⁴²³ Följden blir att samma skattesubjekt riskerar att bli föremål för beskattning av samma skatteobjekt i två eller flera stater under samma tidsperiod. Bolagen riskerar således att bli dubbelbeskattade, om inte trippelbeskattade i olika länder. Eftersom de flesta länder, inklusive Sverige, ingått bilaterala skatteavtal med OECD:s modellavtal som förlaga uppstår det troligtvis inte konflikter avseende hemvistprincipen och källstatsprincipen. Beskattningsgrunden fast driftställe infördes, som bekant, för att säkerställa en rättvis fördelning av beskattningsrätten mellan hemviststaten och källstaten och för att undvika dubbelbeskattning. När det nu tillkommer en beskattningsgrund måste emellertid ytterligare en dubbelbeskattningssituation lösas. OECD har förslagit att potentiella dubbelbeskattningsscenario ska lösas genom exemptmetoden eller creditmetoden. I Sverige är det framför allt creditmetoden som tillämpas för att undvika beskattning. För svenska bolag innebär det vanligtvis att dess beskattning inte kommer understiga 20,6 procent eftersom Sverige som hemviststat behåller sekundära beskattningsrättigheter.

Vidare kan det hävdas att det vore emot syftet med beskattningsgrunden fast driftställe att *inte* inkludera inkomster från digitala verksamheter även i de

⁴²² Se avsnitt 3.1.

⁴²³ Notera att det även finns andra beskattningsprinciper såsom territorialitetsprincipen och nationalitetsprincipen. I bolagsrättsliga sammanhang spelar dessa dock mindre roll.

fall där verksamheten inte har några materiella tillgångar där inkomsterna uppkommit. Begreppet fast driftställe inrättades för att främja en rättvis avvägning mellan inkomster som uppkommit i hemviststaten och inkomster som härrör från andra stater (källstater). På grund av tillägget⁴²⁴ i OECD:s kommentarer utesluts emellertid digitala verksamheter som inte har några materiella tillgångar placerade i en marknadsjurisdiktion. Å ena sidan kan man sålunda argumentera för att det enligt källstatsprincipen är rättfärdigat att ta ut en digital skatt där användarna/konsumenterna befinner sig. Å andra sidan kan man argumentera för att det enligt hemvistprincipen inte bör införas någon digital skatt som åsidosätter de existerande reglerna för beskattning (dvs. där produktion eller huvudkontor är etablerat). En person ska, som tidigare anförts, enligt hemvistprincipen beskattas för samtliga inkomster som vederbörande uppburit oavsett dess ursprung. Således kvittar det var användarna befinner sig enligt hemvistprincipen.

Det faktum att digitala bolag åtnjuter fördelar i marknadsjurisdiktionerna talar också för att de bör ha en rätt att beskatta inkomsterna. Digitala bolag har exempelvis tillgång till digital infrastruktur, energiförsörjning och beskyddandet av IP-rättigheter. Marknadsjurisdiktionerna förser därmed bolagen med offentliga förmåner som är essentiella för dess verksamhet. Detta trots att de digitala bolagen inte har någon fysisk närvaro i jurisdiktionen. För att uppväga för kostnaderna från de offentliga tjänsterna bör de digitala bolagen också bli beskattade i marknadsjurisdiktionerna.

Belopp A ska införas genom en multilateral konvention som ska ersätta existerande skatteavtal vid de punkter de hindrar en beskattning av Belopp A. Det faktum att redan befintliga skatteavtal inte behöver ändras är positivt. Frågan är dock hur man löser en situation där ett land inte implementerat Belopp A (dvs. inte antagit den nya multilaterala konventionen). Om flera länder ställer sig utanför en ny multilateral konvention riskerar det att leda till stora svårigheter. En del bolag kanske väljer att inte låta användare ha tillgång

⁴²⁴ Se avsnitt 4.4.

till deras digitala tjänster i vissa länder för att undvika risken för dubbelbeskattning. Motsatsvis kanske en del bolag väljer att inte ”etablera” sig i vissa länder för att helt och hållet undvika en Belopp A-beskattning. Samtidigt har ett flertal länder redan ensidigt infört en digital skatt, varför det inte verkar troligt att en digital beskattning kan undvikas särskilt länge till.

