

Konsumtions- beskattning av digitala tjänster

Pernilla Rendahl

Konsumtionsbeskattning av digitala tjänster

Konsumtions-
beskattning av
digitala tjänster

Pernilla Rendahl

SNS Förlag
Box 5629, 114 86 Stockholm
Telefon: 08-507 025 00
info@sns.se www.sns.se

SNS – Studieförbundet Näringsliv och Samhälle – är en oberoende ideell förening som genom forskning, möten och utbildning bidrar till att ledande beslutsfattare i näringsliv, politik och offentlig förvaltning kan fatta välgrundade beslut baserade på vetenskap och saklig analys. 275 ledande företag, myndigheter och organisationer är medlemmar i SNS.

*Konsumtionsbeskattning
av digitala tjänster*

Pernilla Rendahl

© 2021 Författaren och SNS Förlag
Tryck: Books on Demand, Tyskland
ISBN 978-91-88637-37-6

INNEHÅLL

Utgivarens förord	7
Sammanfattning	9
I INLEDNING	16
2 NUVARANDE BESKATTNING AV DIGITALA TJÄNSTER	29
3 IDENTIFIERING AV RÄTTVISESKÄL	42
4 BESKATTNING GENOM DIGITALA MELLANMÄN	50
5 SVÅRIGHETER FÖR ATT NÅ HÅLLBAR SKATTERÄTTVISA	56
6 SAMMANFATTANDE SYNPUNKTER OCH REKOMMENDATIONER	59
Källförteckning	61

Utgivarens förord

HUR BESKATTNINGEN ska anpassas till en alltmer globaliserad och digitaliserad ekonomi debatteras flitigt i skrivande stund. Ingen internationell överenskommelse har ännu nåtts och enskilda länder har beslutat att införa egna förändringar av beskattning av digitala tjänster och plattformar.

I den här rapporten analyserar Pernilla Rendahl, professor i skatterätt vid Göteborgs universitet, huvudskälen till de föreslagna förändringar som presenterats och diskuterats inom OECD och EU. I fokus står frågan om vad som utgör en rättvis beskattning av den digitala ekonomin utifrån ett konsumtionsbeskattningsperspektiv, och hur de föreslagna förändringarna påverkar en rättvis beskattning.

Rapporten ingår i SNS forskningsprojekt *Skatter i en globaliserad värld*. Det är SNS förhoppning att rapporten ska bidra till ökad kunskap och diskussion om beskattningen av den digitala ekonomin.

För analys, slutsatser och förslag svarar rapportens författare. SNS som organisation tar inte ställning till dessa. SNS uppdrag är att initiera och presentera forskningsbaserade analyser av viktiga samhällsfrågor.

Forskningsprojektet följs av en referensgrupp med representanter för ett tjugotal företag, myndigheter och organisationer. Från referensgruppen erhålls också finansieringen till projektet. SNS framför ett tack till referensgruppen, som består av AstraZeneca, Bostadsrätterna, EQT, Ekonomistyrningsverket, FAR, Investor, Konjunkturinstitutet, Lantbrukarnas Riksförbund, Landsorganisationen i Sverige, Mellby Gård, Motormännen, Swedish Private Equity & Venture Capital Association, Sveriges akademikers centralorganisation, Skatterättsnämnden, Skatteverket, Spotify, Stora Enso, Svenskt Näringsliv, Teknikföretagen, Tjänstemännens centralorganisation, Uniper och Vattenfall. Katarina Nordblom,

professor i nationalekonomi vid Göteborgs universitet, ingår i referensgruppen som representant för SNS vetenskapliga råd.

Åsa Gunnarsson, professor i juridik vid Umeå universitet, har vid ett akademiskt seminarium kommenterat en tidigare version av rapporten. SNS tackar för värdefulla kommentarer. Författaren vill också rikta ett tack till professor Åsa Gunnarsson för värdefulla synpunkter, och till SNS för ett gott samarbete och engagemang samt för konstruktiva kommentarer från SNS referensgrupp.

Stockholm i mars 2021

Louise Lorentzon

Forskningsledare, SNS

Sammanfattning

BESKATTNINGEN AV den digitala ekonomin är en av de stora utmaningarna för att nå en välfungerande internationell beskattning. Principdiskussioner för beskattningen av den digitala ekonomin påbörjades på internationell nivå redan på 1990-talet. Under senare år har dessa diskussioner intensifierats, främst genom det av G20 initierade OECD-projektet, Base Erosion Profit Shifting (BEPS), om hur aggressiv skatteplanering och risken för skattebaseroering kan minskas. Inom de närmsta åren är det troligt att det kommer att ske stora förändringar för hur digitala affärsmodeller beskattas.

Det huvudsakliga skälet som i dag anges för att förändra beskattningen av den digitala ekonomin, såväl inom OECD som inom EU, är att nuvarande skattesystem är orättvist eftersom traditionella företag anses betala mer skatt än digitala företag. Många digitala affärsmodeller bygger på automatiserade system där värde kan skapas i flera länder samtidigt utan att fysisk närvaro krävs i landet. Den outnyttjade potentialen för beskattning som dessa värden innebär, anses enligt OECD och EU leda till orättvisa. Orättvisan består då inte enbart i skillnaden i företagsbeskattningen av traditionella och digitala affärsmodeller utan även i hur skatteintäkter fördelas mellan olika länder. Under de senaste åren har arbetet inom både OECD och EU intensifierats avseende möjligheten att förändra företagsbeskattningen av digitala affärsmodeller och även införa andra former av skatter på olika digitala tjänster. I skrivande stund finns inte någon konsensus kring de liggande förslagen, vare sig inom EU eller OECD.

I denna rapport studeras de grundläggande argumenten bakom de förslag som diskuteras på OECD- och EU-nivå. Diskussionen om vad som utgör en rättvis beskattning av den digitala ekonomin begränsas till att i huvudsak behandla konsumtionsbeskattning av digitala tjänster, med fokus på mervärdesbeskattning.

Eftersom förslagen ännu inte har implementerats eller prövats av domstol så sker analysen i första hand på policynivå.

Nuvarande beskattning av digitala tjänster inom EU

Inom EU beskattas digitala tjänster i dag genom flera skatteslag:

1. *Inkomstskatt på företagsvinster*

Olika medlemsländer har olika skattesatser. Frågor om beskattning utifrån inkomstskatt behandlas inte i denna rapport. Däremot diskuteras förslag om olika former av harmonisering på EU-nivå.

2. *Mervärdesbeskattning (tas ut på omsättningen)*

I Sverige och EU beskattas digitala tjänster inom ramen för det harmoniserade mervärdesskattesystemet. Även om mervärdesskatten är harmoniserad i mycket stor utsträckning är exempelvis skattesatserna inte fullt ut harmoniserade, vilket har lett till snedvridningar av konkurrensen på den inre marknaden.

I huvudsak tre typer av digitala tjänster omfattas av EU:s regelverk på området: telekommunikationstjänster, elektroniskt tillhandahållna tjänster samt radio- och televisionstjänster.

Under de senaste tio åren har omfattande förändringar av beskattningen av digitala tjänster genomförts. Syftet är att nå en beskattning som faller inom ramen för mervärdesskattesystemets tillämpningsområde, så nära platsen för konsumtion som möjligt. Logiken bakom en beskattning i konsumtionslandet är att mervärdesskatten ska belasta konsumtion, eftersom det är just en konsumtionsskatt.

3. *En punktskatt på försäljning av digitala tjänster (tas ut på omsättningen)*

Utöver nuvarande mervärdesbeskattning av digitala tjänster har flera medlemsstater (inte Sverige, men exempelvis Frankrike, Polen, Italien och Ungern) valt att införa en egen punktskatt på särskilt utvalda digitala tjänster. Förslag om en harmoniserad särskild skatt på digitala tjänster har lagts fram inom EU men inte antagits, eftersom medlemsstaterna inte har varit överens.

Ett omfattande arbete inom OECD

Bakgrunden till arbetet kring beskattning av digitala tjänster har sitt ursprung i OECD:s BEPS-projekt. Syftet med BEPS-projektet är att minska risken för skattebaserodering och aggressiv skatteplanering. Genom att företag förflyttar vinster och möjligheten till inkomstbeskattning till lågskatteländer, där ingen ekonomisk aktivitet egentligen sker, får stater svårt att upprätthålla en beskattning av olika skäl. Enligt OECD anses detta motverka rättvisa och transparens i skattesystemen samt snedvrída konkurrens mellan både stater och företag.

År 2018 presenterade en särskild arbetsgrupp inom OECD en rapport om hur utmaningarna för beskattningen av den digitala ekonomin skulle kunna hanteras. En större kartläggning gjordes av olika typer av affärsmodeller för att se var och på vilket sätt värde skapas. Det är i stor utsträckning den kartläggningen som ligger till grund för de förslag som sedan har presenterats. Som förslag på lösningar för hur skattesystemen skulle kunna möta dessa nya affärsmodeller diskuterades bland annat möjligheten att använda omsättningsskatter (såsom mervärdesskatter och punktskatter) samt en beskattning där digital närvaro finns istället för traditionella fasta driftställen eller etableringsställen.

Den 14 oktober 2020 lade OECD fram mer utarbetade förslag, *Pillar One* och *Pillar Two*, till hur den digitala ekonomin skulle kunna beskattas för att nå målen inom BEPS-projektet om en mer rättvis beskattning. De grundläggande principerna i dessa förslag för i vilket land en beskattning ska ske, är där användarna finns eftersom värdet anses skapas där i flera digitala affärsmodeller. Förslagen innebär en omfattande förflyttning av beskattningsrätten från de länder där företagen har sitt säte (hemviststaterna) och andra källstatsländer där exempelvis fysisk etablering finns, till de länder där användarna finns (marknadsländerna).

Hur de digitala affärsmodellerna identifieras, och hur omfattande den förändrade beskattningen blir, är avgörande för hur stor påverkan förslagen kommer att ha på olika staters möjlighet att beskatta företagets vinster och den konsumtion som de genererar.

Utifrån konsultationsunderlaget för *Pillar One* och *Pillar Two* framstår ingen enad syn på en digital beskattning, vare sig hur omfattande skattebasen ska vara eller vilka affärsmodeller som ska inkluderas. Det finns en oro både för tekniska aspekter i förslagen som har lagts fram av OECD och för den höga grad av komplexitet som förslagen innebär.

Komplexiteten i de förslag som lades fram i oktober 2020 för *Pillar One* och *Pillar Two* är omfattande. Tidsplanen är att en överenskommelse ska ha nåtts innan sommaren 2021.

Förslag till ny beskattning inom EU

Inom EU har utgångspunkterna för hur den digitala ekonomin ska beskattas formulerats på ett likartat sätt som inom OECD.

Under 2018 presenterades ett förslag till en ytterligare harmonisering av företagsbeskattningen och en ny beskattning där företag har betydande digital närvaro. Det skulle syfta till att beskatta företag där den ekonomiska verksamheten bedrivs, istället för i det land där företaget har sin hemvist eller har fysisk närvaro genom etablering. Innan en sådan harmonisering skulle kunna ske (om den ens är möjlig) föreslogs ett införande av en tillfällig punktskatt på vissa digitala tjänster i det land där konsumenterna (användarna) finns. Eftersom en överenskommelse om en harmoniserad skatt på digitala tjänster inte har nåtts på EU-nivå har flera medlemsländer valt att införa liknande skatter på nationell nivå med varierande omfattning och skattesats.

Utöver förändringarna i införandet av en särskild skatt på digitala tjänster som har diskuterats inom EU, pågår en parallell förändring av mervärdesskatten som är harmoniserad på EU-nivå. Företag som agerar som digitala mellanmän genom att tillhandahålla plattformar, såsom Amazon och E-bay, har från och med 2021 fått ett större ansvar som uppbördsmän i EU-mervärdesskatterätten. Även om detta inte gäller digitala tjänster primärt, påverkar det helhetsbilden av hur digitala affärsmodeller beskattas. I Sverige börjar de nya reglerna gälla den 1 juli 2021.

I Sverige pågår även ett arbete med att reformera mervärdesskattelagen. I det förslag som har lagts är det främst tekniska justeringar av mervärdesskattelagen som föreslås. En större principiell omarbetning, där den svenska rätten kan närma sig EU-rätten än mer, har inte gjorts och ligger utanför de kommittédirektiv som har getts. Avsaknaden av en större principiell genomarbetning påtalas i utredningsarbetet.

Problem med förslagen till ny digital beskattning i EU och OECD

Att förändra den internationella spelplanen för hur den digitala ekonomin ska beskattas är inte någon lätt uppgift. Kritiken mot de nya förslagen inom OECD och EU handlar både om själva utgångspunkten för de föreslagna förändringarna och om att parallella rättsbildningar riskerar att skapas.

UTGÅNGSPUNKTEN FÖR PROBLEMBESKRIVNINGEN ÄR OMTVISTAD

Stämmer det formulerade grundproblemet om orättvis beskattning? Uttalanden från kommissionen om att den digitala sektorn är underbeskattad och att det därför bör införas en särskild skatt på vissa digitala tjänster, bygger på studier i vilka skillnaden mellan beskattningen av digitala företag jämfört med traditionella företag är mer än 10 procent. Flera forskare har ifrågasatt kommissionens uttalande och i stället påvisat att digitala företag snarare beskattas högre än traditionella företag. Skillnaden i tolkningen av statistik och data ger skäl att ifrågasätta om det inte behövs närmare forskning om de ekonomiska konsekvenserna för företag, stater och samhället i stort genom en förändrad beskattning av digitala affärsmodeller.

Även jag ställer mig frågande till kommissionens utgångspunkt och det av två skäl:

1. Det är svårt att göra gränsdragningar mellan traditionella och digitala affärsmodeller och vilka företag som därmed ska anses vara digitala. Att bestämma vilka företagskategorier som ska omfattas av OECD:s förslag är dock essentiellt för att avgöra de tekniska lösningarna, såsom tillämplig skattesats för hur en ökad beskattning i marknadslandet ska ske.
2. Utgångspunkten för jämförelsen är företagsbeskattningen där mervärdesskatten inte beaktas. Mervärdesskatten syftar till att beskatta konsumtion, men om övervältring av skattebördan från tidigare led ned till konsumtionen av varan eller tjänsten inte kan ske, så resulterar skatten i en beskattning av företag. Även denna förutsättning behöver beaktas vid en analys av skatterättsvisa.

PARALLELLA RÄTTSBILDNINGAR RISKERAR ATT UTVECKLAS

Dubbelbeskattning av digitala tjänster på mervärdesskatteområdet orsakas av att regler och principer implementeras olika på olika nivåer av lagstiftning samt förstås och tolkas olika av myndigheter och domstolar. Även underliggande fakta om hur avtalssituationerna ser ut tolkas olika av myndigheter och domstolar i olika länder, vilket också leder till en risk för dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning. Detta leder till parallella rättsbildningar som (i korthet) innebär att samma grundläggande regelmassa kan tolkas och tillämpas olika av myndigheter och domstolar beroende på hur de tolkar såväl fakta som reglernas begrepp och innehåll.

Vilken principiell grund ska råda vid införande av en särskild skatt på digitala tjänster? En sådan skatt leder de facto till en dubbelbeskattning eftersom den, i likhet med mervärdesskatten, tas ut på omsättning.

En ny spelplan med olika former av beskattning av omsättning, vinster och konsumtion på flera nivåer skapar en komplexitet som sannolikt kommer att leda till olika former av dubbelbeskattning och skapa nya möjligheter till skatteplanering, särskilt om risken för dubbel icke-beskattning ökar.

Likaså uppstår parallella tvistlösningsmekanismer beroende på vilket skatteslag som diskuteras. Detta gäller även inom samma skatteslag, såsom mervärdesskatten, när en särskild beskattningsordning kan användas för en typ av transaktioner, men inte för en annan, beroende på vem som omsätter vad och på vilket sätt. Ytterligare en svårighet i detta är att samtliga stater kommer att utveckla en parallell rättsbildning i mer traditionell bemärkelse när de koordinerade reglerna inom respektive skatteslag ska tolkas och tillämpas i enskilda fall. Likaså kan, som tidigare påpekats, orättvisor uppstå mellan länder beroende på hur effektivt skatt kan samlas in och kontrolleras.

En viktig aspekt när det gäller parallella rättsbildningar är också frågan om hur rättviseargumentet ska förstås ur ett hållbarhetsperspektiv. Där finns fler aspekter att beakta än enbart skillnaden mellan digitala företag och traditionella företag och olika stater. Här behöver ekonomisk, rättslig och miljömässig hänsyn beaktas.

Policyrekommendationer

Eftersom frågan om beskattning av den digitala ekonomin inte kan lösas ensidigt av nationella stater på ett hållbart sätt, krävs ett internationellt samarbete för att nå en överenskommelse om hur fördelning av ekonomiska resurser ska ske. Inom ramen för en sådan överenskommelse bör såväl inkomstskatterättsliga som konsumtionsskatterättsliga logiker beaktas. Likaså krävs att grundläggande begrepp såsom rättvisa förstås inom ramen för reglering av hållbara skattesystem. Politiker behöver förstå frågans komplexitet och verka för hållbara lösningar på policy-, princip- och regleringsnivå. Detta gäller samtliga tre regleringsnivåer: internationellt, regionalt och nationellt. För att åstadkomma detta krävs fördjupade analyser.

1. Fördjupad analys krävs av innebörden av förslaget med mellanmän. Innebörden av förslagen är att de företag som använder sig av digitala affärsmodeller i mycket hög utsträckning behöver skapa automatiserade system för att hantera de skyldigheter som följer av de föreslagna förändringarna. Det är stora mängder data som ska samlas in och inom mervärdesskatterätten innebär skyldigheterna för digitala mellanmän även en reell maktförskjutning, där dessa får kontroll över flera länders skatteintäkter på ett sätt som tidigare inte har skett. Vad det innebär utifrån ett

rättviseperspektiv har inte diskuterats i de bakomliggande dokument som finns till de direktiv som har förändrat mervärdesskattedirektivet.

