

Enheten för EU:s inre marknad

YTTRANDE
2018-04-23 Dnr 2018/00604-2

Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Yttrande över Europeiska kommissionens direktivförslag om regler med avseende på bolagsbeskattning av en betydande digital närvaro COM (2018) 147 samt förslaget om skatt på inkomster från vissa digitala tjänster COM (2018) 148

(Er ref. Fi2018/01419/S1 samt Fi2018/01435/S2)

1 Inledning

Kommerskollegium ansvarar för frågor som rör utrikeshandel, EU:s inre marknad och EU:s handelspolitik. Kollegiets uppdrag är att verka för frihandel. Det innebär att vi verkar för fri rörlighet på den inre marknaden och för liberaliseringar av handeln mellan EU och omvärlden samt globalt.

Mot bakgrund av att Europeiska kommissionen presenterat två förslag inom samma område som har många gemensamma beröringspunkter, så avser vårt remissvar båda kommissionsförslagen där inget annat sägs (dvs. COM (2018) 147 och COM (2018) 148).

2 Generella kommentarer kring båda förslagen

2.1 Spårande av användare

Kommerskollegium anser att spårande av användare som förutsätts i båda förslagen väcker såväl tekniska- som integritetsfrågor.

För det första skall spårande ske med hänvisning till ”enhetens IP-adress eller, om det är mer korrekt, någon annan metod för geolokalisering”.¹

Kollegiet anser att förslagen *de facto* kan innebära ett förbud mot tekniker som syftar till att anonymisera användare, exempelvis Virtual Private Network (VPN) som lagligen används för att bl.a. kringgå geolokalisering.

För det andra är det oklart hur användare med flera enheter ska räknas in enligt förslagen. Hänvisningen till ”enhetens IP-adress” tyder på att det är antalet enheter som används i en viss medlemsstat som utgör grunden för att avgöra antalet användare i den staten. Om detta stämmer kan det leda till en redovisning som inte avspeglar digital närvaron i olika medlemsstater.²

Mer generellt saknar kollegiet närmare underlag i kommissionens förslag för att bedöma hur spårande av användare kan göras i praktiken och vad detta krav innebär för de berörda företagen.

Slutligen väcker förslagen frågan om dess förhållande till integritetsskyddet i *Stadgan om de grundläggande rättigheterna* (Stadgan). Förslagen innebär att persondata från användare behandlas och, förmodligen, lagras under en längre tid beroende på varje lands arkiveringsplikt för beskattningsändamål. Förslagen kan även innebära att personuppgifter lämnas ut till skattemyndigheterna. Det är för kollegiets del oklart hur dessa intrång i den grundläggande rätten till respekt för privatlivet och skydd för personuppgifter förhåller sig till artiklarna 7 och 8 i Stadgan.³ I det sammanhanget saknar vi en förenlighetsprövning av förslagen med Stadgan.

2.2 Princip att konsumtion = produktion = värdeskapande

Båda förslagen har som central utgångspunkt att ”vinst ska beskattas där mervärde skapas”, med den implicita följderna att detta inte sker i tillräcklig utsträckning idag för de digitala företagen. Kommissionen framför att detta primärt har sin grund i att ”fysisk närvaro”, den centrala parametern för att avgöra var och hur mycket ett företag ska betala i skatt i en viss jurisdiktion, är mindre viktig för digitala företags förmåga att

¹ Artikel 4.6 i COM (2018) 147 och artikel 5.5 i COM (2018) 148.

² Se i förhållande till COM(2018) 148, Clifford Chance: “*Even more problematic is the question of tracking users across multiple devices. Yet if this not done, then the DST would not be taxing users at all – it would be taxing devices. Member States where users have multiple devices (i.e. typically wealthier countries) would then receive a greater allocation of revenues than countries where users have fewer devices.*”

(“Missing the Target? The Surprising Scope of the Proposed New EU Digital Services Tax”, 2018).