Det ska också nämnas att Belopp A enbart innebär att *en del* av en MNEs kvarvarande vinst ska fördelas till marknadsjurisdiktioner. Det rör sig således inte om en så stor del av vinsten. Skillnaden mellan hur länder beskattar ett bolags rörelseresultat kan dock vara relativt stor och den nya beskattningsrätten kommer också bara träffa stora MNEs (som därav potentiellt har höga vinster).

Mot bakgrund av ovan anført kan det konstateras att det föreligger en potentiell konflikt mellan Sveriges beskattningsregler och Belopp A. I synnerhet eftersom Belopp A de facto avser att förändra synen på vad som utgör ett fast driftställe. Samtidigt kan noteras att OECD försökt motverka eventuella konflikter genom exempelvis regler för att motverka dubbelbeskattning och en safe harbour för marknadsföring och distribution. Det betyder dock inte att problemen är lösta eftersom länder kan välja att ställa sig utanför en multilateral konvention.

7.4 Staters suveränitet

Till sist ska också staternas suveränitet behandlas. Som utgångspunkt har varje stat rätt att besluta hur de ska reglera sina interna skatteanspråk. Problemet med staternas suveränitet avseende frågan om en beskattning av digitala verksamheter grundar sig i att digitaliseringen är en global angelägenhet. När enskilda länder inför en digital skatt unilateralt riskerar det att hämma den globala handeln. Dessutom blir det oerhört svårt för bolagen att veta hur de ska beskattas i olika länder. Därav finns det en risk för att den ekonomiska utvecklingen bromsas då aktörer såväl stängs ute som låses in i

olika jurisdiktioner. Som tidigare anförts har många länder i EU redan enskilt infört en digital skatt.⁴²⁵ Då dessa skatter relativt nyligen införts återstår det att se vad konsekvenserna blir. Förhoppningsvis finner OECD en idealisk internationell lösning innan världshandeln äventyras alltför mycket.

I detta sammanhang kan nämnas att Sverige givetvis kan välja att ställa sig utanför en internationell lösning. En beskattning genom Belopp A skulle i praktiken innebära en export av skatteintäkter för Sverige eftersom en digital skatt främst kommer påverka konsumtionssvaga, exportberoende och innovativa länder negativt. Det bör dock reflekteras över vad konsekvenserna av att ställa sig utanför en digital beskattning kan bli för Sverige. Det kommer sannolikt påverka svenska bolag väldigt negativt eftersom de riskerar en dubbel-, kanske trippelbeskattning. Det medför också att bolag inte kommer vara lika benägna att etablera sig i Sverige eftersom intern rätt, såväl som internationell rätt (exempelvis skatteavtal) inte avstår från beskattningsanspråk av redan uttagen digital skatt utomlands. För att undvika sådana situationer kommer eventuellt svenska bolag etablera sina huvudkontor i andra länder, vilket i slutändan innebär förlorade skatteintäkter. Sverige verkar sålunda få välja mellan pest och kolera. En internationell lösning är likväl i min mening att föredra.

Förslagsvis bör OECD införa något slags bidrag i gengäld till innovativa länder för att inte riskera att dessa förlorar allt för mycket skatteintäkter. Annars kan en digital skatt utmyнна i en bromsande utveckling där företag inte har något incitament till att syssla med forskning och utveckling⁴²⁶. Utan produkter och tjänster finns det heller inget att sälja. Likaså verkar det orättvist att länder med mycket FoU ska behöva acceptera uppstartskostnaderna vid beskattningen men sedan avstå rätten att beskatta vinster när de väl uppstår. I detta sammanhang bedöms Sverige dra ett av de kortaste stråna då vi har mycket FoU men på samma gång är ett konsumtionssvagt land. Förutom detta kommer förmodligen konsumenterna

⁴²⁵ Se exempelvis avsnitt 5.3.

⁴²⁶ Citeras FoU.

få stå för den ökade skatten genom höjda priser. Det innebär att en digital skatt i praktiken kan ses som en förklädd moms-skatt.

