



GÖTEBORGS UNIVERSITET HANDELSHÖGSKOLAN

Juridiska institutionen

Håller internationell bolagsbeskattning på att tappa fotfästet?

En analys avseende internationell bolagsbeskattning i en digital ekonomi

Ida Lundmark

Handledare: David Kleist
Examinator: Robert Pålsson
Examensarbete HRO800 - 30 hp
Juristprogrammet HT20

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1. Problemformulering	1
1.2. Bakgrund	1
1.3. Syfte	4
1.4. Metod	5
1.5. Material	6
1.6. Avgränsningar	7
1.7. Terminologi	8
1.8. Disposition	9
2. Beskattningsmaktens politiska karaktär	11
2.1. Staters beskattningsmakt	11
2.2. Beskattningens syften och effekter	11
2.3. Förutsättningar för beskattning av den digitala ekonomin	12
3. Utgångspunkter avseende internationell beskattning	14
3.1. Vad som utgör internationell skatterätt	14
3.2. Traditionella beskattningsprinciper för staters beskattningsanspråk	14
3.2.1. Hemvistprincipen	14
3.2.2. Källstatsprincipen	15
3.3. Internationell juridisk dubbelbeskattning	16
4. Skatteavtalsrätt	18
4.1. Skatteavtalens syfte och funktion	18
4.2. Skatteavtalens form och innehåll - kort om OECD:s modellavtal	19
4.3. Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt	21
4.3.1. Skatteavtalens ställning - monistiskt eller dualistiskt synsätt	21
4.3.2. Sverige och skatteavtal	22
4.3.3. Skatteavtalstolkning	22
4.3.4. Skatteavtalsrättens gyllene regel	23
4.4. OECD:s modellavtal och dess kommentarer som rättskälla	24
4.4.1. OECD:s modellavtal och dess tillhörande kommentarer	24
4.4.2. Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal och dess kommentarer i Sverige	24
4.4.3. Reservationer och anmärkningar	25
4.4.4. Vilken version bör användas - ambulatoriskt eller statiskt förhållningssätt	26
4.5. Det multilaterala instrumentet för genomförandet av ändringar i skatteavtal	28

5. Fast driftställe	30
5.1. Betydelsen av fast driftställe	30
5.2. OECD:s modellavtal artikel 5 - fast driftställe	31
5.2.1. Huvudregeln - artikel 5(1)	31
5.2.1.1. <i>Plats</i>	32
5.2.1.2. <i>Stadigvarande</i>	32
5.2.1.3. <i>Affärsverksamheten ska helt eller delvis bedrivas från platsen</i>	32
5.2.2. Undantaget - artikel 5(4)	33
5.3. Motiven bakom fast driftställe - varför krävs fysisk närvaro?	33
6. Den digitala ekonomin och dess beskattningsutmaningar	36
6.1. Vad innefattar ”den digitala ekonomin”	36
6.2. Användardata - det nya guldet?	37
6.3. Beskattningsutmaningar till följd av digitaliseringen	38
6.3.1. Nexus - beskattningsbar närvaro	38
6.3.2. Beskattning där värde skapas - användardelaktighet	39
7. OECD:s förslag till beskattning av den digitala ekonomin	41
7.1. Kort om BEPS-projektet	41
7.2. En översiktlig sammanfattning av OECD:s förslag	42
7.2.1. Pelare 1 - Utökad beskattningsrätt för marknadsjurisdiktioner	42
7.2.2. Pelare 2 - Global miniminivå för bolagsskatt	44
7.3. Kritik mot OECD:s förslag	44
7.4. Den juridiskt tekniska formen för genomförandet av OECD:s förslag	46
8. Ensidiga nationella skatteåtgärder	47
8.1. Ett snårigt internationellt regelverk bestående av olika nationella åtgärder	47
8.2. Sveriges nationella skatteåtgärder	49
8.3. Storbritanniens nationella skatteåtgärder	49
8.4. Exempelsituation - Sverige och Storbritannien	49
8.4.1. Hur kan ett svenskt bolags skattesituation påverkas av brittiska DST?	49
8.4.2. Skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien	50
8.4.3. Svensk internationell skatterätt	53
8.4.3.1. <i>Avräkningsmetoden</i>	53
8.4.3.2. <i>Avdragsmetoden</i>	54
8.4.4. Sammanfattade slutsatser avseende exempelsituationen	54
9. Avslutande reflektioner och sammanfattande slutsatser	56
10. Litteratur- och källförteckning	58

Förkortningar

ADS - Automated Digital Services

AvrL - Lag om avräkning av utländsk skatt (1986:468)

BEPS - Base Erosion and Profit Shifting

CFB - Consumer-Facing Businesses

DST - Digital Services Tax

ECIPE - European Center for International Political Economy

EU - Europeiska unionen

EUF-fördraget - Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

FN - Förenta nationerna

G20 - Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors

HFD - Högsta förvaltningsdomstolen

IL - Inkomstskattelagen (1999:1229)

IMF - International Monetary Fund (Internationella valutafonden)

IT - Informationsteknik

MLI - Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS

OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development

OECD:s Modellavtal - The OECD Model Tax Convention on Income and on Capital

RF - Regeringsformen (1974:52)

RÅ - Regeringsrättens årsbok

SIL - Lag om statlig inkomstskatt (1947:576)

SN - Skattenytt

SvSkT - Svensk Skattetidning

Wienkonventionen - 1969 års Wienkonvention om traktaträtten

1. Inledning

1.1. Problemformulering

Hur ska staters skattesystem hantera den kraftigt växande ”digitala ekonomin”¹ i en allt mer globalt integrerad värld? Det är ingen enkel fråga att besvara. Den snabba digitaliseringen av ekonomin har å ena sidan skapat nya förutsättningar och möjligheter för sättet att bedriva affärsverksamhet. Å andra sidan har också skapats utmaningar, inte minst på skatteområdet. Digitaliserade och internationaliserade affärsmodeller ställer nya krav på det system som idag fördelar bolagsbeskattningen internationellt. De traditionella beskattningsprinciper som utgör grunden för den nuvarande internationella skatterätten har kommit att ifrågasättas från flera håll, bland annat av EU och OECD. Flera menar att det internationella regelverket vad gäller bolagsbeskattning är under upplösning och att en anpassning till den digitala miljön är ofrånkomlig om inte staternas skattebaser ska urholkas.

1.2. Bakgrund

Beskattningen av den digitala ekonomin och införandet av någon slags digitalskatt har under de senaste åren varit föremål för häftig debatt på såväl nationell som mellanstatlig nivå.² Ett av de främsta motiven bakom en förändring av den nuvarande internationella bolagsbeskattningen är att multinationella bolag bör beskattas i den stat där vinster faktiskt uppstår och inte i den stat där bolaget väljer att placera sina vinster i syfte att undgå beskattning, ett beteende som bland annat underlättats av digitaliseringen. När bolag inte betalar skatt i förhållande till den vinst de gör på en viss marknad, utan placerar vinsten i stater med lägre skatt genom internationell skatteplanering, leder det till att staters skatteintäkter överlag minskar. På längre sikt riskerar staternas skattebaser att urholkas.³

Den typ av bolag som har gett upphov till denna diskussion är multinationella bolag vars affärsmodeller till stor del är molnbaserade eller digitala, vilka brukar benämnas ”digitala bolag”. Det handlar i hög utsträckning om de dominerande amerikanska tech-jättarna Google, Apple, Facebook och Amazon, gemensamt benämnda ”GAFA”. Dessa fyra bolags sammanlagda

¹ Se avsnitt 6.1.

² Se bland annat; Avsnitt 7. Fensby, *Motstånd mot digitalskatten äventyrar svensk ekonomi*, Dagens Industri, 2019-03-12. Svenskt Näringsliv, *”Utmärkt att Sverige säger nej till digitalskatt i EU”*, 2018-11-09.

³ Se avsnitt 7.1.

omsättning motsvarar den genomsnittliga bruttonationalprodukten för en stat.⁴ Av förståeliga skäl är dessa bolag därför intressanta för stater från ett skatterättsligt perspektiv.

Inom ramen för OECD har de stater som är en del av det så kallade *Inclusive framework on Base Erosion and Profit Shifting* ("BEPS-projektet") sedan 2013 arbetat med att ta fram ett förslag till en så kallad "konsensusbaserad multilateral lösning" angående hur beskattningen av den digitala ekonomin ska regleras globalt.⁵ OECD har sedan dess publicerat rapporter i takt med att arbetet fortgår. Förslaget håller på att utarbetas men det återstår en hel del praktiska och juridiskt tekniska frågor. Dessutom råder politisk oenighet staterna emellan. Även om konsensus ännu inte uppnåtts så uttrycker de samarbetande staterna inom OECD sin beslutsamhet att driva arbetet framåt.⁶

OECD:s förslag till global överenskommelse avseende beskattning av den digitala ekonomin är i dagsläget uppdelat i två så kallade pelare. Den första pelaren innehåller, något förenklat, bestämmelser avseende en omfördelning av beskattningsrätten avseende vissa multinationella bolag, där en del av beskattningsrätten ska ges till den stat där användarna eller konsumenterna finns, kallad "marknadsjurisdiktionen".⁷ Detta är en avvikelse i jämförelse med de traditionella beskattningsprinciperna som, något förenklat, istället utgår från ett bolags fysiska närvaro i en stat vid fördelning av beskattningsrätten avseende bolagets rörelseinkomst.⁸ Förslagets andra pelare är än mer långtgående och innehåller bestämmelser gällande en global miniminivå för bolagsskatt avseende multinationella bolag.⁹

Även andra aktörer har engagerat sig i frågan kring hur den digitala ekonomin bör beskattas. I slutet av 2018 presenterade EU-kommissionen förslag om två nya direktiv, ett "långsiktigt" och ett "kortsiktigt", avseende en gemensam lösning inom EU vad gäller beskattning av den digitala ekonomin. EU-kommissionens långsiktiga förslag avsåg att utvidga "nexus" för rörelseinkomst, det vill säga definitionen av fast driftställe, till att även omfatta ett bolags *betydande digital närvaro* inom marknadsjurisdiktionen, förutsatt att bolaget överskridit vissa tröskelvärden till exempel vad

⁴ European Parliament, *Impact of Digitalisation on International Tax Matters*, 2019, s. 15.

⁵ Se avsnitt 7.1.

⁶ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, 2020, s. 7-9.

⁷ Se avsnitt 7.2.1.

⁸ Se avsnitt 3.2 och avsnitt 5.

⁹ Se avsnitt 7.2.2.

gäller omsättning och antal användare i en medlemsstat per år.¹⁰ Kommissionens kortsiktiga förslag avsåg en ”tillfällig” skatt på tre procent baserad på bruttointäkter från viss digitala tjänster, kallad *digital service tax* (DST). Skatten skulle betalas i den eller de medlemsstater där användarna av de digitala tjänsterna befunnit sig utifrån uppgifter om IP-adresser. Även det kortsiktiga förslaget innefattade olika tröskelvärden, till exempel vad gäller årlig omsättning globalt och inom EU.¹¹

EU-kommissionens förslag röstades dock ned av ett antal medlemsländer, bland annat Sverige.¹² Beslut inom EU avseende frågor rörande indirekta skatter kräver nämligen enhällighet mellan medlemsländerna¹³ och området för direkta skatter hör till medlemsländernas exklusiva kompetensområde.¹⁴ De medlemsländer som var negativa till den nya europeiska digitalskatten menade att problematikens globala karaktär och omfång kräver en internationell lösning samt att skatten potentiellt skulle skada europeisk konkurrenskraft.¹⁵ De medlemsländer som istället var positivt inställda till den nya digitalskatten på EU-nivå, bland annat Frankrike och Storbritannien, har senare valt att införa ensidiga (unilaterala) skatteåtgärder i form av DST på nationell nivå i väntan på den globala överenskommelsen inom OECD.¹⁶

Det går inte att bortse från frågans politiska karaktär. Ytterst handlar det om en maktkamp avseende skattemedel, kanske främst mellan Europa och USA, där beskattning på olika sätt används som vapen för politiska påtryckningar. Exempelvis har Frankrike meddelat att deras nya nationella DST kommer att avskaffas så snart det inom OECD har antagit en " trovärdig lösning" för beskattning av digitala aktiviteter.¹⁷ Som svar på franska DST, vilken bland annat drabbar amerikanska tech-jättar, hotade USA med tullar på franska varor.¹⁸

¹⁰ European Commission, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE, *laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, COM(2018) 147 final.

¹¹ European Commission, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE, *on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, COM(2018) 148 final.

¹² Kristoffersson, *Tax issues in the sharing economy*, SN, 2019, s. 718.

¹³ EUF-fördraget, artikel 113.

¹⁴ Unionen tilldelas inte någon befogenhet avseende inkomstbeskattning i första avdelningen i EUF-fördraget, vilket betyder att denna fortfarande tillhör EU:s medlemsstater.

¹⁵ Statement from Ministry of Finance, *Global cooperation is key to address tax challenges from digitalization*, 2018-06-01.

¹⁶ Se avsnitt 8.1.

¹⁷ French Government, *Tax on digital services: an efficacious fiscal justice measure*, 2019-07-12.

¹⁸ Hall, *BEPS 2.0 – utökad beskattningsrätt för marknadsjurisdiktioner*, SvSkT, 2019, s. 390.

OECD:s arbete inom BEPS-projektet har under 2020 fördröjts bland annat på grund av coronapandemin. Tanken är dock att ett slutligt förslag ska vara klart under mitten av 2021.¹⁹ Samtidigt har trycket på OECD ökat ytterligare vad gäller att försöka nå konsensus. Parallellt med OECD:s arbete har EU-kommissionen meddelat att om OECD inte genom en överenskommelse lyckas avsluta processen inom en ”snar framtid” så avser EU-kommissionen att återigen ta upp frågan om digitalskatt.²⁰

1.3. Syfte

Del I – Beskattningsutmaningar till följd av den digitala ekonomins framväxt

Uppsatsen avser att närmare utreda på vilket sätt den digitala ekonomins framväxt har kommit att ifrågasätta de traditionella beskattningsprinciperna som ligger till grund för den internationella bolagsbeskattningen, särskilt vad gäller regleringen av fast driftställe som nexus.

