

Finansdepartementet

103 33 Stockholm

## Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om fastställande av regler med avseende på bolagsbeskattning av en betydande digital närvaro COM(2018) 147 final

Fi2018/01419/S1

### 1 Sammanfattning

Skatteverket avstyrker att förslaget till direktiv genomförs.

Förslaget leder till att det införs ett system för beskattning som avviker från allmänt accepterade internationella principer för vilket land som får beskatta en inkomst, som avviker från allmänt accepterade internationella principer för hur värde skapas, som leder till dubbelbeskattning och som medför kontrollproblem. Det är oklart hur förslaget förhåller sig till regeringens förslag om en omreglerad spelmarknad.

Vissa artiklar är dessutom otydligt utformade eller leder till tillämpningsproblem. I synnerhet inkomstallokeringen till den betydande digitala närvaron blir problematisk. Om direktivet ska genomföras behöver dessa delar förtydligas eller ändras.

På ett övergripande plan kan förslaget bidra till en mer rättvis och effektiv beskattning av digital verksamhet och den digitaliserade ekonomin men de skattemässiga utmaningarna behöver lösas på överstatlig och global nivå.

### 2 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket avstyrker att förslaget till direktiv genomförs.

Skatteverket lämnar vissa övergripande synpunkter på förslaget i dess helhet i avsnitt 2.1–2.5. I avsnitt 2.6 lämnas synpunkter på vissa av artiklarna i förslaget till direktiv. Slutligen lämnas några påpekanden i avsnitt 2.7 avseende den svenska översättningen av ett eventuellt kommande direktiv.

#### 2.1 Förslaget strider mot allmänt accepterade internationella principer för vilket land som får beskatta en inkomst

De allmänt accepterade internationella beskattningsprinciperna på inkomstskatteområdet bygger på att ett företag, som utgångspunkt, bara ska beskattas i sitt hemland. Om företaget bedriver verksamhet från fast driftställe i annat land får det andra landet (källstaten) beskatta företaget, men bara den inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället. Med fast driftställe avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Hemviststaten ska undanröja den dubbelbeskattning som uppkommer. Dessa

principer framgår av OECD:s modellavtal och FN:s modellavtal och ligger till grund för de skatteavtal som ingås mellan länder. Skatteavtal syftar till att förhindra skatteflykt och undvika dubbelbeskattning.

I kommissionens förslag vill man frånga dessa internationella principer. Det ska inte behövas ett fast driftställe för att ett företag ska kunna beskattas i ett annat land. Det räcker med en betydande digital närvaro. Ingångna skatteavtal medger inte den typen av beskattning och det är kommissionen medveten om. Avsikten är att de nya reglerna ska ha företräde framför skatteavtalen. Inom EU går det givetvis att införa lagstiftning som tar över skatteavtalen mellan medlemsstaterna men utanför unionen är det inte möjligt. Förslaget omfattar därför bara de länder utanför EU (tredjeland) som inte har skatteavtal med en viss medlemsstat. Om en medlemsstat skulle ha ett skatteavtal med tredjeland som innehåller motsvarande bestämmelser om beskattning av betydande digital närvaro som i förslaget till direktiv, så gäller direktivet även i förhållande till den staten, men än så länge finns sannolikt inga sådana skatteavtal.

Skatteverket anser att det är mycket olyckligt att kommissionen vill frånga de allmänt accepterade internationella principerna för beskattning. Det snedvrider konkurrensen mellan företag och skapar incitament att undvika beskattningen genom att flytta verksamhet från en medlemsstat till ett tredjeland som har skatteavtal med många medlemsstater eller bygga upp ny verksamhet i tredjeland i stället för i en medlemsstat. Skatteverket anser att om de internationella beskattningsprinciperna ska ändras på det sätt som föreslås måste det ske på global nivå genom att OECD inför motsvarande beskattningsprincip i modellavtalet. Annars riskerar det att uppstå dubbelbeskattning som inte kan lösas (se avsnitt 2.3).

Medlemsstaterna rekommenderas att inkludera motsvarande regler om betydande digital närvaro och vinstfördelning i sina skatteavtal med tredjeländer (C(2018) 1650 final). Det är emellertid inte säkert att ett tredjeland är villigt att gå med på det. Förslaget kan i så fall motverka tillkomsten av skatteavtal. Avsaknad av skatteavtal är i normalfallet till nackdel för skattebetalarna eftersom de inte får förmåner i form av reducerade källskatter eller möjlighet till ömsesidiga överenskommelser mellan behöriga myndigheter.