2. Närmare analys krävs av de parallella rättsbildningar som uppstår till följd av förslagen mellan olika skatteslag, inom samma skatteslag och mellan olika länder. Om detta inte görs riskerar skatterättvisa att bli mer av en fasadlegitimation än ett värde som leder till mer hållbara skattesystem.

I. Inledning

PÅ FLERA NIVÅER sker ett intensivt arbete för att minska risken för skattebasero­dering och aggressiv skatteplanering. Digitala affärsmodeller anses särskilt problematiska då de möjliggör verksamhet i ett land utan fysisk närvaro i det landet. Centrala frågor är var vinster i företag beskattas och var ekonomisk verksamhet anses bedrivas. De förslag som har lagts fram av OECD utgår främst från en inkomstskatterättslig logik. Inom EU diskuteras även möjligheten att införa en harmoniserad punktskatt på särskilda digitala tjänster. Flera medlemsländer är negativa till en harmoniserad skatt på sådana tjänster, men de som är positiva har valt att införa olika varianter av skatter på digitala tjänster på nationell nivå. Huvudargumentet för att genomföra förändringar i beskattningen på både OECD-nivå och EU-nivå är att nuvarande beskattning är orättvis. Vad som anses vara orättvist utgår huvudsakligen från en inkomstskatterättslig logik. Detta innebär att orättvisan består i att digitala företag anses betala lägre skatt än traditionella företag. En fråga som inte har diskuterats i någon större utsträckning är hur rättviseargumentet i de förslag som har lagts fram kan analyseras utifrån en mervärdesskatterättslig logik. Även om inkomstskatt, mervärdesskatt och punktskatt är olika skatteslag kan de jämföras utifrån vilket land som ska anses få rätt att beskatta en viss vinst eller omsättning och på så sätt relateras till rättviseargumentet.

I. Se OECD BEPS, BEPS Actions: www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.

I.I Bakgrund

Under de senaste tre åren har såväl EU som OECD arbetat med att ta fram förslag till en annan form av beskattning av digitala affärsmodeller. Bakgrunden till arbetet har sitt ursprung i OECD:s projekt, Base Erosion Profit Shifting (BEPS).¹ Syftet med BEPS-projektet är att minska risken för skattebasero-

En inkomstskatterättslig logik innebär att de argument som framförs bygger på hur inkomstskatten fungerar nationellt och internationellt – argumenten tar inte hänsyn till andra typer av skatter. Den som är skattskyldig är regleringstekniskt den som bär bördan av skatten.

ring och aggressiv skatteplanering. Skattebaserodering innebär att stater får svårt att upprätthålla en beskattning av olika skäl. Inom BEPS-projektet avses främst skattebaserodering genom att vinster och möjligheten till inkomstbeskattning förflyttas till lågskatteländer där ingen ekonomisk aktivitet egentligen sker. Enligt OECD innebär en sådan vinstförflyttning att skattebaserna eroderas i de länder där den ekonomiska aktiviteten egentligen sker, vilket anses motverka rättvisa och transparens i skattesystemen samt snedvrída konkurrens mellan både stater och företag.² Utgångspunkten för OECD:s arbete bygger således på en inkomstskatterättslig logik utifrån var vinster i företag beskattas och var ekonomisk verksamhet bedrivs. Likaså är utgångspunkten för de förändringar som föreslås av OECD att nuvarande beskattning motverkar rättvisa och transparens.

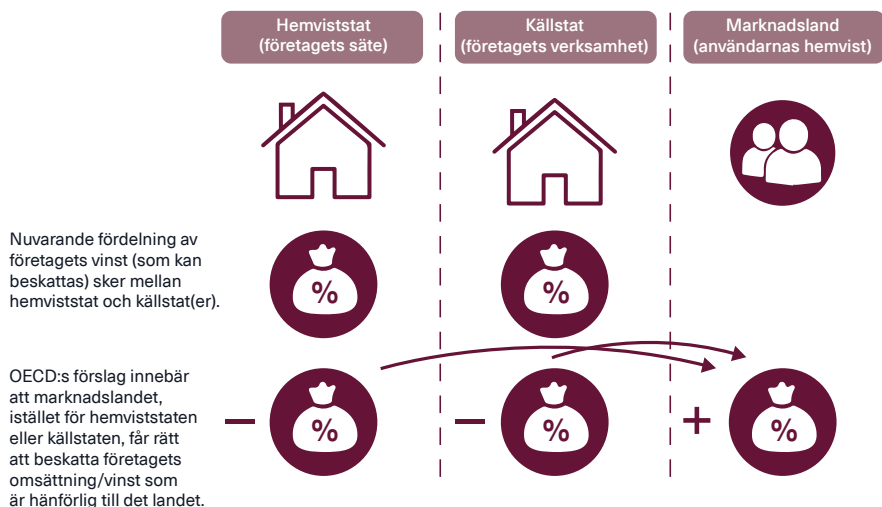
Avseende digitala affärsmodeller anges dessa som särskilt problematiska då de möjliggör verksamhet i ett land utan fysisk närvaro i det landet. Den ekonomiska verksamheten anses i högre utsträckning än tidigare bedrivs i närheten av konsumenterna av de digitala tjänsterna, alltså i de länder där konsumenterna av olika digitala tjänster har sin hemvist eller nyttjar de digitala tjänsterna. Dessa länder benämns marknadsländer, och förslag till en förändring av inkomstbeskattning av företag innebär en utökad beskattningsrätt för marknadsländerna jämfört med hemvist- respektive källstatsländerna enligt tidigare skatteavtal. Hemvistlandet här åsyftar det land där företaget har sitt säte och källstatsländer är andra länder (än företagens hemviststat) där företaget bedriver verksamhet, exempelvis har ett lager eller ett kontor, vilket innebär att källstaten har rätt att beskatta vinst hänförlig till den staten istället för hemviststaten. Den verksamhet som bedrivs i den stat där företaget har sin hemvist eller annan fysisk närvaro anses därmed inte vara den plats där den ekonomiska verksamheten bedrivs i lika stor utsträckning som tidigare, vilket skapar ett reellt skifte mellan länder när det gäller frågan om var beskattning av digitala affärsmodeller ska ske.

I.1.1 HARMONISERING OCH DIGITAL NÄRVARO

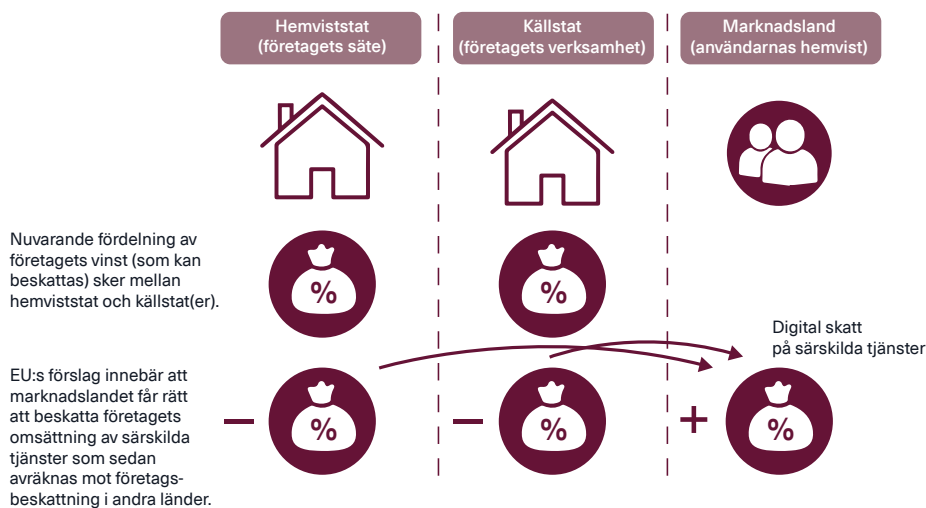
Inom EU har utgångspunkterna för hur den digitala ekonomin ska beskattas formulerats på ett likartat sätt som i OECD:s arbete. Under 2018 presenterades ett förslag till hur den digitala ekonomin skulle kunna beskattas inom EU för att nå en mer rättvis beskattning och en mer fungerande inre marknad.

2. Se OECD BEPS, Mission and Impact: www.oecd.org/tax/beps/about/#mission-impact.

Figur 1. OECD:s förslag till förändring av företagsbeskattningen.



Figur 2. EU:s förslag till förändring av företagsbeskattningen, med en särskild skatt på digitala tjänster.



Ett förslag till en ytterligare harmonisering av företagsbeskattningen och beskattning där företag har betydande digital närvaro, skulle syfta till att beskatta företag där den ekonomiska verksamheten bedrivs, istället för i det land där företaget har sin hemvist eller har fysisk närvaro genom etablering. Innan en sådan harmonisering skulle kunna ske föreslogs ett införande av en tillfällig punktskatt på vissa digitala tjänster i det land där konsumenterna (användarna) finns.³ Åtgärden med en tillfällig punktskatt ansågs skapa förutsättningar för en mer rättvis beskattning av digitala affärsmodeller. Under 2019 lades ett mindre omfattande förslag fram till en harmoniserad digital skatt inom EU.⁴ Inget av ovan nämnda förslag har accepterats av samtliga medlemsstater och flera medlemsstater har i stället infört olika former av skatter på digitala tjänster.⁵

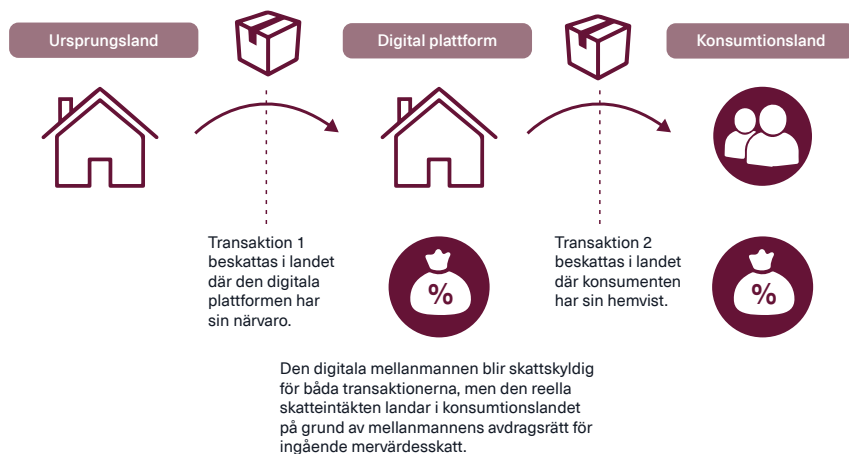
1.2 Beskattning där användarna finns

Under slutet av 2019 presenterade OECD ytterligare förslag till hur en förändring av beskattningen av den digitala ekonomin skulle kunna genomföras.⁶ De grundläggande principerna i dessa förslag för var en beskattning ska ske, är där användarna finns eftersom värdet anses skapas där i flera digitala affärsmodeller. Förslagen innebär en omfattande förflyttning av beskattningsrätten från det land där företaget har sitt säte (hemviststaten) till källstatsländerna, framför allt de länder där försäljning sker (i senare förslag benämnda marknadsländerna). Källstatsländerna är i den här meningen inte de länder där en fysisk etablering kan finnas, såsom ett lager, utan de länder där försäljning till konsumenter sker. Detta innebär att platsen för konsumtion och för användarna av digitala tjänster, blir alltmer viktig även för företagsbeskattningen. OECD:s båda förslag från slutet av 2019 resulterade i ett ställningstagande avseende det fortsatta arbetet med de två förslagen som fått benämningen *Pillar One* och *Pillar Two*.⁷ Den 14 oktober 2020 publicerades mer detaljerade rapporter om innehållet i dessa förslag. Tidsplanen är att en överenskommelse ska ha nåtts innan sommaren 2021.⁸

Under 1990-talet diskuterades på internationell nivå vilka principer som skulle ligga till grund för beskattningen av den digitala ekonomin. Dessa publicerades i OECD:s rapport *Ottawa Taxation Framework Conditions*.⁹ I tidigare forskning har principerna använts som utvärderingsmodell för att identifiera orsaker till dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning på mervärdesskatteområdet och används numera av OECD som utvärderingsmodell i de internationella mervärdesskatteriktlinjerna.¹⁰ Inom EU är mervärdesskatten i stor utsträckning harmoniserad. Även på mervärdesskatteområdet har flera förändringar skett de senaste tio åren, för att beskattningen ska anpassas till den digitala ekonomins förut-

3. Se COM (2018).
4. Se Europeiska unionens råd (2019).
5. Se Rendahl (2020), s. 243–248.
6. Se OECD BEPS (2019a), Public consultation document, Secretariat Proposal for a »Unified Approach« Pillar One, 9 October 2019–12 November 2019, samt OECD BEPS (2019b), Public consultation document, Global Anti-Base Erosion Proposal (»GLOBE«) – Pillar Two, 8 November 2019–2 December 2019.
7. Se OECD BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 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, As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29–30 January 2020.
8. OECD (2020a), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, samt OECD (2020b), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
9. Se OECD (1998), *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, A Report by the Committee on Fiscal Affairs as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, »A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce« on 8 October 1998.
10. Se Rendahl (2009a) samt OECD (2017a).

Figur 3. EU:s förändring gällande mervärdesbeskattning för digitala mellanmän.



sättningar. Exempelvis har det införts regler som möjliggör för företag som säljer digitala tjänster till konsumenter att deklarerar sin mervärdesskatt i ett och samma land, istället för att registrera sig för mervärdesskatt i flera EU-länder och deklarerar mervärdesskatt i samtliga försäljningsländer. Ett större antal typer av transaktioner med tjänster och varor beskattas i destinationslandet, det land där köparen har sin hemvist eller har ett fast etableringsställe. Under 2021 förändras även mervärdesbeskattningen för så kallade digitala mellanmän, eller digitala plattformar, som möjliggör vissa transaktioner så att de i högre grad än tidigare blir skattskyldiga för underliggande transaktioner.

De förslag till förändringar av beskattningen av den digitala ekonomin som har lagts på både EU-nivå och OECD-nivå relaterar inte förändringarna av inkomstskatten i någon större utsträckning till mervärdesbeskattningen. Det föreligger därmed en risk för att inkomstskatten och mervärdesbeskattningen av den digitala ekonomin utvecklar parallella rättsbildningar som motverkar snarare än främjar skatterättsvisa.

I.3 Syfte, frågeställningar och avgränsningar

Syftet med denna rapport är att diskutera frågan om vad som utgör en rättvis beskattning av den digitala ekonomin genom att jämföra bakomliggande ändamål i föreslagna förändringar och relatera dessa till ett konsumtionsbeskattningsperspektiv, med huvudfokus på mervärdesbeskattning. Konsumtionsbeskattning omfattar skatter som belastar konsumtion, såsom mervärdesskatt och punktskatter. De förslag som har presenterats av OECD och EU, och som anger att skälet för att förändra inkomstskatten för den digitala ekonomin är att minska orättvisor, förespråkar en ökad inkomstbeskattning i marknadsländerna, vilket inom ramen för den digitala ekonomin i huvudsak utgår från den plats där användarna av digitala tjänster har sin hemvist. Förslagen innebär i realiteten en ökad beskattning i konsumtionsländerna jämfört med exempelvis ett företags hemvistland.

Kort om olika skattebaser

Inkomstskatt är en direkt skatt som beskattar lön eller vinst beroende av om det är en individ eller ett företag som beskattas. Den betalas direkt av den som är skattskyldig. Mervärdesskatten är en indirekt skatt som syftar till att belasta konsumtion. Det är däremot inte konsumenter som är skattskyldiga för att betala skatten till staten, utan det är de beskattningsbara personerna som säljer varor och tjänster som betalar skatten till staten och som därmed utgör uppördsmän för skatten. Mervärdesskatten är generell till sin utformning och omfattar alla varor och tjänster, om de inte är specifikt undantagna från skatten. Punktskatter däremot är specifika på en viss typ av vara eller tjänst och betalas oftast in till staten av företag som är återförsäljare eller producenter av de varor eller tjänster som är föremål för punktskatter. Exempel på punktskatter är alkoholskatt, koldioxidskatt och kemikalieskatt på vitvaror och elektroniska produkter.

Temat för rapporten avgränsas till att i huvudsak behandla konsumtionsbeskattning av digitala tjänster. De förändrade reglerna om digitala mellanmän som tillhandahåller varor och tjänster inom mervärdesskatten inkluderas dock kortfattat i syfte att belysa de parallella förändringar som sker utifrån såväl en inkomstskatterättslig som en mervärdesskatterättslig logik. Detta innebär att förslagen till hur digitala tjänster ska beskattas sätts i ett större skatterättsligt sammanhang, eftersom många digitala affärsmodeller kombinerar försäljning av digitala tjänster med försäljning av fysiska produkter. Exempel på detta är digitala plattformar, såsom Amazon, Tradera och e-Bay, vilka möjliggör för säljare och köpare att komma i kontakt med varandra för försäljning av bland annat fysiska

En mervärdesskatterättslig logik tar till skillnad från inkomstskatten en indirekt konsumtionsskatt som utgångspunkt för en diskussion om rättvisa. Detta innebär att hänsyn tas till grad av harmonisering inom exempelvis EU och skattens möjlighet att övervältras från tidigare led i produktions- och distributionskedjan ned till vad som kan kategoriseras som konsumtion.

produkter och därmed agerar som olika former av mellanmän i rättslig mening. Med konsumtionsbeskattning förstås främst mervärdesbeskattning, men även de föreslagna skatterna på digitala tjänster där OECD och EU under 2018–2020 har lagt fram olika förslag till en förändrad beskattning. Huvudfokus på konsumtionsbeskattningen av digitala tjänster rör försäljning till konsument (icke beskattningsbara personer), men i de fall där exempelvis digitala plattformar agerar som mellanmän, som i vissa fall blir skattskyldiga, behandlas även transaktioner mellan företag (beskattningsbara personer).