Ovanstående resulterar i:

- En redogörelse för vissa centrala beskattningsutmaningar i det nuvarande internationella skattesystemet till följd av den digitala ekonomin, framförallt vad gäller regleringen av fast driftställe.

Del II – Avsaknad av en global överenskommelse och ett splittrat internationellt regelverk

Uppsatsen avser även att undersöka vad avsaknaden av en global överenskommelse mellan stater, såsom OECD:s förslag till beskattning av den digitala ekonomin, har kommit att få för skatterättsliga konsekvenser för digitala bolag som är internationellt verksamma.

Ovanstående resulterar i:

- En översiktlig sammanfattning av OECD:s förslag till beskattning av den digitala ekonomin samt kritik som riktats mot förslaget.
- En utredning och diskussion kring hur dagens splittrade internationella regelverk, bestående av ensidiga nationella skatteåtgärder, kan påverka skattesituationen för ett multinationellt bolag som träffas av reglerna, särskilt vad gäller DST som nationell skatteåtgärd.

¹⁹ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, 2020, s. 9.

²⁰ Jokinen, *Avgörandets stund närmar sig för framtidens digitala skatter*, PwC, 2020-05-04.

Uppsatsens syfte består således av två delar, där del II bygger på del I. Del II behandlar olika typer av skatterättsliga åtgärder eller lösningar avseende de beskattningsutmaningar som del I innefattar.

1.4. Metod

Arbetet med uppsatsen kommer utföras enligt rättsdogmatisk metod. Den rättsdogmatiska metoden består i huvudsak av att tolka och systematisera vad som utgör gällande rätt med vägledning av de traditionsenliga rättskällorna.²¹ De traditionella rättskällorna innefattar lagar och andra föreskrifter, prejudikat, förarbeten till lagarna och doktrin. Rättskällornas hierarkiska ordning betyder att lagar och andra föreskrifter *ska* beaktas, prejudikat och förarbeten *bör* beaktas medan doktrin *får* beaktas. Jag kommer att applicera den rättsdogmatiska metoden när jag identifierar och redogör för rättsläget avseende den internationella bolagsbeskattningen. Därtill kommer metoden att tillämpas i avsnitt åtta där en egenkonstruerad exempelsituation avseende Storbritanniens DST och ett svenskt bolag behandlas för att på ett konkret sätt illustrera vilka skatterättsliga effekter reglerna kan få.

Uppsatsens ämne har en internationell dimension vilket gör att en viss koppling till folkrätten uppstår. Folkrätten kan anses ha en säregen rättskaraktär bland annat i det avseendet att den är utformad av stater och tillämpas i förhållandet mellan stater. De erkända rättskällorna inom folkrätten är bland annat internationella överenskommelser, internationell sedvanerätt och allmänna rättsgrundsatser.²² Därför har jag exempelvis utgått från suveränitetsprincipen i avsnitt 2.1 gällande staters beskattningsmakt och Wienkonvention vid skildringen av skatteavtalstolkning i avsnitt 4.3.3. I dessa avseenden är det fortfarande den rättsdogmatiska metoden som används, dock med anpassning till det folkrättsliga rättsområde.

Uppsatsen kommer även att innehålla resonemang angående vilka skatterättsliga effekter som de nationella skatteåtgärderna, framförallt brittiska DST, i olika avseenden kan medföra. Bestämmelsernas konsekvenser kommer således att tillmätas betydelse i uppsatsens analyserande delar. Detta kommer huvudsakligen ske i avsnitt åtta.

Uppsatsen kommer utöver rättsdogmatisk metod att innehålla övergripande inslag angående hur lagen borde vara, det vill säga *de lege ferenda*, samt viss rättspolitisk argumentation.²³ Enligt min

²¹ Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: Ämne, material, metod och argumentation*, s. 49.

²² Sallander, *Skatteavtal - om tolkning och tillämpning*, s. 53-54.

²³ Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: Ämne, material, metod och argumentation*, s. 52.

mening lämpar sig ett rättspolitiskt perspektiv väl i sammanhanget med hänsyn till uppsatsämnets politiska karaktär, samhällsrelevans och nyhetsvärde. Det rättspolitiska perspektivet har koppling till resonemang avseende bland annat huruvida den internationella beskattningsordningen är i behov av förändring samt hur den i så fall bör utformas utifrån vissa värderingar eller ändamål, såsom till exempel förutsägbarhet, enkelhet och effektivitet.

För att ge uppsatsen tydlighet och transparens så kommer påståenden som är mina egna uppfattningar att uttryckas explicit.

1.5. Material

Den digitala ekonomin och hur den ska beskattas har i huvudsak behandlats av OECD inom ramen för BEPS-projektet. Projektet har fått stort globalt inflytande gällande hur beskattningen av den digitala ekonomin bör utformas. OECD är ledande inom områdets utveckling varför organisationens utredande publikationer ges ett betydande utrymme i uppsatsen. Det ska dock poängteras att dessa publikationer till sin natur inte är rättsligt bindande för staterna och har därför ett begränsat värde som rättskälla.

Det rättsliga materialet som uppsatsen tar sin grund i är främst OECD:s modellavtal²⁴, inkomstskattelagen (IL) och lag om avräkning av utländsk skatt (AvrL). Uppsatsen behandlar utvald rättspraxis som haft betydelse för den svenska rättsutvecklingen inom området. Uppsatsen baseras även på relevant doktrin såsom litteratur av Lindencrona och Dahlberg samt artiklar från skatterättsliga tidskrifter såsom *Skattenytt*, *Svensk skattetidning* och *Intertax*.

Skatteverkets ”rättslig vägledning” är ytterligare material som används i uppsatsen. Skrivelserna är inte bindande vare sig för Skatteverket, skattskyldiga eller domstolar då de endast ger uttryck för Skatteverkets egna tolkningar av hur rättsläget bör uppfattas i skatterättsliga frågor. Partsperspektivet motiverar att skrivelserna till viss del behandlas med större försiktighet än doktrin.²⁵ Utöver detta har skrivelser från andra tongivande aktörer inom skatteområdet, bland annat PwC och Grant Thornton, varit behjälpliga för uppsatsens utformning.

²⁴ Se avsnitt 4.4.

²⁵ Lodin m.fl., *Inkomstskatt II*, s. 633.

Uppsatsen innehåller även vissa mer ”okonventionella källor” såsom statistik från Statistiska centralbyrån och ekonomiska resultat från Alphabet Inc avseende dotterbolaget Google LLC. Dessa källor har inget direkt rättsligt värde men är ändå relevanta för framställningen, bland annat eftersom de i någon mån knyter an till och placerar uppsatsen i en samhällelig kontext.

I största möjliga utsträckning har mitt mål varit att välja och säkerställa att information kommer från en förstahandskälla. Om detta inte har varit möjligt har jag genom efterforskning gjort mitt bästa för att tillförsäkra att informationen i vart fall varit så tillförlitlig som möjligt.

Vad gäller uppsatsens formalia, nothänvisningar och källhantering har jag utgått från Ulf Jensens *Att skriva juridik*.

1.6. Avgränsningar

Eftersom det inte är möjligt att inom ramen för uppsatsen beskriva och klassificera samtliga aspekter av vad som kan anses utgöra den digitala ekonomin så har det varit nödvändigt att göra vissa avgränsningar. Jag har därför valt att inrikta arbetet på digitala bolags värdeskapande genom användardata, framförallt med anknytning till digitala plattformar såsom sociala nätverk och sökmotorer. Just användardata har varit centralt i diskussionen angående hur beskattningen av den digitala ekonomin bör se ut, inte minst med hänsyn till det stora ekonomiska värde som användardata idag betingar. Jag kommer således inte behandla frågor rörande till exempel kryptovalutor eller teknik hänförlig till ”sakernas internet” (”Internet of things”).

Med hänsyn till uppsatsens karaktär och omfattning kommer OECD:s förslag till beskattning av den digitala ekonomin att behandlas på en övergripande nivå. Följaktligen kommer inte detaljer få något större utrymme. Avgränsningen motiveras av att förslagets detaljer många gånger är ytterst komplicerade samtidigt som de även i dagsläget är politiskt osäkra.

Utgångspunkten för uppsatsen är direkta skatter, mer specifikt inkomstbeskattning av bolagsvinster. Uppsatsen kommer därmed inte behandla bolagsskattefrågor kopplade till indirekta skatter såsom moms och reglerna om statsstöd. Med direkta skatter avses de skatter som är avsedda att bäras av det skattskyldiga bolaget. Med indirekta skatter avses istället skatter som bolaget förväntas

övervältra på andra, exempelvis anställda eller kunder.²⁶ Gränsdragningsproblematik mellan direkta och indirekta skatter kommer dock att behandlas i avsnitt åtta. Avgränsningen motiveras av brist på utrymme och för att behålla uppsatsen stringent.

Med anledning av att uppsatsen huvudsakligen behandlar regleringen av nexusregeln fast driftställe så kommer andra centrala skatterättsliga frågor kopplade till beskattning av den digitala ekonomin såsom allokering av vinst, internprissättning och armlängdsprincipen inte att behandlas.

Det bör nämnas att även FN har ett skatterättsligt modellavtal i likhet med OECD, med bland annat skillnaden att FN:s modellavtal avser att särskilt säkerställa utvecklingsländers intressen och därmed förespråka större beskattningsrätt för källstater.²⁷ Inom ramen för FN:s arbete har problematiken kring beskattning av den digitala ekonomin också diskuterats vilket har resulterat i ett förslag om en ny artikel i FN:s modellavtal.²⁸ Uppsatsen kommer inte behandla FN:s modellavtal, vilket motiveras av att uppsatsen främst har ett svenskt perspektiv och att svensk skatteavtalsrätt anses ha en närmare koppling till OECD.²⁹

Flera stater inom Europa har valt att införa nationella skatteåtgärder i form av DST i likhet med Storbritannien. Med anledning därav har DST som nationell skatteåtgärd fått stort utrymme i uppsatsens åttonde avsnitt.

1.7. Terminologi

Som presenteras under avsnitt 3.2 så är *hemviststat* och *källstat* två grundläggande termer inom den internationella beskattningsrätten. Vad gäller diskussionen kring den digitala beskattningsskontexten används däremot begreppet *marknadsjurisdiktion* istället för källstat, inte minst i OECD:s publikationer. Därför har jag valt att använda begreppet marknadsjurisdiktion konsekvent i de avsnitt som har koppling till den digitala ekonomin. I övrigt när den traditionella internationella beskattningsrätten behandlas, vilket görs i avsnitt tre, fyra och fem, använder jag däremot begreppet källstat.

²⁶ Lodin mfl., *Inkomstskatt I*, s. 5.

²⁷ Sallander, *Skatteavtal - om tolkning och tillämpning*, s. 45-46.

²⁸ United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, *Tax consequences of the digitalized economy - issues of relevance for developing countries*, 20th session, October 2020-10-10.

²⁹ Se avsnitt 4.2.

När termen dubbelbeskattning används, är det *internationell juridisk dubbelbeskattning* som avses. Begreppet och dess innebörd beskrivs närmare under avsnitt 3.3. Termen ska inte förväxlas med *ekonomisk dubbelbeskattning* som till skillnad från internationell juridisk dubbelbeskattning kan vara en avsedd effekt av en stats lagstiftning. Ekonomisk dubbelbeskattning uppstår till exempel när ett aktiebolags vinst först beskattas på bolagsnivå samt därefter när bolaget delar ut vinst genom att aktieägarna beskattas för utdelningen. Ekonomisk dubbelbeskattning ligger utanför ramen för denna uppsats.

Ett centralt begrepp för uppsatsen är *nexus*, med vilket menas en beskattningsbar närvaro i eller en skattemässig anknytning till en stat eller jurisdiktion.

1.8. Disposition

Uppsatsen består av nio avsnitt och är disponerad på följande vis. Uppsatsen inleds i *avsnitt två* med ett beskrivande avsnitt där beskattningsmaktens politiska karaktär samt beskattningens syften och effekter kortfattat behandlas. Avsnittet behandlar även grundläggande skatterättsliga principer, vilka utgör förutsättningar för beskattning av den digitala ekonomin.

I *avsnitt tre och fyra*, skildras grunderna i den nuvarande internationella beskattningsordningen. En översiktlig bild av hur det internationella beskattningssystemet ser ut idag menar jag är en förutsättning för förståelsen kring varför denna beskattningsordning har kommit att ifrågasättas och utmanas med anledning av den digitala ekonomins framväxt. Att förstå den nuvarande regleringen av internationell bolagsbeskattning och dess systematik är likaså grundläggande för förståelsen av de förändringar som OECD:s förslag presenterar och hur de nationella skatteåtgärderna kan påverka de bolag som träffas av reglerna.

Avsnitt fem redogör för den nuvarande regleringen av fast driftställe, med tonvikt på vilken betydelse fast driftställe har samt hur det definieras och motiveras. Huruvida ett fast driftställe anses etablerat eller inte är nämligen helt avgörande för den direkta bolagsbeskattningen såsom den internationella beskattningsordningen är utformad idag.

Avsnitt sex beskriver i korthet den digitala ekonomin och dess ursprung. Därefter presenteras några centrala beskattningsutmaningar till följd av digitaliseringen av ekonomin med anknytning till regleringen av fast driftställe. Således behandlar avsnittet uppsatsens syfte del I.