Även följande exempel visar hur konstigt förslaget slår. Anta att bolag A är hemmahörande i tredjeland X. X har skatteavtal med 15 av EU:s medlemsstater som överensstämmer med OECD:s modellavtal. X har inga skatteavtal med övriga 13 medlemsstater. Bolag A har betydande digital närvaro i 20 medlemsstater varav det finns skatteavtal med 10. De 10 medlemsstater som har skatteavtal med land X kan inte beskatta den digitala närvaron, däremot de 10 medlemsstater som saknar skatteavtal med land X. Detta kan kanske leda till snedvridning av konkurrensen.

## **2.2 Förslaget strider mot allmänt accepterade internationella principer för hur värde skapas**

I detta förslag, liksom i förslaget till direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster COM(2018) 148 final och meddelandet från kommissionen till Europaparlamentet och rådet (Dags för ett modernt, rättvist och effektivt skattesystem för den digitala ekonomin COM(2018) 146 final), nämns

på olika ställen att dagens skatteregler inte är anpassade för den digitala ekonomin. De bygger på principen att vinster bör beskattas där mervärde skapas men reglerna bygger på fysisk närvaro i ett land och återspeglar inte det mervärde som skapas genom användarna. Det sägs att detta lett till en missanpassning mellan den plats där vinsterna beskattas och den plats där värdet skapas. Det nämns att den digitala ekonomin i stor utsträckning bygger sin verksamhet på svårvärderade immateriella tillgångar och att användargenererat innehåll och insamling av data har blivit kärnverksamhet för digitala företags skapande av mervärde. Det sägs också att skattereglerna ger liten möjlighet att ta hänsyn till mervärde som skapas med hjälp av immateriella tillgångar och som enkelt kan flyttas till jurisdiktioner med låga eller inga skatter.

Skatteverket anser att vissa av kommissionens påståenden inte stämmer och att andra bygger på att man inte accepterar OECD:s hittillsvarande syn på hur värde skapas och ger rätt till ersättning. OECD:s riktlinjer för internprissättning (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) bygger på den s.k. armlängdsprincipen. Armlängdsprincipen innebär att priser och andra villkor som avtalas mellan närstående företag i gränsöverskridande transaktioner ska motsvara vad oberoende företag hade avtalat i motsvarande situation. OECD:s rapporter om vinstallokering till fasta driftställen från 2008 och 2010 (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments) tillämpar samma principer som vid internprissättning. Ett fast driftställe ska ses som ett oberoende företag som agerar självständigt i förhållande till det företag som det är en del av. Både när det gäller internprissättning och vinstallokering finns en omfattande vägledning för hur armlängdsprincipen ska tillämpas och syftet är att företagen ska betala rätt skatt i rätt land.

Som framgår ovan anser Skatteverket att vissa av kommissionens påståenden inte stämmer. Genom BEPS-arbetet har OECD:s riktlinjer för internprissättning förtydligats så att det klart framgår att det inte alls är möjligt att undgå skatt genom att bara flytta immateriella tillgångar. Det legala ägandet till immateriella tillgångar ger inte i sig rätt till de vinster som dessa tillgångar genererar.

Andra påståenden bygger på att man inte accepterar OECD:s hittillsvarande syn på hur värde skapas och ger rätt till ersättning. Enligt OECD skapas de immateriella tillgångarna genom utvecklingsarbetet med att ta fram dem, arbete för att förbättra dem ytterligare samt förverkligande av idéer om hur man ska kunna utnyttja dem. Den som kontrollerar riskerna med verksamheten och kan fatta beslut om vad man ska satsa på är också den som har rätt till vinsterna i verksamheten. Enligt OECD:s synsätt är en stor marknad inte en immateriell tillgång.

Det är svårt att få ihop OECD:s synsätt avseende vilka faktorer som ger rätt att beskatta inkomster jämfört med det synsätt som förs fram av kommissionen. En förutsättning för att en immateriell tillgång ska ha ett värde är att den kan utnyttjas och generera inkomster. Det gäller emellertid inte bara i den digitala ekonomin utan generellt. Det är inte heller specifikt för den digitala ekonomin att om det finns många användare så kan det utnyttjas för att generera intäkter. Genom digitala gränssnitt går det att rikta direktreklam till många användare. Men även reklamfinansierad TV och radio eller gratistidningar utnyttjar antalet användare för att sälja reklamutrymme. Det är den som kommer på hur man kan generera intäkter på grund av användarna och som tar beslut om att satsa på det som står för

värdeskapandet och har rätt till inkomsterna från det. Om detta lyckas och man får många kunder eller användare ökar det givetvis inkomsterna och värdet på den eventuella immateriella tillgång som skapats. Men det betyder inte att inkomster eller tillgångar ska allokeras till användarna. Idéerna och besluten som lett till värdeskapande kommer inte från användarna.

Den digitala ekonomin gör att det går att skapa en storskalighet i vissa avseenden som kan vara svår att åstadkomma i traditionella företag. OECD:s principer för var inkomster ska beskattas fungerar emellertid även på digitala företag. Den digitala ekonomin har dock särdrag vilket medfört att OECD diskuterar dessa frågor och funderar på om andra faktorer än de hittillsvarande ska beaktas vid beskattningen.