³ Om förhållande mellan Stadgan och sekundärrättsakter, se bl.a. förenade målen C-293/12 och 594/12 *Digital Rights Ireland* och *Seitlinger*.

skapa mervärde. Istället skapar de digitala företagen i stor utsträckning mervärde genom användarnas deltagande (användning) av den digitala tjänsten som erbjuds – ett deltagande för vilket en fysisk närvaro av det digitala företaget inte är nödvändigt. Kommissionen föreslår därför att begreppet ”fast driftställe”, som fastställer skatteförbindelse i en jurisdiktion, även ska inbegripa ”betydande digital närvaro” för att kompensera för det faktum att digitala företag i hög utsträckning skapar mervärde utan ”fysisk närvaro”.

Kollegiet är inte i position att avgöra huruvida en sådan utökning är önskvärd/nödvändig eller inte, men kan konstatera att det vore ett principiellt viktigt steg att anse att användares konsumtion av en tjänst är att anse som skapande av mervärde (produktion). Även om det förvisso inte är sannolikt att ett digitalt företag skulle kunna skapa mervärde utan användarnas närvaro är det inte helt klart att det är rimligt att anse att en sådan närvaro kan anses vara en del av ett företags produktion.⁴ Kollegiet delar uppfattningen att många digitala företags framgång grundar sig i deras förmåga att attrahera en viss typ av användare till sin tjänst (t.ex. användare av ett socialt nätverk) samt deras förmåga att sälja skraddarsyddas annonsplatser till företag som vill nå dessa användare. Kollegiet är dock inte lika övertygat att *närvaro* av användare bör betraktas som produktion i den mening som förslagen innebär.

Kollegiet anser därför att förslaget grundligen bör diskuteras mellan medlemsstaterna och kommissionen, där samtliga aspekter och potentiella konsekvenser av förslaget belyses. Inte minst bör det klargöras hur en sådan princip kan tänkas påverka främjandet av EU:s digitala inre marknad att just ”digitala affärsmodeller” behandlas annorlunda än ”traditionella affärsmodeller”. En sådan diskussion bör även beakta huruvida det är rimligt att en princip att användares/kunders närvaro/konsumtion av en vara eller tjänst är att betrakta som produktion i skattehänseende endast bör gälla för en viss typ av verksamheter, som följer av de aktuella förslagen. Eftersom principen är generell (rättssubjekten är emellertid specifika i de båda förslagen) är det inte helt tydligt för kollegiet varför den endast ska gälla för den ”digitala sektorn”, utöver det faktum att det möjliggör en annorlunda fördelning av upptaget av bolagsskatt inom EU (COM (2018) 147) samt en ytterligare inkomstkälla till medlemsstaternas statskassor (COM (2018) 148).

⁴ Becker, J. och Englisch, J., 2018, *EU Digital Services Tax: A Populist and Flawed Proposal*, Kluwer International Tax Blog.

2.3 Syfte med förslagen

Generellt anser kollegiet att COM (2018) 147 i högre utsträckning tycks uppfylla syftet att ”skatt ska betalas där mervärdet skapas”, medan COM (2018) 148 snarare tycks uppfylla syftet att ”vissa (=digitala) företag ska beskattas mer än de gör idag”.

3 Kommentarer på COM (2018) 147

3.1 Koordinering inom EU

Kollegiet är inte i position att bedöma behovet av en förändring av var och hur mycket bolagsskatt företag ska betala i olika medlemsstater. Kollegiet kan däremot konstatera att förslaget inte tycks gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med åtgärden, eftersom förslaget endast introducerar en koordineringsmekanism inom EU av var och hur mycket företag ska betala i bolagsskatt, utan att påverka medlemsstaternas möjlighet att avgöra hur hög skattesatsen ska vara.

3.2 Risk för fragmentering av tillämpliga skattereglerna

Kommerskollegium ser dock en risk att förslaget försämrar möjligheten att tillhandahålla gränsöverskridande digitala tjänster.

Förslaget innebär att företag som idag beskattas i ett EU-land (etableringslandet) kommer att betala olika bolagsskatter i alla EU-länder där de anses ha en betydande digital närvaro. För dessa digitala företag som tillhandahåller gränsöverskridande tjänster innebär förslaget en fragmentering av skattereglerna. I det sammanhang noterar kollegiet att förslaget går emot själva tanken med en väl fungerande inre marknad där EU-regler primärt syftar till att motverka, snarare än främja, ett fragmenterat regelverk inom unionen.