I *avsnitt sju* presenteras en översiktlig sammanfattning av utvalda delar från OECD:s förslag till beskattning av den digitala ekonomin. Avsnittet beskriver den riktning som internationell bolagsbeskattning går mot samtidigt som kritiken mot OECD:s förslag belyser varför konsensus ännu inte har kunnat uppnås.

Avsnitt åtta innefattar vad som kan anses vara kärnan i uppsatsen, nämligen vad bristen på en konsensusbaserad global lösning inom OECD har resulterat i. Avsnittet innehåller en kort presentation avseende hur olika stater på nationell nivå har valt att hantera beskattningsutmaningar kopplade till den digitala ekonomin samt vilka generella konsekvenser som reglerna kan innebära för ett bolag som är internationellt verksamt och som träffas av reglerna. Avsnittet inrymmer även en exempelsituation avseende hur ett svenskt bolags skattesituation kan påverkas av brittiska DST. Således behandlas uppsatsens syfte del II i detta avsnitt.

I uppsatsens avslutande *avsnitt nio* presenteras sammanfattande slutsatser och reflektioner.

2. Beskattningsmaktens politiska karaktär

För att uppnå syftet med uppsatsen krävs en förståelse för beskattningsmaktens grundkonstruktion, vilka bakomliggande syften beskattning kan ha samt vilka effekter beskattning kan medföra. Därutöver är det viktigt att förstå vilka grundläggande skatterättsliga principer som utgör förutsättningar för beskattning av den digitala ekonomin. Avsikten med avsnitt två är därmed att skapa en grund för efterföljande avsnitt.

2.1. Staters beskattningsmakt

En stats möjlighet att utöva beskattningsmakt över en bestämd grupp av fysiska och juridiska personer, samt över aktiviteter inom statens gränser, anses följa av den grundläggande folkrättsliga principen om statssuveränitet. Statssuveräniteten medför ett maktmonopol och ger staten exklusiv lagstiftningsmakt inom sitt territorium. Varje stat är därmed fri att utforma sina beskattningsanspråk. Motsatsvis är det enligt principen således också förbjudet för en stat att utöva makt inom andra staters territorium. I praktiken begränsas dock staters beskattningsanspråk av dess möjlighet att verkställa dessa, till exempel genom att begära utmätning av ett bolags tillgångar.³⁰

2.2. Beskattningens syften och effekter

Skatter kan i grunden ses som ett slags tvångsbidrag från den privata sektorn till det offentliga utan direkt motprestation. Att resurser från den privata sektorn beskattas för att finansiera den offentliga sektorn kan anses vara det primära syftet med staters beskattningssystem. Skatteintäkterna ska tillgodose staten med tillräckliga medel för att finansiera utgifter som är kopplade till att skydda och upprätthålla den suveräna statens existens samt övriga kostnader som den offentliga verksamheten har.³¹ I den internationella skattekontexten kan också urskiljas staters egna finansiella målsättningar som drivkraft för beskattning, till exempel genom att respektive stat för egen del försöker erhålla så stor del av det beskattningsbara underlaget som möjligt.³²

Beskattning kan förutom det statsfinansiella syftet även ha andra avsedda ändamål, så kallade sekundära syften. Exempelvis kan nationella beskattningsregler syfta till att utjämna inkomstklyftor

³⁰ Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 29.

³¹ Lodin m.fl., *Inkomstskatt I*, s. 1.

³² Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 30.

och förmögenhetsskillnader, dämpa eller stimulera konsumtion men också att förändra beteendemönster i önskvärd riktning genom olika skatteincitament.³³

Vissa effekter av beskattning kan däremot vara indirekta och rent av oavsedda, men många gånger nog så betydelsefulla. Exempel på sådana oavsedda och oönskade bieffekter kan vara snedvriden konkurrens. För att skattesystem ska fungera väl krävs således att vissa kvalitetskrav och grundläggande skatterättsliga principer beaktas. Som utgångspunkt behöver en beskattningsregel uppfattas som legitim och i viss mån berättigad, framförallt för den skattskyldige som träffas av regeln. Behovet av legitimitet kan dessutom anses vara ett övergripande kriterium och delvis summan av att andra kriterier, som befästs genom de grundläggande skatterättsliga principerna, är att ses som uppfyllda.³⁴

2.3. Förutsättningar för beskattning av den digitala ekonomin

OECD har i rapporten *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy - Final Report* från 2015 angett vissa grundläggande skatterättsliga principer som ska beaktas vid beskattning av den digitala ekonomin. Dessa principer tar avstamp i de riktlinjer som lanserades 1998 av OECD i den så kallade Ottawa-överenskommelsen³⁵ avseende e-handel. Principerna från 1998 avseende e-handel är i hög grad relevanta, om ändock något modifierade för att anpassas till den mer omfattande digitala ekonomin.³⁶ Följande principer anges i rapporten:

Neutralitet och likformighet: Beskattningen ska i så hög utsträckning som möjligt vara neutral och likformig vad gäller olika typer av affärsverksamhet. Om beskattning påverkar utbud och efterfrågan avseende en särskild vara eller tjänst är det att se som en avvikelse. Affärsbeslut bör således motiveras av ekonomiska överväganden snarare än skattemässiga.³⁷

³³ Lodin m.fl., *Inkomstskatt I*, s. 3-4.

³⁴ Lodin, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN, 2007, s. 478.

³⁵ The Ottawa taxation framework conditions. OECD, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, 1998.

³⁶ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 2015, s. 20.

³⁷ A.st.

Effektivitet (hög verkningsgrad): Beskattningen ska vara effektiv i form av hög verkningsgrad, med vilket menas att administrativa kostnader för att efterleva skattereglerna ska minimeras i största möjliga utsträckning.³⁸

Förutsägbarhet och enkelhet: Skatteregler ska vara förutsägbara och begripliga. En enkel och tydlig skattelagstiftning gör att bolag kan förstå och överblicka sina skattemässiga skyldigheter och rättigheter. En alltför komplex skattelagstiftning däremot riskerar att bland annat stimulera aggressiv skatteplanering genom att luckor och asymmetrier i olika staters skattesystem utnyttjas.³⁹

Effektivitet och rättvisa: Skattesystemet ska vara effektivt och rättvist i den bemärkelsen att beskattningen ska medföra att rätt skatt betalas vid rätt tidpunkt samtidigt som dubbelbeskattning, dubbel skattefrihet och skatteflykt ska undvikas. I praktiken är det dessutom viktigt att en stat kan kontrollera och verkställa en skatteåtgärd för att säkerställa rättvisa och effektivitet i skattesystemet.⁴⁰

Flexibilitet: Skattesystemet ska vara tillräckligt dynamiskt och flexibelt för att kunna beakta både teknisk och kommersiell utveckling. Således ska skattesystemet inte bara vara uthålligt och stabilt utan samtidigt kunna ta i beaktande näringslivets utveckling.⁴¹

Rapporten pekar enligt ovan ut vad som kan anses vara välbekanta och traditionella skatterättsliga principer, i vart fall från ett svenskt perspektiv. Den sistnämnda punkten flexibilitet, kan dock anses vara ett tillägg i förhållande till de principer som traditionellt brukar framhållas.⁴² Vad gäller beskattning av den digitala ekonomin är det dock, enligt min mening, kanske just flexibilitet som saknas i dagens internationella skattesystem.

³⁸ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 2015, s. 20.

³⁹ A.st.

⁴⁰ A.st.

⁴¹ A.a. s. 21.

⁴² Dahlberg, *EU och svensk företagsbeskattning*, s. 71.

3. Utgångspunkter avseende internationell beskattning

I nedanstående avsnitt behandlas grundläggande delar av den internationella skatterätten såsom traditionella beskattningsprinciper för staters beskattningsanspråk samt varför internationell juridisk dubbelbeskattning uppstår. Avsnitt tre utgör en grund för förståelse av efterföljande avsnitt.

3.1. Vad som utgör internationell skatterätt

Enligt Lindencrona brukar en skiljelinje dras mellan tre olika kategorier av skatteregler; rent intern skatterätt⁴³, intern internationell skatterätt och skatteavtalsrätt⁴⁴. Rent intern skatterätt och intern internationell skatterätt består av nationell lagstiftning, medan skatteavtalsrätt utgörs av traktat mellan stater. Både intern internationell skatterätt och skatteavtalsrätt behandlar skatterättsliga situationer som har anknytning till utlandet, och dessa utgör tillsammans den internationella skatterätten.⁴⁵

3.2. Traditionella beskattningsprinciper för staters beskattningsanspråk

Det finns som utgångspunkt två allmänt vedertagna beskattningsprinciper som staters beskattningsanspråk baseras på; hemvistprincipen och källstatsprincipen. Inte sällan använder stater, bland annat Sverige, i sin interna skatterätt båda principerna som grund för att kunna beskatta i så omfattande utsträckning som möjligt.⁴⁶ Dessa principer beskrivs nedan.

3.2.1. Hemvistprincipen

Hemvistprincipen innebär att statens beskattningsanspråk grundar sig på att en person anses ha sin skatterättsliga hemvist i staten genom till exempel bosättning eller etablering. Principen tar således utgångspunkt i personens anknytning i olika avseenden till den så kallade hemviststaten. Enligt

⁴³ Rent intern skatterätt avser skattelagstiftning som främst berör nationella angelägenheter, det vill säga reglerna har som utgångspunkt ingen koppling till utlandet.

⁴⁴ Se avsnitt 4.

⁴⁵ Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 23.

⁴⁶ Lodin m.fl., *Inkomstskatt II*, s. 554.

hemvistprincipen beskattas personen för samtliga inkomster oberoende av var i världen inkomsterna har genererats, det vill säga den skattskyldiges globala inkomster.⁴⁷

Hemvistprincipen motiveras bland annat av att personen drar nytta av samhälleliga resurser, såsom exempelvis infrastruktur, i den stat där personen anses ha sin hemvist. Ytterligare ett motiv bakom hemvistprincipen är att den anses möjliggöra en rättvisare avvägning av skattebördan eftersom en persons samlade skatteförmåga kan beaktas i en stat vid ett och samma tillfälle.⁴⁸

I svensk internationell skatterätt kommer hemvistprincipen till uttryck genom bestämmelserna om *obegränsad skattskyldighet*, vilka föreskriver att en juridisk person är skattskyldig för samtliga inkomster i hemviststaten Sverige oavsett om inkomsterna har genererats i Sverige eller i något annat land.⁴⁹

Det finns ingen universell definition av vad som utgör hemvist. Vad gäller juridisk person kan hemvist vara platsen där bolaget har sin så kallade *verkliga ledning*, vilket till exempel OECD förespråkade genom sitt modellavtal från 2014.⁵⁰ Idag rekommenderar dock OECD istället stater att mellan sig tillämpa en ömsesidig överenskommelse för att definiera ett bolags hemvist.⁵¹ I svensk internationell skatterätt stadgas istället att det är bolagets *registrering* som i första hand avgör om bolaget anses vara hemmahörande i Sverige eller inte.⁵²

3.2.2. Källstatsprincipen

Källstatsprincipen innebär att statens beskattningsanspråk grundar sig på inkomstens *källa*, genom vilket inkomsten beskattas i den stat där inkomsten anses ha uppkommit eller där viss egendom som har koppling till inkomsten är belägen. Principen tar således utgångspunkt i inkomstens anknytning till den så kallade källstaten. Enligt källstatsprincipen beskattas inkomsten oberoende av var i världen den skattskyldige personen anses ha sin hemvist.⁵³

⁴⁷ Lodin m.fl., *Inkomstskatt II*, s. 554.

⁴⁸ A.st.

⁴⁹ 6 kap. 3 § IL. 6 kap. 4 § IL.

⁵⁰ OECD:s modellavtal 2014, artikel 4(3).

⁵¹ OECD:s modellavtal 2017, artikel 4(3).

⁵² 6 kap. 3 § IL.

⁵³ Lodin m.fl., *Inkomstskatt II*, s. 554.

Källstatsprincipen motiveras bland annat av att det är källstaten som har skapat förutsättningarna för inkomstförvärvet. Ytterligare ett motiv bakom källstatsprincipen är att det anses vara enklare att se till att inkomsten verkligen blir föremål för beskattning om skatteuttaget sker direkt vid källan.⁵⁴

I svensk internationell skatterätt ger exempelvis bestämmelserna om *begränsad skattskyldighet* uttryck för källstatsprincipen, vilket innebär att den juridiska personen i fråga är skattskyldig för vissa i lag särskilt uppräknade inkomster som anses ha tillräckligt stark anknytning till källstaten.⁵⁵

Vad gäller källstatsprincipen i förhållande till en juridisk person så är det framförallt ett bolags så kallade *fasta driftställe*⁵⁶ som anses vara den viktigaste beskattningsbara källan.⁵⁷ Detta stadgas i svensk internationell skatterätt och förespråkas också av OECD.⁵⁸

3.3. Internationell juridisk dubbelbeskattning

Skattesystem är, och kommer sannolikt också att förbli, en nationell angelägenhet, trots den ökade globaliseringen av ekonomin och näringslivet.⁵⁹ Det finns inte någon harmoniserad internationell beskattningslagstiftning utan varje stat har sitt eget nationella skattesystem bestående av suveräna beskattningsanspråk. När stater tillämpar olika principer som grund för sina beskattningsanspråk medför det att olika staters anspråk inte sällan kolliderar.⁶⁰ Detta resulterar i att dubbelbeskattning uppstår, med vilket menas att en person blir föremål för beskattning av samma inkomst i två eller flera stater.⁶¹ Följande situationer kan tas som exempel.

Ett bolag anses av staten X ha sin hemvist i staten X. Staten Y anser dock att bolaget har ett fast driftställe beläget i staten Y. Staten X vill beskatta bolagets globala inkomster med stöd av hemvistprincipen. Samtidigt vill staten Y, beskatta de inkomster som är hänförliga till det fasta driftstället med stöd av källstatsprincipen.

⁵⁴ Lodin m.fl., *Inkomstskatt II*, s. 554.