7.5 Effekter för de svenska bolagen

När det gäller påverkan på de svenska bolagen ska enbart kort sammanställas vad uppsatsen kommit fram till eftersom tidigare avsnitt i stor utsträckning redan behandlat denna fråga.⁴²⁷

Till att börja med kan konstateras att det inte är många svenska MNEs som kommer träffas av regleringen. Som tidigare nämnts, kommer uppskattningsvis 20–30 svenska MNEs träffas av regleringen.⁴²⁸ En del av dessa kommer sannolikt inte uppfatta att de är föremål för den digitala skatten eftersom benämningen är missvisande. Det bör framgå tydligare att det inte enbart är företag med digitala tjänster som träffas av regleringen. Därtill är det inte omöjligt att, när väl skattemodellen finns på plats, inbegripa ännu fler företag med utlandsförsäljning av ADS och CFB. Exempelvis kan detta ske genom att sänka tröskelvärdena.

Därtill kommer Sverige vid eventuella dubbelbeskattningssituationer troligtvis välja att tillämpa kreditmetoden. För svenska bolags del innebär det att en beskattning aldrig kommer ligga under den svenska bolagsskatten (som i år uppgår till 20,6 procent).⁴²⁹ Svensk bolagsskatt ligger i linje med snittet inom OECD, varför det sannolikt inte kommer bli så stor påverkan på svenska bolag rent skattemässigt. I den mån de svenska bolagen har användare eller konsumenter i länder med hög bolagsskatt kommer de givetvis vara tvungna att betala mer skatt. I många andra situationer handlar det främst om en omfördelning av skatt. De svenska bolagen riskerar likväl att behöva betala mer skatt och inte få göra fulla avdrag.

⁴²⁷ Se avsnitt 6.

⁴²⁸ Se avsnitt 6.1.

⁴²⁹ År 2021, se 65 kap. 10 § IL.

7.6 Sammanfattande slutsatser

Sammanfattningsvis går det att konstatera att den internationella skatterätten är i behov av en ny lösning för hur man ska kunna tackla de digitala verksamheterna. Frågan är dock om det verkligen bör ske genom Belopp A. Emellertid synes ”fast driftställe”-begreppet leva på lånad tid.

Utmärkande för Belopp A är dess komplexitet som riskerar att lägga alldeles för stor administrativ börda på såväl skatteförvaltningar som bolag. Förslaget är tids- och resurskrävande och synes inte bli mindre komplext ju mer OECD försöker förenkla det. Det gäller att bolagen håller sig uppdaterade och redan nu förbereder sig på vad en digital skatt kan innebära. Med både en bolagsbeskattning och en digital beskattning kan det hela bli ytterst komplicerat.

Som redogjorts för i framställningen innehåller förslaget åtskilliga komponenter som bolagen måste hålla reda på. Detta leder till en brist i förutsebarheten för bolagen som måste beaktas. Dessutom går det att ifrågasätta hur lönsam en beskattning genom Belopp A faktiskt är. När allt kommer omkring måste det röra sig om relativt stora summor för att en digital skatt ska vara meningsfull. Ytterligare en aspekt som behandlas berör de tekniska problemen med en digital beskattning. Förutom att det är svårt att bedöma hur och var värdet har skapats, är det också tveksamt om en Belopp A-beskattning uppfyller kraven i GDPR. För övrigt återstår det en hel del punkter att komma överens om innan en reglering kan börja tillämpas.

Därtill konstateras det i framställningen att det föreligger en potentiell konflikt mellan Sveriges beskattningsregler och Belopp A. Framför allt eftersom dubbelbeskattningssituationer kan uppstå. I synnerhet i den mån länder väljer att ställa sig utanför en multilateral konvention.

För de svenska bolagens del innebär förslaget framför allt en högre administrativ börda och en omfördelning av skatt till konsumtionsstarka

länder. De svenska bolagen riskerar sålunda att behöva betala mer skatt och inte få fulla avdrag. Samtidigt är det ytterst få MNEs som kommer beröras av en Belopp A-beskattnings i Sverige.

Det är utifrån ovan tydligt att en Belopp A-beskattnings är oerhört komplex. På samma gång kommer förslaget leda till en beskattnings där konsumtionen faktiskt sker. Det är trots allt själva syftet med Belopp A. Om OECD bara försöker att minska komplexiteten och göra regleringen mer tydlig så kan det nya regelverket faktiskt åstadkomma en mer modern och rättvis beskattnings.

