

Krister Andersson

I vilket land ska bolagsskatten betalas?

När Näringslivets Skattedelegation (NSD) fyller hundra år skulle man kunna tro att skattefrågorna nu måste vara väsensskilda från dem när delegationen bildades. Så är det dock inte. Tvärtom är det påfallande hur lika debatten och diskussionerna är. Vi kan ta frågan om vilket land som bör beskatta något som exempel. Visserligen är beskattningen av så kallade digitala verksamheter i fokus i dag – en företeelse som inte fanns för hundra år sedan – men principdiskussionen om i vilket land bolagsskatt ska betalas är i stort sett den samma.

Den blomstrande världshandeln i början av förra seklet fick ett abrupt slut i samband med att första världskriget bröt ut. Vid krigsslutet i november 1918 påbörjades intensiva försök att återuppliva ekonomierna och återuppta internationaliseringen. De flesta länder var djupt skuldsatta och försökte finna nya sätt att ta in skatt på. Hundra år senare har många länder en liknande situation, inte till följd av krig utan till följd av en finansiell kris mot slutet av det första decenniet på det tjugoförsta århundradet. Nya skatter har diskuterats flitigt. Risken för internationell dubbelbeskattning är nu liksom efter första världskriget stor och tilltagande.

De stora länderna dominerade skatteutformningen för hundra år sedan. Vi har under det senaste decenniet sett en liknande utveckling (framför allt inom ramen för G20-länderna i samband med arbetet med att utforma nya skatteregler inom ramen för OECD:s åtgärdsplan *Base erosion and profit shifting* (BEPS)). Skattekonkurrens från mindre länder, dels genom utformningen av vad som ska beskattas, dels till vilken skattesats, upplevs av de stora länderna som så besvärande att de, nu som då, vill ändra spelreglerna.

Det har alltid funnits en oro i näringslivet för konsekvenserna av att företag blir beskattade för samma inkomst i mer än ett land. För hundra år sedan var det framför allt den Internationella Handelskammaren (ICC), som bildats i Paris 1919, som var aktiv i arbetet mot internationell dubbelbeskattning. ICC förespråkade år 1920 att en koncerns globala vinst borde delas upp mellan länderna (så kallad profit-split-metod) så att samma vinst bara skulle beskattas en gång.¹ Tankegångarna påminner om den nu pågående debatten inom EU att införa en gemensam konsoliderad bolagsskattebas (CCCTB) och fördela skatten mellan länderna. Eftersom vinster och förluster inom en koncern verksam i flera länder konsolideras kan inte mer än hundra procent av vinsten bli beskattad.²

Redan 1923 förkastade emellertid Nationernas förbund denna princip till fördel för att hemviststaten (det vill säga det kapitalexporterande landet) skulle erhålla beskattningsrätten. Det brittiska imperiet spelade här en stor roll och diskussionen fördes i termer av rätten för ”Imperial” och ”Colony” att beskatta (i betydelsen England mot Indien). Motsvarande diskussion förs i dag mellan framför allt USA och Indien-Kina, om vem som ska ha beskattningsrätten. Något förvånande har dock länder som Frankrike och Italien anslutit sig till Indien-Kina-lägret i sitt synsätt på var skatt borde betalas, i varje fall när det gäller företag som tillhandahåller tjänster över internet.

Hur som helst utvecklades på 1920-talet de internationella beskattningsprinciper som sedan kom att vidareutvecklas av OECD under tiden efter andra världskriget. Sverige och NSD var här framstående

aktörer i utarbetandet av dessa principer. Industriens skattesakkunnige Dag Helmers var under en tjugo-femårsperiod ordförande i Business Industry Advisory Committee to the OECD (BIAC) och Sven-Olof Lodin bidrog under sin tid i NSD som aktiv deltagare i arbetet inom OECD för att sedan bli president i International Fiscal Association (IFA). När jag efterträdde Lodin 1999 fortsatte jag det internationella arbetet inom ICC, BIAC, IFA och BusinessEurope.