⁵⁵ 6 kap. 7 § IL. 6 kap. 11 § IL. Kupongskattelagen.

⁵⁶ Se avsnitt 4.

⁵⁷ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 70-71.

⁵⁸ 6 kap. 11 § punkt 1 IL. OECD:s modellavtal 2017, artikel 7(1).

⁵⁹ Reimer m.fl., *A domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*, s. 3.

⁶⁰ Lodin m.fl., *Inkomstskatt II*, s. 553-554.

⁶¹ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 35.

Dubbelbeskattning kan även aktualiseras när två stater anser att en och samma juridiska person har sin hemvist i respektive stat, eftersom staterna kan ha olika definitioner av begreppet hemvist.

OECD beskriver dubbelbeskattning och dess oönskade effekter enligt följande:

International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods. Its harmful effects on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons are so well known that it is scarcely necessary to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the development of economic relations between countries.⁶²

Dubbelbeskattning och dess negativa effekter för gränsöverskridande handel och investeringar kan elimineras eller lindras på olika sätt, antingen genom skatteavtal eller genom intern internationell skatterätt.⁶³

⁶² OECD:s modellavtal 2017, introduktionskapitlet, punkt 1.

⁶³ Lodin mfl., *Inkomstskatt II*, s. 601.

4. Skatteavtalsrätt

Skatteavtalsrätten har stor betydelse för den internationella beskattningsrätten och därmed också vad gäller beskattning av den digitala ekonomin. I följande avsnitt presenteras bland annat skatteavtalens syfte, form och innehåll samt hur skatteavtal förhåller sig till intern rätt i olika avseenden. Dessutom behandlas vilken betydelse OECD:s modellavtal och dess kommentarer har som rättskälla.

4.1. Skatteavtalens syfte och funktion

Ett skatteavtal är, som tidigare nämnts, en folkrättslig förpliktelse och utgörs vanligtvis av en överenskommelse mellan två suveräna stater (bilateralt), men också i mer sällsynta fall mellan fler än två stater (multilateralt). Det internationella skattesystemet består av över 3 000 skatteavtal som tillsammans bildar ett slags globalt skatteavtalsnät.⁶⁴

Det historiskt sett främsta syftet med ett skatteavtal är att undanröja eller lindra dubbelbeskattning och dess negativa effekter, vilka beskrivits under föregående avsnitt. Skatteavtal kan på så vis anses främja till exempel gränsöverskridande handel och uppmuntra till investeringar i de avtalsslutande staterna. När skatteavtal har ingåtts mellan stater får den skattskyldige större möjlighet att förutse sin skattesituation vid exempelvis internationella affärsförbindelser eller etablering utomlands, vilket skapar incitament till såväl handel som investeringar via avtalet. Skatteavtal kan därmed anses skapa förutsättningar för en global ekonomi.⁶⁵

Ytterligare ett syfte med skatteavtal som vuxit sig allt starkare med åren är att försöka motverka bland annat skatteflykt och internationell skatteplanering, det vill säga att en skattskyldig person på olika sätt genomför transaktioner i syfte att undgå beskattning. Härigenom kan det anses att en mer rättvis beskattning uppnås.⁶⁶

Sammanfattningsvis är funktionen av ett skatteavtal att fördela beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna och på så vis undvika dubbelbeskattning av vissa inkomster som i något

⁶⁴ Avi-Yonah, *Introduction to Advanced International Taxation*, s. 3.

⁶⁵ Sallander, *Skatteavtal - om tolkning och tillämpning*, s. 28-29.

⁶⁶ A.st.

avseende har anknytning till de båda avtalsslutande staterna. Detta ska ske utan att det skapas möjligheter för skatteflykt och internationell skatteplanering.⁶⁷

4.2. Skatteavtalens form och innehåll - kort om OECD:s modellavtal

Vid förhandling och utformning av skatteavtal används i hög utsträckning OECD:s modellavtal som förebild. Resultatet blir att de flesta skatteavtal har en viss form och ett visst innehåll. Emellertid förekommer i skatteavtal även avvikelser från OECD:s modell, vilket till exempel kan bero på de avtalsslutande staternas förhandlingsposition eller ekonomiska förhållanden. Sverige baserar i regel sina skatteavtal på OECD:s modellavtal, med vissa korrigeringar och tillägg.⁶⁸

OECD:s modellavtal utgör en rekommendation och är därför inte bindande.⁶⁹ Avtalsmodellen är således bara en mall för hur ett skatteavtal kan utformas, antingen vid förhandling till ett nytt skatteavtal eller vid omförhandling av ett redan befintligt skatteavtal. Modellen behandlar hur beskattningsrätten till olika typer av inkomster bör fördelas och beskriver på vilket sätt dubbelbeskattning kan undanröjas.⁷⁰ Med anledning av den betydande roll som OECD:s modellavtal har för skatteavtalens form och innehåll så kommer strukturen av modellavtalet beskrivas nedan.

OECD:s modellavtal består framförallt av fyra olika kategorier av artiklar; bestämmelser avseende skatteavtalets tillämpningsområde, definitionsartiklar, fördelningsartiklar och till sist metodartiklar. Innebörden av dessa artiklar presenteras nu närmast.

Bestämmelser avseende skatteavtalets tillämpningsområde kontrollerar att både personen och skatten omfattas av skatteavtalet. För att avtalet ifråga ska vara tillämpligt måste bland annat personen anses vara skattskyldig på grund av hemvist i någon av de avtalsslutande staterna, alternativt i båda. Vidare är avtalet tillämpligt på skatter avseende inkomst och förmögenhet som tas ut av en avtalsslutande stat. Det brukar göras en uppräknig av de vanligast förekommande skatterna i respektive stat varpå vilka avtalet ska vara tillämpligt.⁷¹ Nya skatter som tillkommer

⁶⁷ OECD:s modellavtal 2017, the preamble.

⁶⁸ Sallander, *Skatteavtal - om tolkning och tillämpning*, s. 27-28.

⁶⁹ Se vidare avsnitt 4.4.2.

⁷⁰ Lodin m.fl., *Inkomstskatt II*, s. 608.

⁷¹ OECD:s modellavtal 2017, artikel 1-2.

först efter det att skatteavtalet trätt i kraft behandlas i en särskild punkt och kan därmed omfattas av det tidigare ingångna skatteavtalet under vissa förutsättningar.⁷²

Definitionsartiklarna stadgar bland annat vad som avses med fysisk respektive juridisk person, hur en persons hemvist ska bestämmas samt hur ett fast driftställe ska definieras.⁷³

Fördelningsartiklarna redogör för olika typer av inkomster och förmögenhet, samt vilken av de avtalsslutande staterna som har den primära beskattningsrätten i förhållande till respektive typ av inkomst eller förmögenhet. Det är således genom dessa artiklar som rätten att beskatta den skattskyldiges inkomst fördelas mellan staterna.⁷⁴

Metodartiklarna anger på vilket sätt eller med vilken metod som dubbelbeskattning ska undanröjas alternativt lindras. Det finns två olika metoder för att lindra eller eliminera dubbelbeskattning; avräkningsmetoden (creditmetoden) och undantagsmetoden (exemptmetoden).⁷⁵

Avräkningsmetoden innebär att den stat som inte har den primära beskattningsrätten, vanligtvis hemviststaten, avräknar den skatt som redan erlagts i en annan stat, vanligtvis källstaten. Med andra ord beskattas således inkomsten i både källstaten och hemviststaten och den skatt som har betalats i en stat avräknas från skatten i den andra staten. Avräkningen kan ske på flera sätt.⁷⁶

Undantagsmetoden innebär istället att den stat som inte har den primära beskattningsrätten, vanligtvis hemviststaten, undantar inkomsten från beskattning i sin helhet, eftersom den redan varit föremål för beskattning i en annan stat, vanligtvis källstaten.⁷⁷

Det kan således sägas att ansvaret för att lindra eller eliminera dubbelbeskattningen främst anses ligga på hemviststaten.⁷⁸

⁷² OECD:s modellavtal 2017, artikel 2(4).

⁷³ OECD:s modellavtal 2017, artikel 3-5.

⁷⁴ OECD:s modellavtal 2017, artikel 6-22.

⁷⁵ OECD:s modellavtal 2017, artikel 23.

⁷⁶ Lodin m.fl, *Inkomstskatt II*, s. 611.

⁷⁷ A.st.

⁷⁸ A.a. s. 601.

Utöver de ovan beskrivna centrala artiklarna innehåller OECD:s modellavtal bland annat särskilda artiklar avseende exempelvis icke-diskriminering, informationsutbyte och samarbete mellan staterna vad gäller indrivning av skatt.⁷⁹

4.3. Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt

4.3.1. Skatteavtalens ställning - monistiskt eller dualistiskt synsätt

Eftersom skatteavtal är ett traktat mellan stater så regleras rättsförhållandet mellan de avtalsslutande staterna av folkrätten. För att ett skatteavtal ska få rättslig verkan gentemot den skattskyldige krävs att det internationella avtalet också har fått internrättslig verkan. Hur detta ska ske är upp till varje enskild stat att bestämma i enlighet med suveränitetsprincipen. Det finns huvudsakligen två olika synsätt kring hur en internationell överenskommelse såsom ett skatteavtal kan anses få internrättslig verkan; monistiskt respektive dualistiskt synsätt.⁸⁰

Ett monistiskt synsätt innebär att då staten har tillträtt ett skatteavtal, så blir skatteavtalet automatiskt tillämpligt som en del av det interna nationella rättssystemet. Någon intern lagstiftningsåtgärd krävs således inte för att skatteavtalet ska bli tillämpligt internt och kunna åberopas av skattskyldiga. Staten ser den folkrättsliga överenskommelsen och den nationella rätten som två delar av ett och samma rättssystem.⁸¹

Ett dualistiskt synsätt innebär istället att ett skatteavtal som har trätt i kraft först måste införlivas med den nationella rätten för att skatteavtalet ska bli tillämpligt och kunna åberopas av skattskyldiga. Ett skatteavtal som staten har tillträtt får således inte per automatik genomslå internrättsligt. Stater med ett dualistiskt synsätt ser det folkrättsliga avtalet och den nationella rätten som två skilda rättssystem, med vilket menas att de existerar separat och parallellt.⁸² Enligt detta synsätt är folkrättsliga avtal enbart bindande staterna emellan och ska endast tillämpas i förhållande till skattskyldiga i den utsträckning som intern nationell rätt föreskriver.⁸³

⁷⁹ OECD:s modellavtal 2017, artikel 24-27.

⁸⁰ Sallander, *Skatteavtal - om tolkning och tillämpning*, s. 33-34.

⁸¹ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 281.

⁸² A.st.

⁸³ Hilling, *Skatteavtal och generalklausuler – Ett komparativt perspektiv*, s. 58.

4.3.2. Sverige och skatteavtal

Sverige har traditionellt sett tillämpat ett dualistiskt synsätt gällande internationella avtal inklusive skatteavtal. Följaktligen måste ett skatteavtal först ha införlivats med svensk rätt innan det kan åberopas av skattskyldiga inför till exempel Skatteverket och svensk domstol.⁸⁴

Det är regeringen som ingår internationella överenskommelser såsom skatteavtal för Sveriges räkning.⁸⁵ Emellertid krävs riksdagens godkännande för att ett skatteavtal ska få internrättslig verkan i form av svensk lag.⁸⁶ Det är således regeringen som presenterar en proposition och om riksdagen godkänner propositionen införlivas skatteavtalet i svensk rätt genom en så kallad införlivandelag. Införlivandelagen stadgar att avtalet ska tillämpas som svensk lag.⁸⁷ Den ursprungliga avtalstexten återfinns som bilaga till införlivandelagen.⁸⁸

4.3.3. Skatteavtalstolkning

När ett skatteavtal har införlivats genom svensk lag innebär det i praktiken att tolkningen av den aktuella lagen egentligen blir en fråga angående hur det bakomliggande skatteavtalet ska tolkas. Skatteavtalstolkning sker med stöd av delvis andra tolkningsprinciper och med andra rättskällor jämfört med tolkning av intern skattelagstiftning.⁸⁹

På grund av skatteavtalets karaktär som en produkt av politiska förhandlingar och kompromisser innehåller avtalstexten inte sällan avsiktliga oklarheter såsom vaga eller mångtydiga uttryck, vilket kan utgöra en svårighet vid tolkning av avtalet. Ytterligare en svårighet med skatteavtalstolkning som måste beaktas är att skatteavtal är utformade för att kunna tillämpas i fler än en stat, vars rättsliga traditioner och rättsystem många gånger skiljer sig åt. I skatteavtal är det dessutom nästintill omöjligt att uppnå en språklig precision som vid övrig intern skattelagstiftning med hänsyn till avtalets bilaterala karaktär.⁹⁰

⁸⁴ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 281.

⁸⁵ 10 kap. 1 § RF.

⁸⁶ 10 kap. 3 § RF. 8 kap 3 § punkt 2 RF.

⁸⁷ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 288.

⁸⁸ Hilling, *Skatteavtal och generalklausuler – Ett komparativt perspektiv*, s. 60.

⁸⁹ A.a. s. 67.

⁹⁰ Skatteverket, rättslig vägledning, *Tolkning av skatteavtal*, 2020.