Syftet med rapporten är att analysera de skäl som kan knytas till uttalanden om skatterättvisa i den mening som det teoretiska ramverket, som beskrivs i avsnitt 1.4, ger uttryck för. Att nå en mer rättvis beskattning har, i förslagen till en förändrad beskattning av den digitala ekonomin, på både OECD- och EU-nivå, diskuterats främst utifrån en inkomstskatterättslig grund. För att vidga diskussionen om vad som kan utgöra skatterättvisa vid förändringen av beskattningen av den digitala ekonomin, diskuteras i denna rapport föreslagna förändringar till en beskattning av digitala tjänster utifrån en logik som bygger på nuvarande konsumtionsbeskattning inom EU genom den harmoniserade mervärdesskatterätten och de ändringar som föreslås för digitala mellanmän.

Inom ramen för syftet ryms följande frågeställningar:

1. Hur föreslås digitala affärsmodeller konsumtionsbeskattas på internationell nivå och inom EU?
2. Vilka rättviseskäl anges i förslagen till förändrad beskattning av digitala affärsmodeller och kan dessa motverka dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning?
3. Vad är innebörden av förslagen till konsumtionsbeskattning av digitala affärsmodeller för digitala mellanmän?
4. Vilka svårigheter kan identifieras, inom ramen för ett teoretiskt ramverk för skatterättvisa, avseende de angivna skälen och föreslagna förändringarna utifrån ett konsumtionsbeskattningsperspektiv?

1.4 Teoretiska och metodologiska val

Det huvudsakliga skälet som anges för att förändra beskattningen av den digitala ekonomin, såväl inom OECD som inom EU, är att nuvarande skattesystem anses orättvist eftersom traditionella företag betalar mer skatt än digitala företag. Såsom diskuterats ovan i avsnitt 1.1 har detta sin grund främst i en inkomstskatterättslig logik. För att kritiskt granska skälet om att uppnå en ökad skatterättvisa ges i detta avsnitt ett teoretiskt ramverk till de rättviseskäl som framförs inom EU och OECD i relation till förändringen av beskattningen av den digitala ekonomin. Ramverket syftar till att lyfta fram ett kritiskt per-

spektiv gentemot vilket angivna rättviseskäl kan analyseras.

Allison Christians problematiserar förändringen på den globala arenan i en artikel som behandlar staternas suveränitet, rätten att beskatta och det sociala kontraktet.¹¹ Analysen i artikeln utgår från OECD:s arbete för att motverka skadlig skattekonkurrens, och flera av de bakomliggande skälen för att motverka skadlig skattekonkurrens är relevanta även för förändringen av beskattningen av den digitala ekonomin. Huvuddragen i Christians beskrivning av den förändrade globala arenan för utvecklingen av skattesystem och skatteprinciper är följande:

- › Tanken om nationalstaten behöver omvärderas utifrån förändringarna av den globala ekonomin där länder är ömsesidigt beroende av varandra.
- › Internationella samarbeten som OECD, skapar en dialog där konkurrens och samarbete mellan stater ses som två ytterligheter, emellan vilka staterna balanserar.
- › Sociala kontrakt mellan självständiga stater skapar förväntningar på hur de agerar och följer internationella målsättningar avseende såväl skyldigheter som rättigheter.
- › Internationell koordinering av principiella ramverk för hur beskattning kan eller bör ske, som en följd av en ekonomiskt integrerad marknad, innebär att stater inte enbart kan förhålla sig till en nationell politik.

Christians sammanfattar balansgången mellan den internationella marknaden och de inhemska politiska kraven på ett skattesystem enligt följande:

The flow of tax policy is now across a multifaceted, shifting and evolving transnational grid of power and principle.¹²

När skatterättvisa används som ett huvudsakligt skäl för att omfördela beskattningsmakten mellan länder genom såväl internationell koordinering som de sociala kontrakt som följer av en sådan koordinering, finns skäl att ge andra perspektiv på skatterättvisa än de som det redogörs för i både OECD:s och EU:s material.

I syfte att jämföra Christians slutsatser som dragits av OECD:s arbete med att motverka skadlig skattekonkurrens mellan stater med EU:s syn på skatterättvisa, bör även skatterättvisa diskuteras i form av de resultat som presenterats av FairTax-projektet.¹³ Huvudsyftet med projektet var att ge rekommendationer baserade på tvärvetenskaplig forskning om hur rättvis och hållbar beskattning samt socialpolitiska reformer kan främja den ekonomiska stabiliteten i EU:s medlemsstater.¹⁴ Den ekonomiska och politiska kontexten i vilken FairTax-projektet hade sin början var den ekonomiska kris som flera av EU:s medlemsstater genomgick i början av 2000-talet.

11. Se Christians (2009), s. 99–153.

12. Se Christians (2009), s. 152.

13. FairTax EU project, No. FairTax 649439.

14. Se FairTax hemsida: <https://www.umu.se/en/fairtax/about-fairtax2/>.

Åsa Gunnarsson och Ann Mumford har sammanfattat forskningsresultaten från FairTax-projektet i ett antal punkter. Punkterna beskrivs som glapp för att nå mål om ett mer hållbart samhälle med hållbara skattesystem:

- › Rådande fokus är på ekonomisk tillväxt.
- › Det saknas ofta skatteåtgärder som hanterar ojämlikheter i förmögenhet och inkomst.
- › Skatter på arbete är höga och tenderar att öka.
- › Harmoniserade miljöskatter saknas på EU-nivå.
- › Korrigering av miljöskatter har minskad betydelse på nationell nivå i medlemsstaterna.
- › Det finns en ökad skattekonkurrens och vinstförflyttning mellan stater.
- › Svårigheter att fullgöra skyldigheter som följer av skattelagstiftning och risk för bedrägeri.
- › Minskad progressivitet i skattelagstiftningen.
- › Outnyttjad potential att främja hållbar tillväxt och utveckling inom EU på EU-nivå.
- › Ihållande ojämlikheter inom generationer avseende samordnade skatte- och socialpolitiska frågor.
- › Ihållande socioekonomiska ojämlikheter mellan män och kvinnor samt brist på jämställdhetsinsikter i nationell skattepolitik.¹⁵

Även om inte samtliga glapp är relevanta för den här rapportens syfte, visar punkterna på ett tydligt sätt flera utmaningar som skattesystemen måste möta parallellt med att man diskuterar hur den digitala ekonomin ska beskattas. En av rekommendationerna från FairTax-projektet är att skattesystemen ska fortsätta arbeta med att minska dessa glapp genom att iakta fem olika dimensioner av hållbarhet. Samtliga är beroende av skattesystemets utformning och funktion och skattesystemen måste klara av att hantera dem parallellt. De fem dimensionerna av hållbarhet är: sociala, ekonomiska, institutionella och kulturella dimensioner samt jämställdhetsperspektiven.¹⁶

Katarina Nordblom och jag har tillsammans analyserat FN:s hållbarhetsmål för att identifiera olika utmaningar för att nå hållbara skattesystem. Inom ramen för arbetet identifierade vi tre grundläggande värden som på olika sätt ligger till grund för hållbarhetsmålen och deras underliggande målsättningar. De tre grundläggande värdena utgörs av *Equity/Equality*, *Environmental protection* och *Coherence*.¹⁷ Det förstnämnda omfattar frågor om rättvisa och likabehandling där tre olika perspektiv (miljöhänsyn, ekonomisk hänsyn och rättslig hänsyn) kan knytas till detta värde. Det grundläggande värdet av skydd för miljön omfattar också tre underliggande perspektiv (mänskligt liv, bevarande av natur och fauna och teknisk utveckling). Det tredje grundläggande värdet, koherens, omfattar likaså tre underliggande perspektiv (lokal koherens,

15. Se Gunnarsson och Mumford (2019), s. 134–135.

16. Se Gunnarsson och Mumford (2019), s. 134.

17. Se Rendahl och Nordblom (2020), s. 400–405.

ekonomisk tillväxt och rättsligt samarbete). Dessa värden kan jämkas samman med de fem dimensioner som FairTax-projektet har lyft fram.

Gemensamt för analyserna av FN:s hållbarhetsmål är att skattesystemet måste möta grundläggande värden och principer som emellanåt skapar inneboende motsättningar inom ett skattesystem och mellan skattesystem på olika nivåer eller mellan olika länder. En annan gemensam nämnare är att målsättningar på FN-, OECD- eller EU-nivå, förutsätter sociala kontrakt för att koherens och koordinering av lagstiftning ska vara möjlig. En samsyn på vad skatterättvisa innebär – lokalt, regionalt och globalt – är en förutsättning för att skapa hållbara skattesystem. Vid olika tolkningar och tillämpningar av skatterättvisa, eller argument som ska säkerställa skatterättvisa, finns en uppenbar risk för parallella rättsbildningar som tenderar att motverka koherens och jämlikhet.¹⁸ Risken för parallellitet i rättsbildningen på skatteområdet finns på policynivå, avseende tolkning av såväl principer som lagstiftning och tillämpning av densamma. Christians uttalande om mångsidigheten i den transnationella utvecklingen av skattepolicyer är lika aktuellt för förändring av beskattning av den digitala ekonomin som för frågor om skadlig skattekonkurrens mellan stater.¹⁹

Konceptet parallell rättsbildning har vuxit fram från tidigare forskning av hur koordinering av regler och principer på flera nivåer ser ut, internationellt inom OECD, regionalt inom EU och nationellt i Sverige.²⁰ Härmed uppstår en fragmentisering av rätten under vad som på ytan framstår som en normativt koherent koordinering.

Diskussionen om parallella rättsbildningar knyter an till teorier om det sociala kontraktet och beskattningsmakten, diskuterade av bland andra Christians.²¹ Även om inkomstskatten och mervärdesskatten är separata skatteslag, bär företagen som bedriver verksamhet inom den digitala ekonomin ansvaret för att samtliga skatter redovisas och betalas till rätt stat i rätt tid. Eftersom fokus läggs på en ökad beskattning i marknadslandet och hur det leder till en ökad rättvisa, är det den utgångspunkten som ligger till grund för diskussionen i den här rapporten. Här diskuteras de bakomliggande skäl som kan identifieras i förslag till förändrad beskattning av den digitala ekonomin avseende rättvisa och transparens. Förslagen analyseras således inte i sin helhet utan det är den principiella diskussionen om var beskattning ska ske som står i fokus, för att man ska kunna göra jämförelser med vad som är grunden för att mervärdesbeskattning så långt som möjligt ska ske i konsumtionslandet. Även om det inte finns etiska eller politiska skäl att jämföra en inkomstskatterättslig logik med hur konsumtionsbeskattning av digitala tjänster sker inom EU, kan en sådan analys kritiskt närma sig rättviseargumentet på ett sätt som ger ett bredare perspektiv som lagstiftarna och skatte-

18. Se Rendahl (2018).

19. Se Christians (2009).

20. Se Rendahl (2015) samt Rendahl (2018).

21. Se Christians (2009).

Parallell rättsbildning innebär i korthet att samma grundläggande regelmassa kan tolkas och tillämpas olika av olika myndigheter och domstolar beroende på hur de tolkar såväl fakta som reglernas begrepp och innehåll.

betalarna kan ha nytta av. Att det föreligger parallella logiker, den inkomstskatterättsliga och den mervärdesskatterättsliga, leder till ytterligare ett lager av parallellitet.

Såsom Åsa Gunnarsson har framhållit i tidigare forskning kan argument för rättvisa omformuleras för att exempelvis passa olika praktiska lösningar eller om principerna om rättvisa fungerar som fasadlegitimation.²² En fasadlegitimation innebär enligt Gunnarsson att rättvisa används som motiv till olika skattereformer utan att följas upp vid utformningen av det materiella innehållet i rättsreglerna.²³ I senare forskning har Gunnarsson även diskuterat rättvisa och hållbara skattebaser.²⁴ Hon har bland annat vidareutvecklat vad teorin om det sociala kontraktet innebär för att nå hållbara skattesystem. En strävan mot välfungerande skattesystem för att motverka skadliga strukturer med negativa konsekvenser för inkluderande ekonomisk tillväxt, är ett åtagande som krävs inte bara nationellt utan även regionalt och internationellt. Ett välfungerande skattesystem kan utifrån en teori om det sociala kontraktet diskuteras i samband med politik och principer som leder till skattelagstiftning, där mänskliga rättigheter, jämställdhet och liknande tvärgående frågor ges utrymme i utformningen av skattesystemet. Vidare ger teorin om det sociala kontraktet möjlighet att förklara förändringar i skattepolitiken som inte alltid synliggjorts, exempelvis hur utformningen av skattelagstiftningen påverkas av olika aktörer nationellt och internationellt, organisationers förändrade ställning och inflytande samt multinationella företags närvaro i form av expertgrupper och remissinstanser.²⁵

Teorin om sociala kontrakt mellan olika stater är grunden för den fortsatta diskussionen i strävan mot koordinering av länders skattelagstiftning för att motverka möjligheter till skattekonkurrens, och även en orättvis beskattning av den digitala ekonomin jämfört med traditionella affärsmodeller. Min utgångspunkt är att det är svårt att särskilja traditionell handel från digital handel eftersom flera traditionella företag även använder sig av digitala affärsmodeller och jämförelsen mellan traditionella och digitala företag därmed alltid hal- tar. Trots detta ger det teoretiska anslaget en möjlighet att kontextualisera de rättviseskäl som anges som grund för en förändring av beskattningen av den digitala ekonomin med den forskning som främst bygger på olika hållbarhetsresonemang. En svårighet med att diskutera hållbarhetsresonemang kopplat till skatterättvisa är att lagstiftningen och koordine-

22. Se Gunnarsson (1995), s. 28.

23. Se Gunnarsson (1995), s. 28–29.

24. Se Gunnarsson (2021), s. 476–489.

25. Se Gunnarsson (2018).

ringen av densamma sker på olika nivåer. En metod för att närmare beskriva dessa svårigheter är att försöka identifiera risker för parallella rättsbildningar som kan leda till nya klyftor och motverka såväl skatterättvisa som utvecklandet av hållbara skattepolicier. Ett exempel på vad som kan leda till parallell rättsbildning är att olika tolkningsmetoder används på EU-nivå och medlemsstatsnivå, så även om harmonisering sker kan fragmentisering uppstå mellan medlemsstaterna när dessa tolkar och tillämpar lagstiftning som bygger på direktiv.²⁶

26. Se exempelvis Rendahl (2020), s. 252–254.

1.5 Disposition

Efter detta introducerande kapitel följer ett kapitel som behandlar den första frågeställningen inom ramen för rapportens syfte: *Hur föreslås digitala affärsmodeller konsumtionsbeskattas på internationell nivå och inom EU?* Det omfattar nuvarande beskattning av digitala tjänster samt en övergripande beskrivning av de förslag till förändringar som har varit aktuella på EU-nivå och är aktuella på OECD-nivå.

Det tredje kapitlet behandlar syftets andra frågeställning: *Vilka rättviseskäl anges i förslagen till förändrad beskattning av digitala affärsmodeller och kan dessa motverka dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning?* Här identifieras bakomliggande rättviseskäl för den föreslagna förändringen av hur digitala affärsmodeller ska beskattas. Fokus ligger på skäl som anges för att beskattning ska ske i konsumtionslandet (eller användarlandet/marknadslandet).

Det fjärde kapitlet diskuterar den tredje frågan inom ramen för syftet: *Vad är innebörden av förslagen till konsumtionsbeskattning av digitala affärsmodeller för digitala mellanmän?* Det behandlar särskilt frågan om digitala mellanmän i olika former och bygger vidare på delar av kapitel 2 och 3. Syftet med kapitlet är att synliggöra de särskilda utmaningarna vid olika typer av digitala affärsmodeller där mellanmännen blir aktörer som egentligen enbart tillhandahåller en mötesplats. Kapitlet omfattar både regler om hur beskattning ska ske och de dokumentationskrav som ställs på exempelvis bevis för till vem och vad som har sålts vid varje transaktion. Fokus i det här kapitlet är därmed inte enbart att ge en översikt av den föreslagna regleringen utan även att problematisera den särskilda roll som en digital mellanman ges inom skattesystemet som uppbördsmän för mervärdesskatten och informationsgivare av data.

Det femte kapitlet diskuterar syftets fjärde forskningsfråga: *Vilka svårigheter kan identifieras, inom ramen för ett teoretiskt ramverk för skatterättvisa, avseende de angivna skälen och föreslagna förändringarna utifrån ett konsumtionsbeskattningsspektiv?* Här behandlas frågan om vad införandet av en särskild skatt på digitala tjänster kan innebära utifrån frågan om dub-

belbeskattning och dubbel icke-beskattning vid gränsöverskridande situationer. Diskussionen bygger vidare på kapitel 3 och 4 och återknyter till frågan om vad som kan utgöra en rättvis beskattning av digitala företag jämfört med traditionella företag. Likaså hur förslagen till förändrad beskattning kan relateras till förståelsen av orsakerna till dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning.

Det sjätte och avslutande kapitlet sammanfattar resultaten från tidigare kapitel och presenterar rekommendationer utifrån uppställt syfte och givna frågeställningar. Syftet med sammanfattningen av resultaten är att förtydliga hur förslagen kan förstås utifrån det kritiska teoretiska ramverk som presenterats i avsnitt I.4.