Konsensus lyser alltjämt med sin frånvaro och tiden är knapp eftersom allt fler enskilda länder föreslår eller inför egna lösningar. Det i sin tur riskerar att hämma världshandeln och äventyra integriteten i det internationella skattesystemet. Dessutom står EU i startgroparna för att införa en digital skatt på EU-nivå, vilket krånglar till det hela ännu mer.

Det ska samtidigt påpekas att den tilltagande digitala utvecklingen inte endast medför negativa konsekvenser. I synnerhet är digitaliseringen essentiell för grundandet av nya företag eftersom den reducerar transaktionskostnader, ökar pris-öppenheten, sänker inträdesbarriärer, samt ökar produktiviteten. Detta är faktorer som bör beaktas innan det sker en allt för hård beskattnings av de digitala verksamheterna. I annat fall kan en digital skatt eventuellt hämma en positiv samhällsutveckling.

Trots bristen på konsensus i flera av Blueprint-rapportens delar, utgör denna ändå en solid grund för ett framtida avtal. Det är uppenbart att det behöver hända något inom den internationella skatterätten. Med tanke på USA:s senaste krav på att Pelare ett enbart ska tillämpas på de 100 största multinationella koncernerna, oavsett bransch, riskerar införandet av en digital skatt att försenas.

Huruvida det är århundradets skattereform återstår att se. En sak är dock säker: om Belopp A införs är framtiden för skatterådgivare i vart fall säkrad.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Författningar

Regeringsformen (RF) (1974:152)

Inkomstskattelagen (IL) (1999:1229)

Propositioner

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen, del 2

EU-rätt

General Data Protection Regulation – Direktiv 2016/679 (GDPR)

OECD

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital:

Condensed Version 2017, OECD Publishing. Tillgänglig på:

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1.

Kommentarerna till 2003 och 2017 års modellavtal.

Skatteavtal

Skatteavtalet med Tyskland, RSV 360 - 276 utgåva 1, Skatteförvaltningen,

1992 års avtal. Tillgänglig på:

<https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b6dd5e/1441888023919/360-276+utg%C3%A5va+1+Tyskland.pdf>.

Litteratur

Almenberg, Johan & Ryner, Elin, *Svenska skatter i internationell jämförelse*, 1. uppl., SNS Förlag, Stockholm, 2019

Dahlberg, Mattias, *EU och svensk företagsbeskattning*, 1. uppl., SNS Förlag, Stockholm, 2019

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 5. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2020

Farri, Francesco, *Tax sovereignty and the law in the digital and global economy*, 1. uppl., G. Giappichelli Editore, Italy, 2021

Hilling, Maria, *Skatteavtal och generalklausuler: ett komparativt perspektiv*, 1. uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016

Jacobsson, Linus, *Permanent Establishment through Related Persons – A study on the Treatment of Related Persons under Article 5 of the OECD Model Tax Convention*, Uppsala Universitet, 2018

Lind, Yvette (red.), *Rättsliga och ekonomiska reflektioner över internationell skatteplanering*, 1. uppl., Iustus förlag, Uppsala, 2018

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 1 & 2*, 17. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2019

Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2018

Pistone, Pasquale & Weber, Dennis, *Taxing the digital economy: the EU proposals and other insights*, IBFD, Amsterdam, 2019

Påhlsson, Robert, Kleist, David, Rendahl, Pernilla & Svensson, Bo, *Grundläggande inkomstskatterätt*, 1. uppl., Iustus, Uppsala, 2019

Reimer, Ekkehart & Rust, Alexander (red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4. uppl., Kluwer Law International, 2015

Reimer, Ekkehart, Schmid, Stefan, Orell, Marianne, *Permanent Establishments, A domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*, 6. uppl., Kluwer Law International, 2018

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 4. uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2018

Skaar, Arvid, *Permanent Establishment, Erosion of a Tax Treaty Principle*, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991

OECD

Publiceringar:

OECD (1998), Committee on Fiscal Affairs, *A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce*, OECD publishing, Paris. Tillgänglig på: <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>>. Hämtad: 2021-02-03.