I Wienkonventionen återfinns tolkningsregler avseende folkrättsliga traktat såsom skatteavtal. Konventionen anses vara en kodifiering av vad som sedan länge utgjort folkrättslig sedvänja.⁹¹ Sverige har dessutom tillträtt konventionen och ska även på den grunden tillämpa tolkningsreglerna vad gäller traktat där båda stater har anslutit sig till Wienkonventionen.⁹² HFD har dessutom genom praxis explicit uttalat att artiklarna 31-33 i Wienkonventionen ska tillämpas vid tolkning av skatteavtal för svensk del.⁹³

Enligt artikel 31(1) i Wienkonventionen ska ett skatteavtal som utgångspunkt tolkas ärligt och i enlighet med den gängse meningen, med vilket menas att skatteavtal ska tolkas i enlighet med principen *pacta sunt servanda*⁹⁴. Utgångspunkten vid skatteavtalstolkning ska vidare vara avtalstextens ordalydelse. Ordalydelsen ska dessutom ses i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte. Härmed avses att avtalstextens ordalydelse ska ses mot bakgrund av de avtalslutande parternas intentioner med avtalet samt *den gemensamma partsviljan* vid tidpunkten för ingåendet av avtalet. Utöver dessa innehåller Wienkonventionen ytterligare tolkningsregler och förklarar bland annat hur olika språkversioner ska hanteras.⁹⁵

4.3.4. Skatteavtalsrättens gyllene regel

För svensk del kan ett skatteavtal inte utvidga Sveriges beskattningsmakt. Ett skatteavtal kan endast begränsa det svenska internrättsliga beskattningsanspråk som redan föreligger. Detta har av Lindencrona beskrivits som skatteavtalsrättens gyllene regel. I praktiken innebär den gyllene regeln att det först måste föreligga beskattningsrätt enligt intern svensk rätt innan man går vidare och läser det specifika skatteavtalet, förutsatt att det är fråga om en dubbelbeskattningssituation. Om Sverige enligt ett skatteavtal ges rätt att beskatta en viss inkomst som enligt intern svenskt rätt inte ska beskattas får beskattningsrätten enligt avtalet således inte utnyttjas.⁹⁶ Den gyllene regeln finns numera i princip alltid med i införlivandelagen till svenska skatteavtal.⁹⁷

⁹¹ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 282.

⁹² Sallander, *Skatteavtal - om tolkning och tillämpning*, s. 62-63.

⁹³ Se RÅ 1996 ref. 84.

⁹⁴ Latin för: avtal ska hållas.

⁹⁵ Sallander, *Skatteavtal - om tolkning och tillämpning*, s. 53-63.

⁹⁶ Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s.24.

⁹⁷ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 288.

Det bör dock noteras att det är fullt möjligt att skatteavtal kan utvidga beskattningsrätten för andra stater med anledning av suveränitetsprincipen.

4.4. OECD:s modellavtal och dess kommentarer som rättskälla

4.4.1. OECD:s modellavtal och dess tillhörande kommentarer

Utöver de artiklar som OECD:s modellavtal består av, vilka redogjorts för under avsnitt 4.2, så har OECD dessutom utarbetat kompletterande kommentarer till modellavtalets artiklar. I kommentarerna specificeras artiklarnas innebörd. Kommentarererna kan även innehålla förslag på alternativa formuleringar av en artikel. Kommentarerernas funktion är att ge stöd vid tolkning och tillämpning av avtalet. Både OECD:s modellavtal och dess tillhörande kommentarer har fått stort genomslag i många stater vad gäller tolkning av aktuella skatteavtal, så även för Sveriges del.⁹⁸

4.4.2. Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal och dess kommentarer i Sverige

Varken OECD:s modellavtal eller dess tillhörande kommentarer är som utgångspunkt rättsligt bindande och de utgör inte heller en del av de skatteavtal som Sverige har ingått.⁹⁹ HFD har däremot genom rättspraxis kommit att ge modellavtalet och dess tillhörande kommentarer ett visst rättskällevärde när det gäller tolkning av skatteavtal.

I RÅ 1996 ref. 84 har HFD uttalat att ledning kan hämtas ur OECD:s modellavtal och dess kommentarer vid tolkning av skatteavtal som överensstämmer med modellavtalet. HFD menar att i de fall då ett skatteavtal eller en viss bestämmelse däri har utformats i enlighet med modellavtalet, så ska skatteavtalet eller bestämmelsen som utgångspunkt tolkas enligt OECD:s rekommendationer, med anledning av att det då kan antas att de avtalsslutande parternas avsikt har överensstämt med vad OECD förordat. Principen som stadgades i RÅ 1996 ref. 84 har senare tillämpats i bland annat HFD 2012 ref. 18, HFD 2016 ref. 23 och HFD 2016 ref. 57, varför modellavtalet och dess kommentarer är att ses som en etablerad rättskälla vid skatteavtalstolkning i Sverige.

Sammanfattningsvis kan således modellavtalet och dess kommentarer ge vägledning vid bedömningen av den gemensamma partsviljan samt skatteavtalets ändamål och syfte, under

⁹⁸ Sallander, *Skatteavtal - om tolkning och tillämpning*, s. 65.

⁹⁹ A.st.

förutsättning att det aktuella skatteavtalet är baserat på modellavtalet.¹⁰⁰ Användningen av kommentarerna som tolkningsmedel kan alltså motiveras med stöd av bestämmelserna i Wienkonventionen.¹⁰¹

Det bör även här nämnas att OECD:s modellavtal och dess kommentarer kan utgöra hjälpmedel vid tolkning av intern internationell skatterätt, förutsatt att den interna skatteregeln är baserad på OECD:s modellavtal.¹⁰²

4.4.3. Reservationer och anmärkningar

En stat, oavsett om staten är medlem i OECD eller inte, har möjlighet att uttrycka sin skiljaktiga uppfattning mot innehållet i modellavtalets artiklar och kommentarer. I förhållande till artiklar så redovisas en så kallad *reservation* och i förhållande till kommentarer så redovisas en så kallad *anmärkning*. Reservationer och anmärkningar finns placerade i slutet av kommentaren till den artikeln som den skiljaktiga uppfattningen avser. En reservation innebär att staten ifråga förklarar sin avsikt att inte använda artikeln i sina skatteavtal och en anmärkning anger att staten ifråga inte delar den tolkning av modellavtalet som förespråkas i kommentaren.¹⁰³

Eftersom OECD:s modellavtal och dess kommentarer som utgångspunkt inte är bindande utan endast utgör rekommendationer, kan möjligheten att uttrycka en skiljaktig uppfattning verka betydelslös. Så är dock inte fallet. En lämnad reservation eller anmärkning mot innehållet i OECD:s modellavtal från en skatteavtalspart, kan nämligen beaktas vid fastställandet av den gemensamma partsviljan vid tolkning av skatteavtalet i enlighet med Wienkonventionen.¹⁰⁴

I HFD 2016 ref. 57 beaktade domstolen det faktum att flera andra stater, dock inte de avtalsslutande parterna i målet, hade lämnat en anmärkning mot den uppdaterade kommentaren. Här fäste således HFD även vikt vid hur andra stater förstår och tolkar modellavtalets artikel genom dess kommentarer.

¹⁰⁰ Så är dock inte fallet om någon av de avtalsslutande parterna har lämnat en reservation alternativt anmärkning till artikeln eller kommentaren. Se avsnitt 4.4.3.

¹⁰¹ Hilling, *Skatteavtal och generalklausuler – Ett komparativt perspektiv*, s. 55-56.

¹⁰² Se vidare avsnitt 5.1.

¹⁰³ Hilling, *Skatteavtal och generalklausuler – Ett komparativt perspektiv*, s. 36-37.

¹⁰⁴ A.st.

4.4.4. Vilken version bör användas - ambulatoriskt eller statistiskt förhållningssätt

Artiklarna i OECD:s modellavtal och dess tillhörande kommentarer har reviderats och uppdaterats flitigt sedan den första versionen introducerades 1963. Artiklar och kommentarer revideras och uppdateras löpande allteftersom stater inom OECD kommer överens om nya formuleringar och förtydliganden. Aktuella skatteavtal mellan stater uppdateras och omförhandlas däremot mer sällan, bland annat på grund av att det anses vara en tidskrävande process.¹⁰⁵

Förändringar i kommentarerna till OECD:s modellavtal har skett med intervaller om cirka två till tre år, medan varken modellavtalet eller skatteavtal som är baserade på detta, har uppdaterats i samma takt. Skatteavtal förväntas nämligen ha en livslängd på cirka 15 år eller längre utan att ändringar sker. Eftersom staters skatteavtalsnät är ett resultat av ett arbete som har pågått under många år så är det globala skatteavtalsnätet inte synkroniserat med det nuvarande modellavtalet från 2017.¹⁰⁶

Eftersom skatteavtal i regel inte omförhandlas och uppdateras lika frekvent som modellavtalets artiklar och dess kommentarer uppstår frågan om vilken version av artiklarna, men kanske framförallt kommentarerna, som bör användas som hjälpmedel vid tolkning av skatteavtal.

Det finns två förhållningssätt i detta avseende; ambulatoriskt eller statistiskt. Ambulatoriskt förhållningssätt innebär att det är den version av artiklar och kommentarer som föreligger vid tidpunkt för tolkningen av skatteavtalet, till exempel i samband med en domstolsprocess, som ska tillämpas. Statiskt förhållningssätt innebär, tvärtom, att det är aktuell version vid tidpunkt för ingående av skatteavtalet som ska tillämpas.¹⁰⁷

Fördelarna med ambulatoriskt förhållningssätt anses vara att artiklarna och kommentarerna hålls aktuella och uppdaterade, vilket gör att dessa kan tillämpas på nya typer av situationer. Nackdelarna med det ambulatoriska förhållningssättet kan anses vara svag förutsägbarhet. Fördelarna med ett statistiskt förhållningssätt kan motsatsvis anses innebära en starkare förutsägbarhet för både

¹⁰⁵ Hilling, *Skatteavtal och generalklausuler – Ett komparativt perspektiv*, s. 36-37.

¹⁰⁶ A.st.

¹⁰⁷ Sallander, *Skatteavtal - om tolkning och tillämpning*, s. 68.

skattskyldiga och tillämpande myndigheter. Likväl riskerar det statiska förhållningssättet att artiklarna och kommentarerna blir förlegade då de inte omfattar nya företeelser eller situationer.¹⁰⁸

Nya eller korrigerade artiklar i OECD:s modellavtal samt sådana justeringar av kommentarerna som direkt följer av artikelns förändring anges av OECD sakna betydelse för tolkning och tillämpning av ett tidigare ingånget skatteavtal. Orsaken är att bestämmelserna i det tidigare ingångna skatteavtalet omöjligen kan ha baserats på de nya eller korrigerade artiklarna i modellavtalet. OECD förespråkar följaktligen en statisk tolkningsmetod i detta avseende.¹⁰⁹

Vilken tolkningsmetod som bör tillämpas vid förändrade eller uppdaterade kommentarer som tillhör en befintlig och oförändrad artikel är inte lika klart. OECD förespråkar i detta avseende det ambulatoriska förhållningssättet eftersom det anses att den senaste versionen av kommentarerna motsvarar medlemsstaternas för närvarande gemensamma tolkning av artikeln.¹¹⁰ Däremot kan beaktande av senare tillkomna kommentarer svårligen anses ligga i linje med fastställandet av den gemensamma partsviljan vid ingående av avtalet i enlighet med Wienkonventionen.¹¹¹

HFD har, i relation till reviderade kommentarer, gett uttryck för båda förhållningssätten. I HFD 2016 ref. 57 användes ett statiskt förhållningssätt på grund av att en ändring av kommentaren inte enbart ansågs var ett förtydligande avseende tolkning av artikeln i fråga. Den nya versionen av kommentaren ansågs vara en förändring då den enligt HFD utvidgade tillämpningsområdet av artikeln. I HFD 2019 ref. 36 bedömdes däremot inte den reviderade kommentaren som någon utvidgning utan endast ett förtydligande av artikelns tillämpningsområde, varför HFD antog ett ambulatoriskt förhållningssätt.

Sammanfattningsvis har HFD tillämpat ett statiskt förhållningssätt när de nya eller reviderade kommentarerna inneburit en förändring eller utvidgning av artikeln i fråga, medan ett ambulatoriskt förhållningssätt applicerats då artikelns tillämpningsområde inte utvidgats utan bara förtydligats genom en uppdaterad kommentar.

¹⁰⁸ Sallander, *Skatteavtal - om tolkning och tillämpning*, s. 68-69.

¹⁰⁹ OECD:s modellavtal 2017, introduktionskapitlet, punkt 35.

¹¹⁰ OECD:s modellavtal 2017, introduktionskapitlet, punkt 33-36.

¹¹¹ Se avsnitt 4.3.3.

4.5. Det multilaterala instrumentet för genomförandet av ändringar i skatteavtal

OECD har inom ramen för BEPS-projektet¹¹² utvecklat en ny företeelse på arenan för skatteavtalsrätt i form av ett multilateralt instrument för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder; *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* (MLI).¹¹³ MLI är en internationell överenskommelse som har undertecknats av Sverige och närmare 80 andra stater.¹¹⁴ Konventionen trädde i kraft den 1 juli 2018.¹¹⁵

Syftet med MLI är att möjliggöra ett snabbt, koordinerat och konsekvent genomförande av skatteavtalsrelaterade åtgärder i befintliga skatteavtal utan att stater ska behöva omförhandla varje enskilt skatteavtal sinsemellan. Vanligtvis sker ändringar i skatteavtal genom bilaterala förhandlingar mellan avtalsparterna med utgångspunkt i OECD:s modellavtal, varför det för OECD hade varit möjligt att påverka innehållet i skatteavtalen genom ändringar i dess modellavtal. Dock har ett sådant tillvägagångssätt inte ansetts vara effektivt, eftersom bilaterala förhandlingar typiskt sett är tidskrävande och det skulle ta alltför lång tid innan ändringarna får genomslag. Dessutom kan det anses att ett okoordinerat och inkonsekvent skatteavtalsnät, bestående av olika bilaterala avtal, kan undvikas genom MLI.¹¹⁶

MLI är ett kompletterande skatteavtal som ska tillämpas parallellt med de befintliga skatteavtalen, det vill säga MLI ersätter inte några befintliga skatteavtal. I MLI finns bestämmelser som klargör när specifika bestämmelser i MLI ersätter alternativt modifierar eller kompletterar utan att ersätta avtalsbestämmelser i befintliga skatteavtal.¹¹⁷ En förutsättning för att MLI ska få genomslag i förhållande till ett befintligt skatteavtal är bland annat att båda avtalslutande stater har valt samma förhållningssätt till MLI och den aktuella artikeln, så kallad ”symmetrisk tillämpning”.¹¹⁸

¹¹² Se avsnitt 7.1.