Det kan inte uteslutas att den administrativa bördan och de skatteeffekter som förslaget innebär medför att vissa företag anpassar sina erbjudanden efter varje lands skattereglering. I praktiken kan detta leda till att dessa företag tillämpar olika priser för samma tjänst beroende på tillämpliga skattesatser eller vidtar geoblockeringsåtgärder för att undvika att villkoren i artikel 4.3 om betydande digital närvaro uppfylls för vissa länder. Det är i den delen oklart huruvida EU:s regler om geoblockering och om dataportabilitet skulle tillämpas på sådana åtgärder.⁵ Kollegiet saknar en analys av hur förslaget förhåller sig till dessa EU-regler och,

⁵ Jämför med artikel 1.4 i förordningen (2018/302/EU) om geoblockering och artikel 1.2 i förordningen (2017/1128/EU) om dataportabilitet enligt vilka dessa regler inte ska påverka eller tillämpas på skatteområdet.

mer generellt, av vad det kan innebära för den fria rörligheten av digitala tjänster inom unionen.

3.3 Oklar vinstfördelningsmetod

Kommerskollegium ser en risk för att vinstfördelningsmetoden som hänvisas till i artikel 5 leder till en inkonsekvent tillämpning.

Den s.k. funktionella analys som beskrivs i artikel 5 kan tolkas på olika sätt. Kollegiet finner att förslaget är så abstrakt i den delen att det, vid genomförande i nationell rätt och sedan vid tillämpningen i konkreta fall, kan leda till att skattemyndigheter i olika länder bedömer att samma funktion, tillgång eller risk ska hänföras till flera eller inga medlemsstater. Trots formuleringen i artikel 5.1 om att vinster ”ska bara beskattas” i en medlemsstat kan detta leda till att exempelvis vissa kostnader räknas in i flera länder eller inte räknas alls.

Det kan i den delen vara relevant att diskutera möjligheten att i direktivet införa någon samordningsmekanism för att se till att direktivet tillämpas konsekvent i konkreta fall.⁶

4 Kommentarer på COM (2018) 148

4.1 Rättslig grund, artikel 113 EUF

Kommerskollegium saknar en närmare analys av förslagets rättsliga grund.

Förslaget grundar sig på artikel 113 FEUF. Enligt denna bestämmelse kan skattelagstiftning harmoniseras ”i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen”.

Kommissionen hänvisar i den delen till att tio medlemsstater redan har infört ensidiga skatteåtgärder eller har konkreta planer på att göra detta.

Kollegiet noterar dock att förslaget innebär att en ny digital skatt införs inom EU utan hinder för medlemsstaterna att behålla befintliga digitala skatter eller införa nya. Det är därmed för kollegiets del oklart hur förslaget adresserar risken med ett fragmenterat skatteregelverk.

4.2 Ekonomisk grund

Kollegiet anser att kommissionens argumentation att ”digitala företag betalar för lite i skatt jämfört med traditionella företag” inte är helt

⁶ Exempelvis genom att anlita en samordningsfunktion till den kommitté som avses i artikel 7. Liknande samordningsfunktioner finns på andra områden, exempelvis i förordning (883/2004/EG) om samordning av de sociala trygghetssystemen.

övertygande. Kollegiet noterar särskilt en rapport från Ecipe⁷ som argumenterar för att den effektiva bolagsskattesatsen för digitala företag inte alls skiljer sig särskilt från densamma för traditionella företag. Rapporten argumenterar även för att medlemsstaternas bolagsskattebaser inte tycks ha urholkats på det sätt som kommissionen menar, vilket är ett annat centralt skäl för kommissionens förslag. Kollegiet kan inte bedöma huruvida kommissionens premiss är korrekt eller inte men menar att en skatt på EU-nivå endast bör introduceras om det finns ett mycket tydligt underlag som styrker dess behov. Kollegiet anser att det är oroväckande att kommissionen i skäl 6 refererar till att medlemsstaterna känner sig pressade att agera – det ger vid handen att de problem som förslaget syftar till att åtgärda, i alla fall till viss del, snarare är upplevda än faktiska.