2. Nuvarande beskattning av digitala tjänster

INOM EU BESKATTAS digitala tjänster i dag genom olika skatteslag: inkomstskatt på företagsvinst, punktskatt på försäljning av digitala tjänster i flera av EU:s medlemsländer samt mervärdesbeskattning av digitala tjänster. Beskattningen av digitala tjänster har särbehandlats inom mervärdesskatterätten i särskilda tjänstekategorier. Varor som säljs digitalt mervärdesbeskattas i stor utsträckning under regler om distansförsäljning, vilka tidigt utformats för att möta upp exempelvis postorderhandel. Under senare år har förslag och förändringar avseende distansförsäljning förändrats så att den i större utsträckning följer reglerna om mervärdesbeskattningen av digitala tjänster. Att behandla alla former av beskattning av digitala tjänster är alltför omfattande för den här rapporten. Fokus läggs därför på att beskriva nuvarande konsumtionsbeskattning. Det här kapitlet behandlar följande frågeställning: Hur föreslås digitala affärsmodeller konsumtionsbeskattas på internationell nivå och inom EU?

2.1 Dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning av digitala tjänster

I Sverige och EU beskattas digitala tjänster inom ramen för det harmoniserade mervärdesskattesystemet. Under de senaste tio åren har omfattande förändringar av beskattningen av digitala tjänster genomförts inom EU i syfte att nå en beskattning som faller inom ramen för mervärdesskattesystemets tillämpningsområde, så nära platsen för konsumtion som möjligt. Detta övergripande syfte ligger i linje med OECD:s riktlinjer på mervärdesskatteområdet som har utarbetats parallellt med förändringarna av mervärdesskatten inom EU. Logiken bakom en beskattning i konsumtionslandet är att mervärdesskatten just syftar till att belasta konsumtion, eftersom det är en

konsumtionsskatt. Fördelningen av beskattningsmakten mellan länderna följer därmed den underliggande logiken med en konsumtionsskatt, det vill säga den stat där konsumtion sker ska ha rätt att beskatta en transaktion.

I vissa fall görs avsteg från en beskattning i konsumtionslandet till förmån för landet där säljaren är etablerad eller har sitt säte. Ett sådant avsteg är principen om en beskattning i ursprungslandet, det land som varor och tjänster härrör från. Den principen har under lång tid ansetts vara den som bäst svarar mot målet om en fungerande inre marknad som utgör en inhemsk marknad inom EU-mervärdesskatterätten. Även om mervärdesskatten inom EU är harmoniserad i mycket stor utsträckning, är exempelvis skattesatserna inte fullt ut harmoniserade. Detta har lett till snedvridningar av konkurrensen på den inre marknaden. Gränsdragningsproblem har lett och leder till kumulativa effekter och risk för andra former av dubbelbeskattning. För att motverka dessa problem har EU valt att frångå den tidigare strävan om en beskattning i ursprungslandet till en mer omfattande beskattning i konsumtionslandet.²⁷ Avsteg från en beskattning i konsumtionslandet har motiverats av andra värden, såsom att minska fullgörandekostnaderna för de skattskyldiga, förenkla för mindre företag och på ett bättre sätt minska risken för skatteundandraganden genom att minska den administrativa bördan för myndigheterna. Samtliga värden kan hänföras till de principer som ligger till grund för OECD:s arbete som påbörjades på 1990-talet och som resulterade i Ottawa Taxation Framework Conditions. De principer som återfinns där är:

- › *neutrality* – neutralitet mellan olika typer av handel och olika handlingsalternativ
- › *efficiency* – effektivitet avseende fullgörandekostnader och administrativa kostnader
- › *certainty and simplicity* – förutsebarhet och enkelhet
- › *effectiveness and fairness* – rätt mängd skatt ska betalas i rätt tid
- › *flexibility* – reglerna ska vara flexibla i förhållande till den tekniska utvecklingen.²⁸

Olika uttryck för dessa principer kan härledas till både EU- och OECD-material, och tidigare forskning och OECD har använt dessa som utvärderingsmodell för hur en mervärdesskatt kan fungera mer optimalt för en beskattning av såväl digitala tjänster som andra mervärdesskatterättsliga områden.²⁹ Mattias Dahlberg har i en rapport avseende EU och företagsbeskattningen gjort en jämförlig men delvis varierande översättning av dessa principer. I den här rapporten utgår jag dock från tidigare förståelser för principerna och jag återkommer till dessa längre fram i rapporten.³⁰ Att det finns olika översättningar och möjliga förståelse för principerna är ett exempel på en

27. Se exempelvis COM (2016).

28. Se OECD (1998).

29. Se Rendahl (2009a) samt OECD (2017a).

30. Jfr Dahlberg (2019), s. 70–71 samt Rendahl (2015), s. 19–22.

parallell rättsbildning där skillnad görs mellan en inkomstskatterättslig logik och en mervärdesskatterättslig logik.

En viktig grund för den fortsatta förståelsen av hur konsumtionsbeskattningen av digitala tjänster fungerar, och föreslås förändras, är att förstå den begreppsmässiga skillnaden avseende dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning mellan mervärdesskatteområdet och inkomstskatteområdet. Den mervärdesskatterättsliga definitionen är nämligen vidare än den som används för inkomstskatteområdet.

På inkomstskatteområdet definierar OECD dubbelbeskattning som »the imposition of comparable taxes in two or more states on the same tax payer in respect of the same subject matter and for identical periods«. ³¹ På mervärdesskatteområdet är det dock inte nödvändigt att det är samma skattskyldige som belastas för att det ska vara fråga om en dubbelbeskattning eftersom det är det beskattningsbara objektet (transaktionen) som är föremål för beskattning, inte den skattskyldige, (subjektet) i sig. ³² Den senare och bredare definitionen av dubbelbeskattning återfinns numera i OECD:s internationella riktlinjer på mervärdesskatteområdet. ³³

Tidigare forskning har identifierat flera orsaker till dubbelbeskattning av digitala tjänster på mervärdesskatteområdet. Dessa kan sammanfattas som olika grader av koordinering av regler som finns på flera nivåer: internationellt inom OECD, regionalt inom EU och nationellt i Sverige. Reglerna och principerna som ligger till grund för dessa, implementeras olika på olika nivåer av lagstiftning och förstås och tolkas olika av myndigheter och domstolar. Detta leder till parallella rättsbildningar, vilket i korthet innebär att samma grundläggande regelmassa kan tolkas och tillämpas olika av olika myndigheter och domstolar beroende på hur de tolkar såväl fakta som reglernas begrepp och innehåll. ³⁴

En fråga som behöver utvecklas närmare är vilken principiell grund som ska råda vid införande av en särskild skatt på digitala tjänster. En sådan skatt leder de facto till en dubbelbeskattning eftersom den tas ut på omsättning i likhet med mervärdesskatten. Dessutom räknas en sådan skatt in i det mervärdesskatterättsliga beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 2 § mervärdesskattelagen.

2.2 EU-rättslig inramning av nuvarande beskattning jämfört med lagda förslag om ny skatt på digitala tjänster

Utifrån en EU-mervärdesskatterättslig logik omfattar digitala tjänster i huvudsak tre typer av tjänster: telekommunikationstjänster, elektroniskt tillhandahållna tjänster samt radio- och televisionstjänster. Samtliga beskattas i köparens land när de

31. OECD (2017b).

32. Se Rendahl (2009b), s. 1120–1123.

33. Se OECD (2017a).

34. Se exempelvis Rendahl (2013), s. 450–461, samt Rendahl (2018), s. 85–97.

säljs mellan beskattningsbara personer enligt 5 kap. 5 § mervärdesskattelagen, och i konsumentens hemvist-, etablerings- eller vistelsestat enligt 5 kap. 16 § mervärdesskattelagen.³⁵ Grundprincipen för vilket land som har rätt att beskatta en digital tjänst med mervärdesskatt ligger därmed i linje med OECD:s internationella mervärdesskatterättsliga riktlinjer.

2.2.1 BESKATTNINGSORDNING

När omsättningen av digitala tjänster sker mellan beskattningsbara personer, det vill säga tidigare i produktions- och distributionskedjan, och köparen som huvudregel gör inköp till sin ekonomiska verksamhet, används omvänd skattskyldighet. Det innebär att säljaren inte behöver mervärdesskatteregistrera sig i det land där skatten ska betalas in och där säljaren inte har någon etablering. I stället är det köparen som redovisar både den utgående och den ingående mervärdesskatten. Så länge köparen har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt säkerställs en övervältring av skattebördan vidare till nästa led i distributionskedjan för att slutligen beskatta konsumtion. När omsättningen av den digitala tjänsten i stället sker till en konsument eller en så kallad icke-beskattningsbar person inom EU, används en särskild beskattningsordning. Beskattningsordningen är reglerad i Lag (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.³⁶ I korthet innebär beskattningsordningen att säljaren kan deklarerar den mervärdesskatt som ska betalas till konsumenternas länder till den skattemyndighet i det land där säljaren är etablerad. Beskattningsordningen syftar till att förenkla administrationen för de skattskyldiga och förutsätter att skattemyndigheterna inom EU i stället kan samarbeta och byta information med varandra så att skatteintäkterna kan fördelas på ett korrekt sätt mellan medlemsländerna.

2.2.2 PRESUMTIONER FÖR ATT MOTVERKA PARALLELLA RÄTTSBILDNINGAR

I ett försök att motverka parallella rättsbildningar mellan medlemsstaternas tolkning och tillämpning av EU-mervärdesskatterätten, har EU infört presumtioner för bland annat vilka bevis som krävs för att visa var en konsument befinner sig och vilket land som därmed har rätt till skatteintäkten. Presumtionerna är reglerade i en genomförandeförordning som är direkt tillämplig på nationell nivå i EU-medlemsstaterna.³⁷ Detta innebär att den har motsvarande verkan som en lagstiftning och kan åberopas av både skattskyldiga och Skatteverket. Utöver syftet att motverka parallella rättsbildningar och därmed minska risken för såväl dubbelbeskattning som dubbel icke-beskattning, finns ett syfte att förenkla eftersom presumtionerna kan byggas in i automatiserade datasystem,

35. Om säljarens försäljning till konsument är under tröskelvärdet (99 680 kr i Sverige), gäller i stället – fram till 1 juli 2021 – ursprungslandsprincipen, vilket innebär att säljarens etableringsland har rätt att beskatta transaktionen enligt 5 kap. 16 a § mervärdesskattelagen.
36. Från 1 juli 2021: Lag (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster.
37. Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

vilket är en förutsättning för att digitala affärsmodeller ska fungera på ett optimalt sätt.

38. Rådets direktiv (EU) 2017/2455.

2.2.3 NYA REGLER FÖR DIGITALA MELLANMÄN

Utöver nuvarande reglering där digitala tjänster mervärdesbeskattas i det land där konsumtion anses ske, införs från och med 2021 nya regler för beskattning av digitala plattformar eller så kallade digitala mellanmän. Syftet med reglerna är att varor som säljs via digitala plattformar ska beskattas inom EU och att de företag som driver de digitala plattformarna ska anses agera som mellanmän med större skyldighet att redovisa och betala mervärdesskatt. Detta då de anses ha köpt in varorna och sålt dem vidare till slutkunden under vissa förutsättningar för att minska konkurrensen mellan EU-etablerade och icke EU-etablerade företag som säljer varor online.³⁸ Dessa regler diskuteras närmare i kapitel 4.

Utöver nuvarande mervärdesbeskattning av digitala tjänster diskuteras möjligheterna att införa en särskild skatt på digitala tjänster inom såväl EU som OECD. Inom EU påbörjades arbetet med en särskild skatt på digitala tjänster på grund av att den nuvarande företagsbeskattningen av digitala företag ansågs orättvis. Digitala företag är inte beroende av fysisk närvaro för att tillhandahålla varor eller tjänster, vilket anses snedvrida beskattningen utifrån nuvarande internationella fördelningsmodeller mellan källstat och hemviststat. De skäl som har angetts för en särskild skatt på digitala tjänster är att säkerställa den inre marknadens funktion liksom hållbara intäkter till EU:s institutioner och att undvika att medlemsstaternas skattebaser eroderas. Ytterligare skäl som har angetts är att motverka en aggressiv skatteplanering där internationella företag kan undvika beskattning i länder där de bedriver verksamhet och där värde skapas. Logiken bakom en EU-harmoniserad skatt på digitala tjänster påminner således om skälen bakom införandet av BEPS-projektet.

Förslaget till en EU-harmoniserad skatt på digitala tjänster är beskriven som en tidsbegränsad lösning på ett inkomstskatterättsligt problem där medlemsstaterna behöver tid på sig att ytterligare harmonisera företagsbeskattningen och förändringen av vad en etablering kan innebära. Företagsbeskattningen kan harmoniseras baserat på Artikel 115 FEUF (Fördraget om Europeiska Unionens Funktionsätt), vilket innebär att enbart direktiv är möjliga som regleringsinstrument. En särskild skatt på digitala tjänster är däremot en punktskatt på omsättning av vissa digitala tjänster och faller inom ramen för Artikel 113 FEUF, vilket är samma grund för harmonisering som EU-mervärdesskatterätten. Till skillnad från mervärdesskatten, som är en generell konsumtionsskatt med bred skattebas, är de föreslagna punktskatterna fokuserade på särskilt utvalda digitala tjänster.

Diskussionen om att införa en särskild skatt på digitala tjänster började 2017 inom EU och ledde till ett förslag till ny skatt på digitala tjänster som presenterades den 21 mars 2018. Förslaget omfattade en omsättningsskatt på 3 procent (brutto) på tre olika typer av digitala tjänster. De företag som berördes av förslaget var de med samlade årliga intäkter överstigande 750 miljoner euro globalt och 50 miljoner euro inom EU. De tre typerna av digitala tjänster var:

1. riktade reklamtjänster som bygger på användarnas agerande på nätet (exempelvis vilka sidor som gillas och vilka länkar som leder till en aktiv åtgärd från användaren)
2. försäljning av insamlade användardata
3. förmedlingstjänster där exempelvis företag som Amazon har skapat en mötesplats för att säljare och köpare ska kunna mötas digitalt.³⁹

Förslaget accepterades inte av samtliga medlemsstater och ett nytt, mindre omfattande förslag presenterades ett år senare – det hade motsvarande tröskelvärden som det tidigare förslaget men omfattade enbart den första typen av tjänster.⁴⁰

De EU-rättsliga förslagen som omtalas ovan bygger båda på principen om att beskattning ska ske i det land där värdet skapas av användarna, det vill säga där konsumenterna och användarna av tjänsterna har sin hemvist. Logiken bakom en sådan beskattning är i linje med en princip om beskattning nära konsumtionsstaten. Andra etableringsstater, exempelvis en stat där ett företag har ett lager eller där företaget har sin hemvist, skulle genom förslagen om en EU-rättslig skatt på digitala tjänster behöva avräkna den digitala skatten mot sin inkomstskatt på företagen för att undvika dubbelbeskattning av företagen. En väsentlig skillnad är även att det inte är vinst, utan intäkter, som ska beskattas enligt de EU-rättsliga förslagen, vilket innebär att vinsten i andra länder ytterligare kan minimeras om företaget har stora kostnader i etableringsstaten och intäkterna blir hårdare beskattade i andra länder där många konsumenter eller användare finns. Utöver den här skiftningen i beskattningen inkomstskatterettsligt så finns en dubbelbeskattning avseende omsättningen av riktade reklamtjänster genom att dessa även mervärdesbeskattas i det land där köparen av reklamtjänsterna är etablerad eller har sitt säte. Huruvida beskattning genom skatt på digitala tjänster och mervärdeskatt sammanfaller till samma länder behöver studeras närmare, men är inte möjligt inom ramen för denna rapport.

I skrivande stund är de förslag som har lagts inom EU om en harmoniserad skatt på digitala tjänster inte accepterade av medlemsstaterna.⁴¹ Samtidigt som EU arbetar gentemot OECD för att utveckla de förslag som ligger där, arbetar kommissionen med att hitta en EU-intern lösning. Flera med-

39. COM (2018) 148 final.

40. Europeiska unionens råd (2019).

41. Se Ekofins (Rådet för ekonomiska och finansiella frågor) möte av den 12 mars 2019.

lemsstater har valt att införa nationella initiativ, bland annat Frankrike, Polen, Italien och Ungern.⁴² Inom de närmsta åren kommer det att bli stora förändringar i hur digitala affärsmodeller beskattas genom förändringar på såväl internationell som regional nivå. I senare dokumentation från EU anges att beskattningen av den digitala ekonomin fortsatt ska vara ett område där beskattning ska säkerställas med angivande av rättviseskäl. Ett skäl som tillkommit i diskussionen om vad som anses vara en rättvis beskattning är behovet av att stärka statsfinanserna hos medlemsstaterna och säkerställa EU:s intäkter på grund av den ekonomiska påverkan som covid-19 har i samhället. Ett sätt att hantera de stora mängder data som en beskattning av den digitala ekonomin kommer att medföra är att hitta digitala lösningar för administration och kontroll av beskattningen. Digitaliseringen ska därmed inte enbart ses som en svårighet för skattesystemen utan även som en möjlighet.⁴³

I Sverige pågår arbete med att reformera mervärdesskattebeläggningen. I det förslag som har lagts är det främst tekniska justeringar som föreslås. En större principiell omarbetning, där den svenska rätten kan närma sig EU-rätten än mer, har inte gjorts och ligger utanför de kommittédirektiv som har getts. Avsaknaden av en större principiell genomarbetning påtalas i utredningsarbetet.⁴⁴

2.3 Beskrivning av OECD:s förslag till förändrad beskattning av digitala tjänster

Bakgrunden till de förslag som har presenterats av OECD har sin start i BEPS-projektet, i vilket beskattningen av den digitala ekonomin har setts som en av de stora utmaningarna för att nå en välfungerande internationell beskattning (se särskilt Action 1 i 2015 års rapport).⁴⁵ Tre år senare presenterade en särskild arbetsgrupp inom OECD:s inkluderande ramverk, *Inclusive Framework*, en interimistisk rapport om hur utmaningarna för beskattningen av den digitala ekonomin skulle kunna hanteras.⁴⁶ I rapporten gjordes en större kartläggning av olika typer av affärsmodeller för att se var och på vilket sätt värde skapas. Det är i stor utsträckning den kartläggningen som ligger till grund för de förslag som sedermera har presenterats. De olika typer av affärsmodeller som presenterades var sociala nätverk som finansieras i huvudsak med reklamintäkter, återförsäljare av varor, uthyrningsföretag av exempelvis bilar, bostäder och liknande samt olika typer av molntjänster.