OECD (2001), The Technical Advisory Group (TAG) on Treaty Characterization Issues arising from E-Commerce, *Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce*, OECD publishing. Tillgänglig på: <<http://www.oecd.org/tax/consumption/1923396.pdf>>. Hämtad: 2021-02-03.

OECD (2003), The Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits (the "Business Profits TAG"), *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business*

Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report, OECD publishing.
Tillgänglig på: <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>>. Hämtad:
2021-02-03.

OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
Tillgänglig på: <<https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>>. Hämtad:
2021-02-07.

OECD (2016), *Country-by-Country Reporting – Aggregate totals by jurisdiction*, oecd.stat. Tillgänglig på:
<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR_TABLEI#>.
Hämtad: 2021-03-11.

OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig på:
<<https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>>. Hämtad: 2021-02-01.

OECD (2019), *Public Consultation Document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig på:
<<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>>. Hämtad: 2021-02-06.

OECD (2020a), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig på:
<<https://doi.org/10.1787/beba0634-en>>. Hämtad: 2021-01-28.

OECD (2020b), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig på: <<https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>>. Hämtad: 2021-02-06.

OECD (2020c), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Tillgänglig på: <<https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>>. Hämtad: 2021-03-05.

OECD (2020d), *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. Tillgänglig på: <<https://www.oecd.org/tax/beps/cover-statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-on-the-reports-on-the-blueprints-of-pillar-one-and-pillar-two-october-2020.pdf>>. Hämtad: 2021-02-25.

OECD (2020e), *Tax and digital: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS invites public input on the Pillar One and Pillar Two Blueprints*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, 2020-10-12. Tillgänglig på: <<http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-invites-public-input-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>>. Hämtad: 2021-03-07.

OECD (2020f), *Public Consultation Document: Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints - Questions for public comment*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, oktober 2020. Tillgänglig på: <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints-october-2020.pdf>>. Hämtad: 2021-03-07.

OECD (2020g), *Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the Pillar One and Pillar Two Blueprints*, OECD Centre for Tax Policy and Administration, 2020-12-16.

Tillgänglig på: <<http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>>. Hämtad: 2021-03-08.

OECD WEB TV (2021), *Public Consultation on Pillar One and Two Blueprint Reports*, Live broadcast of the Public Consultation available to General Public, 2021-01-14. Tillgänglig på:

<<http://video.oecd.org/7296/or/Public-Consultation-on-Pillar-One-and-Two-Blueprint-Reports.html>>. Hämtad: 2021-02-08.

OECD (2021), *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – February 2021*, OECD, Paris.

Tillgänglig på: <www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-february-2021.pdf>. Hämtad: 2021-03-24.

Övrigt:

<<https://www.oecd.org/about/>>.

<<http://www.oecd.org/about/members-and-partners/>>.

<<https://www.oecd.org/tax/beps/>>.

<<https://www.oecd.org/tax/beps/about/>>.

<<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>>.

<<https://www.oecd.org/tax/beps/top-10-frequently-asked-questions-tax-challenges-digitalisation.pdf>>.

EU

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>. Hämtad: 2021-03-23.

European Commission (2021), Consultation: *Fair Taxation: Commission launches a public consultation on the digital levy*, 2021-01-18. Tillgänglig på: <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/fair-taxation-commission-launches-public-consultation-digital-levy>. Hämtad: 2021-03-27.

Skatteverket

Rättslig vägledning:

SKV (2018), *Server som fast driftställe*, dnr: 202 493137-18/111, SKV rättslig vägledning, 2018-11-23. Tillgänglig på: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/372979.html>. Hämtad: 2021-03-04.

SKV (2021a), *Obegränsad skattskyldighet för juridiska personer*.
Tillgänglig på:
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.5/2640.html>
Hämtad: 2021-02-27.

SKV (2021b), *Article 5 Permanent establishment*. Tillgänglig på:
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.5/2971.html>
Hämtad: 2021-03-22.

SKV (2021c), *Vad innebär internationell dubbelbeskattning?*. Tillgänglig på:
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.5/326353.html>. Hämtad: 2021-03-15.

SKV (2021d), *Hur ska inkomstskattelagen tolkas?*. Tillgänglig på:
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.5/2689.html>>
Hämtad: 2021-03-14.

SKV (2021e), *Huvudregel*. Tillgänglig på:
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.5/2690.html>>
Hämtad: 2021-03-07.