4.3 Principen att beskatta intäkter

Kollegiet anser att det inte är helt klart att beskattning av företags intäkter istället för vinst är till gagn för EU:s inre marknad i allmänhet och den digitala inre marknaden i synnerhet. Förslaget innehåller förvisso hög omsättningströskel för vilka företag som träffas av skatten vilken innebär att små- och medelstora företag undantas (inklusive nystartade, innovativa företag, så länge de inte ingår i en företagsgrupp vars omsättning når över tröskelvärdena).

Kommissionen anför dock att ett typiskt karaktärsdrag för den digitala ekonomin är att vissa företag växer mycket snabbt, bland annat tack vare nätverkseffekter och låga rörliga kostnader. Kollegiet delar den bilden, men anser att det just därför kan vara problematiskt att beskatta intäkter för just sådana företag. En hög omsättning behöver inte nödvändigtvis betyda att företaget går med vinst. Innovativa företag som når en sådan hög omsättning att de träffas av skatten har uppenbarligen utarbetat en tjänst med hög konsumentnytta. Den kostnad det inneburit att skapa och driva tjänsten samt den tid det tar innan investeringen börjar generera avkastning i form av, till exempel, prenumerationsavgifter eller annonsintäkter kan innebära att företag som förvisso nått en hög omsättning ändå går med förlust.⁸ Att belägga dessa verksamheter med ytterligare en kostnad à tre procent av omsättningen kan inte förväntas innebära annat än ett minskat incitament för innovativa personer och

⁷ Ecipe, 2018, *Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions*, Occasional Paper 03/2018.

⁸ Se till exempel The Economist, 13 januari 2018, *Float of a celestial jukebox*, sid. 52-53, för en kort men förtjänstfull genomgång av Spotifys affärsmodell. Där beskrivs bland annat att företaget ännu så länge inte går med vinst men att man inom en snar framtid förväntar sig att kunna kapitalisera på den användardata man samlat in under de tio år tjänsten funnits tillgänglig för lyssnarna.

företag att faktiskt skapa de tjänster som skapar ett stort värde för användarna.

Dessutom kan förslaget riskera att ha en innovationshämmande effekt i så måtto att den fördyrar sammanslagningar och förvärv av digitala företag. Ett innovativt företag vars intäkter inte når upp till tröskelvärdena träffas inte av skatten, men om ett större företag (dvs. ett företag med omsättning som når över tröskelvärdena) vill förvärva det innovativa företaget innebär det i princip att intäkterna som genereras av det innovativa företaget blir beskattningsbara. Förslaget fördyrar alltså sådana förvärv, vilket kan ha en hämmande effekt på företags innovationsvilja.

4.4 Tolkningen av beskattningsbara intäkter

Kommerskollegium ställer sig frågande till hur begreppet ”totala bruttointäkter” i artikel 3.2 ska tolkas i förhållande till de plattformar som avses i artikel 3.1.b.

Transaktionskanaler skiljer sig åt från en plattform till en annan. Exempelvis kan betalningen för en transaktion mellan en plattformens användare ske direkt eller via plattformens konto. Som kollegiet förstår det mottar t.ex. företaget Tradera ingen betalning utan köparen betalar direkt till säljaren varpå plattformen fakturerar säljaren en provision. Å andra sidan betalar en taxikund sin resa till företaget Uber som i sin tur betalar ut ca 80% av detta belopp till taxiföraren. På samma sätt debiterar företaget Airbnb gästerna före ankomst och betalar värdar efter incheckning minus olika serviceavgifter.

I Ubers och Airbnbs fall är det för kollegiets del oklart huruvida de totala bruttointäkterna omfattar hela beloppet som betalas ut av användare eller endast den delen som plattformarna drar av i form av provision eller avgift. Mot bakgrund av plattformarnas olika modeller finner kollegiet att begreppet i artikel 3.2 bör tydliggöras.

4.5 Effekter på europeiska företag och konsumenter som på något sätt använder de digitala tjänster som ska beskattas

Kollegiet vill även framhålla att det grundligen bör analyseras och diskuteras hur förslaget kan tänkas påverka de europeiska företag och konsumenter som använder sig av de digitala tjänsterna som levereras av företag som träffas av skatten. Det är inte otänkbart att de företag som träffas av skatten kommer att finansiera kostnaden, helt eller delvis, genom högre priser för slutanvändarna (t.ex. genom högre prenumerationsavgifter) eller företagsanvändarna (t.ex. genom högre pris

för annonsutrymme, data, eller högre kommission för transaktioner som sker på en plattform). Möjligheten för digitala företag att ”passa vidare” kostnaden till användarna varierar, men det kan inte uteslutas att en stor del av slutnotan för förslaget hamnar hos europeiska konsumenter och företag som på olika sätt är kunder till de digitala tjänsteföretagen. Kollegiet anser att det bör utredas närmare hur de företag som träffas av skatten kan komma att hantera den, ur ett användarperspektiv.