Som förslag på lösningar i hur skattesystemen skulle kunna möta dessa nya affärsmodeller diskuterades bland annat möjligheten att använda omsättningsskatter samt en beskattning där digital närvaro finns, istället för traditionella fasta driftställen eller etableringsställen. Det senare beroende av om det

42. För en närmare beskrivning av förslagen och implementeringen av särskilda skatter på digitala tjänster, se Rendahl (2020).

43. Se COM (2020), s. 5–8.

44. Se Sandberg Nilsson (2020), Särskilt yttrande i SOU 2020:31, s. 852.

45. Se OECD BEPS (2015).

46. Se OECD BEPS (2018).

är inkomstskatt eller mervärdesskatt som diskuteras. Särskilt har det uppmärksammats hur värde skapas av att användare är aktiva och bidrar till att exempelvis sociala nätverk växer och skapar en större grund för reklamintäkter.⁴⁷

2.3.1 INGEN KONSENSUS

I den intermistiska rapporten framhölls att länderna som deltar i BEPS-projektet (IIO stycken) inte hade samma syn på var värde skapas och hur det bör beskattas:

Further, while data and user participation are recognised as not being present in all highly digitalised business models, where they are present, there is currently no consensus on whether, and the extent to which, they should be considered as contributing to a firm's value creation, and therefore, there is no agreement as to whether they require changes to the international tax rules.⁴⁸

De olika ländernas positioner kan i grova drag delas in i tre grupper. Den första gruppen fokuserar på att de nuvarande internationella skattereglerna inte kan hantera digital nexus⁴⁹ och värdeskapande genom användarnas aktiva agerande i särskilda affärsmodeller. Den här gruppen av länder har därför ansett att specifika justeringar är lämpliga när det kommer till hur vinster kan fördelas till länder där de digitala värdena skapas för specifika affärsmodeller. Däremot vill den här gruppen av länder inte se några större förändringar av hur vinster fördelas mellan olika länders etableringar, utan traditionella principer om beskattning i hemvist- och källstat ska fortfarande gälla för beskattningsmakten internationellt.

Den andra gruppen av länder anser att digitaliseringen av ekonomin är mer genomgripande i samhället och därför kräver omfattande förändring av hur den internationella beskattningsmakten fördelas. Eftersom stora marknader kan nås utan att fysisk närvaro krävs, behöver andra fördelningsprinciper och anknytningspunkter utarbetas. Den tredje gruppen anser att de förändringar som redan har skett genom BEPS-projektet, avseende exempelvis skatteflykt, och dessas implementering på olika rättsliga nivåer är tillräckliga för att möta de utmaningar som digitaliseringen skapar för nuvarande beskattningsmodeller.

I både den andra och tredje gruppen finns länder som inte anser att värde skapas genom användarnas interagerande med tillhandahållare av olika digitala tjänster, på så sätt att ett beskattningsbart värde ska fördelas till den plats där användarna befinner sig.⁵⁰ Min slutsats av den beskrivning som OECD gör av dessa tre grupper är att det inte råder någon enighet i hur beskattningen av den digitala ekonomin ska ske.

47. Se OECD BEPS (2018), s. 170–171.

48. Se OECD BEPS (2018), s. 171.

49. Nexus är en anknytningspunkt till en stat som kan ligga till grund för beskattning, såsom ett lager eller ett kontor. Digitala affärsmodeller har andra typer av fysiska anknytningar, som serverhallar, men många företag hyr in sig i andra företags servrar och hanterar det mesta av sin lagring via olika molntjänster vilka inte kräver fysisk närvaro i en stat.

50. Se OECD BEPS (2018), s. 172.

2.3.2 PILLAR ONE OCH PILLAR TWO

Under 2019 arbetade OECD med att ta fram en tvåpelarlösning, *Pillar One* och *Pillar Two*, och lade i slutet av 2019 fram förslag till hur den digitala ekonomin skulle kunna beskattas för att nå målen inom BEPS-projektet om en mer rättvis beskattning.⁵¹ Här följer en ytlig beskrivning av förslagen som i nästa kapitel fokuserar på ett par av frågeställningarna som är relevanta för rapportens syfte: vilka rättviseskäl som anges i förslagen till förändrad beskattning av digitala affärsmodeller och om dessa kan motverka dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning.

Pillar One omfattar tre alternativa lösningar för hur företag kan beskattas i ett land där de inte har någon fysisk närvaro. De fyra huvuddragen är:

1. Omfattningen av förslaget, vilket i första hand syftar till att ringa in vilka affärsmodeller och företag som faller inom ramen för »den digitala ekonomin«. Avgränsningen av vad som är digitala företag och digitala tjänster baseras snarare på de affärsmodeller som vänder sig till konsumenter, det vill säga de är konsumtionsbaserade snarare än baserade på om affärsmodellen är en av de typer av digitala affärsmodeller som tidigare har diskuterats inom ramen för BEPS-projektet (se ovan).
2. Ny anknytningspunkt för fördelning av beskattningsbara medel beroende av var försäljning sker. Förslaget öppnar för användandet av tröskelvärden för att mindre ekonomier också ska kunna dra nytta av förslaget och innebär i realiteten att omsättning istället för vinst blir grunden för förslaget.
3. Förändringar av armlängdsprincipen där en reell omfördelning av skatteintäkter sker till länder utan fysisk närvaro.
4. Ökad rättssäkerhet genom en ny modell för fördelning av skatteintäkter. I modellen är det den så kallade marknadsstaten, där försäljning sker, som kan avräkna vissa kostnader till andra stater där marknadsföring och distribution sker samt till hemvistlandet för lokal verksamhet i det landet.⁵²

Pillar Two fokuserar på hur skatteintäkterna ska beräknas samt hur en form av global minimumbeskattning kan införas. Inte heller detta förslag är begränsat till digitala företagsmodeller, men har en ännu bredare omfattning än *Pillar One*-förslaget. De fyra delarna som *Pillar Two*-förslaget baseras på är:

1. En CFC⁵³-beskattningslogik för utländska filialer och bolag där en effektiv skattesats är lägre än en särskild miniminivå.
2. Närstående bolag som beskattas med en skattesats lägre än en särskild miniminivå ska antingen nekas avdrag för den beskattning som har skett i ett annat land eller påföras källskatt.

51. Förslaget har beskrivits av bland andra Andersson och Hammarstedt (2020).

52. Se OECD BEPS (2019a), s. 5–6.

53. CFC står för Controlled Foreign Company och omfattar regler i företagsbeskattningen som syftar till att beskatta delägarna i bolaget för dess inkomster när bolaget är en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster.

3. Justering av skatteavtal och avräkningsmetoder där vinst, hänförligt till fast egendom eller fast driftställe i en annan stat, har beskattats med en lägre effektiv skattesats än en särskild miniminivå.
4. Påförande av källskatt när en betalning inte har beskattats på en viss miniminivå.⁵⁴

2.3.3 KOMPLEMENT RISKERAR ÖKA KOMPLEXITETEN

Utifrån konsultationsunderlaget för Pillar One och Pillar Two framstår ingen enad syn på hur beskattningen av den digitala ekonomin bör ske. Snarare tycks flera nivåer av beskattning föreslås som komplement till nuvarande system och förändringar av detsamma. En sådan lösning med olika former av beskattning av omsättning, vinster och konsumtion skapar en komplexitet som sannolikt kommer att leda till olika former av dubbelbeskattning och skapa nya utrymmen till skatteplanering.

Det ställningstagande som OECD presenterade i januari 2020 syftar till att nå en konsensus kring vilka principer som ska ligga till grund för den fortsatta beskattningen av den digitala ekonomin. Förslaget bygger på de två förslag som lades fram under slutet av 2019: Pillar One och Pillar Two. Utgångspunkten för att nå enighet är att en omfördelning av beskattningsmakten, enligt förslaget i Pillar One, behöver kompletteras med ökad rättssäkerhet i form av effektiva och bindande tvistlösningsmekanismer. Dessutom bör en större enkelhet eftersträvas.⁵⁵ I ställningstagandet tydliggörs att målsättningen för Inclusive Framework är att nå ett förslag till förändrad beskattning av den digitala ekonomin baserat på både Pillar One och Pillar Two i slutet av 2020. Beräkningen av olika belopp och grunden för fördelning har ifrågasatts av flera länder, varför målet om att nå enighet verkar väldigt ambitiöst. Förslagen presenterades den 14 oktober 2020 efter ett arbete som omfattade utmaningar på principnivå och regleringsnivå samt när det gäller tekniska lösningar.

2.3.4 MEST RELEVANTA FÖRÄNDRINGAR UTIFRÅN DISKUSSIONEN OM EN RÄTTVIS BESKATTNING AV DIGITALA TJÄNSTER

Förändringar som föreslås i ställningstagandet som rör de fyra kärnpunkterna för Pillar One, och som är mest intressanta för denna rapport, är följande:

1. Omfattning av förslaget, det vill säga vilka affärsmodeller som ska räknas in.
2. Skattebasen hänförlig till marknadsstaten (benämnd Amount A i OECD:s förslag).
3. Eliminering av dubbelbeskattning.

54. Se OECD BEPS (2019b), s. 6.

55. Se OECD, 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, As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29–30 January 2020, s. 4.

4. Avräkning för distributions- och marknadsföringsaktiviteter i andra länder än marknadsstaten.
5. Tvistlösningsmekanism.

Hur de digitala affärsmodellerna identifieras och hur omfattande den förändrade beskattningen kommer att bli, är avgörande för hur stor påverkan förslagen kommer att ha på olika staters möjlighet att beskatta företagets vinster och den konsumtion som de genererar. Definitionerna av samtliga regler som avgör vilka digitala affärsmodeller som räknas till den underbeskattade gruppen och skattebasen, är grunden för att kunna göra beräkningar om vilken effekt förslagen kommer att ha för olika stater och deras övriga skattebaser. Utifrån ett rättviseperspektiv är definitionen av skattebasen därmed en grundpelare för att man över huvud taget ska kunna göra jämförelser mellan en ny typ av skatt på digitala affärsmodeller och nuvarande beskattning. Ett problem med förslaget är hur digitala affärsmodeller ska särskiljas från andra eftersom fler och fler traditionella företag till stor del även använder sig av digitala affärsmodeller för att effektivisera sin verksamhet. I det senaste materialet från OECD har ingen konsensus nåtts om omfattningen av förslaget.⁵⁶

När skattebasen väl är definierad anger förslaget en komplicerad modell för hur ett ekonomiskt värde ska fördelas till marknadsstaten, det vill säga den stat där företagen inte har någon fysisk närvaro, men där de når sina kunder. Ett skifte från att beskatta vinst till att beskatta omsättning är en stor omställning av den internationella skatterätten, såväl inkomstskatterettsligt som mervärdesskatterettsligt. Detta är nära knutet till möjligheten att eliminera dubbelbeskattning eftersom detta definieras olika inom inkomstskatten och mervärdesskatten. Dubbelbeskattningsavtalen gäller i första hand inkomstskatt, och multilaterala tvistlösningsmekanismer löser oftast inte både inkomstskatterettsliga och mervärdesskatterettsliga problem. En punktskatt som följer en inkomstskatterettslig logik, och inte den som oftast gäller för generella och speciella konsumtionsskatter, skapar en hybridlösning inom den internationella skatterätten. Möjligheten till avräkning för olika aktiviteter i andra länder bör därför ta hänsyn inte enbart till en inkomstskatterettslig logik utan även en logik som följer konsumtionsbeskattning.

I en senare rapport (sommaren 2020) från OECD – och särskilt Inclusive Framework – framhålls, utöver de fem punkter som har räknats upp här, att förhindrande av ensidiga enstatslösningar ska undvikas samt att det politiska trycket att beskatta digitaliserade multinationella företag är väldigt intensivt.⁵⁷ De kommentarer som OECD har fått på Pillar One i den konsultationsprocess som har skett under slutet av 2019, belyser staternas olika intressen i frågan om hur digitala affärsmodeller bör beskattas. Det finns en oro för tekniska aspekter

56. 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, s. 12.
57. Se Annex I till OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Progress Report July 2019–July 2020.

i förslagen som har lagts fram av OECD samt den höga grad av komplexitet som förslagen innebär. En synpunkt som Inclusive Framework lyfter fram är att staternas oro måste bemötas. För detta finns kompletterande ändamål i den fortsatta processen som värnar förenklade regler för fullgörande av skattskyldighet, tvistlösningsmekanismer, eliminering av dubbelbeskattning och oproportionerliga fullgörandekostnader.⁵⁸ I det material som presenterades av OECD den 14 oktober 2020 bygger de utvecklade rapporterna – om förslag till Pillar One och Pillar Two – vidare på dessa kompletterande ändamål.⁵⁹

OECD har i sina rapporter från oktober 2020 förstärkt förslaget till en förändring av beskattningen av den digitala ekonomin med behovet av att säkra statsfinanser som en följd av covid-19-pandemin. Detta uttrycks på följande sätt:

A consensus-based solution comprised of two pillars (Pillar One focused on nexus and profit allocation whereas Pillar Two is focused on a global minimum tax intended to address remaining BEPS issues) can not only play an important role to ensure fairness and equity in our tax systems and fortify the international tax framework in the face of new and changing business models; it can also help put government finances back on a sustainable footing. The public pressure on governments to ensure that large, internationally operating, and profitable businesses pay their fair share and do so in the right place under new international tax rules has increased as a result of the current COVID-19 pandemic. At the same time, a consensus-based solution could provide businesses with much needed tax certainty in order to aid economic recovery.⁶⁰

Rättsviseskälet har genom covid-19-pandemin fått ytterligare en dimension. Likt tidigare förslag består förslaget i Pillar One av tre huvuddrag: 1) rätten för marknadslandet att beskatta det som benämns Amount A, 2) avräkning för distributions- och marknadsföringsaktiviteter i andra länder än marknadsstaten (benämns Amount B), och 3) effektivisering av tvistlösningsmekanismer för ökad förutsebarhet.⁶¹ De länder som diskuterar förändringen av beskattningen av den digitala ekonomin har fortfarande inte enats om hur omfattande skattebasen ska vara, vare sig hur Amount A ska bestämmas eller vilka affärsmodeller som ska inkluderas. En möjlig lösning kan vara en stegvis förändring.⁶² I de riktlinjer som presenteras i rapporten om vad som utgör konsumentfokuserade affärsmodeller, saknas en utförlig beskrivning av hur digitala tjänster ska hanteras. Huvudfokus är varor och tjänster, och avseende tjänster anges att de i första hand ska beskattas där de används, men för digitala tjänster ska den plats där konsumenten har sin hemvist anses vara platsen där digitala tjänster används. Det-

58. Se Annex I till OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Progress Report July 2019–July 2020, s. 38.

59. Se 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, s. 10–11.

60. *Ibid.*, s. 7.

61. *Ibid.*, s. 11.

62. *Ibid.*, s. 11–12.

ta sammanfaller med hur platsen för konsumtion fastställs i många situationer inom mervärdesskatterätten.

Komplexiteten i de förslag som presenterades i oktober 2020 är omfattande. Denna rapport fokuserar i huvudsak på de skäl som ligger bakom föreslagna förändringar, särskilt rättviseskälet. Vad som kan konstateras utifrån den utveckling som skett i OECD:s arbete är att komplexiteten är hög. Omfattande förändringar i fördelningen av skattebasen mellan länder blir en följd av de förslag som diskuteras. Huvudfokus ligger på en förändring av inkomstskatterätten, men där tröskelnivåer och minimibesättning, enligt Pillar Two, inte bara innebär en principiell förändring av inkomstskatten utan även en systematisk förändring i synen på hur en effektiv inkomstbesättning kan ske för att nå de mål som eftersträvas.⁶³

63. Se 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.

3. Identifiering av rättviseskäl

HUVUDARGUMENTET FÖR genomgripande förändringar i den internationella beskattningen av digitala tjänster är att företag med digitala affärsmodeller betalar mindre skatt jämfört med traditionella företag. Denna slutsats dras främst utifrån en inkomstskatterättslig logik och benämns som orättvis. De förslag som har lagts fram inom OECD innebär en ökad beskattning i marknadslandet, vilket för digitala tjänster innebär det land där konsumenten har sin hemvist. Motsvarande omfördelningsprincip gäller även för mervärdesskatterätten. Nedan systematiseras de bakomliggande rättviseskäl som kan identifieras på OECD- och EU-nivå. Därefter problematiseras i vilken utsträckning dessa skäl kan leda till en minskning av dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning.