Långvarigt internationellt engagemang

Det har alltid varit viktigt för det svenska näringslivet att göra sin röst hörd i det internationella arbetet. Att NSD bildades 1918 vittnar om hur aktiva näringslivsföreträdare redan då var när såväl internationella som inhemska skatteregler skulle utformas. Det var viktigt att motverka internationell dubbelbeskattning samt att förhindra att näringslivets olika företag och organisationer skulle kunna spelas ut mot varandra av statsmakterna. Det snabbt stigande skattetrycket var också en viktig anledning bakom uppkomsten av NSD.

För ett litet land med stor export och många internationellt verksamma företag är reglerna för i vilket land bolagen ska betala skatt en mycket viktig fråga. Med de bestämmelser som utarbetades och etablerades inom ramen för OECD tillföll bolagskatteintäkterna till stor del det land där en uppfinning gjorts, produktionen skedde och huvudkontoret låg. Man ansåg att företagsrisken togs i det landet och ofta skedde även finansieringen där. Denna beskattningsprincip var gynnsam för länder med innovativa, globalt verksamma företag.

Genom att utforma bolagsbeskattningen så att den effektiva skatten blev konkurrenskraftig blev många investeringar ekonomiskt lönsamma och produktion i ett land kunde främjas. Därmed skapades ett stort antal arbetstillfällen och en god grund lades för hög konsumtion och solida skatteintäkter. Både skatterna på arbete och på konsumtion är ju baserade på en stor och förhållandevis orörlig skattebas. Men förvisso är delar av arbetskraften mycket rörliga över gränserna,

vilket medför att det finns en gräns för hur högt framför allt välutbildade och personer med en internationell arbetsmarknad kan beskattas. Skatteuttaget har dock förblivit högt.³

Med riktigt fördelaktiga skatteregler för investeringar och företagande kan även utländska verksamheter förmås att förlägga delar eller hela sin verksamhet till ett land. Sverige har i det avseendet inte varit främmande för att konkurrera om investeringar och sysselsättningstillfällen. NSD har under sin hundraåriga historia haft att förhålla sig till såväl fri avskrivningsrätt för investeringar (något som president Trump infört i USA under en femårsperiod från och med 2018) som fri avdragsrätt för skuldräntor och stora statliga subventioner till företag och branscher.

Stora nationer mot små

Kampen om investeringar och jobb har hårdnat samtidigt som möjligheterna att verka globalt kraftigt förbättrats. De stora länderna ser med oblida ögon på att små länder valt att föra en självständig och ofta betydligt mer företagarvänlig skattepolitik. De förra har med sina stora marknader en fördel för att attrahera investeringar och har ofta kombinerat detta med att ha högre bolagsskattesatser än små exportorienterade länder. De har ändå kunnat få företag att förlägga produktion hos sig eftersom deras marknad för produkterna varit så gynnsam.

Nationer såsom Indien, Kina och Brasilien har länge hävdat att det är försäljning som genererar vinster och inte innovationer, produktion och huvudkontor. Till följd av sina höga tillväxttal har dessa länder erhållit betydande makt när det gäller internationell skatteutformning. De har förespråkade källstatsbeskattning på bekostnad av hemvistlandets beskattningsrätt och ofta har olika former av omsättnings- eller källskatter tagits ut. Dessa har ofta inte kunnat tillgodoräknas vid skatteberäkningen i det kapitalexporterande landet och internationell dubbelbeskattning har därför uppstått. När till exempel en specialist skickas ut från huvudkontoret för att åtgärda ett problem i ett utländskt dotterbolag har

I vilket land ska bolagsskatten betalas?



Föregångaren till Chateau de la Muette, OECD:s högkvarter i Bois de Boulogne i Paris, var en kunglig jaktstuga och populärt tillhåll för det franska hovet. Den första bemannade fria ballongfärden lyfte från slottsträdgården 1783.

ofta frågan om extra skatt på sådana tekniska tjänster aktualiserats. Skatten har fördyrat tjänsten och i takt med att inhemska bolag i Brasilien och Indien blivit verksamma i andra länder har den tekniska utvecklingen hämmats av skatterna. Eftersom efterfrågan och den ekonomiska utvecklingen ofta varit god i de länder som tagit ut skatt på tekniska tjänster har de kunnat fortsätta ta ut sådana skatter. Nu har till och med traditionella OECD-länder, framför allt inom EU, influerats att agera på samma sätt.