SKV (2021f), *Beskattningsregler för aktiebolag*. Tillgänglig på:
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.1/331679.html>>. Hämtad: 2021-03-04.

SKV (2021g), *Beräkning av resultatet*. Tillgänglig på:
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2014.5/2696.html>>
Hämtad: 2021-03-04.

Övrigt:

SKV (2005), *Handledning för internationell beskattning*. Tillgänglig på:
<<http://www.skatteverket.se/download/18.84f6651040cdbc1b480002604/kap01.pdf>>. Hämtad: 2021-03-22.

SKV företag och organisationer (2021), *BEPS – ett arbete inom OECD*.
Tillgänglig på:
<<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/internationellt/bepsettarbeteinomoecd.4.3810a01c150939e893f7598.html>>. Hämtad:
2021-03-09.

Skatterättslig tidskrift

Andersson, Krister, 'Beskattnings av multinationella företag i digitaliseringens tidsåldern', Skattenytt 2018 s. 763.

https://skattenytt.se/wp-content/uploads/2018/12/SN2018nr12_A1_Andersson.pdf.

Hämtad: 2021-02-17.

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.

https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf. Hämtad: 2021-02-10.

Petruzzi, Raffaele, Koukouliot, Vasiliki, 'The European Commission's Proposal on Corporate Taxation and Significant Digital Presence: A Preliminary Assessment', European Taxation, 2018 (Volume 58), No. 9, 2018. https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et/html/et_2018_09_e2_2.html. Hämtad: 2021-02-09.

Rick, Johan, 'Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur?', Svensk Skattetidning, 2016 s. 541.

<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/se/pdf/skatt/2016/se-tax-JRick-SvSkT8-2016.pdf>. Hämtad: 2021-04-21.

Övriga artiklar:

Dunklint, Ann-Louise, 'Skatt på digitala tjänster?', Hogia, 2020-09-25,

<https://www.hogia.se/affarssystem/ekonomi-info/artiklar/20/skatt-pa-digitala-tjanster>. Hämtad: 2021-03-08.

Fensby, Torsten, 'Motstånd mot digitalskatten äventyrar svensk ekonomi', Dagens industri, 2019-03-12, <<https://www.di.se/debatt/motstand-mot-digitalskatten-aventyrar-svensk-ekonomi/>>. Hämtad: 2021-03-07.

Furubacke, Hampus, 'Så lite skattar internetjättarna i Sverige', Dagens industri, 2016-09-21, <<https://digital.di.se/artikel/sa-lite-skattar-internetjattarna-i-sverige>>. Hämtad: 2021-03-09.

Furubacke, Hampus, 'USA hotar Frankrike med tullar på varor för 12 miljarder', Dagens industri, 2020-07-11, <<https://www.di.se/nyheter/usa-hotar-frankrike-med-tullar-pa-varor-for-12-miljarder/>>. Hämtad: 2021-03-09.

Jokinen, Kim, 'Sverige bör förbereda sig för digitala skatter', Dagens industri, 2021-01-24, <<https://www.di.se/debatt/sverige-bor-forbereda-sig-for-digitala-skatter/>>. Hämtad: 2021-03-02.

Knoxborn, Ellinor, 'Pandemin har gjort svenskarna mer digitala', Ny Teknik, 2020-12-15, <<https://www.nyteknik.se/digitalisering/pandemin-har-gjort-svenskarna-mer-digitala-7006820>>. Hämtad: 2021-03-03.

Larsson, Hans Peter, 'OECD:s förslag till skatt på digitala tjänster: "The hottest debate in economy"', FAR, 2020-02-07, <<https://www.far.se/aktuellt/hans-peter-larsson-bloggar-om-skatt/2020/februari/oecds-forslag-till-skatt-pa-digitala-tjanster-the-hottest-debate-in-economy/>>. Hämtad: 2021-02-15.

Larsson, Hans Peter, 'OECD:s förslag till skatt på digitala tjänster: "Ytterst komplicerat!"', FAR, 2019-10-24, <<https://www.far.se/aktuellt/hans-peter-larsson-bloggar-om-skatt/2019/oktober/oecds-forslag-till-skatt-pa-digitala-tjanster-ytterst-komplicerat/>>. Hämtad: 2021-03-07.