Eftersom det pågår arbete inom OECD anser Skatteverket att det är mycket olyckligt att EU inför ett avvikande synsätt på hur värde skapas och var inkomster ska beskattas. Om principerna ska ändras bör det ske genom OECD så att det får genomslag på global nivå. Ett globalt accepterat synsätt medför att risken för dubbelbeskattning minskar och att möjligheten ökar att lösa de dubbelbeskattningsfrågor som uppkommer.

### **2.3 Förslaget leder till att dubbelbeskattning uppkommer**

Eftersom ett företag kommer att bli skattskyldigt i ett annat land när det har en betydande digital närvaro där så uppkommer en dubbelbeskattning. Detta nämns överhuvudtaget inte vare sig i motiveringen, i skälen i inledningen till direktivet eller i direktivet. Eftersom det inte nämns att dubbelbeskattning uppkommer anges inte heller hur den ska undanröjas.

Skatteavtal syftar till att undvika dubbelbeskattning men beskattningen av en betydande digital närvaro kommer att ske i strid med skatteavtalen. Skatteavtalen mellan medlemsstaterna kommer därför inte att undanröja dubbelbeskattningen. Frågan är då om det finns bestämmelser i intern rätt i medlemsstaterna som kan undanröja dubbelbeskattningen. Olika länder har olika huvudprinciper för att undanröja dubbelbeskattning, antingen genom undantagandemetoden (exemptmetoden) eller genom avräkningsmetoden (creditmetoden). Den svenska avräkningslagen är inte anpassad för att ge svenska företag avräkning om de beskattas utomlands för en betydande digital närvaro eftersom både den utländska inkomstskatten och den utländska inkomsten egentligen omfattas av skatteavtal och inte borde ha fått beskattas i det andra landet.

Om direktivet ska genomföras måste det innehålla en skyldighet för medlemsstaterna att undanröja uppkommen dubbelbeskattning.

Det är emellertid inte säkert att det går att undanröja dubbelbeskattningen. Följande exempel kan illustrera.

#### Exempel

Bolag A är hemmahörande i medlemsstat 1 (MS 1). Bolag A har fast driftställe i MS 2. Vid det fasta driftstället bedrivs utvecklingsarbete avseende dataprogram som kan samla in användaruppgifter och rikta direktreklam till användarna. Allt sådant arbete bedrivs i MS 2. Därifrån sker också kontakterna med de företag som vill rikta direktreklam till

användarna. S.k. *significant people functions* avseende den beskrivna verksamheten finns i MS 2. Vid vinstallokeringen till det fasta driftstället i MS 2 kommer alla tillgångar (materiella och immateriella), intäkter och kostnader hänförliga till den aktuella verksamheten att allokeras till det fasta driftstället helt i enlighet med skatteavtalet mellan MS 1 och MS 2.

Bolag A har många användare i MS 3 och får en betydande digital närvaro där. Bolag A kommer därför att beskattas i MS 3.

Hur löses dubbelbeskattningen? Normalt är det alltid hemviststaten (i det här fallet MS 1) som ska undanröja dubbelbeskattningen. Om MS 1 tillämpar avräkningsmetoden ska MS 1 avräkna utländsk skatt både från MS 2 och MS 3. Problemet är att det kanske är samma inkomst som beskattats både i MS 2 och MS 3. Det materiellt korrekta kanske vore att MS 2 avräknar skatten i MS 3 men det finns inga internationella principer eller skatteavtal som medför någon sådan skyldighet för MS 2. Det kanske inte finns tillräckligt mycket skatt i MS 1 för att kunna avräkna både skatten i MS 2 och MS 3.

Vad händer om det fasta driftstället och dess verksamhet inte finns i MS 2 utan i ett tredjeland med vilket MS 1 har ett skatteavtal som överensstämmer med OECD:s modellavtal? Tredjeland har rätt att beskatta inkomsten från det fasta driftstället beräknad i enlighet med OECD:s vinstallokeringsprinciper. EU kan inte ålägga tredjeland någon skyldighet att undanröja dubbelbeskattning som uppkommer på grund av att samma inkomst beskattas i en medlemsstat på grund av en betydande digital närvaro.

## 2.4 Förslaget medför kontrollproblem

De internationella beskattningsprinciperna bygger på att ett land får beskatta sina egna företag samt utländska företag som bedriver verksamhet från fast driftställe. De internationella beskattningsprinciperna tillåter också att vissa inkomster beskattas trots att det utländska företaget inte har fast driftställe i landet. Det gäller utdelning, ränta och royaltybetalningar. Skatt tas då normalt ut i form av en källskatt som innehålls av utbetalaren (jfr den svenska kupongskatten). I de situationer som nämns finns möjligheter för skattemyndigheterna att utföra kontroller på plats i det egna landet eftersom det antingen handlar om ett företag med verksamhet i landet eller att inkomsten har sin källa i det landet och utbetalas av ett företag i det landet. Skattemyndigheterna har däremot inga möjligheter att genomföra revisioner på en annan stats territorium.