I BEPS-arbetet var alla stater överens om att beskattning ska ske i det land där värde skapas. Tyvärr är det svårt att entydigt bedöma hur mycket värde en viss aktivitet skapar. Är det uppfinningen, produktionen, strategin, finansieringen och ledningen av koncernen som skapar värde, eller är det själva försäljningen? Eftersom begreppet ”att skapa värde” kan tolkas på så många olika sätt var det i BEPS-arbetet lätt för länder att komma överens om terminologin utan att för den skull förbinda sig till en specifik skattemässig behandling eller bestämt utfall.

Med tanke på att länder med stora marknader ofta har högre bolagsskattesats än mindre länder skulle en förändring av internationella skatteregler till fördel för marknadslandet innebära att många verksamheter skulle behöva betala mer i skatt. Då blir färre investeringar lönsamma och färre kommer att sysselsättas med att tillverka varor eller tjänster. Stora konsumentländer kan ändå bli vinnare genom att de får mer i skatteintäkter på bekostnad av de mindres skatteinkomster.

Trots att begreppet ”rättvis” fördelning av skatterna används hela tiden är det svårt att avgöra vad som är rättvist. Är det rättvist att det land som främjat investeringar och innovationer, och som ofta i beskattningen medgett avdrag för utvecklingskostnader, inte ska erhålla skatteintäkterna när bolaget börjar gå med vinst i takt med att försäljningen ökar? Skulle det vara rättvist om Sverige erhöi cirka en procent av Ericssons totala bolagsskatt eftersom endast ca en procent av bolagets försäljning sker i Sverige? Borde inte Spotify till stor del beskattas i Sverige för vinster den dag de uppkommer? Trots att bolaget inte

hade uppvisat någon vinst inför börsintroduktionen i april 2018, värderades bolaget till motsvarande 245 miljarder kronor. Regeringar är ofta angelägna om att beskatta vinster men inte alls lika benägna att dela på förluster och utvecklingskostnader.

Om så gott som hela bolagsskatten tillfaller landet med stor marknad kommer små stater att berövas delar av de skattepolitiska redskapen för att påverka lönsamheten av investeringar och därmed antalet jobb. Om skatten tas ut i landet med stor marknad, och inte där produktion sker, kommer ett litet lands bolagsskattesats att bli oviktig för lokalisering av produktion och verksamhet. Små nationer kommer då att få använda andra ekonomisk-politiska instrument för att påverka näringslivsklimatet. Andra skatter, såsom skatten på löntagare och kapitalägare, kommer att öka i betydelse.