Lauffs, Tomas, 'Kraftigt sänkt bolagsskatt i amerikansk skattereform', SVT, 2017-04-26, <<https://www.svt.se/nyheter/utrikes/kraftig-sankt-bolagsskatt-i-amerikansk-skattereform>>. Hämtad: 2021-03-12.

Lindblom, Julia, 'Amazon och kampen för att beskatta tech-jättarna', Arbetaren, 2020-12-02, <<https://www.arbetaren.se/2020/12/02/amazon-och-kampen-for-att-beskatta-tech-jattarna/>>. Hämtad: 2021-03-22.

Martin, Julie, 'US offers new "Pillar One" compromise plan for taxing large multinationals', MNE Tax, 2021, <<https://mnetax.com/us-reportedly-seeking-pillar-one-compromise-43349>>. Hämtad: 2021-05-18.

Meyer, Susan, 'Understanding the COVID-19 Effect on Online Shopping Behavior', BigCommerce, 2020, <<https://www.bigcommerce.com/blog/covid-19-ecommerce/#changes-in-revenue-across-ecommerce>>. Hämtad: 2021-03-09.

Digitala källor

Allabolag, 'Aktiebolaget Electrolux', (2019), <<https://www.allabolag.se/5560094178/aktiebolaget-electrolux>>. Hämtad: 2021-03-19.

Allabolag, 'Spotify AB', (2019), <<https://www.allabolag.se/5567037485/spotify-ab>>. Hämtad: 2021-03-19.

Baker McKenzie (2020), 'International Tax: Pillar One - Overview of 'the Blueprint'', 2020-10-16, <<https://insightplus.bakermckenzie.com/bm/tax/international-tax-overview-of-blueprint#cntAnchor1>>. Hämtad: 2021-02-21.

Cisco (2020), 'Cisco Annual Internet Report (2018–2023) White Paper',
2020-03-09,

<<https://www.cisco.com/c/en/us/solutions/collateral/executive-perspectives/annual-internet-report/white-paper-c11-741490.html>>.

Hämtad: 2021-03-01.

Deloitte (2020), 'G20/OECD Inclusive Framework issues Pillar One Blueprint to Address the Nexus and Profit Allocation Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy',

<<https://www2.deloitte.com/ie/en/pages/tax/articles/g20-oecd-inclusive-framework-issues-pillar-one.html>>. Hämtad: 2021-03-22.

E-barometern (2020), 'November 2020',

<<https://media.dhandel.se/wl/?id=C2wn40miBUaZS64Z4UvITjbmFVpMHFWo>>. Hämtad: 2021-03-16.

Electrolux (2019), 'Electrolux Årsredovisning 2019',

<<https://www.electroluxgroup.com/wp-content/uploads/sites/3/2020/02/electrolux-arsredovisning-2019-1.pdf>>.

Hämtad: 2021-03-08.

Electrolux (2021), 'Electrolux in brief',

<<https://www.electroluxgroup.com/en/electrolux-in-brief-492/>>. Hämtad: 2021-03-16.

Facebook (2020), 'Användarvillkor',

<<https://www.facebook.com/legal/terms>>. Hämtad: 2021-03-22

Financial Times (2021), 'US removes stumbling block to global deal on digital tax', 2021-02-26,

<<https://www.ft.com/content/c2a6808e-ec6d-41d5-85e9-3a27c2b2c1bc>>.

Hämtad: 2021-03-25.

Göteborgs-Posten (2021), 'Spotify snart i dubbelt så många länder', GP, 2021-02-22, <<https://www.gp.se/ekonomi/spotify-snart-i-dubbelt-s%C3%A5-m%C3%A5nga-l%C3%A4nder-1.41883286>>. Hämtad: 2021-03-10.

IMF (2018), 'Measuring the Digital Economy', <<https://www.imf.org/en/Publications/PolicyPapers/Issues/2018/04/03/022818-measuring-the-digital-economy>>. Hämtad: 2021-01-25.

Internetstiftelsen (2020), 'Svenskarnas digitala liv under pandemin', 2020-12-15, <<https://internetstiftelsen.se/nyheter/svenskarnas-digitala-liv-under-pandemin/>>. Hämtad: 2021-03-03.