Förslaget innebär att ett företag blir skattskyldigt i ett land där det inte har någon fysisk närvaro. Om ett utländskt företag får digital närvaro i Sverige finns ingen bokföringsskyldighet för företaget eftersom det inte är skyldigt att registrera filial. Det blir nödvändigt att införa en deklarationsskyldighet för sådana företag eftersom det inte finns idag. Skatteverket har då möjlighet att ställa skriftliga frågor och förelägga om att få in deklarationsunderlag. Skatteverket kan däremot inte göra besök i en verksamhetslokal på en annan stats territorium och kan inte heller med tvång eftersöka och omhänderta handlingar på en annan stats territorium. Om svar uteblir så är det enda tvångsmedel som återstår att förena föreläggandet med vite. Det har emellertid aldrig prövats rättsligt om Skatteverket har rätt att vitesförelägga någon i utlandet.

Inom EU går det givetvis att begära handräckning i det andra landet eller begära att få närvara vid revision utomlands men kontrollmöjligheterna försvåras jämfört med när beskattning sker enligt de internationellt vedertagna beskattningsprinciperna.

När det gäller företag utanför EU finns inga möjligheter att begära handräckning eftersom förslaget bygger på att det saknas skatteavtal med det andra landet. Företag från sådana länder har förmodligen inget incitament att frivilligt göra rätt för sig. I förhållande till tredjeländ uppkommer även indrivningsproblem.

Alla medlemsstater bör vara i samma situation när det gäller kontrollmöjligheter. Kontrollmöjligheterna nämns överhuvudtaget inte vare sig i motiveringen, i skälen i inledningen till direktivet eller i direktivet. Om direktivet ska genomföras måste dessa frågor lösas.

Det torde även vara svårt, om inte omöjligt, för ett lands skattemyndighet att på egen hand upptäcka att ett utländskt företag har digital närvaro i sådan omfattning att det blir skattskyldigt. Hur ska man kunna se hur många användare ett utländskt företag tillhandahåller digitala tjänster till? Den låga gränsen för när företag anses anknutna till varandra ökar kontrollproblemen (se avsnitt 2.6.2). Ett lands skattemyndighet har kanske inte heller incitament att utreda om ett av deras egna företag har digital närvaro i en annan medlemsstat ifall företaget inte frivilligt deklarerat sådana inkomster i den andra medlemsstaten. En sådan utredning innebär bara att den egna staten tappar skatteunderlag.

## **2.5 Oklart hur förslaget förhåller sig till regeringens förslag om en reglerad spelmarknad**

I bilaga II till förslaget till direktiv räknas upp vad som avses med digitala tjänster. Dit hör bl.a. nedladdning av spel till datorer och mobiltelefoner och tillgång till automatiserade onlinespel som inte fungerar utan internet eller liknande elektroniska nätverk och där deltagarna geografiskt befinner sig på avstånd från varandra.

Regeringen har nyligen presenterat sin proposition om en omreglerad spelmarknad (prop. 2017/18:220). Det är oklart om samma spelverksamhet kommer att träffas av båda beskattningskonsekvenserna och om det i så fall är förenligt med de båda regelverkens syfte. Det har inte varit möjligt att analysera detta inom ramen för den korta remisstiden.

## **2.6 Synpunkter på vissa artiklar i förslaget**

### **2.6.1 Artikel 3 Definitioner – användare**

I artikel 3 finns en definition av användare. Med användare avses varje person eller verksamhet. Det är oklart vad som menas med ”verksamhet”. Kan en användare vara något annat än en fysisk eller juridisk person? Har en ”verksamhet” egen rättskapacitet? Kan en viss del av en juridisk person vara användare trots att den inte har egen rättskapacitet? Om direktivet ska genomföras behöver det förtydligas vem som kan vara användare.

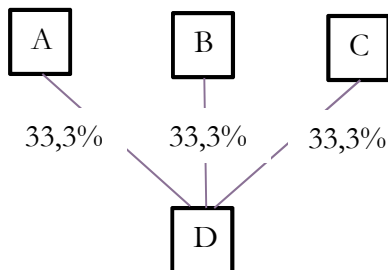
### 2.6.2 Artikel 3 Definitioner – anknutet företag

Det har betydelse vilka företag som är anknutna till varandra när man bedömer om ett företag kommer över gränsen för att ha en betydande digital närvaro. Bedömningen ska göras med beaktande av övriga anknutna företag.