Kollegiet vill särskilt lyfta fram att det inte finns något egenvärde i att premiera europeiska företag framför icke-europeiska företag så länge de skapar mervärde för europeiska konsumenter. Detsamma gäller även i den mån icke-europeiska (digitala) företag underlättar för europeiska företag att göra affärer inom EU – det vill säga, i den mån icke-europeiska företag bidrar till den inre marknadens funktion. I sammanhanget är det därför relevant att ta i beaktande att många av de företag som träffas av skatten sannolikt är just icke-europeiska företag (särskilt de så kallade GAFA-företagen Google, Apple, Facebook och Amazon).

4.6 Handelspolitisk aspekt

Förslaget kan vara problematiskt ur ett tredjelandsperspektiv. Man bör komma ihåg att EU här går före andra länder och inför skatteregler som har direkt påverkan på företag från tredje land. Det är inte otänkbart att andra större ekonomier följer EU:s exempel och inför skatteregler som liknar EU:s.

I detta hänseende understryker vi behovet av en konsekvensbedömning av hur EU:s egna bolag potentiellt påverkas och kan möta betydande och betungande skatter i tredje land. Kommerskollegium är, som framgår ovan, inte emot reglering av digitala tjänster per se men anser att detta scenario behöver tas i beaktande vid beslut om ny skatt på digitala tjänster. En fråga att diskutera är huruvida det finns alternativa utformningar av förslaget som kan minimera risken för negativa spridningseffekter.

Slutligen är det viktigt att beakta det internationella handelsregelverket. Kollegiet efterfrågar en bedömning av förslagets WTO-kompatibilitet. Om förslaget inte är kompatibelt med WTO-regelverket så kan det leda till att EU skulle förlora en eventuell framtida tvist. Detta kan leda till krav på lagändring plus eventuella motåtgärder från vinnande part för att kompensera för uppkomna förluster. Avsaknad av kompatibilitet kan även leda till att andra länder (oavsett eventuell tvist) inför motåtgärder mot, i deras ögon, otillåtna åtgärder från EU:s sida.

Gällande WTO-kompatibilitet så är det främst det Allmänna tjänstehandelsavtalet (Gats) som är applicerbart men även det Allmänna tull- och handelsavtalet (GATT) kan vara applicerbart. En skatt på ”tillhandahållande av vissa digitala tjänster” kan utgöra en diskriminerande åtgärd genom att ändra konkurrensförhållandena mellan företag som levererar liknande tjänster (artikel XVII Gats). Dock finns ett undantag för åtgärder som syftar till att säkra ”skälig och effektiv” beskattning av utländska bolag (artikel XIV). Detta undantag, om tillämpligt, är dock inte obegränsat. Undantaget får inte användas godtyckligt eller vara oberättigad diskriminering eller förtäckt inskränkning av tjänstehandeln (artikel XVII Gats). Det är mot detta som en eventuell tvist ska testas. I sammanhanget kan det vara värt att t.ex. uppmärksamma kommissionens skrivning om förenlighet med *Strategin för en inre digital marknad*. Här skriver kommissionen att förslaget är förenligt med målet att ”stärka Europas ställning som världsledande i den digitala ekonomin”.⁹ Det är möjligt att tolka detta som en indikation på att kommissionens förslag utgör oberättigad diskriminering eftersom en stärkning av EU:s ställning motsvarar en försvagad ställning för någon annan.

Ärendet har avgjorts av enhetschefen Agnès Courades Allebeck i närvaro av utredaren Erik Dahlberg samt ämnesråden Magnus Rentzhog, Olivier Linden och Ralph Eliasson, föredragande.

Agnès Courades Allebeck

Ralph Eliasson

⁹ COM(2018) 148, sid. 5.