Internetstiftelsens rapport (2020), 'Svenskarna och internet 2020', <<https://svenskarnaochinternet.se/app/uploads/2020/12/internetstiftelsen-svenskarna-och-internet-2020.pdf>>. Hämtad: 2021-03-03.

KPMG (2020a), 'OECD:s fortsatta arbete för en gemensam lösning gällande digital beskattning', 2020-02-05, Skribent: Edesten, Åsa, <<https://home.kpmg/se/sv/home/nyheter-rapporter/2020/02/se-news-oecd-om-gemensam-losning-for-digital-beskattning.html>>. Hämtad: 2021-03-02.

KPMG (2020b), 'OECD:s Pillar One och Pillar Two', 2020-10-16, Skribent: Edesten, Åsa, <<https://home.kpmg/se/sv/home/nyheter-rapporter/2020/10/se-news-oecd-rapporter-om-pillar-one-och-pillar-two.html>>. Hämtad: 2021-02-18.

KPMG (2020c), 'Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)', 2020, <<https://home.kpmg/se/sv/home/tjanster/skatteradgivning-och-legal-services/internationell-beskattning/beps-tax-transparency.html>>. Hämtad: 2021-03-24.

KPMG-rapport (2020), 'KPMG report: Summary and initial analysis of Pillar One Blueprint', 2020-10-12,
<<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2020/10/tnf-kpmg-report-pillar-one-blueprint-oct12-2020.pdf>>. Hämtad: 2021-02-22.

KPMG (2021a), 'EU: Taxation of digital economy, public consultation launched', 2021-01-19.
<<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2021/01/tnf-eu-taxation-of-digital-economy-public-consultation-launched.html>>. Hämtad: 2021-03-25.

KPMG (2021b), 'OECD: United States drops "safe harbor" request on proposed digital tax rules', 2021-02-26,
<<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2021/02/tnf-oecd-united-states-drops-safe-harbor-request-proposed-digital-tax-rules.html>>. Hämtad: 2021-03-25.

Pinsent Masons (2021), 'EU consults on digital levy', 2021-02-04,
<<https://www.pinsentmasons.com/out-law/news/eu-consults-on-digital-levy>>. Hämtad: 2021-03-25.

PwC (2020a), 'Avgörandets stund närmar sig för framtidens digitala skatter', 2020-05-04, Skribent: Kim Jokinen,
<<https://blogg.pwc.se/taxmatters/digitala-skatter>>. Hämtad: 2021-03-07.

PwC (2020b), 'Global Top 100 companies by market capitalisation', juli 2020 (uppdaterad t.o.m. 30 juni 2020),
<<https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/global-top-100-companies-june-2020-update.pdf>>. Hämtad: 2021-03-03.

Regeringen (2020), 'OECD', 2020-12-21,
<<https://www.regeringen.se/internationella-organisationer-och-samarbeten/oecd/>>. Hämtad: 2021-03-14.

Salesforce (2020), 'Nästa generationens e-handel är här - det är interaktivt, levande och LIVE!', 2020-11-11,

<https://www.salesforce.com/se/blog/2020/11/naesta-generationens-e-handel-aer-haer---det-aer-interaktivt--le.html>>. Hämtad: 2021-03-03.

Skeppsbron Skatt (2020), 'Nya förslag om digital beskattning i OECD:s Pillar One', 2020-11-18, Skribenter: Andersson, Malin & Jacobsen, Mikael,

<https://skeppsbronskatt.se/2020/11/18/nya-forslag-om-digital-beskattning-i-oecds-pillar-one/>>. Hämtad: 2021-02-21.

Spotify (2020), 'Om oss', 2020,

<https://www.spotify.com/se/about-us/contact/>>. Hämtad: 2021-03-12.

Statista Research Department (2021), 'Big data market size revenue forecast worldwide from 2011 to 2027', 2021-01-22,

<https://www.statista.com/statistics/254266/global-big-data-market-forecast/>>. Hämtad: 2021-03-04.

Tax Foundation (2020), 'What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes', 2020-10-14, Skribent: Asen, Elke,

<https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>>. Hämtad: 2021-03-13.

Rättsfallsförteckning

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2009 ref. 91

HFD 2016 ref. 23