En entitet är enligt punkt 9 a) anknuten till en annan om den befinner sig i en position som medför att den utövar ett betydande inflytande över den andra. Det är oklart vad som är ett ”betydande inflytande”. Det anges inte. Av punkterna b) och c) kan man dra slutsatsen att det inte krävs något bestämmande inflytande utan att flera företag kan vara i sådan position att de utövar ett betydande inflytande över samma entitet. Uttrycket ”betydande inflytande” är oklart och behöver förtydligas om direktivet ska genomföras.

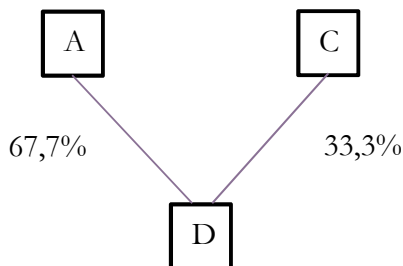
I sista stycket i punkt 9 anges att en entitet som har mer än 50 % av röstetalet ska anses ha 100 % av röstetalet. Skatteverket uppfattar att det medför att en annan entitet inte anses ha någon andel alls av röstetalet även om det egentligen innehar 40 % av röstetalet. Exempel 1 och 2 illustrerar hur detta kan leda till olika bedömningar trots att röstetalet och verksamheten är densamma.

#### Exempel 1



Bolagen A, B och C har vardera 33,3 % av röstetalet i bolag D. Alla dessa entiteter är anknutna till varandra enligt andra stycket i punkt 9 eftersom A, B och C äger mer än 20 %. C och D tillhandahåller digitala tjänster i en medlemsstat och det ska prövas om de har en betydande digital närvaro enligt artikel 4.3. Eftersom C och D är anknutna företag ska båda företagen beaktas när man avgör om de kommer över de angivna gränserna i artikel 4.3.

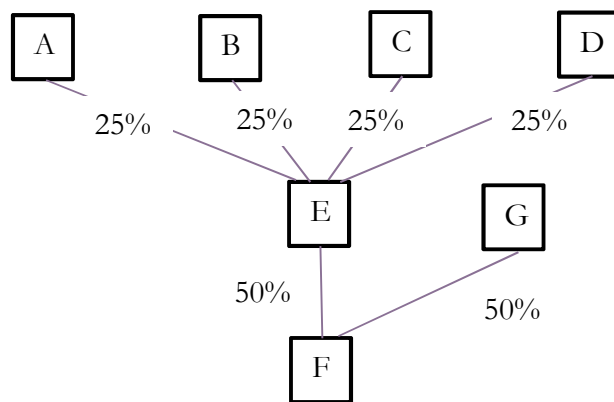
#### Exempel 2



Om exempel 1 ändras så att A har 66,7 % och C 33,3 % av röstetalet i D så anses A inneha 100 % av röstetalet i D. C och D tillhandahåller fortfarande digitala tjänster i samma medlemsstat men anses numera inte vara anknutna företag och ska bedömas var för sig när man avgör om de kommer över de angivna gränserna i artikel 4.3.

Eftersom det enbart krävs 20 % av röstetal eller kapital för att två entiteter ska vara anknutna till varandra uppkommer i vissa fall en ”asymmetri” i bedömningen av vilka företag som är anknutna till andra. Exempel 3 illustrerar detta.

### Exempel 3



Bolagen A, B, C och D har vardera 25 % av röstetalet i E. E har i sin tur 50 % av röstetalet i F. Resterande 50 % i F ägs av det oberoende bolaget G.

A, B, C, D och E är anknutna till varandra eftersom A, B, C och D har mer än 20 % av röstetalet i E. Enligt andra stycket i punkt 9 är alla dessa entiteter anknutna till varandra.

A, B, C och D är däremot inte anknutna till F. Deras indirekta röstetal uppgår till 12,5 %.

E, F och G är anknutna till varandra eftersom E och G har mer än 20 % av röstetalet i F.

D, E och F tillhandahåller digitala tjänster i en medlemsstat och det ska prövas om de har en betydande digital närvaro enligt artikel 4.3. För att bedöma om D överstiger gränsen ska det prövas tillsammans med E. För att bedöma om E överskrider gränsen ska det prövas tillsammans med D och F. För att bedöma om F överskrider gränsen ska det prövas tillsammans med E. Det skulle då kunna inträffa att bara E har en betydande digital närvaro trots att E är det företag av de tre som har lägst intäkter från tillhandahållande av digitala tjänster.

Eftersom gränsen för inflytande är satt så lågt som till 20 % av röstetal eller andel i kapitalet uppkommer också frågan om de företag som ska bedömas tillsammans har tillräckligt stor insyn i varandra för att kunna avgöra om de har en betydande digital närvaro. De kanske inte är villiga att avslöja affärshemligheter för varandra. Om direktivet ska genomföras skulle tillämpningen underlättas om enbart koncernföretag ses som anknutna företag.