64. Rådets direktiv (EU) 2006/112.

65. Se Artikel 113 FEUF.

3.1 Angivna skäl

Det grundläggande syftet med en konsumtionsbeskattning i form av en mervärdesbeskattning är att nå en bred beskattning på samtliga transaktioner som inte är undantagna från skatt genom att beskatta mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan och som slutligen belastar konsumtion. På EU-nivå uttrycks detta i Artikel 1 i mervärdesskattedirektivet.⁶⁴ Syftet bakom harmoniseringen av mervärdesskatten på EU-nivå är att säkerställa en fungerande inre marknad och att undvika konkurrensnedvridningar.⁶⁵

Inom OECD uttrycks ändamålen med en mervärdesskatt i en global kontext som att den har fyra huvudkaraktistika. För det första ska mervärdesskatten ha en bred skattebas i syfte att beskatta hushållens konsumtion. Med en bred skattebas avses att den ska vara generell i sitt tillämpningsområde, till skillnad från en punktskatt som har ett specifikt tillämpningsområde, exempelvis alkoholskatten. För det andra ska den

samlas in i en flerstegsprocess, det vill säga i samtliga delar av produktions- och distributionskedjan till skillnad från en ettledsskatt som enbart tas ut i exempelvis sista försäljningsledet när varan eller tjänsten säljs direkt till konsumenten. För det tredje ska den i ett internationellt sammanhang tas ut i destinationslandet, det vill säga så nära den slutliga konsumtionen som möjligt. När destinationslandsprincipen används påverkar inte mervärdesskatten konkurrenssituationen på motsvarande sätt som vid ursprungslandsprincipen, då skattesatsen i destinationslandet tillämpas på transaktionen oavsett var tillhandahållaren är etablerad eller levererar en vara eller tjänst ifrån. För det fjärde ska de grundläggande principerna från Ottawa Taxation Framework Conditions beaktas vid utformningen av mervärdesskatter, särskilt neutralitetsprincipen, för att motverka konkurrenssnedvridningar i internationell handel så långt som möjligt.⁶⁶

Dessa mer generellt uttryckta ändamål för mervärdesskatten som återfinns på EU-nivå och internationell nivå kan ligga till grund för en analys av hur funktionell eller ändamålsenlig en mervärdesskatt är. Inom OECD rekommenderas att avsteg från de grundläggande ändamålen med en mervärdesskatt kan utvärderas genom särregleringar utifrån de grundläggande principer som har kommit till uttryck i Ottawa Taxation Framework Conditions (och som presenterades i avsnitt 2.1). De särregleringar som föreslås på EU-nivå för en beskattning av digitala tjänster och som har införts i flera av EU:s medlemsländer, bör relateras till den mervärdesskatterättsliga logiken eftersom båda är omsättningsskatter och syftar till att beskatta värden i det land som anses utgöra konsumtionslandet.

Det mest överhängande skälet till att införa en förändrad beskattning av digitala affärsmodeller både på EU-nivå och inom OECD, är att den nuvarande internationella företagsbeskattningen anses vara orättvis. Orättvisan består i att företag med digitala affärsmodeller anses betala lägre skatt än traditionella företag som kräver fysisk närvaro på ett annat sätt än digitala företag. Många digitala affärsmodeller bygger på automatiserade system där värde kan skapas i flera länder samtidigt. Den outnyttjade potential för beskattning som dessa värden innebär, enligt EU:s förslag, är det som anses leda till orättvisa.⁶⁷

Uttalanden från kommissionen om en orättvis beskattning som en grund för att införa en särskild skatt på vissa digitala tjänster, bygger på studier i vilka skillnaden mellan beskattningen av digitala företag och beskattningen av traditionella företag är mer än 10 procent.⁶⁸ Flera forskare, bland andra Mattias Bauer och Cristoph Spengel, har dock ifrågasatt kommissionens uttalande om att den digitala sektorn är underbeskattad och i stället påvisat att digitala företag snarare beskattas högre än traditionella företag.⁶⁹ Skillnaden i tolkningen av statistik och data ger skäl till att fråga sig om det inte

66. Se OECD (2017a), s. 14–17.

67. Se COM (2018), s. 3–4.

68. Se COM (2017), s. 6.

69. Se Bauer (2019), bild II, samt Borggreen (2018) med referens till Spengel.

behövs närmare forskning om de ekonomiska konsekvenser som en förändrad beskattning av digitala affärsmodeller får för företag, stater och samhället i stort. När omfattande förändringar i fördelningen av beskattningsmakten mellan länderna föreslås, bör avstampet tas i huruvida en skattebaseroering verkligen föreligger samt hur detta står i förhållande till andra skattebaser. På så sätt kan en logik som tar hänsyn till både inkomstskatt och konsumtionsskatt ligga till grund för de förändringar som föreslås. Till en sådan analys bör även de förändringar som har skett genom covid-19 inkluderas för att mäta inte enbart ekonomiska skillnader utan även sociala skillnader. En sådan analys kan därefter göras utifrån FN:s hållbarhetsmål och deras underliggande värden.

Även jag ställer mig frågande till kommissionens utgångspunkt och det av två skäl. För det första är det svårt att göra gränsdragningar mellan traditionella och digitala affärsmodeller och vilka företag som därmed ska anses vara digitala och inte. Många företag blandar digitala och traditionella affärsmodeller i olika verksamhetsgrenar. I EU:s strategiska dokument om en enhetlig digital marknad saknas övertygande argumentation om vad som är ett digitalt företag jämfört med traditionella företag. För det andra är utgångspunkten för jämförelsen företagsbeskattningen, där mervärdesskatten inte beaktas. Mervärdesskatten syftar till att beskatta konsumtion, men om övervältring av skattebördan från tidigare led ned till konsumtionen av varan eller tjänsten inte kan ske, så resulterar skatten i en beskattning av företag.⁷⁰ Även denna förutsättning behöver beaktas vid en analys av skatterättvisa.

70. Se Rendahl (2015).

71. Se Rendahl (2020).

3.2 Hållbarhetsperspektiv

I tidigare forskning har jag diskuterat de målsättningar som anges i EU:s digitala strategi för en enhetlig digital marknad.⁷¹ Här ges en kort återgivning av de fyra målsättningarna: rättvisa, konkurrenskraft, integritet och hållbarhet. Med rättvisa avses att ett företags intäkter ska beskattas där värdet skapas för att upprätthålla en fungerande inre marknad, motverka missbruk och skapa lika förutsättningar för såväl stora som mindre företag och såväl etablerade som icke-etablerade företag. Det är en mycket ambitiös syn på rättvisa, men kan också kritiseras utifrån det faktum att inga av de olika typer av företag som räknas upp har lika förutsättningar för att konkurrera. Etablerade och icke-etablerade företag har som regel olika förutsättningar att nå sina kunder och bygga förtroende liksom möjligheter att fullgöra skattskyldighet vid behöriga myndigheter. Exempelvis kan likviditeten påverkas av hur avräkning av utländsk skatt görs, eller utifrån ett mervärdesskatterettsligt perspektiv om avdragsrätt eller återbetalningsrätt aktualiseras för ingående mervärdesskatt. Större och mindre

företag har olika förutsättningar att konkurrera oavsett om affärsmodellen är digital eller traditionell. En viktig skillnad för digitala affärsmodeller är dock att möjligheten att bygga upp komplicerade digitala system, som hanterar redovisning och skattedeklarationer på ett korrekt sätt i flera länder, är enklare för ett större företag än ett mindre.

En fråga är därför om det inom ramen för rättvisa finns en tanke om utjämnande konkurrensförhållande där en idé om progressivitet eller förenkling för större respektive mindre företag kan utläsas. Så som konkurrenskraft beskrivs tycks förslaget närmast vilja främja entreprenörskap och öka möjligheterna för mindre företag att växa och etablera sig. Det betyder i så fall att vissa förmåner behöver ges till den typen av företag, vilket står i motsättning till rättvisa – om detta inte förstås som att ett utjämnande även behöver ske till förmån för nystartade verksamheter.

En tredje målsättning är den inre marknadens integritet som innebär att fragmentisering mellan medlemsstaternas nationella lagstiftningar ska undvikas. En sådan fragmentisering är precis det som har hänt med en skatt på digitala tjänster där det harmoniserade EU-förslaget har förkastats och nationella initiativ i stället tar form. I skrivande stund är det II av 27 medlemsländer som har infört en skatt på digitala tjänster, planerar att göra det eller visar ett aktivt intresse för att införa en sådan skatt.

En långtgående harmonisering av en skatt innebär dock inget skydd mot en fragmentisering av den inre marknaden. Jämförelsen med mervärdesskatten visar att även en långtgående harmonisering är beroende av att de nationella myndigheternas och domstolarnas tolkning och tillämpning av EU-rätten i hög grad är EU-konform för att en fragmentisering ska undvikas.⁷²

Den fjärde målsättningen är hållbarhet och i det här fallet avser det företagsbeskattningens hållbara utveckling inom EU. Om företagsbeskattningssystemet inte kan hantera digitaliseringens nya affärsmodeller kommer andra skattebaser i stället att höjas för att minska den finansiella påverkan som en lägre företagsbeskattning kan ha.⁷³ En grundläggande kritik mot målsättningen om hållbarhet är de värden som den utgår ifrån. Hållbarhet är mångfacetterad och en förenklad analys riskerar att leda till ohållbara skattesystem och ytterligare erodering av skattebaser. Forskning som har gjorts avseende FN:s hållbarhetsmål, och hur dessa utmanar hållbara skattepolicyer, påvisar att dessa innehåller flera motstridiga intressen där rättvisa och likabehandling är ett av dessa värden.⁷⁴ Andra värden är koherens och skyddet för miljön. Diskussionen om rättvisa är, utifrån ett hållbarhetsperspektiv, komplex och nödvändig, dels för att kunna balansera olika aktörers intressen, dels för att säkerställa skydd för olika grupper i samhället (social rättvisa) och för miljön.

72. Se Rendahl (2018).

73. Se Brokelind (2019).

74. Se Rendahl och Nordblom (2020).

Den miljöpåverkan som digital verksamhet ger upphov till, och vad som är rättvist utifrån den kontexten jämfört med den miljöpåverkan som traditionella företag orsakar, bör uppmärksammas i betydligt större utsträckning i den EU-rättsliga debatten. Här kan EU göra stor skillnad under förutsättning att komplexiteten i hållbarhetsfrågorna bejakas och ses som en styrka för den inre marknadens funktion. De utmaningar som covid-19-pandemin ställer på samhället innebär bland annat att digitala lösningar och affärsmodeller är avgörande för många verksamheters överlevnad och tillväxt. En lärdom från pandemin är att digitala affärsmodeller även kan bidra till och försvåra social rättvisa på ett sätt som inte kunde förutses före covid-19.

Det finns flera aspekter som kan lyftas fram avseende de fyra målsättningar som har beskrivits ovan. Rent rättsligt finns inga skäl som talar för att kommissionens målsättningar måste prioriteras framför andra – ett hållbart företagsbeskattningssystem behöver inte prioriteras före en hållbar utveckling av samhället i stort, vilken omfattar både ekonomisk och social rättvisa liksom skydd för miljön. Ett hållbart företagsbeskattningssystem kan däremot vara en förutsättning för att nå flera hållbarhetsmål, men utifrån den komplexitet som finns i FN:s hållbarhetsmål, bör utvärdering av olika skattebaser inte ske isolerat från andra typer av beskattningar. När det gäller skälen för att införa en särskild harmoniserad digital skatt på EU-nivå, är rättviseargumentet alltså tyngst vägande skälet. Som har framhållits tidigare i rapporten utgår den analysen från en annan logik än den som gäller för konsumtionsbeskattning.

3.3 Hållbar skatterättvisa?

Avseende just hållbarhet har kommissionen i andra dokument definierat ekonomisk hållbarhet och hållbarhet inom skattepolitiken i ett bredare perspektiv, där såväl social hållbarhet som miljöhänsyn beaktas. Diskussionen om vad som är en hållbar beskattning av digitala företagsmodeller behöver därför även inkludera den bredare definitionen av hållbarhet. Precis som kommissionen argumenterar för att nationella initiativ i medlemsstaterna kan leda till en fragmentisering av den inre marknaden, kan även en fragmentisering av förståelsen av hållbarhetsmålen påverka den inre marknadens funktion negativt. EU-domstolen har en starkt integrationsdriven tolkningsmetod och i den mån som de politiska målsättningarna omsätts till lagtext som behöver tolkas, kommer de angivna målsättningarna troligtvis att påverka tolkningen av bestämmelser i exempelvis direktiv och förordningar. Ytterst är det innebörden av vad som avses med en fungerande inre marknad som kommer att påverka tolkningen av mervärdesbeskattningen och andra indirekta skatters ramar. Utifrån den

omfattande praxis som finns på mervärdesskatterättens område har EU-domstolen visat att det är en komplicerad övning där motsättningar som finns inbyggda i den harmoniserade lagstiftningen kräver mycket svåra överväganden. Vad som i ett längre perspektiv leder till en mer fungerande marknad kan, när domstolen ställs inför ett komplext rättsligt problem, vara ett beslut som kräver balansering av motstridiga intressen.

Inom OECD har det fortsatta arbetet med utvecklingen av *Pillar One* och *Pillar Two* resulterat i att en rapport har lämnats med en enhetlig strategi för *Pillar One* och *Pillar Two* i slutet av 2020.⁷⁵ De lösningar som föreslås innebär en omfattande förändring av nuvarande skatteavtalssystem och syftar till att skapa mer omfattande multinationella lösningar. Den koordinering på policynivå som i stor utsträckning sker inom OECD:s arbete ändrar därmed kraftigt karaktär. En strävan efter koherens, som är ett av de underliggande värden som återfinns i FN:s hållbarhetsmål, kan skapa en grund för hållbara internationella lösningar. Likt harmoniseringsprocessen inom EU finns dock en risk för att parallella rättsbildningar utvecklas samt att fragmentisering och olika behandlingar uppstår, den ökade koherensen till trots. Utifrån en rapport från Inclusive Frameworks (sommaren 2020), kan en tydlig riktning mot ökad mellanstatlighet ses.⁷⁶ De skäl som lyfts fram för att införa förändringar genom en särskild skatt på digitala tjänster inom OECD, återknyter till Ottawa Taxation Framework Conditions. Som exempel på detta kan följande lyftas fram:

The proposed reallocation of taxing rights under Pillar One would require improved tax certainty, including effective and binding dispute prevention and resolution mechanisms. In the design and implementation of the solution, the IF^[77] also acknowledges the need to minimise complexity.⁷⁸

Direkt översatt är det argument som bygger på rättssäkerhet, eller skattesäkerhet som OECD benämner det: effektivitet avseende tvistlösningsmekanismer och enkelhet för att motverka komplexitet. Tvistlösningsmekanismer behövs för att motverka dubbelbeskattning, vilket är en viktig målsättning inom den internationella skatterätten. I andra delar av OECD:s material argumenteras det även för en nödvändighet att hålla nere de skattskyldigas fullgörandekostnader. I det senaste materialet från OECD, de rapporter som släpptes den 14 oktober 2020, har vissa tidigare uttalanden nyanserats och tonats ner. Ytterligare ett argument som förs fram som ett skäl för en rättvis och hållbar beskattning, vilket anses kräva att beskattningen av den digitala ekonomin förändras, är inverkan av covid-19 på staternas finansiella situation. Ökade kostnader för hälso- och sjukvård samt ett behov av finansiering av

75. Se OECD, Cover Statement by the Inclusive Framework on the Reports on the Blueprints of Pillar One and Pillar Two, As approved by the Inclusive Framework on its meeting on 8–9 October 2020, s. 1.
76. Se Annex I till OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Progress Report July 2019–July 2020.
77. Inclusive Framework.
78. Annex I till OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Progress Report July 2019–July 2020, s. 36.

de statliga ekonomiska stöd som använts under pandemin, innebär att skatteintäkter från den digitala ekonomin behöver säkras än mer och att de då ska vara rättvisa och hållbara.⁷⁹

A consensus-based solution comprised of two pillars (...) can not only play an important role to ensure fairness and equity in our tax systems and fortify the international tax framework in the face of new and changing business models; it can also help put government finances back on a sustainable footing.⁸⁰

En viktig slutsats i OECD:s analys är att om konsensus inte kan nås om hur beskattning av den digitala ekonomin ska ske, så kommer nationella initiativ i form av olika digitala skatter leda till en minskning av GDP⁸¹ med 1 procent och till ökade skatte- och handelstvister. En rekommendation från OECD är därför att avskaffa de nationella initiativ till särskilda digitala skatter som redan har införts och att länder ska avstå från att införa nya nationella initiativ.⁸² En sådan rekommendation är sårbar och om olika länder inte väljer att följa den rekommendationen kommer inte bara skatteintäkterna som helhet att minskas utan även rättssäkerhet och investeringsmöjligheter att påverkas negativt.

Flera av de principer som ligger till grund för de skäl som anges för att införa en skatt på digitala tjänster har tidigare studerats i en avhandling av Åsa Gunnarsson.⁸³ Även om hon inte har behandlat dessa utifrån beskattning av digitala tjänster gäller principerna på flera olika skatterättsliga områden. Jag tar inte här upp samtliga principer separat, men det som är väsentligt är hur skatterättvisa kan analyseras, det vill säga den metod och teoriutveckling som Gunnarssons avhandling byggde på och som hon vidareutvecklat i senare verk. En grundläggande fråga är därmed hur välfärden ska finansieras – vem och vad ska beskattas och vad är orsaken till beskattningen, det vill säga vilka mål vill lagstiftaren uppnå, och för vem och till vad används välfärdens resurser?

En princip som inte diskuteras av OECD, men som bör beaktas, är skatteförmågeprincipen. Vilken förmåga har de skattskyldiga att möta upp den beskattning som påförs? Vilka fullgörandekostnader medför beskattningen? Hur påverkar den marknaden och samhället, och kan den försvaras med att den gagnar ett skyddsvärt ändamål? Vad som avses här är att väcka frågor om varför nya skatter föreslås på konsumtion utan att en djupare jämförelse görs med nuvarande konsumtionsbeskattning. Även om företagsbeskattning och mervärdesbeskattning är skilda skatteslag, innebär en ökad beskattning i konsumtionslandet för de båda skatteslagen en genomgripande förändring av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater. Förslagen kan ses som utjämnande mellan traditionella och digitala affärsmodeller snarare än som att

79. Se OECD, Cover Statement by the Inclusive Framework on the Reports on the Blueprints of Pillar One and Pillar Two, As approved by the Inclusive Framework on its meeting on 8–9 October 2020, s. 1.

80. Ibid., s. 1.

81. Gross domestic product.

82. Se 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, s. 19–20.

83. Se Gunnarsson (1995).

skatteintäkterna ska användas för skyddsvärda sociala ändamål. En sådan skatt kan lätt tappa i legitimitet. Exempel på en skatt som ansetts fungera som en funktionell skatt, men som tappat sin legitimitet i Sverige, är fastighetsskatten.