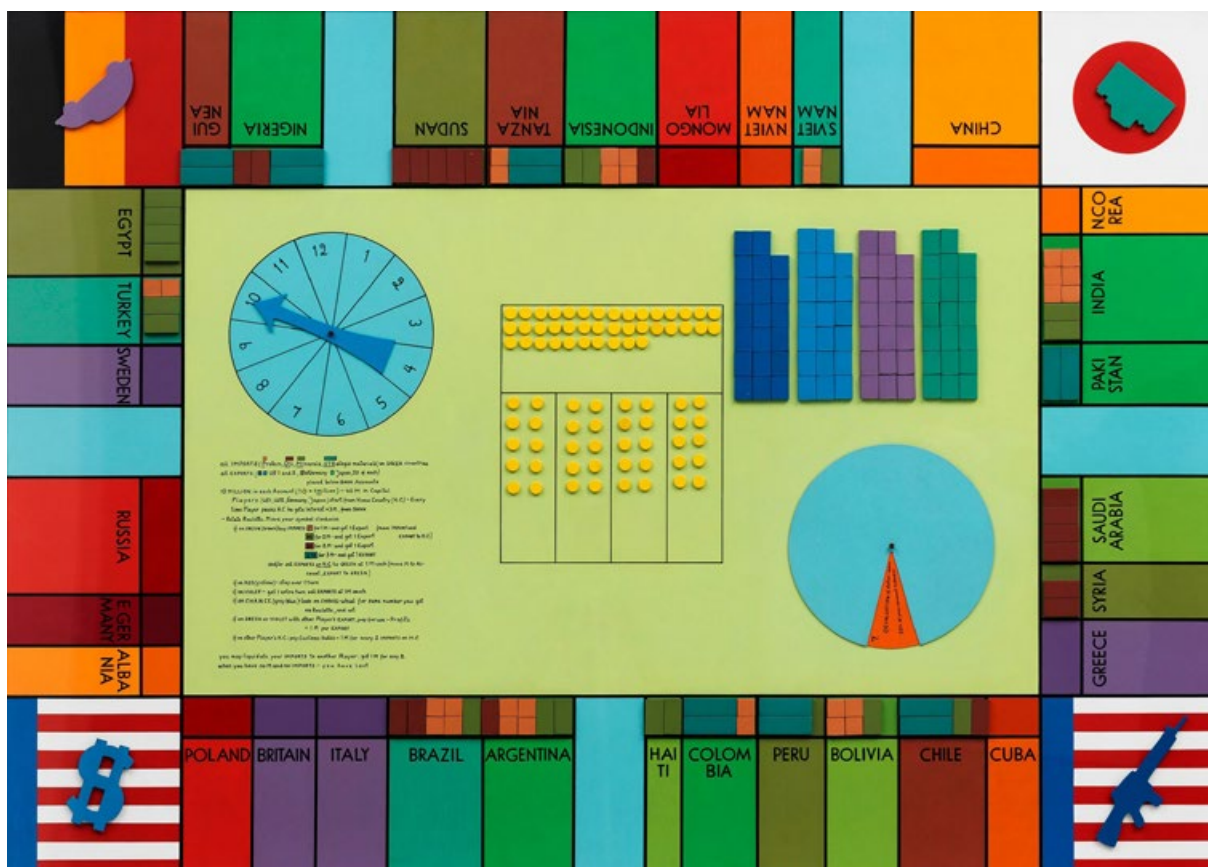
Om vinsten beskattas i marknadslandet kommer det dessutom att vara frestande för företaget att även förlägga verksamhet dit. Genom att ha kostnaderna i det land som vinsten ändå beskattas i kan kostnader på ett mer effektivt sätt kvittas mot intäkter. Dessutom ökar kostnadsavdragens värde jämfört med om kostnaderna uppstår i mindre länder med låg bolagsskattesats och med begränsade möjligheter att erhålla avdrag, eftersom verksamheten i det mindre landet kanske till och med går med förlust.

Digitaliseringen ändrar geografin

Det vi bevittnar nu är samma kamp som för hundra år sedan. Då blev utfallet att kapitalexporterande länder drog det längsta strået. Det är mer osäkert nu om historien kommer att upprepa sig. För det första har företagens affärsmodeller ändrats i grunden. Produktionen behöver inte längre förläggas nära konsumenterna. Det är möjligt att sälja varor och tjänster över internet utan en fysisk närvaro i konsumtionslandet.

Traditionellt har just en fysisk närvaro, med produktion eller annan påtaglig verksamhet i ett land, renderat det landet rätt att beskatta en del av den globala vinsten i koncernen. Detta har skett genom att försöka säkerställa att priser på varor

I vilket land ska bolagsskatten betalas?



Digitalisering och ändrade affärsmodeller gör det svårare att avgöra i vilket land företag ska betala skatt. I konkurrensen om skattebaserna gynnas länder med stora marknader av förskjutningen från ursprungsland till konsumentland.

och tjänster *inom* koncernen är desamma som om försäljning skett mellan oberoende parter.

BEPS innebar en förskjutning i beskattning till förmån för konsumentlandet bland annat genom att definitionen av när fysisk närvaro skulle anses föreligga mjukades upp. Värderingen av företagets risktagande försköts dessutom i riktning mot konsumentlandet (marknadsrisk). Det skedde dock ingen förändring avseende beskattning av så kallade digitala tjänster.

För hundra år sedan fanns inte mervärdesskatten utan endast skatter på enskilda varor och tjänster. Med tanke på att i varje fall Europa har ett förhållandevis välutvecklat system för att beskatta konsumtion – moms – borde det naturliga svaret vara att se till att alla digitala tjänster beläggs med moms, i synnerhet tjänster som förmedlas över nätet. Några europeiska länder (Frankrike, Tyskland, Italien, Spanien och Storbritannien) har emellertid i stället agerat för att införa en omsättningskatt på data och digitala tjänster. Resonemanget är i stora stycken direkt hämtat från indiska och brasilianska lagar eller förslag. Det är mycket förvånande att EU (som också ska företräda små länder) för fram direktivförslag om sådan beskattning.