### **2.6.3 Artikel 4 Betydande digital närvaro – spelar det någon roll var det digitala gränssnittet finns?**

Enligt artikel 4.2 ska en betydande digital närvaro anses finnas i en viss medlemsstat under en beskattningsperiod om den verksamhet som bedrivs där helt eller delvis består av tillhandahållande av digitala tjänster genom ett digitalt gränssnitt och ett eller flera av villkoren avseende totala intäkter, antalet användare eller antalet affärskontrakt är uppfyllda. Med digitalt gränssnitt avses all mjukvara, däribland en webbplats eller delar därav och tillämpningar, inbegripet mobila applikationer som är tillgängliga för användarna (artikel 3.2).

Mjukvara är ingen fysisk tillgång och kan därför aldrig medföra att fast driftställe uppkommer enligt OECD:s modellavtal. Däremot är den hårdvara där mjukvaran är placerad en fysisk tillgång och kan, i vissa fall, medföra att fast driftställe uppkommer för det företag som förfogar över hårdvaran.

Förslaget innebär att en betydande digital närvaro kan finnas trots att det inte finns något fast driftställe. Utformningen av artikel 4.2 är däremot tydlig när det gäller frågan om det digitala gränssnittet, i form av mjukvara, måste finnas i samma land som användarna. Spelar det någon roll var den hårdvara är belägen som mjukvaran är placerad på? Utformningen av artikeln och förslaget i sin helhet tyder på att det saknar betydelse var mjukvaran är placerad. Samma mjukvara bör rimligtvis kunna användas i förhållande till användare i flera medlemsstater. Skatteverket uppfattar att det är så. Om direktivet ska genomföras behöver det förtydligas om det har någon betydelse var mjukvaran finns.

Om det saknar betydelse var mjukvaran finns innebär det att det företag som tillhandahåller digitala tjänster kanske inte har någon närvaro alls, inte ens i form av mjukvara, i den medlemsstat där det får en betydande digital närvaro. Det medför problem när det gäller inkomstallokeringen eftersom det inte går att hämta ledning från internationellt vedertagna vinstallokeringsprinciper.

### **2.6.4 Artikel 4 Betydande digital närvaro – antalet affärskontrakt**

En grund för betydande digital närvaro är antalet affärskontrakt som har ingåtts av användare som befinner sig i en medlemsstat (artikel 4.3 c). En användare ska anses befinna sig i en medlemsstat om användaren har skatterättslig hemvist i den medlemsstaten (artikel 4.5 b). Hur ska motparten i affärskontraktet veta i vilken medlemsstat användaren har skatterättslig hemvist? Enbart adressen avgör inte sådant.

Ett företag i en medlemsstat som bedriver verksamhet från fast driftställe i en annan medlemsstat kan inte ha skatterättslig hemvist i den andra medlemsstaten. Även om det företaget ingår affärskontrakt i egenskap av användare och kontraktet ska allokeras till det fasta driftstället kommer användaren att anses befinna sig i den medlemsstat företaget är etablerat. Det leder till felaktigheter när det gäller att räkna antalet affärskontrakt.

Om användaren har skatterättslig hemvist i ett tredjeland men har fast driftställe i en medlemsstat anses användaren befinna sig i den medlemsstaten. Hur ska motparten i affärskontraktet veta om användaren har fast driftställe i en medlemsstat? Ett fast driftställe har ingen egen rättskapacitet utan kontraktet ingås med ett företag från tredjeland.

Vad händer om användaren byter skatterättslig hemvist under beskattningsperioden? Anses användaren inte ha hemvist i någon medlemsstat i så fall? Direktivtexten tyder på att användaren måste ha skatterättslig hemvist under hela beskattningsperioden i den medlemsstat där man prövar om det finns en betydande digital närvaro.

Ovanstående visar att förslaget kommer att vara svårt att tillämpa.

#### **2.6.5 Artikel 4 Betydande digital närvaro – beräkning av intäkterna till följd av tillhandahållandet av tjänster**

En faktor som kan medföra en betydande digital närvaro är storleken på intäkterna. Enligt artikel 4.3 a uppkommer en betydande digital närvaro om den andel av de totala intäkterna från denna beskattningsperiod och till följd av tillhandahållandet av dessa digitala tjänster till användare som befinner sig i den medlemsstaten under denna beskattningsperiod överstiger 7 000 000 euro. Definitionen av intäkter finns i artikel 3.6. Som intäkter räknas bl.a. utdelningar och intäkter från likvidation. Den typen av intäkter erhålls från aktie- eller andelsinnehav. Det är svårt att se vilket samband den typen av intäkter har med tillhandahållandet av digitala tjänster. Om direktivet ska genomföras behöver sambandet mellan vad som ses som intäkter och beräkningen av beloppsgränsen förtydligas.