Diskussionen om legitimitet saknas i hög utsträckning i dokument från såväl EU som OECD. Vad som kan utläsas är framför allt en önskan om förenklad administration för både skattemyndigheter och skattskyldiga. Detta skulle kunna diskuteras som förutsebarhet och effektivitet snarare än rättssäkerhet, även om överlappningar mellan dessa begrepp och principer finns. De engelska begrepp som används är *certainty* och *tax certainty*, vilket skulle kunna tolkas som att de innefattar legitimitet, eftersom de syftar på rättssäkerhet och legitimitet ingår i rättssäkerhetsbegreppet. En ökad tydlighet om vad som avses med rättssäkerhet i OECD:s material hade varit önskvärt. Nu kan materialet tolkas som att en rättssäker lösning är den som följer OECD:s rekommendationer, vilket kan jämföras med Gunnarssons uttryck fasadlegitimation.⁸⁴ Legitimitet kanske tas för given och argumenten finns delvis i förslagen, men de kopplas inte till frågan om rättvisa och hållbara skattesystem. Detta är en svaghet i de förslag som finns för hur digitala affärsmodeller ska beskattas.

En intressant iakttagelse är att rättvisa används som argument för att diskutera olika tekniska lösningar till hur beloppen i förslagen (Amount A och Amount B) leder till olika rättviseavvägningar mellan olika länder.⁸⁵ Marknadslandets rätt att beskatta intäkter som härrör från konsumtion i det landet får en betydligt starkare ställning, gentemot gällande fördelning av inkomstskatten mellan hemvist- och källstatsländer, baserat på ett vagt och varierande rättvisebegrepp.

84. Se Gunnarsson (1995), s. 28.

85. Se 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, s. 91, 127, 145, 148.

4. Beskattning genom digitala mellanmän

FÖR ATT KONTEXTUALISERA förändringen av beskattningen av digitaliserade affärsmodeller behandlas här den parallella förändringen i beskattning av mellanmän inom mervärdesskatterätten. En översiktlig beskrivning av de förändrade reglerna ges som underlag för att kunna problematisera den särskilda roll som en så kallad digital mellanman får som uppbördsmän för mervärdesskatterätten och informationsgivare av data. Kapitlet behandlar följande frågeställning: Vad är innebörden av förslagen till konsumtionsbeskattning av digitala affärsmodeller för digitala mellanmän?

86. Se Rendahl (2013), s. 450–461.

4.1 Förmedlingsbegreppet och vem som agerar som mellanman

Utöver förändringarna vid införande av en särskild skatt på digitala tjänster, pågår en parallell förändring av mervärdesskatten inom EU. Företag som agerar som digitala mellanmän genom att tillhandahålla plattformar, såsom Amazon och E-bay, har från och med den 1 januari 2021 fått ett större ansvar som uppbördsmän i EU-mervärdesskatterätten. Även om detta inte gäller digitala tjänster primärt, påverkar det helhetsbilden av hur digitala affärsmodeller beskattas.

I mervärdesskatterätten har förmedlingsbegreppet med olika former av mellanmän bland annat varit grund för olika tolkningar i medlemsstaterna inom EU och en orsak till dubbelbeskattning.⁸⁶ Den främsta anledningen till detta är att i de enklaste transaktionerna finns det en säljare och en köpare mellan vilka en vara eller tjänst tillhandahålls eller levereras. När en vara eller tjänst förmedlas genom en tredje aktör, en mellanman i någon form, måste transaktionen räknas som en enda transaktion eller två separata för att mervärdesskatt ska kunna tas ut på ett korrekt sätt. Om medlemsstaterna

tolkar avtalen mellan parterna olika, kan detta leda till dubbelbeskattning, det vill säga transaktionerna identifieras olika mellan olika aktörer och beskattas flera gånger i olika länder. Det är också så att transaktioner ofta har flera mellanmän involverade. Risken för olika slags behandling i medlemsstaterna ökar i takt med komplexiteten i transaktionen. Eftersom varje transaktion som huvudregel ska bedömas individuellt inom mervärdesskatterätten är det väsentligt att avgöra om en mellanman agerar i eget namn och för egen räkning (återförsäljare), i eget namn för annans räkning (kommissionär) eller i annans namn för annans räkning (agent), eftersom det avgör mellan vilka aktörer en transaktion sker samt var och hur denna ska beskattas. På EU-nivå infördes en presumtion i Artikel 9a avseende hur förmedlingsbegreppet i Artikel 28 i mervärdesskattedirektivet ska tillämpas på ett uniformt sätt i medlemsstaterna.⁸⁷ Artikel 28 i mervärdesskattedirektivet lyder:

Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.

Presumtionen i Artikel 9a i genomförandeförordningen innebär att beskattningsbara personer som deltar i tillhandahållandet av elektroniska tjänster antas agera i eget namn men för annans räkning, det vill säga som en kommissionär, när dessa tjänster tillhandahålls via telekommunikationsnät, gränssnitt eller en portal, exempelvis en marknadsplats för applikationer. Oavsett hur många mellanmän som deltar i tillhandahållandet ska dessa själva anses ha tillhandahållit tjänsten. Betalningsförmedlare anses inte utgöra kommissionärer som deltar i tillhandahållandet av elektroniska tjänster när dessa enbart förmedlar en betalning. Inte heller tillhandahållaren av telekommunikationsnät – eller den teknik som möjliggör överföring av en elektronisk tjänst mellan olika parter – anses utgöra en förmedlare av en elektronisk tjänst.

För att frångå presumtionen, det vill säga att mellanmannen egentligen agerar på något annat sätt än som kommissionär, ska varje faktura eller kvitto tydligt ange vilka elektroniska tjänster som tillhandahålls och vilken beskattningsbar person som är tillhandahållare. En mellanman som godkänner debitering av köparen, leverans av tjänsterna eller fastställer villkoren för tillhandahållandet ska inte uttryckligen kunna ange någon annan som tillhandahållare av tjänsterna för att på så sätt frångå Artikel 28 i mervärdesskattedirektivet.

Artikel 28 i mervärdesskattedirektivet är implementerad på svensk nivå genom 6 kap. 7 § mervärdesskattelagen, och genomförandeförordningen ska således samläsas med denna paragraf. Till detta material återfinns även förklarande an-

87. Se Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/201.

märkningar på EU-nivå, vilka inte är bindande utan vägledande.⁸⁸ Enligt de förklarande anmärkningarna är genomförandeförordningens presumtion avsedd att förenkla långa och gränsöverskridande distributionskedjor och på så sätt öka rättssäkerheten. En svårighet är att tolka när en mellanman *deltar* i tillhandahållandet på så sätt som föreskrivs i presumtionen i genomförandeförordningen. Enligt de förklarande anmärkningarna ska skrivningen i denna förordning tolkas på motsvarande sätt som att någon deltar i ett tillhandahållande av tjänster enligt ordalydelsen i Artikel 28 i mervärdesskattedirektivet. Avtalsvillkoren och de faktiska förhållandena i samband med tillhandahållandet tycks vara vägledande för när någon anses delta i tillhandahållandet, men en samlad bedömning av dessa moment kan ändå leda till en parallell tolkning och rättsbildning i olika medlemsstater. I de förklarande anmärkningarna har därför flera omständigheter listats som tyder på att en mellanman deltar i tillhandahållandet av en elektronisk tjänst:

- › Personen äger eller förvaltar den tekniska plattform som tjänsterna levereras på.
- › Personen ansvarar för det faktiska tillhandahållandet.
- › Personen ansvarar för att ta upp betalningen, om inte detta är den beskattningsbara personens enda inblandning i betalningsprocessen.
- › Personen har kontroll eller inflytande över prissättningen.
- › Personen är den som enligt lag ska utfärda en faktura, en räkning eller ett kvitto med mervärdesskatt till slutanvändaren avseende detta tillhandahållande.
- › Personen tillhandahåller kundtjänst eller användarstöd i samband med förfrågningar om eller problem med själva tjänsten.
- › Personen har kontroll och inflytande över den virtuella marknadsplatsens (t.ex. appbutiken eller webbplatsen) presentation och format, på så vis att den beskattningsbara personens varumärke och identitet är betydligt mer framträdande än övriga inblandade aktörers.
- › Personen har rättsliga förpliktelser eller ansvar i samband med den tjänst som tillhandahålls.
- › Personen äger de kunduppgifter som är kopplade till tillhandahållandet.
- › Personen är i en sådan position att denne kan kreditera en försäljning utan leverantörens godkännande eller föregående samtycke i det fall leveransen inte tagits emot korrekt.⁸⁹

I takt med att EU har lagt fram förslag för att nå en förenkling och mer robust mervärdesskatt har digitala mellanmän getts en utökad roll.⁹⁰ Detta inte enbart i samband med tillhandahållande av elektroniska tjänster som har beskrivits ovan, utan även i samband med att de tillhandahåller marknadsplatser

88. Se Europeiska kommissionen (2015).

89. Se Europeiska kommissionen (2015), s. 29–30.

90. Se COM (2016).

där säljare och köpare kan komma i kontakt med varandra för tillhandahållande av varor.

Avgörande för om en mellanman anses involverad i tillhandahållande av varor genom en digital plattform är att mellanmannen ska anses möjliggöra användningen av ett elektroniskt gränssnitt för att skapa kontakt mellan köpare och säljare. Som ett förtydligande i genomförandeförordningen anges att en mellanman inte anses möjliggöra en leverans av varor om tre villkor kumulativt är uppfyllda. Dessa villkor är:

- a. Denna beskattningsbara person fastställer varken direkt eller indirekt något av de allmänna villkoren för leveransen av varorna.
- b. Denna beskattningsbara person medverkar varken direkt eller indirekt till godkännandet av debitering av kunden för betalningar som gjorts.
- c. Denna beskattningsbara person medverkar varken direkt eller indirekt till beställningen eller leveransen av varorna.⁹¹

På motsvarande sätt innebär detta att en mellanman som uppfyller ett eller två av ovanstående villkor kan betraktas som en mellanman som möjliggör en leverans av varor. Distinktionen mellan mellanmän som är involverade i digitala tjänstetransaktioner och mellanmän som är involverade i distansförsäljning av varor via digitala marknadsplatser, är beroende av om mellanmannen deltagit eller möjliggjort ett tillhandahållande av en tjänst respektive en leverans av varor. En förenkling hade varit att använda en liknande distinktion mellan mellanmän som tillhandahåller tjänster eller leverans av varor. Många mellanmän är involverade i både tjänste- och varutransaktioner, vilket innebär att de kan ha flera parallella statusar i mervärdesskattesystemet.

På motsvarande sätt som för mellanmän som deltar i tillhandahållandet av elektroniska tjänster, ska följande mellanmän inte anses vara mellanmän som möjliggör leveranser av varor:

- a. Hantering av betalningar i samband med leveransen av varor.
- b. Förteckning eller marknadsföring av varor.
- c. Omdirigering eller överföring av kunder till andra elektroniska gränssnitt där varor saluförs, utan någon ytterligare medverkan i leveransen.⁹²

Följden av att en mellanman anses ha deltagit i tillhandahållandet av en digital tjänst eller ha möjliggjort en leverans av en vara, är att mellanmannen själv anses ha tillhandahållit en tjänst eller en vara och då kan bli skattskyldig för transaktionerna. För att förenkla administrationen är den särskilda beskattningsordning, som först infördes för digitala tjänster som tillhandahålls icke-beskattningsbara personer inom EU från

91. Se Rådets genomförandeförordning (EU) 2019/2026, Artikel 5b.

92. Se Rådets genomförandeförordning (EU) 2019/2026, Artikel 5b.

den 1 januari 2015, även tillämplig för viss distansförsäljning av varor från den 1 januari 2021.

93. Se Rådets direktiv (EU) 2017/2455, Artikel 14.4.

94. Se Rådets direktiv (EU) 2017/2455, Artikel 2.

4.2 Kort om förändrade regler för distansförsäljning

De två typer av distansförsäljning, som genomförandeförordningens presumtion om när en mellanman möjliggjort en leverans av varor gäller för, följer av Artikel 14.4 i mervärdesskattedirektivet och omfattar 1) gemenskapsintern distansförsäljning av varor och 2) distansförsäljning av varor som importerats från ett tredje territorium eller ett tredjeland.⁹³

Definitionen är omfattande eftersom den gäller leveranser till olika typer av köpare och samtliga typer av varor som inte faller in under definitionen av nya transportmedel och inte monteras eller installeras av leverantören eller för dennes räkning. Fördelen med en bred definition av gemenskapsintern distansförsäljning är att den särskilda beskattningsordningen blir tillämplig för många transaktioner och syftar till att underlätta för de skattskyldiga. Vid tolknings- och tillämpningsproblem med den särskilda beskattningsordningen innebär en vid definition dock att sådana problem kommer att mångdubblas. En bred definition av gemenskapsintern distansförsäljning kräver därmed att den särskilda beskattningsordningen uppfyller grundläggande skatterättsliga principer om enkelhet, förutsäbarhet och rättssäkerhet samt att dokumentationskrav som uppställs är proportionerliga. Definitionen för distansförsäljning av varor importerade från ett tredje territorium eller ett tredjeland uppställer liknande villkor avseende köparens status och varans beskaffenhet. Även här uttrycks medverkan som en indirekt medverkan i leveransen av varans transport eller försändelse.⁹⁴

För att en digital mellanman ska kunna hantera mervärdesskatten på ett korrekt sätt måste denne identifiera sig i rollen som mellanman och fullgöra sedvanliga skyldigheter som följer av skattskyldighet inom mervärdesskatterätten. Om medlemsstater tolkar och tillämpar definitionerna av mellanmän olika kommer olika former av förmedlingssituationer fortsatt leda till dubbelbeskattning. En stor skillnad jämfört med tidigare regler är användandet av förklarande anmärkningar som syftar till att motverka parallella rättsbildningar. Problemen med olika tolkningar och tillämpningar kvarstår dock när de förklarande anmärkningarna ger utrymme för olika förståelse och ännu ej behandlats av EU-domstolen eftersom de inte har en bindande verkan. De förklarande anmärkningarna har en stor praktisk betydelse eftersom de kan användas för att samla in information i de digitala affärsmodellerna så att de skattskyldiga har en möjlighet att fullgöra

Gemenskapsintern distansförsäljning

»[L]everans av varor som försänds eller transporteras av leverantören eller för dennes räkning, inbegripet då leverantören medverkar indirekt i varans transport eller försändelse, från en annan medlemsstat än den i vilken försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas, om följande villkor är uppfyllda:

- a) Leveransen görs till en beskattningsbar person, eller en icke beskattningsbar juridisk person, vars gemenskapsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 eller till någon annan icke beskattningsbar person.
- b) De levererade varorna är varken nya transportmedel eller varor som levereras efter montering eller installation, med eller utan provning, av leverantören eller för dennes räkning.«

* Se Rådets direktiv (EU) 2017/2455, Artikel 2.

sina skyldigheter och sänka sina fullgörandekostnader i förhållande till varje transaktion.

I det förslag till ny mervärdesskattelag som har lagts fram anges att någon större översyn av förmedlingsbegreppet, vilket inkluderar olika former av mellanmän, inte har gjorts, trots att hemställan om detta har lämnats.⁹⁵ Det främsta skälet till att den översynen inte är gjord anges vara tidsbrist. Det övergripande syftet med utredningen har varit att öka överensstämmelsen mellan den svenska lagtexten och det EU-rättsliga mervärdesskattedirektivet. Några närmare fördjupade kommentarer om mellanmän och beskattning av digitala tjänster kan inte härledas ur förslaget till ny mervärdesskattelag. Hänvisning sker i stället i första hand till mervärdesskattedirektivets motsvarande bestämmelser.

Utifrån en mervärdesskatterättslig logik och med EU-mervärdesskatterätten som utgångspunkt är en viktig skillnad från och med 1 januari 2021, att mellanmän som är involverade i leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster kan bli skattskyldiga för transaktioner som de tidigare inte skulle ha blivit skattskyldiga för. Förändringen innebär därmed ökade fullgörandekostnader och ställer stora krav på informationsinsamlande för att regleringen ska kunna efterlevas på ett korrekt sätt. Om den information som mellanmännen samlar in dessutom används i marknadsföringssyfte och säljs på så sätt att intäkter skapas, kan de även bli skattskyldiga för den omsättningen i de länder som har infört olika former av särskilda skatter för digitala tjänster. Skattebasen för mervärdesskatten är bredare än skattebasen för de särskilda skatterna för digitala tjänster, men aktörerna kommer att vara skattskyldiga för båda skatterna när de rättsliga kriterierna för dem är uppfyllda. Samtidigt blir skatteuppbörden beroende av mellanmännens agerande eftersom andelen transaktioner som är digitala, oavsett om det gäller varor eller tjänster, i hög utsträckning involverar mellanmän.

95. Svenskt näringsliv, Hemställan: Åtgärda begreppet förmedling i momshänseende, inkom den 7 februari 2019.

5. Svårigheter för att nå hållbar skatterättvisa

DETTA KAPITEL ÅTERKNYTER diskussioner som förts i kapitel 2–4 till det teoretiska ramverk som presenterades i det inledande kapitlet (avsnitt 1.4). Det syftar till att diskutera den fjärde forskningsfrågan: Vilka svårigheter kan identifieras, inom ramen för ett teoretiskt ramverk för skatterättvisa, avseende de angivna skälen och föreslagna förändringarna utifrån ett konsumtionsbeskattningsperspektiv.