Data ses som en värdeskapande output, i likhet med ett försäljningsvärde. Förespråkarna för en digital skatt bortser från att bolagsskatten är en vinstskatt och att data i sig inte skapar något värde. I själva verket kan data och bearbetning av data lika väl ses som en input i produktion och försäljning. Genom att bearbeta data från kunder kan försäljningsorganisationen vässas och vinsten öka. Att en fristående vinst, eller beskattningsbar omsättning, skulle uppstå redan genom användandet och analyserandet av data är dock svårt att se. Att länder väljer att lägga en skatt på en input, en produktionsfaktor, är dock inte ovanligt. Det handlar oftast om en produktionsfaktor som man vill minska användningen av, till exempel energi eller en viss miljöförstörande råvara. Att beskatta en produktivitetshöjande aktivitet som digitalisering är förvånande.

Digitalisering ses ofta som något positivt. I den europeiska debatten har en digital skatt emellertid

främst setts som ett handelspolitiskt medel och ett sätt att beskatta amerikanska bolags vinster, trots att dessa inte utgör legitima skattesubjekt i Europa. Det är inte första gången som skatter används som ett handelspolitiskt medel. I takt med att tullar och kvoter reducerades, framför allt efter andra världskriget, kom skatter att framstå som det enda tillåtna medlet att tillgripa för att påverka handel och investeringar. Skatterna får dock inte utformas på ett sätt som uppenbart strider mot världshandelsorganisationens (WTO) principer om likabehandling.

Framtida utveckling

Det är tydligt att pendeln håller på att svänga till förmån för länder med stora marknader. Det är ett sätt att begränsa mindre länders självständighet i skattepolitiken samt att flytta över skatteinkomster till de stora länderna.

För NSD och näringslivet är frågan om undvikande av internationell dubbelbeskattning fortsatt central. Det är därför glädjande att det inom EU antagits ett direktiv för att undvika och lösa dubbelbeskattningssituationer inom unionen. Med tanke på att EU är en liten del av världsekonomin återstår det dock mycket att göra för att lösa konflikter mellan olika länders skattekrav. Ett område där Internationella handelskammaren fortsatt att vara mycket aktiv är skiljemannaförfarande i tvister, även skattetvister. En av NSD:s medlemmar, Stockholms Handelskammare, är engagerad inom detta område. I följderna av BEPS talas det ofta om en tsunami av internationella dubbelbeskattningsskonflikter. Det finns därför ett stort behov av att få fram regler som ser till att det ligger i ländernas intresse att effektivt och inom rimlig tid undanröja internationell dubbelbeskattning.

OECD:s uppförandekod för multinationella företag har blivit långt mer omfattande i samband med revideringar sedan år 2000. Tyvärr är det inte alltid klart vad som avses med att företag ska följa inte bara alla lagar och förordningar i de länder de är verksamma, utan även "the spirit of the law". Om det innebär att det är tidsandan som gällde vid den

I vilket land ska bolagsskatten betalas?

tidpunkt och i det land där investeringen skedde som ska följas, eller om det är den tidsanda som är förhärskande när en tvist uppstår som gäller, är inte klart. Jag ställde frågan till den tyske statssekreteraren inför senaste revideringen av MNE Guidelines om hur han tolkade texten. Ska ett tyskt företag som investerar i Ryssland följa "the spirit of the law" som det nu uttolkas av den ryske ledaren? Hans svar var att han förväntade sig att en tysk investerare följer "the spirit of the law" som det uttolkas enligt tysk rätt och inget annat. Det visar hur svårt det är för företag att veta när de uppfyllt sina skyldigheter ("compliance requirements").

Den kanske största förändringen de kommande åren blir att alla länder måste förhålla sig till den skatteutveckling som sker i USA. Den amerikanska administrationen har en lång historia bakom sig att alltid beakta om internationella skatteändringar är till fördel för amerikanska bolag. USA:s kongress anser sig inte bunden av att automatiskt införa internationella överenskommelser inom skatteområdet. Kongressledamöterna under nuvarande valperiod avviker i detta avseende inte alls från normen.