#### **2.6.6 Artikel 5 Vinster som är hänförliga till, eller med hänsyn tagen till, en betydande digital närvaro – vad avses med ”med hänsyn tagen till”?**

Enligt förslaget ska det anses finnas ett fast driftställe i en medlemsstat om det förekommer en betydande digital närvaro där. Till detta driftställe ska det allokeras en inkomst. I rubriken till artikel 5 och i punkterna 1–3 står ”vinster som är hänförliga till, eller med hänsyn tagen till, en betydande digital närvaro”.

När det gäller riktiga fasta driftställen får källstaten beskatta den inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället. Det går därför att förstå vad som avses när det står att beskattning ska ske av vinster hänförliga till en betydande digital närvaro. Men vad menas med att vinster med hänsyn tagen till en betydande digital närvaro ska beskattas? Är det andra faktorer som ska beaktas när man ska beräkna vinsten med hänsyn tagen till en betydande digital närvaro än när man ska beräkna den vinst som är hänförlig till en betydande digital närvaro? Om direktivet ska genomföras behöver detta förtydligas eftersom direktivet annars blir otydligt och svårtillämpat.

#### **2.6.7 Artikel 5 Vinster som är hänförliga till, eller med hänsyn tagen till, en betydande digital närvaro – fördelning av förluster**

Enligt artikel 5.6 ska vinstdelningsmetoden användas för att fördela vinsten till den betydande digitala närvaron. Vid tillämpningen av OECD riktlinjer för internprissättning av transaktioner mellan närstående företag innebär vinstdelningsmetoden inte bara att vinster ska delas utan även förluster. Vare sig i motiveringen, i skälen i inledningen till direktivet eller i direktivet nämns någonting om att även förluster ska delas. Det skulle kunna inträffa att utvecklingskostnaderna överstiger de intäkter som är hänförliga till den betydande digitala närvaron i en medlemsstat. Fråga uppkommer om förslaget innebär att bara vinster ska delas och inte förluster. Det strider i så fall mot OECD:s principer för internprissättning och vinstallokering när det gäller tillämpningen av vinstdelningsmetoden.

Förslaget innebär också att den plats där utvecklingen sker av de digitala programmen kommer att få bära alla kostnader för misslyckade projekt. Eftersom förslaget bygger på antal användare och ingångna kontrakt kommer det inte att finnas någon digital närvaro om utvecklingsarbetet inte leder till något kommersiellt gångbart program. Detta strider också mot hur vinstdelningsmetoden tillämpas. Förslaget till direktiv är uppbyggt på ett sätt som medför att medlemsstater får beskatta inkomster från lyckade digitala projekt som resulterar i många användare men slipper bära kostnaderna för allt som inte leder till samma succé. Även detta strider mot hur vinstdelningsmetoden är tänkt att användas.

### **2.6.8 Artikel 5 Vinster som är hänförliga till, eller med hänsyn tagen till, en betydande digital närvaro – vinstallokeringen**

Vinstallokering till ett riktigt fast driftställe sker enligt samma principer som tillämpas vid prissättning av transaktioner mellan närstående företag. Enligt artikel 5 i förslaget ska samma principer tillämpas för att beräkna de vinster som är hänförliga till den betydande digitala närvaron. I punkt 2 anges att "the separate entity approach" ska användas, d.v.s. den digitala närvaron ska betraktas som ett oberoende företag. I punkt 3 anges att vinstallokeringen ska grunda sig på en funktionsanalys för att bestämma vilka funktioner, tillgångar och risker som ska fördelas till den betydande digitala närvaron. I punkt 4 anges att hänsyn ska tas till ekonomiskt betydande funktioner som utförs av den betydande digitala närvaron och som är relevanta för utveckling, förbättring, underhåll, skydd och utnyttjande av företagets immateriella tillgångar. Enligt punkt 6 ska vinstdelningsmetoden användas.

I OECD:s riktlinjer för internprissättning och rapporter för vinstallokering till fasta driftställen finns omfattande vägledning för hur funktionsanalysen ska gå till, vad som menas med att ha kontroll över risk, hur detta påverkar allokering av tillgångar, vilken prismetod som är lämpligast etc. Om man tillämpar OECD:s vägledning går det inte att allokera någon inkomst alls till den betydande digitala närvaron.

Många kunder eller en köpstark marknad är ingen immateriell tillgång enligt OECD:s synsätt. Immateriella tillgångar skapas i stället där arbete utförs för att utveckla produkter eller dataprogram som lockar många köpare eller användare. Det är de personer som skapar det digitala gränssnittet och kommer på hur man kan utnyttja att det finns många användare av gränssnittet som står för utveckling, förbättring och utnyttjande av företagets immateriella tillgång. Det är inte användarna som utför dessa funktioner. Därför går det inte att tillämpa OECD:s riktlinjer eller vinstallokeringsprinciper på den betydande digitala närvaron. Man kan inte tillämpa en metod som är skapad för helt andra förutsättningar.