¹¹³ Lodin m.fl., *Inkomstskatt II*, s. 556.

¹¹⁴ Prop. 2017/18:61, s. 5.

¹¹⁵ Lodin m.fl., *Inkomstskatt II*, s. 609.

¹¹⁶ Avi-Yonah, *Introduction to Advanced International Taxation*, s. 135.

¹¹⁷ Lodin m.fl., *Inkomstskatt II*, s. 556.

¹¹⁸ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 357.

Sammanfattningsvis resulterar MLI i ytterligare ett ”lager” av juridik att beakta vid gränsöverskridande transaktioner utöver intern rätt och skatteavtal. Dessutom är MLI ett komplicerat avtalspaket bestående av politiska kompromisser i form av inbyggd flexibilitet och omfattande valmöjligheter för stater. Till exempel kan stater välja mellan alternativa bestämmelser i MLI och det finns dessutom möjlighet att reservera sig mot bestämmelserna. Omständigheten att det i anslutning till MLI anges ett ”Explanatory Statement” på 85 sidor, som bland annat förklarar hur bestämmelserna i MLI är tänkta att fungera i förhållande till bestämmelser i befintliga skatteavtal, illustrerar i någon mån komplexiteten.¹¹⁹

¹¹⁹ Kleist, *Det multilaterala instrumentet för genomförande av ändringar i skatteavtal*, InfoTorg Juridik, 2018-04-23.

5. Fast driftställe

Uppsatsens syfte, särskilt del I, rör regleringen av fast driftställe varför avsnitt fem behandlar just detta. Nedan presenteras fast driftställe i sin kontext, definitionen av fast driftställe med utgångspunkt i OECD:s modellavtal och dess kommentarer samt vissa motiv bakom regleringen.

5.1. Betydelsen av fast driftställe

Huvudregeln vad gäller internationell bolagsbeskattning är att rörelseinkomst som förvärfvas av ett bolag ska beskattas i den stat där bolaget har sin hemvist. Endast om bolaget bedriver näringsverksamhet från ett så kallat *fast driftställe* i en annan stat får den inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället beskattas i den andra staten, det vill säga källstaten.¹²⁰ Ett etablerat fast driftställe är alltså källstatens enda möjlighet till beskattning av ett bolags rörelseinkomster.¹²¹ Vad som anses utgöra ett fast driftställe är därmed ytterst centralt för den internationella bolagsbeskattningen.¹²²

Generellt kan sägas att ett fast driftställe i typfallet präglas av att det är kommersiellt separerat från bolagets huvudkontor men samtidigt en juridiskt integrerad enhet i bolagets sammanlagda affärsverksamhet.¹²³ Det är således inte fråga om en självständig juridisk person såsom till exempel ett dotterbolag.¹²⁴ I typfallet kan ett fast driftställe bland annat sägas motsvara vad som annars brukar benämnas filial.¹²⁵

Definitionen av vad som utgör ett fast driftställe återfinns i OECD:s modellavtal artikel 5.¹²⁶ En i stort sett motsvarande definition av begreppet fast driftställe förekommer även i många staters interna skatterätt.¹²⁷

¹²⁰ OECD:s modellavtal 2017, artikel 7(1).

¹²¹ Dahlberg, *EU och svensk företagsbeskattning*, s. 26.

¹²² Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 302.

¹²³ Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, s.1.

¹²⁴ OECD:s modellavtal 2017, artikel 5(7).

¹²⁵ Dahlberg, *EU och svensk företagsbeskattning*, s. 26.

¹²⁶ OECD:s modellavtal 2017, artikel 5.

¹²⁷ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 261.

I svensk rätt definieras begreppet fast driftställe i 2 kap 29 § IL, vilken är baserad på OECD:s definition. När motsvarigheten till nuvarande bestämmelse av fast driftställe infördes i svensk lagstiftning under 1980-talet betonade lagstiftaren att det var av särskild betydelse att den interna beskattningsrätten utformades ”såpass vidsträckt” att den i vart fall motsvarade den beskattningsrätt som tillkommer Sverige enligt ingångna skatteavtal. Av den anledningen anslöt sig Sverige till den definition av fast driftställe och de beskattningsprinciper som OECD:s modellavtal förespråkar. Dessutom baserades redan majoriteten av svenska skatteavtal på OECD:s modellavtal vid den aktuella tidpunkten.¹²⁸

Eftersom intern rätt i detta avseende bygger på samma principer som OECD:s modellavtal kan också modellavtalet och dess kommentarer tillämpas vid tolkning av den interna regeln 2 kap 29 § IL, vilket framgår av bland annat RÅ 1998 not. 188 och i RÅ 2009 ref. 91.¹²⁹

Det bör dock uppmärksammas att den svenska IL och dess definition av fast driftställe inte har uppdaterats på flera år jämfört med nya versioner av OECD:s modellavtal. I den svenska definitionen av fast driftställe finns till exempel OECD:s modellavtal artikel 5(4)¹³⁰ inte med, varken i den versionen som stadgas i avtalsdelen i modellavtalet eller den alternativa versionen som finns i punkt 78 i kommentaren till artikel 5.¹³¹ Bland annat Dahlberg menar att den svenska definitionen skulle behöva ses över och uppdateras.¹³²

5.2. OECD:s modellavtal artikel 5 - fast driftställe

5.2.1. Huvudregeln - artikel 5(1)

I artikel 5(1) i OECD:s modellavtal stadgas dess allmänna definition av vad som utgör ett fast driftställe. För att det ska vara fråga om ett fast driftställe enligt artikelns mening ska samtliga tre rekvisit vara uppfyllda; det ska vara en *plats* för affärsverksamhet, platsen ska vara *stadigvarande* och bolagets *affärsverksamhet ska helt eller delvis bedrivas* från denna plats.¹³³

¹²⁸ Prop. 1986/87:30, s. 42.

¹²⁹ Jämför avsnitt 4.4.

¹³⁰ Se avsnitt 5.2.2.

¹³¹ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 304.

¹³² Dahlberg, *EU och svensk företagsbeskattning*, s. 26.

¹³³ OECD:s modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5, punkt 6.

5.2.1.1. *Plats*

Det första rekvisitet *plats* innefattar bland annat lokaler, anläggningar och någon form av anordningar som används för att bedriva bolagets affärsverksamhet. Det spelar ingen roll om platsen inte behövs för att bedriva rörelsen eller om den inte används uteslutande för affärsmässiga ändamål.¹³⁴ Det centrala är huruvida bolaget förfogar över ett visst utrymme.¹³⁵ Dessutom ska det finnas ett samband mellan platsen och en specifik geografisk punkt.¹³⁶ Platsen måste vara fysiskt belägen inom källstatens territorium, varför exempelvis satelliter inte kan anses utgöra ett fast driftställe.¹³⁷ Av samma anledning kan således inte enbart en webbplats bestående av mjukvara och elektronisk data utgöra en plats för affärsverksamhet, eftersom det krävs någon form av fysisk närvaro i källstaten. Däremot kan datautrustning såsom en fysiskt placerad server, varpå bolagets mjukvara är installerad, under vissa förutsättningar utgöra en plats för affärsverksamhet och i förlängningen eventuellt utgöra ett fast driftställe.¹³⁸

5.2.1.2. *Stadigvarande*

Det andra rekvisitet är att platsen ska vara *stadigvarande*. Platsen behöver således ha en viss grad av varaktighet, det vill säga det får inte vara en plats av rent temporär natur. Det finns inte någon bestämd tidsgräns eller liknande för när en plats anses vara stadigvarande. Däremot har praxis från OECD:s medlemsstater visat att en plats normalt inte anses som stadigvarande om verksamhet bedrivits från platsen under en kortare period än sex månader.¹³⁹ Det finns dock undantag från riktmärket om sex månader, exempelvis om verksamheten i någon grad är återkommande. Tillfälliga avbrott innebär således inte att platsen upphör att vara stadigvarande. En sammanvägd bedömning görs avseende de tillfällen som platsen nyttjats, något som kan sträcka sig över flera år. Bedömningen utgår bland annat från avbrottens längd och antal samt skälen till avbrotten.¹⁴⁰

5.2.1.3. *Affärsverksamheten ska helt eller delvis bedrivas från platsen*

Det tredje och sista rekvisitet är att bolagets *affärsverksamhet helt eller delvis ska bedrivas* från platsen. Verksamheten behöver dock inte vara av ”produktiv karaktär”, med vilket menas att den till

¹³⁴ OECD:s modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5, punkt 10.

¹³⁵ OECD:s modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5, punkt 11.

¹³⁶ OECD:s modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5, punkt 21.

¹³⁷ OECD:s modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5, punkt 27.

¹³⁸ OECD:s modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5, punkt 122-131.

¹³⁹ OECD:s modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5, punkt 28.

¹⁴⁰ OECD:s modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5, punkt 29.

exempel inte behöver producera eller generera ekonomiskt värde.¹⁴¹ Den verksamhet som bedrivs från platsen måste emellertid bestå av det huvudsakliga och kännetecknande i bolagets verksamhet, det vill säga vad som kan ses som bolagets kärnverksamhet. Det avgörande kriteriet i bedömningen är om verksamheten som bedrivs från den stadigvarande platsen i sig själv utgör en väsentlig eller betydande del av bolagets totala verksamhet.¹⁴²

Distinktion görs mellan å ena sidan bolagets kärnverksamhet vilken omfattas av huvudregeln i artikel 5(1), och å andra sidan den del av bolagets verksamhet som endast är av ”förberedande” eller ”biträdande” art som istället omfattas av undantaget i artikel 5(4).

5.2.2. Undantaget - artikel 5(4)

I artikel 5(4) listas ett antal verksamheter som ska behandlas som undantag i förhållande till huvudregeln i artikel 5(1), bland annat reklamverksamhet och informationsinhämtning¹⁴³. Gemensamt för de verksamheter som faller inom undantagsregeln är att dessa inte utgör något fast driftställe även om verksamheten bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet.¹⁴⁴ För att en verksamhet ska undantas krävs dock att den uteslutande är av så kallad *förberedande eller biträdande karaktär*. Av den anledningen kan således en plats för affärsverksamhet som används både för verksamhet av förberedande eller biträdande karaktär och för kärnverksamhet inte bli undantagen.¹⁴⁵

5.3. Motiven bakom fast driftställe - varför krävs fysisk närvaro?

Ett fast driftställe har sedan länge ansetts vara både en nödvändig och tillräcklig anknytning till källstaten för att ett bolag ska kunna bli skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i källstaten.¹⁴⁶ Regleringen avseende fast driftställe anses representera en kompromiss mellan hemviststaten och källstaten för att säkerställa en rättvis och legitim fördelning av beskattningsrätten i olika avseenden.¹⁴⁷

¹⁴¹ OECD:s modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5, punkt 35.

¹⁴² OECD:s modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5, punkt 59.

¹⁴³ OECD:s modellavtal 2017, artikel 5(4)(d).

¹⁴⁴ OECD:s modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5, punkt 58.

¹⁴⁵ OECD:s modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5, punkt 77.

¹⁴⁶ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 302.

¹⁴⁷ Reimer m.fl., *A domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*, s. 11-13.

Artikel 5(1) innehåller framförallt ett krav på ”stadigvarande plats för affärsverksamhet” var den fysiska platsen är avgörande.¹⁴⁸ Kravet på fysisk närvaro kan framförallt motiveras av statssuveränitetens starka koppling mellan statens territorium och dess beskattningsmakt.¹⁴⁹

De traditionella beskattningsprinciperna, hemvist- och källstatsprincipen, samt de grundläggande villkoren för regleringen av fast driftställe utvecklades redan under tidigt 1900-tal mellan ett antal europeiska stater, bland annat Preussen, Sachsen och det Österrikisk-Ungerska imperiet. Vid den här tiden var transportverksamheten den enda industrin av ”mobil karaktär”.¹⁵⁰ Att ”fysiskt närvara” på en marknad var i praktiken det enda sättet för en verksamhet att erhålla ekonomiska fördelar, såsom inkomst, från en stat, varför villkoret om fysisk närvaro för ett fast driftställe ansågs vara en lämplig avvägning för att fastställa en tillräckligt stark anknytning till källstaten. Idag, ett sekel senare, erfordras dock fortfarande ett bolags fysiska närvaro, i viss utsträckning, i en källstat för att bolagets rörelseinkomst ska kunna beskattas av källstaten, vilket ifrågasattes redan i slutet av 1900-talet.¹⁵¹

Genom reglerna kring fast driftställe skapas möjlighet att likställa det fasta driftstället för ett utländskt bolag med inhemska bolag i källstaten, vilket bland annat kan anses skapa neutralitet mellan olika former av etableringsmöjligheter för utländska investerare. I utbyte mot att källstaten skapar, bevarar och värnar om goda ekonomiska förhållanden för utländska investerare får således källstaten rätt att beskatta det fasta driftstället.¹⁵²

Tillämpningen av fast driftställe som minimitröskel för källstatens beskattningsrätt kan också motiveras av praktiska skäl. En ovillkorlig beskattningsrätt för källstaten skulle potentiellt kunna hindra gränsöverskridande handel och skapa onödiga administrationskostnader. Av den anledningen anses småskaliga, kortvariga och ”icke-stadigvarande” ekonomiska förbindelser med källstaten inte påverka hemviststatens exklusiva beskattningsrätt.¹⁵³

¹⁴⁸ Se avsnitt 5.2.1.1.