När världens största ekonomi valt att reformera sitt bolagsskattesystem måste alla andra länder också förhålla sig till detta. Såväl den formella som den effektiva bolagsskattesatsen halverades i stort sett i början av 2018 och dessutom infördes mycket förmånliga regler för att återinvestera vinster i USA. Det är till vissa delar ett femårigt regelverk med fri avskrivningsrätt för investeringar i byggnader och maskiner i kombination med motsvarande regler för ränteavdrag, som innebär en betydande amerikansk konkurrensfördel. Då är det föga värt att fokusera på att vissa av de amerikanska reglerna kanske inte är förenliga med ramarna fastställda inom världshandelsorganisationen, WTO. Fokus borde ligga på att öka konkurrenskraften i Europa och framför allt i Sverige. Någon nationell debatt har dock tyvärr inte förekommit i Sverige.

Frågan om bolagsskattens utformning och uthållighet borde också diskuteras. Att vi har en bolagsskatt, på produktiva och lönsamma investeringar,

får anses ha historiska orsaker. När skatten tillkom var det enklare att ha få skattesubjekt och staten behövde finansiella medel, så bolag blev skattskyldiga för sina vinster eller ibland för sin omsättning. En omläggning från inkomstbeskattning i allmänhet, och bort från bolagsbeskattning i synnerhet, till förmån för beskattning av konsumtion borde vara en fråga som får stort utrymme under de kommande hundra åren. Förhoppningsvis tar det inte hundra år att inse att rimligt väl utformade konsumtions-skatter är mindre snedvridande och därför bättre för ekonomin. Det faktum att OECD 2010 slog fast att bolagsskatt är den mest skadliga skatten för tillväxt och jobb talar för att lägre bolagsskatter eller ett "race to the bottom" inte är ett stort problem. Det skulle inte ens en slopad bolagsskatt vara om den sker i en omvärld som också ändrar sin beskattning på motsvarande sätt. Att bolagsskatten när den ändå tas ut i en liten öppen ekonomi övervältras på löntagarna var länge en insikt som förmedlades när bolagsskatten sänktes (och lönerna därmed höjdes). Inte minst socialdemokratiska regeringar var väl medvetna om detta samband.

De administrativa kostnaderna för bolagsskatten och den osäkerhet den ger upphov till i utfallet för en investering är påfallande. Många högkvalificerade jurister och analytiker arbetar med att följa, kontrollera och planera efter dessa regler. Tyvärr har även konsumtionsbeskattningen baserad på destinationsprincipen blivit mycket komplicerad och administrativt betungande. Inom EU måste till exempel ett företag som säljer en vara eller tjänst identifiera vilken skattesats konsumenten i destinationslandet har för just den varan eller tjänsten. Med allt fler skattesatser tillåtna i medlemsländerna ökar behovet av att klart definiera när en vara eller tjänst har en avvikande skattesats samt om konsumenten är berättigad till en avvikande skattesats. Det är därför troligt att NSD de kommande åren kommer att ägna mycket mer tid åt indirekta skatter. Behovet av att förenkla rapporteringskrav och upprätthålla rätts-säkerheten är ett annat område som måste hamna i fokus de kommande hundra åren.

Noter

¹ För en beskrivning av skattedebatten för hundra år sedan, se Wells & Lowell, 2014.

² Självfallet kan skatten trots detta tas ut på ett belopp som överstiger den ekonomiska vinsten, om vissa kostnader inte beaktas vid beräkningen av den beskattningsbara vinsten. Inskränkningar i värdet av förlustavdrag, som Sverige har, eller ingen avdragsrätt för vissa kostnader, eller tillkommande skatter baserat på omsättning eller form av betalning, är exempel på när mer än hela vinsten beskattas.

³ Flera högskatteländer har valt att införa lägre skatt för utländska experter eller helt enkelt sänkt högsta marginalskatten. Det är förvånande att Sverige valt att höja marginalskatten på arbete till den grad att den nu är högst i världen.

Litteratur

Wells, Bret & Lowell, Cym H, 2014, "Income tax treaty policy in the 21st century: residence vs source", i *Columbia Journal of Tax Law*, vol 5:1, s 1-39. Se <https://taxlawjournal.columbia.edu/article/income-tax-treaty-policy/> (läst 18 04 11).