Hur ska det exempelvis vara möjligt att allokera en risk till den betydande digitala närvaron när det inte finns någon där som kan fatta några beslut överhuvudtaget? Ett beslut om att sälja eller använda uppgifter om användarna på ett sätt som strider mot användarnas önskemål kan medföra dåligt anseende för företaget och leder kanske till minskade intäkter. Ska effekterna av det beslutet hänföras till den betydande digitala närvaro som uppkommer p.g.a. användarna när dessa överhuvudtaget inte haft med beslutet att göra? Enligt OECD:s vinstallokeringsprinciper ska risken allokeras till den del av företaget där beslutet fattas och med det följer att vinster och förluster till följd av detta också allokeras dit.

Eftersom det strider mot vedertagna principer att allokera en inkomst till den betydande digitala närvaron behövs det mycket mer vägledning för hur vinstallokeringen ska gå till för att förslaget ska kunna fungera i praktiken. Det lilla som står i förslaget till direktiv är alldeles för kortfattat och kommer enbart att leda till att olika länder beräknar inkomsterna på olika sätt. Om direktivet ska genomföras behövs mycket mer vägledning när det gäller vinstallokeringen till den betydande digitala närvaron eftersom beskattningen strider mot OECD:s principer för internprissättning och vinstallokering.

## **2.7 Översättningen**

Om förslaget ska leda till ett direktiv behöver den svenska översättningen ses över. Uttryck som är identiska i de engelska versionerna av detta förslag och förslaget till direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster COM(2018) 148 final har översatts på olika sätt.

Vedertagna uttryckssätt bör användas. Exempelvis heter det inte ”funktionell analys” utan ”funktionsanalys”.

Man ska heller inte behöva gå till den engelska versionen för att förstå vad som menas. Det är inte lätt att förstå vad en ”skatteförbindelse” är. Det engelska uttrycket ”taxable nexus” är mer begripligt.

Näst sista stycket i punkt 9 i artikel 3 är felöversatt och har fått helt fel innebörd. Där står ”Om fler än en entitet deltar i ledningen, kontrollerar eller äger del i kapitalet i samma entitet ...”. I stället ska det stå ”Om samma entitet deltar i ledningen, kontrollerar eller äger del i kapitalet i fler än en entitet ...”.

## **3 Konsekvenser för Skatteverket**

Om förslaget genomförs införs en ny definition av fast driftställe för företag med viss typ av digital verksamhet. Det medför att ett ökat antal utländska företag ska registrera sig och lämna inkomstdeklarationer i Sverige och att ett ökat antal svenska företag kan komma att beskattas utomlands och begära avräkning för utländsk skatt.

Förslaget medför inte något behov av att bygga upp en ny IT-infrastruktur. Däremot behöver vissa förändringar göras i befintlig IT-infrastruktur. En engångskostnad för detta har beräknats till ca 500 000 kr.

En engångskostnad för utbildningsinsatser har beräknats till ca 150 000 kr.

Det remitterade förslaget innehåller inte tillräcklig information för att med säkerhet kunna avgöra hur stort antal utländska företag som kan komma att träffas av den nya definitionen av fast driftställe och vilka kostnader det medför. Skatteverket har därför sökt ledning i hanteringen av de befintliga fasta driftställena. Vid ett antagande om att antalet tillkommande fasta driftställen kommer att uppgå till tre procent av det befintliga antalet (= 300 nya fasta driftställen) har de årliga löpande kostnaderna för registrering, granskning och eventuella domstolsprocesser beräknats till ca 600 000 kr.

Förslagets nya definition av fast driftställe och annorlunda metod för vinstallokering medför ett stort kontrollbehov eftersom utformningen av förslaget leder till att det finns risk för såväl avsiktliga som oavsiktliga fel. Det finns även risk för fusk då förslaget innebär en ökad administrativ börda och skattskyldighet för utländska företag. Ökade kontrollinsatser leder till ett ökat antal domstolsprocesser. Det finns även behov av förebyggande åtgärder. De årliga löpande kostnaderna för den ökade andelen kontrollinsatser och förebyggande åtgärder har beräknats till ca 1,4 miljoner kr.

Det finns inget underlag för att göra beräkningar av hur många svenska företag som kommer att beskattas utomlands och begära avräkning för utländsk skatt.

Det tillkommer även kostnader för att skriva om Rättslig vägledning och kostnader för behörig myndighet för att lösa ett ökat antal dubbelbeskattningsärenden.