¹⁴⁹ Se avsnitt 2.1.

¹⁵⁰ Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, s. 65.

¹⁵¹ A.a. s. 69-70.

¹⁵² Reimer m.fl., *A domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*, s. 12-13.

¹⁵³ A.st.

Ännu ett praktiskt skäl avseende fast driftställe och kravet på fysisk närvaro är att det kan anses vara enklare för källstaten att verkställa sitt beskattningsanspråk om bolaget har utmättningsbara tillgångar placerade inom källstatens territorium.¹⁵⁴

¹⁵⁴ Se avsnitt 2.1.

6. Den digitala ekonomin och dess beskattningsutmaningar

För att uppnå del I av uppsatsens syfte, vilket är att närmare utreda vilka beskattningsutmaningar som kan anses följa av den digitala ekonomins framväxt, behövs initialt en kort beskrivning av vad den digitala ekonomin innefattar. I avsnittet har användardata fått stort utrymme med anledning av dess betydelse för den digitala ekonomin och det kommersiella värde som användardata betingar. I avsnitt 6.3 presenteras vissa centrala beskattningsutmaningar med anknytning till regleringen av fast driftställe och den digitala ekonomin. Härigenom behandlas del I av syftet.

6.1. Vad innefattar ”den digitala ekonomin”

Det finns inte någon allmängiltig definition av vad ”den digitala ekonomin” egentligen innebär. Enligt Internationella valutafonden (IMF) kan begreppet definieras snävt i form av olika aktiviteter och verksamheter som kan härledas ur så kallade onlineplattformar, det vill säga digitala nätverk. Begreppet kan även definieras i vid bemärkelse på så vis att all verksamhet som i någon mån innefattar digitaliserad data är en del av den digitala ekonomin, vilket i praktiken innebär hela den moderna ekonomin.¹⁵⁵

OECD tillämpar den vida definitionen och menar att det inte är möjligt att särskilja eller avgränsa den digitala ekonomin, av den anledningen att hela ekonomin i någon mån har kommit att bli digital.¹⁵⁶ Vissa delar av ekonomin är dock mer digitaliserad än andra, varför det snarare anses vara fråga om en gradskillnad än en artskillnad.¹⁵⁷

OECD beskriver den digitala ekonomin som ett resultat av en förändringsprocess som framkallats av den tekniska utvecklingen, mer specifikt den del av IT som avser kommunikation med och mellan människor. Den tekniska utvecklingen har bland annat resulterat i att dagens teknik är mer kraftfull, standardiserad, lättillgänglig och kostnadseffektiv. I sin tur har den nya tekniken skapat nya affärsmöjligheter men också stärkt innovationen inom samtliga sektorer på marknaden.¹⁵⁸

¹⁵⁵ IMF, *Measuring the digital economy*, 2018-04-05, s. 7.

¹⁵⁶ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 2015, s. 13.

¹⁵⁷ Dahlberg, *EU och svensk företagsbeskattning*, s 75.

¹⁵⁸ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 2015, s. 36.

Den digitala ekonomin innefattar ett brett spektrum av nya IT-tillämpningar i bland annat affärsmodeller och produkter som på ett strukturellt plan har förändrat såväl sociala interaktioner, ekonomin och samhället i stort.¹⁵⁹ En allt större del av såväl konsumtion som socialt umgänge sker via internetuppkopplade enheter. I en svensk undersökning från 2020 har angetts att nio av tio personer i åldrarna 16 till 85 år använder internet i stort sett varje dag.¹⁶⁰

OECD sammanfattar vad som kan anses karaktärisera den digitala ekonomin på följande vis:

The digital economy is characterised by an unparalleled reliance on intangibles, the massive use of data (notably personal data), the widespread adoption of multi-sided business models capturing value from externalities generated by free products, and the difficulty of determining the jurisdiction in which value creation occurs.¹⁶¹

6.2. Användardata - det nya guldet?

Digitaliseringen och framförallt internetanvändningen, innebär att användare som nyttjar uppkopplade enheter ständigt lämnar digitala spår efter sig, vilket resulterar i enorma mängder data som bolag kan lagra och analysera.¹⁶² Denna data, så kallad *användardata*, är användbar och värdefull då den bland annat möjliggör för bolag att lära känna sin kundbas och skraddarsy sina erbjudanden. På så vis kan bolagen i högre utsträckning möta kundernas önskemål och därmed sannolikt också förbättra sin lönsamhet.¹⁶³ Detta kan bland annat ske genom riktad reklam och marknadsföring. Ett exempel på sådan riktad reklam är Google Ads.

Google LLC erbjuder sedan oktober 2000 en tjänst för personer som köper annonsutrymme baserat på användardata, kallad Google Ads. Genom användningen av Googles övriga tjänster och plattformar såsom till exempel Youtube, Google Maps och Google sökmotor skapar Google ett särskilt ”reklam ID” för varje användare varpå användarens digitala historik lagras. På så vis får Google information om användaren vilket i sin tur ger Google möjlighet att visa till exempel en annonsörs reklam och meddelanden för den användare som tidigare visat intresse för annonsörens

¹⁵⁹ OECD, *Measuring the Digital Transformation*, 2019, s. 90.

¹⁶⁰ Statistiska centralbyrån, *Befolkningens it-användning 2020*.

¹⁶¹ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 2015, s. 16.

¹⁶² OECD, *Measuring the Digital Transformation*, 2019, s. 40–42.

¹⁶³ IMF, *Tec(h)tonic Shifts: Taxing the “Digital Economy”*, 2020-05-29, s. 12-13.

produkter eller tjänster. Om användaren finner annonsen intressant och klickar på annonslänken blir annonsören betalningsskyldig till Google.¹⁶⁴ Tjänsten har kommit att bli Googles främsta inkomstkälla. År 2018 var Googles resultat från denna typ av riktad reklam 116 miljarder dollar, av vilket 38,28 miljarder var hänförligt till Europa.¹⁶⁵ Av resultatet betalade Google fyra miljarder dollar i skatt, vilket motsvarar en effektiv skatt på cirka 3,4 procent.¹⁶⁶

6.3. Beskattningsutmaningar till följd av digitaliseringen

6.3.1. Nexus - beskattningsbar närvaro

Med anledning av den tekniska utvecklingen är det idag möjligt för bolag att erhålla betydande ekonomiska fördelar, såsom inkomst av rörelse, från andra stater än den stat där bolaget anses hemmahörande, utan att en beskattningsbar närvaro finns där. Det är till exempel möjligt att via internet nå kunder världen över utan att bolag har en beskattningsbar ”fysisk närvaro” i dessa stater.¹⁶⁷

De beskattningsprinciper som den nuvarande internationella beskattningsordningen bygger på, hemvist- och källstatsprincipen, anses vara bättre anpassad för beskattning av vad som skulle kunna benämnas ”traditionella icke-digitaliserade” bolag. Anledningen är att principerna inte beaktar digital närvaro på en marknad. Digitaliseringen av ekonomin har därför satt stark press på de väletablerade traditionella beskattningsprinciperna som idag fördelar beskattningsrätten mellan stater, särskilt vad gäller regleringen av fast driftställe som kräver någon form av fysisk närvaro.¹⁶⁸

En av de viktigaste utmaningarna från skatterättsligt perspektiv är därmed att nuvarande beskattningsordning och framförallt nexusregeln fast driftställe, av flera stater uppfattas vara oförmögen att hantera den digitala ekonomin och otillräcklig vad gäller att säkra staters skattebaser.¹⁶⁹

¹⁶⁴ Google Advertising, *How We Make Money with Advertising*, 2020.

¹⁶⁵ Alphabet Inc, *Alphabet Annual Report 2018*, s. 27 och 30.

¹⁶⁶ A.a. s. 47.

¹⁶⁷ OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, s. 35-36.

¹⁶⁸ A.st.

¹⁶⁹ Hall, *BEPS 2.0 – utökad beskattningsrätt för marknadsjurisdiktioner*, SvSkT, 2019, s. 389.

6.3.2. Beskattning där värde skapas - användardelaktighet

Utgångspunkten för diskussionen avseende hur den internationella bolagsbeskattningen bör fördelas mellan stater är att vinster ska beskattas där de uppkommer, det vill säga där ekonomisk verksamhet anses bedrivas och där värde anses skapas. Att vinst ska beskattas där den uppstår håller alla stater med om, men vad det i realiteten innebär råder det dock ingen samstämmighet kring.¹⁷⁰

Traditionellt och historiskt har den plats där bolaget anses bedriva ekonomisk verksamhet sammanfallit med platsen där värdeskapande sker, där kostnader uppstår och även där vinsten sedan beskattas.¹⁷¹ Det internationella skattesystemet har därför i detta avseende fungerat relativt friktionsfritt historiskt sett.

Idag menar dock många, bland annat OECD och EU-kommissionen, att det finns en diskrepans mellan var värdeskapande sker och var vinsten beskattas, framförallt med anledning av digitaliseringen av ekonomin. Det anses att de traditionella beskattningsprinciperna, som generellt fokuserar på ett bolags fysiska närvaro i en stat, inte i tillräcklig hög utsträckning beaktar var värde för bolag i den digitala ekonomin skapas. Den värdeskapande faktor som huvudsakligen avses är användarnas och konsumenternas bidrag till de digitala bolagens verksamheter och "räckvidd", vilket sker genom att användare av de digitala tjänsterna lämnar ifrån sig information i form av användardata.¹⁷²

Flera multinationella bolag som tillhandahåller digitala tjänster hävdar att användardata i sig, så kallad rå användardata, inte har något ekonomiskt värde. Enligt dessa bolag är användardata bara värdefull när den har analyserats och bearbetats, med vilket menas att värdet i användardata uppstår i och med tillämpning av immateriella verktyg, såsom algoritmer och kodning, vilka används för att tolka användardata och tillhandahålla den tjänst som genererar inkomst.¹⁷³

Enligt min uppfattning är ovanstående resonemang inte helt objektivt. Resonemanget kan ses som en slags partsinlaga från bolag som i hög utsträckning vill kunna fortsätta att planera sin beskattning utifrån de traditionella beskattningsprinciperna som ligger till grund för den internationella

¹⁷⁰ Andersson, *Vad är BEPS och vad innebär det för Sverige?*, SN, 2016, s. 651.

¹⁷¹ Svenskt Näringsliv, *"Utmärkt att Sverige säger nej till digitalskatt i EU"*, 2018-11-09.

¹⁷² Dahlberg, *EU och svensk företagsbeskattning*, s. 31 och s. 81.

¹⁷³ IMF, *Tec(h)tonic Shifts: Taxing the "Digital Economy"*, 2020-05-29, s. 12-13.

beskattningsordningen. Rimligen finns det i vart fall någon nivå av värde också i rå användardata, liksom för vilket annat råmaterial som helst. Huruvida och i vilken utsträckning användardata bör beaktas vid utformningen av regler för internationell bolagsbeskattning är dock en omdiskuterad fråga.¹⁷⁴

En svårighet och utmaning, enligt min mening, är således att avgöra när olika slags användardata transformeras till ett ekonomiskt värde, det vill säga att identifiera vilken aktivitet och vilken data som egentligen är den värdeskapande. Insamlingen av data kan ju ske i en stat, bearbetningen i en annan, med hjälp av utrustning i en tredje och så vidare, för att slutligen säljas i den ursprungliga staten.

Sammanfattningsvis är således knäckfrågan gällande beskattning av den digitala ekonomin huruvida digitala tjänster ska beskattas i den stat där tjänsterna konsumeras eller i den stat där bolaget som tillhandahåller tjänsterna är beläget eller registrerat. Beskattning i den stat där tjänsterna konsumeras innebär avsteg från de traditionella beskattningsprinciperna och att användarna betraktas som en viktig del i ett bolags värdeskapande.

¹⁷⁴ Se avsnitt 7.2.1 och avsnitt 7.3.

7. OECD:s förslag till beskattning av den digitala ekonomin

För att uppnå del II av syftet med uppsatsen, innefattande att undersöka vad avsaknaden av en global överenskommelse mellan stater i linje med OECD:s förslag kan komma att innebära för ett multinationellt bolag, så anser jag att en översiktlig genomgång av OECD:s förslag samt en presentation av kritik mot förslaget är motiverat. Avsnitt sju bidrar till förståelse för staters uppfattning i frågan och varför den internationella skatterätten avseende intern internationell skatterätt har utvecklats i den riktning som framställs i avsnitt åtta.

7.1. Kort om BEPS-projektet

OECD är en mellanstatlig organisation som verkar för att stärka människors ekonomiska och sociala villkor genom att skapa möjligheter för länder att samarbeta i olika avseenden. Ett av organisationens arbetsområden är internationella skattefrågor. Sverige har varit medlem i OECD sedan 1961.¹⁷⁵

I en allt mer globalt integrerad ekonomi med åtskilliga multinationella bolag har det blivit tydligt att enskilda staters skattesystem samt de internationella beskattningsprinciperna inte har kunnat hålla jämna steg med utvecklingen. Stora multinationella bolag har genom internationell skatteplanering kunnat dra nytta av luckor och asymmetrier som följer av att staters skattesystem är konstruerade på olika sätt. Bolag har till exempel kunnat ”artificiellt” flytta vinst till en plats där bolagets ekonomiska verksamhet knappast bedrivs i någon större utsträckning, i syfte att minska sin effektiva beskattning eller rentav uppnå nollbeskattning, vilket resulterar i att staters skattebaser riskerar att urholkas.¹⁷⁶

Med anledning av ovannämnda problematik initierade OECD år 2013 BEPS-projektet på uppdrag av de så kallade G20-länderna¹⁷⁷. Projektet innefattar idag ett samarbete mellan över 135 länder och syftar till att åtgärda de svagheter som finns i den nuvarande internationella beskattningsrätten, innefattande att minska möjligheterna till avancerad internationell skatteplanering som urholkar staters skattebaser. Den första av femton åtgärds punkter inom ramen för BEPS-projektet är att

¹⁷⁵ OECD, About, Our global reach, Member countries, 2020.