OECD angav redan i sin rapport från 2015 om Action 1 i BEPS-projektet att det är mycket svårt, kanske till och med omöjligt, att ringa in vad som är den digitala ekonomin. Vad som är – och inte är – en digital affärsmodell är under ständig utveckling, och traditionella företag ändrar sina verksamheter så att behovet av fysisk närvaro minskar även för dem. I senare material från OECD argumenteras för att två kategorier av affärsmodeller bör beskattas på ett annat sätt än vad som sker. Den första kategorin är automatiserad datainsamling (*Automated Digital Services, ADS*), vilket omfattar många affärsmodeller där mellanmän är involverade i leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster. Exempel på sådana affärsmodeller är molntjänster, reklamtjänster online och plattformar för sociala medier, såsom Instagram och Facebook. Den andra kategorin är en ren omsättningsskatt på konsumtion i företag som riktar in sig på att sälja till konsumenter (*Consumer Facing Businesses, CFB*). De företag som inkluderas i den senare kategorin är inte enbart företag som säljer varor och tjänster till konsumenter utan även andra mellanmän som agerar som återförsäljare eller förmedlare. Exempel som ges i OECD:s dokumentation är mellanmän som assisterar med packning eller mindre montering. Andra företag som inkluderas i den andra kategorin är olika franchise-lösningar. Däremot övervägs att bank- och försäkringsverksamhet ska lämnas utanför de berörda affärsmodellerna.

Inom ramen för OECD:s arbete har ännu inte någon kon-

sensus nåtts om huruvida båda eller enbart en kategori av dessa företag ska inkluderas i det slutliga förslaget. En alternativ lösning som lyfts fram är att till en början beskatta den första kategorin av företag som refererar till automatisk dattainsamling och i ett senare skede beskatta även den andra kategorin.⁹⁶ Att bestämma vilka företagskategorier som ska omfattas av OECD:s förslag är essentiellt för att avgöra de tekniska lösningarna, exempelvis tillämplig skattesats för hur en ökad beskattning i marknadslandet ska ske.

Jämförs OECD:s förslag med vad som tidigare har diskuterats på EU-nivå, finns likheter i omfattning av vilka affärsmodeller som berörs av en förändrad beskattning. En väsentlig skillnad är att EU:s förslag byggde på en tanke om en tillfällig punktskatt på omsättning av berörda tjänster, till dess att en förändring av inkomstbeskattningen skulle få genomslag. En viktig anledning till detta val är de olika grunderna i EU-fördraget för att harmonisera indirekta skatter jämfört med direkta skatter.⁹⁷ Möjligheten att införa en indirekt skatt, inte enbart i syfte att säkerställa en rättvis beskattning utan att nå en mer fungerande inre marknad, är ett starkt skäl till att välja en indirekt skatt jämfört med svårigheterna med en mer genomgripande harmonisering av medlemsstaternas inkomstskattesystem.

En likhet som finns mellan OECD:s och EU:s förslag är att båda vill nå en ökad beskattning i det land där konsumenterna har sin hemvist eller där konsumtion kan anses ske genom uppställda presumtioner. Jämförs detta med mervärdesskatten, där en konsumtionsbeskattning redan sker i motsvarande land, uppnås en dubbelbeskattning i vid bemärkelse av omsättning och intäkter som härrör från konsumtionslandet. Vad en sådan dubbelbeskattning innebär för frågan om rättvisa mellan stater och mellan aktörer som faller inom ramen för de digitala affärsmodellerna respektive andra affärsmodeller, har inte varit föremål för djupare analys. Förslagen till motverkande av dubbelbeskattning i OECD:s förslag samt möjligheten till avräkning i EU:s tidigare förslag, är inte tänkta att motverka den här typen av dubbelbeskattning. En medvetenhet om att dubbelbeskattning kommer att uppstå bör därmed uppmärksammas.

Den utveckling som sker på inkomstskatteområdet jämfört med mervärdesskatteområdet är en annan typ av parallell rättsbildning jämfört med den som jag har diskuterat i min tidigare forskning. Parallelliteten som uppstår om OECD:s och EU:s föreslagna förändringar genomförs, inträffar då skilda skatteslag närmar sig samma skattebas och samma fördelningsgrund, men inte diskuteras som dubbelbeskattning. Likaså uppstår parallella tvistlösningsmekanismer beroende på vilket skatteslag som diskuteras. Detta gäller även inom samma skatteslag, såsom mervärdesskatten, när en särskild beskattningsordning kan användas för *en* typ av transaktioner,

96. 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, s. 12.

97. Jfr Artikel 113 FEUF och Artikel 115 FEUF.

men inte för en annan, beroende på vem som omsätter vad och på vilket sätt. Ytterligare en svårighet är att samtliga stater kommer att utveckla en parallell rättsbildning i mer traditionell bemärkelse när de koordinerade reglerna inom respektive skatteslag ska tolkas och tillämpas i enskilda fall.

Dessa olika former av parallella rättsbildningar ger en hög grad av komplexitet, där en orättvisa kan uppstå mellan olika skattskyldiga beroende på deras förmåga att fullgöra sina skyldigheter samt skapa automatiserade system för att minska kostnaderna för att fullgöra dessa skyldigheter. Likaså kan, som tidigare påpekats, orättvisor uppstå mellan länder beroende på hur effektivt skatt kan samlas in och kontrolleras.

En hög grad av internationell koordinering är i linje med ett av de underliggande värdena – den koherens – som återfinns i FN:s hållbarhetsmål. En sådan koordinering måste dock förstås utifrån de lokala förutsättningar som råder i olika stater för att på ett effektivt och rättvist sätt nå de mål som den internationella koordineringen åsyftar. Om detta inte kan säkerställas kommer nya former av orättvisor och klyftor att uppstå, inte bara mellan stater utan även mellan skattskyldiga. För att nå mer hållbara internationella överenskommelser krävs att de sociala kontrakt som finns mellan stater ställs i relation till målet om en mer rättvis beskattning. Innebär en rättvis beskattning att skattskyldiga behandlas lika eller olika beroende på var de är etablerade, i vilka länder deras konsumenter har sin hemvist eller hur stor omsättning de har?

Flera av de glapp som definierats av FairTax-projektet är alltså aktuella trots de förslag till en förändrad beskattning av digitala affärsmodeller som föreligger. Målsättningarna om att minska risken för missbruk och bedrägerier, och argument om rättvisa, är ett steg mot att legitimera de värden som lyfts fram i forskningen. Vilket genomslag dessa värden kan komma att få kan analyseras först när skarpa lagstiftningsförslag läggs fram. Utifrån den policydiskussion som finns kan emellertid flera svårigheter kring parallella rättsbildningar identifieras, vilket har presenterats i detta kapitel.

6. Sammanfattande synpunkter och rekommendationer

SYFTET MED DENNA RAPPORT är att analysera de skäl som kan knytas till uttalanden om rättvisa i de förslag till förändringar av beskattning av digitala affärsmodeller som återfinns på OECD-nivå och EU-nivå. I syfte att nå en kritisk ansats presenterades i avsnitt 1.4 ett teoretiskt ramverk som bygger på tidigare forskning om skatterättvisa, hållbarhet och sociala kontrakt mellan länder vid internationell koordinering. I rapporten har huvudfokus varit att lyfta fram konsumtionsbeskattningsperspektivet för att skära frågan om vad som utgör rättvisa från ett bredare perspektiv eftersom de förslag som diskuteras syftar till en ökad beskattning i det land där konsumenterna har sin hemvist.

Rättsviseskälen som anges i förslagen bygger främst på en inkomstskatterättslig logik där utgångspunkten är att digitala affärsmodeller betalar mindre skatt än traditionella företag. De bygger även på ett mål att nå mer hållbara skattesystem som kan säkra skatteintäkter och skapa återhämtning i ekonomin, delvis på grund av covid-19-pandemin, delvis på grund av risk för ojämlikheter mellan länderna, och utifrån ett EU-rättsligt perspektiv: säkra funktionen av den inre marknaden.

Innebörden av förslagen är att de företag som använder sig av digitala affärsmodeller i mycket hög utsträckning behöver skapa automatiserade system för att hantera de skyldigheter som följer av de föreslagna förändringarna. Det är stora mängder data som ska samlas in och inom mervärdesskatterätten innebär skyldigheterna för digitala mellanmän även en reell maktförskjutning där dessa får kontroll över flera länders skatteintäkter på ett sätt som tidigare inte har skett. Vad detta innebär utifrån ett rättviseperspektiv har inte diskuterats i de bakomliggande dokument som finns till de direktiv som har förändrat mervärdesskattedirektivet.

En av de stora utmaningarna för att säkerställa skatterättvisa är att det bör finnas en inneboende parallellitet i begreppet

rättvisa. Detta innebär att rättvisa är både kontextuell och relationell. Om det enbart diskuteras utifrån en inkomstskatterättslig logik nås ett rättvist resultat genom en typ av förändring, från en mervärdesskatterättslig logik, en annan. Om det diskuteras utifrån ett EU-lands perspektiv eller ett icke EU-lands perspektiv nås också skilda slutsatser av vad som kan vara en mer rättvis beskattning. En rekommendation är därför att närmare analysera de parallella rättsbildningar som uppstår mellan olika skatteslag, inom samma skatteslag och mellan olika länder. Om detta inte görs riskerar skatterättvisa att bli mer av en fasadlegitimation än ett värde som leder till mer hållbara skattesystem.

Källförteckning

EU-MATERIAL

COM (2016) 148 final, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan for VAT, Towards a single EU VAT area – Time to decide, Brussels 7.4.2016.

COM (2017) 547 final, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, Brussels, 21.9.2017.

COM (2018) 148 final, Förslag till Rådets direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster, Bryssel den 21.3.2018.

COM (2020) 312 final, Communication from the European Parliament and the Council, An Action Plan for Fair and Simple Taxation Supporting the Recovery Strategy, Brussels, 15.7.2020.

EUROPEISKA KOMMISSIONEN (2015), Generaldirektoratet för skatter och tullar, Indirekta skatter och skatteförvaltning, Mervärdesskatt, Förklarande anmärkningar om de ändringar av EU:s mervärdesskattebestämmelser om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster som träder i kraft 2015.

EUROPEISKA UNIONENS RÅD (2019), Interinstitutionellt ärende 2018/0073 (CNS), Förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för skatt på digital reklam på intäkter från tillhandahållande av digitala reklamtjänster – Politisk överenskommelse, Bryssel den 1 mars 2019.

FAIRTAX EU project, funded by the European Union's Horizon 2020 research and innovation programme 2014–2018, grant agreement No. FairTax 649439.

FAIRTAX: <https://www.umu.se/en/fairtax/about-fairtax2/> (23 januari 2021).

RÅDETS DIREKTIV (EU) 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

RÅDETS DIREKTIV (EU) 2017/2455 av den 5 december 2017 om ändring av direktiven 2006/112/EG och 2009/132/EG vad gäller vissa skyldigheter på mervärdesskatteområdet för tillhandahållanden av tjänster och distansförsäljning av varor.

RÅDETS GENOMFÖRANDEFÖRORDNING (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (omarbetning).

RÅDETS GENOMFÖRANDEFÖRORDNING (EU) 2019/2026 av den 21 november 2019 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som förmedlas genom elektroniska gränssnitt och de särskilda ordningarna för beskattningsbara personer som tillhandahåller tjänster till icke beskattningsbara personer, som utför distansförsäljning av varor och vissa inhemska leveranser av varor.

OECD-MATERIAL

ANNEX I TILL OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Progress Report July 2019–July 2020.

OECD BEPS (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.

OECD BEPS, BEPS Actions: Hämtad 23 januari 2021 från: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

OECD BEPS, Mission and Impact. Hämtad 23 januari 2021 från: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/#mission-impact>.

OECD BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 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, As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29–30 January 2020.

OECD BEPS (2019a), Public consultation document, Secretariat Proposal for a »Unified Approach« – Pillar One, 9 October 2019–12 November 2019.

OECD BEPS (2019b), Public consultation document, Global Anti-Base Erosion Proposal (»GloBE«) – Pillar Two, 8 November 2019–2 December 2019.

OECD BEPS (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD, Cover Statement by the Inclusive Framework on the Reports on the Blueprints of Pillar One and Pillar Two, As approved by the Inclusive Framework on its meeting on 8–9 October 2020.

OECD (1998), Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, A Report by the Committee on Fiscal Affairs as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, »A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce« on 8 October 1998. Hämtad 23 januari 2021 från: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>.

OECD (2017a), International VAT/GST Guidelines, 12 april 2017. Hämtad 23 januari 2021 från: <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

- OECD (2017b), Model Tax Convention on Income and Capital 2017.
- OECD, 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 As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29–30 January 2020.
- 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, Published on October 14, 2020, Hämtad 24 januari 2021 från: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.
- 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, Published on October 14, 2020. Hämtad 24 januari 2021 från: <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.
- 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, Published on October 12, 2020. Hämtad 24 januari 2021 från: <https://doi.org/10.1787/oe3cc2d4-en>.

ÖVRIGA REFERENSER

- ANDERSSON, K. & HAMMARSTEDT C. (2020), New allocation international taxation rights among countries – A review of the OECD Secretariat Proposal for a Unified Approach, *Skattenytt*, nr 1–2, s. 3–15.
- BAUER, M. (2019), *Corporate Tax out of Control? EU Tax Protectionism and the Digital Services Tax*, Brussels 21 September 2019.
- BORGGREEN, C. (2018), *An EU Inconvenient Truth: Digital Companies Pay More Tax than Traditional Companies*, The DisCo Project. Published on 7 March 2018.
- BROKELIND, C. (2019), Nationalstatens återkomst och EU-skatterätt. I: A. Bakardjieva Engelbrekt, A. Michalski & L. Oxelheim (red.), *Nationalstatens återkomst*, Europaperspektiv 2019, s. 155–185, Santérus förlag.
- CHRISTIANS, A. (2009), Sovereignty, Taxation and Social Contract, *Minnesota Journal of International Law*, 245, s. 99–153, University of Minnesota Law School Scholarship Repository. Hämtad 23 januari 2021 från: <https://core.ac.uk/download/pdf/217210818.pdf>.
- DAHLBERG, M. (2019), *EU och svensk företagsbeskattning*, SNS Forskningsrapport 2019.II.29.
- GUNNARSSON, Å. (1995), *Skatterättvisa*, Iustus förlag.

- GUNNARSSON, Å. (2018), The Making of a Critical Tax Policy Framework. I: K. Dahlstrand, R. Banakar & L. Ryberg Welander (red.), *Festskrift till Håkan Hydén*, Juristförlaget i Lund.
- GUNNARSSON, Å. (2021), Fair Taxes to End Poverty. I: M. F. Davis, M. Kjaerum & A. Lyons m.fl. (red.), *Research Handbook on Human Rights and Poverty*, s. 476–489.
- GUNNARSSON, Å. & MUMFORD, A. (2019), Sustainability in EU Tax Law, *Intereconomics*, 54, 3, s. 134–137. Hämtad 23 januari 2021 från: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10272-019-0810-7>.
- RENDAHL, P. (2009a), *Cross-Border Consumption Taxation on Digital Supplies*, Volume 18 in IBFD Doctoral Series 2009.
- RENDAHL, P. (2009b), Unilateral measures to avoid international double (non-) taxation VAT/GST v. Direct Taxation. I: M. Lang m.fl. (red.), *Value Added Tax and Direct Taxation: similarities and differences*, IBFD Doctoral Series 2009.
- RENDAHL, P. (2013), EU VAT and Double Taxation: A Fine Line between Interpretation and Application, *Intertax*, 41 (8/9), s. 450–460.
- RENDAHL, P. (2015), Är mervärdesskatten en konsumtions-skatt eller en företagsskatt? En rättsvetenskaplig studie av mervärdesskattelagens ändamålsenlighet, Svenskt näringsliv april 2015. Hämtad 23 januari 2021 från: Momsrapport.pdf (svensknaringsliv.se).
- RENDAHL, P. (2018), Parallell rättsbildning och skatteflyktperspektiv, *SkatteNytt Akademisk årsskrift* 2018, s. 85–97.
- RENDAHL, P. (2020), Ny skatt på digitala tjänster – ett steg mot en mer rättvis beskattning inom EU:s inre marknad? I: A. Bakardjieva Engelbrekt, A. Michalski & L. Oxelheim (red.), *EU och teknologiskiftet*, Europaperspektiv 2020, Santérus förlag.
- RENDAHL, P. & NORDBLOM, K. (2020), Identifying Challenges for Sustainable Tax Policy. I: C. Brokelind & S. van Thiel, *Tax Sustainability in an EU and International Context*, IBFD, GREIT series.
- SANDBERG NILSSON, A. (2020), Särskilt yttrande i SOU 2020:31, En ny mervärdesskattelag.
- SOU 2020:31, Del I och 2: En ny mervärdesskattelag, 1 juni 2020.
- Svenskt näringsliv (2019), Hemställan: Åtgärda begreppet förmedling i momshänseende, inkom den 7 februari 2019.

FÖRSLAG TILL FÖRÄNDRINGAR av beskattning av digitala affärsmodeller har arbetats fram på både EU- och OECD-nivå. Huvudargumentet till förslagen är att nuvarande skattesystem är orättvist – digitala företag anses betala mindre skatt än traditionella företag.

Vilka rättviseskäl anges i förslagen och vad utgör en rättvis beskattning?

Frågan om vad som utgör en rättvis beskattning av den digitala ekonomin har främst diskuterats utifrån en inkomstskatterättslig logik. I rapporten vidgar Pernilla Rendahl diskussionen genom att relatera bakomliggande skäl till förslagen till ett konsumtionsbeskattningsperspektiv, med huvudfokus på mervärdesbeskattning.

Pernilla Rendahl är professor i skatterätt på Juridiska institutionen vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet. I sin kritiska analys närmar hon sig rättviseargumentet på ett sätt som lagstiftarna och skattebetalarna kan ha nytta av.

Rapporten ingår i SNS forskningsprojekt *Skatter i en globaliserad värld*.

ISBN 978-91-88637-37-6



9 789188 637376