¹⁷⁶ OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, s. 9-15.

¹⁷⁷ G20-länderna består av finansministrar respektive centralbankschefer från 19 av världens största ekonomier samt EU.

utreda och behandla skatteutmaningar till följd av digitaliseringen, benämnd ”Action 1”.¹⁷⁸ Sedan projektet startade under 2013 har OECD publicerat flera delrapporter. Utredning pågår dock fortfarande.

I oktober 2020 publicerade OECD det senast uppdaterade förslaget avseende Action 1 bestående av två delar. Förslaget har benämnts ”*Blueprints* för pelare 1 och pelare 2”. I nästa avsnitt kommer några utvalda delar av förslaget att behandlas.

7.2. En översiktlig sammanfattning av OECD:s förslag

7.2.1. Pelare 1 - Utökad beskattningsrätt för marknadsjurisdiktioner

Den första av förslagets två pelare avser att anpassa det internationella beskattningssystemet till de nya affärsmodeller som uppstått till följd av digitaliseringen genom bland annat en granskning av den aktuella regleringen kring nexus. Pelare 1 undersöker således fördelningen av beskattningsrätt avseende multinationella bolags rörelseinkomster för att säkerställa att vinster beskattas där ekonomisk verksamhet bedrivs och där bolagets värde anses skapas. Förslaget tar sin utgångspunkt i att användarna anses vara en viktig del i bolags värdeskapande, varför beskattningen av digitala bolag åtminstone delvis ska ske där användarna eller konsumenterna finns.¹⁷⁹

OECD menar att förslaget bland annat kommer hjälpa till att utjämna spelplanen mellan ”traditionella och digitala bolag” samt säkerställa att användarnas delaktighet eller bidrag i digitala bolags värdeskapande till viss del beaktas vid beskattning. Förslaget kommer även att förhindra överföringen av vinster till lågbeskattade jurisdiktioner, vilket är ett beteende som i stor utsträckning underlättas av digitaliseringen.¹⁸⁰

Sammanfattningsvis avser förslagets första pelare att genom bland annat nya nexusregler omfördela en del av ett multinationellt bolags vinst till marknadsjurisdiktionerna, med vilket menas de stater där användare eller konsumenter befinner sig. Marknadsjurisdiktionerna ges enligt förslaget befogenhet att beskatta den omfördelade vinsten med anledning av bolagets ekonomiska anknytning till marknadsjurisdiktionerna.¹⁸¹ Så som den internationella beskattningsordningen ser ut idag kan

¹⁷⁸ OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, s. 9-15.

¹⁷⁹ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, 2020, s. 11.

¹⁸⁰ A.a. s. 7-8.

¹⁸¹ A.st.

ju dessa jurisdiktioner inte beskatta bolag om de inte har ett fast driftställe där, vilket krävs en viss fysisk närvaro inom jurisdiktionen.¹⁸² Innebörden av förslaget är således en utökad beskattningsrätt för marknadsjurisdiktionerna.

Förslagets första pelare avser att tillämpas på multinationella bolag med *automatiserade digitala tjänster* (ADS) samt *consumer-facing businesses* (CFB), vilket innefattar bolag som på olika sätt kan dra nytta av ”betydande och bestående interaktion” med kunder och användare inom marknadsjurisdiktionerna.¹⁸³

Vad gäller definitionen av ADS så finns en ”positiv lista” för vilka tjänster som per se ska anses utgöra ADS och en ”negativ lista” för vilka tjänster som inte ska anses utgöra ADS. I den positiva listan nämns bland annat sociala medieplattformar och sökmotorer. Här träffas således bland annat Facebook och Google. Den negativa listan nämner vissa specifika verksamheter, bland annat intäkter från försäljning av fysiska varor, oavsett om varorna har en uppkopplingsfunktion eller inte.¹⁸⁴

Vad gäller definitionen av CFB så avses bolag som tillhandahåller varor eller tjänster, direkt eller indirekt, vilka vanligtvis säljs till konsumenter, inkluderat även licensiering och franchising. Här träffas således bland annat flera typer av marknadsplatser och e-handelssidor, till exempel Amazon.¹⁸⁵

För att säkerställa att efterlevnaden och administrativa bördor står i proportion till de avsedda fördelarna med förslaget så är de nya bestämmelserna framförallt avsedda att träffa stora bolag, varför förslaget innehåller ett antal trösklar. Exempelvis föreslås att koncernens konsoliderade intäkter från ADS eller CFB ska överstiga ett visst tröskelvärde, förslagsvis 750 miljoner euro. Fastställandet av hur högt tröskelvärdet i detta avseende ska vara är emellertid fortfarande en öppen politisk fråga inom OECD.¹⁸⁶ Det sagda leder till att bland annat nystartade och mindre bolag inte kommer träffas av de nya bestämmelserna som presenteras i OECD:s förslag.

¹⁸² Se Avsnitt 5.

¹⁸³ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, 2020, s. 14.

¹⁸⁴ A.a. s. 19-22.

¹⁸⁵ A.st.

¹⁸⁶ A.st.

7.2.2. Pelare 2 - Global miniminivå för bolagsskatt

Den andra pelaren, undersöker möjligheten att införa en global miniminivå för bolagsskatt, även kallad GLoBE-beskattnings. Pelare 2 är avsedd att träffa multinationella bolag och säkerställa att dessa betalar åtminstone en minimiskatt. Syftet med pelare 2 är således att tackla även övriga ”BEPS-problem”, eftersom begränsning till vissa branscher eller verksamheter inte finns.¹⁸⁷ Med andra ord är pelare 2 än mer långtgående eftersom den förväntas påverka alla multinationella bolag och inte bara digitaliserade sådana, vilket kan motiveras av att hela ekonomin i någon mån har blivit digital.¹⁸⁸

Pelare 2 är tänkt att ge stater rätt att ”top up-beskatta” eller ”skatta tillbaka” när en annan stat inte har utnyttjat sin primära beskattningsrätt eller i de fall då bolag är föremål för vad som kan anses vara en alltför låg effektiv beskattningsrätt. Med andra ord innebär pelare 2 att multinationella bolag, vars inkomster inte beskattas enligt den bestämda miniminivån, istället kan beskattas av andra stater genom tillämpning av ett antal föreslagna så kallade ”GloBE-regler”. Det föreslås dock inte någon skattesats för vad som ska anses utgöra en acceptabel miniminivå vad gäller effektiv skatt, utan det är något som staterna får försöka enas om vid ett senare tillfälle. Även i anslutning till pelare 2 diskuteras ett tröskelvärde om 750 miljoner euro vad gäller koncernens konsoliderade intäkter för att på så vis bland annat undanta nystartade och mindre bolag från GLoBE-beskattnings.¹⁸⁹

7.3. Kritik mot OECD:s förslag

Kritik har riktats mot den första pelaren i OECD:s förslag avseende att förflytta beskattningsbefogenheter till marknadsjurisdiktionerna, bland annat av *European Center for International Political Economy* (ECIPE)¹⁹⁰. ECIPE har pekat ut att förslaget förlorar små, öppna och exportberoende ekonomier med liten hemmamarknad, såsom Sverige, och att vinnarna bli större konsumtionsländer, som till exempel Kina och Indien. Det finns en oro för att de större konsumtionsländerna med en utökad beskattningsrätt i och med OECD:s förslag kommer ges än mindre incitament att värna exempelvis öppenhet, frihandel och internationellt samarbete.¹⁹¹

¹⁸⁷ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, 2020, s. 13.

¹⁸⁸ Se avsnitt 6.1.

¹⁸⁹ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, 2020, s. 13-16.

¹⁹⁰ ECIPE är en oberoende och ideell politisk tankesmedja som är forskningsbaserad och företräkar frihandel. Organisationen är placerad i Bryssel.

¹⁹¹ Bauer, *Unintended and Undesired Consequences: The Impact of OECD Pillar 1 and 2 Proposals on Small Open Economies*, ECIPE, s. 2-3.

Kritiken från bland annat ECIPE handlar även om att OECD:s arbete inte diskuterar frågan om främjande av innovationskraft i någon större utsträckning. ECIPE anser att OECD:s förslag i alltför hög omfattning fokuserar på att fånga upp varje liten potentiellt värdeskapande del som uppstår inom marknadsjurisdiktionerna. ECIPE menar att det är viktigt att inte glömma bort att innovation, forskning och utveckling är avgörande faktorer för var värde kan anses skapas. För de stater som investerar i och satsar på innovation och utveckling, såsom exempelvis Sverige, uppstår bland annat kostnader och även en form av risktagande. Rimligen borde denna typ av stater också ”få tillbaka” i form av skattemedel när investeringar och satsningar vid ett senare tillfälle genererar vinst.¹⁹²

I debatten har det även anförts att bolag i regel försöker ”matcha” intäkter och kostnader eftersom avdrag blir mer värda i de stater där bolaget tillskrivs vinst. Om bolag beskattas baserat på var konsumenterna eller användarna finns kommer bolag sannolikt även att föredra att ha sina kostnader i någon av de större konsumtionsstaterna. Större stater har normalt sett dessutom en högre bolagsskattesats vilket innebär att värdet på ett avdrag för kostnader i regel är högre i den större staten. Detta skulle kunna innebära att bolag väljer att flytta verksamhet till någon av de staterna där större delen av värdet och intäkterna anses uppstå, vilket resulterar i att skattebasen i den stat som bolaget flyttar från riskerar att urholkas. I spåren av att bolag flyttar utomlands påverkas även andra skattebaser negativt, exempelvis vad gäller arbetsinkomster och konsumtion.¹⁹³

Sammantaget är det alltså inte orimligt att anta att pelare 1, genom vilket en del av beskattningsrätten förflyttas till marknadsjurisdiktionerna, skulle slå oproportionerligt hårt mot till exempel Sverige och svenska bolag, vilket uppmärksammas av bland annat svenska skattebyråer.¹⁹⁴

Vidare har i debatten anförts att den globala minimiskatten för bolagsvinster, som föreslås i pelare 2, utifrån en internationell beskattningsskonkurrens kan anses underminera mindre staters möjligheter att skattevägen konkurrera om utländska investeringar.¹⁹⁵

¹⁹² Bauer, *Unintended and Undesired Consequences: The Impact of OECD Pillar 1 and 2 Proposals on Small Open Economies*, ECIPE, s. 2-3.

¹⁹³ Andersson, *Vad är BEPS och vad innebär det för Sverige?*, 2016, SN, s.653.

¹⁹⁴ Jokinen, *Avgörandets stund närmar sig för framtidens digitala skatter*, PwC, 2020-05-04.

¹⁹⁵ Fensby, *Motstånd mot digitalskatten äventyrar svensk ekonomi*, Dagens Industri, 2019-03-12.

7.4. Den juridiskt tekniska formen för genomförandet av OECD:s förslag

De förslag och rekommendationer som OECD utfärdar har som tidigare redogjorts för ingen direkt verkan eftersom de inte är rättsligt bindande för staterna. För att OECD:s förslag till beskattning av den digitala ekonomin ska få internationellt genomslag krävs således att deras rekommendationer av så många stater som möjligt uppfattas som legitima och rättvisa i tillräckligt hög utsträckning.

Om OECD:s förslag ska få rättslig verkan krävs att staterna sinsemellan omförhandlar och uppdaterar befintliga skatteavtal, vilket har ansetts vara en omständigt och tidskrävande process, varför förslaget är tänkt att genomföras genom ett nytt MLI för att underlätta och på ett smidigt sätt effektivisera processen.¹⁹⁶

En ytterligare förutsättning för att OECD:s förslag ska få genomslag, utöver ändringar i befintliga skatteavtal, är att förslagens förändringar också återfinns i intern rätt, särskilt för svenskt vidkommande med anledning av skatteavtalsrättens gyllene regeln. Först då intern rätt uppdaterats kan Sverige utnyttja den beskattningsrätt som tillkommer genom de uppdaterade skatteavtalen. Innan dess kan de uppdaterade skatteavtalen bara begränsa svensk beskattning, eftersom Sverige i nuläget inte har något beskattningsanspråk enligt intern rätt avseende den nya skattebasen som presenteras i OECD:s förslag.¹⁹⁷

¹⁹⁶ Se avsnitt 4.5.

¹⁹⁷ Se avsnitt 4.3.4.

8. Ensidiga nationella skatteåtgärder

I detta avsnitt behandlas vad brist på konsensus avseende OECD:s förslag kan komma att innebära för digitala bolag som är internationellt verksamma, det vill säga del II av uppsatsens syfte. Inledningsvis ges exempel på hur olika stater har valt att hantera beskattningsutmaningarna till följd av digitaliseringen och vilka generella konsekvenser det kan få för bolag som träffas av reglerna. Därefter konkretiseras avsnittet genom en egenkonstruerad exempelsituation avseende ett svenskt bolag på vilket tillämpas Storbritanniens nationella skatteåtgärd, DST.

8.1. Ett snårigt internationellt regelverk bestående av olika nationella åtgärder

I dagsläget råder det en splittrad och fragmenterad syn mellan olika stater angående hur beskattningsrätten avseende bolags rörelseresultat i den digitala ekonomin bör fördelas och hur reglerna kring detta bör utformas, varför en global överenskommelse ännu inte kunnat nå inom OECD.

Den varierade inställningen som råder bland stater avseende hur beskattning av den digitala ekonomin ska se ut återspeglas inte minst i hur stater har valt att agerat nationellt. Flera stater, både inom och utanför EU, har vidtagit ensidiga nationella åtgärder i form av lagstiftning, bland annat på grund av att de förslag som presenterats inom ramen för EU 2018 röstades ned samt att flertalet stater har ansett att det globala arbetet inom OECD går för långsamt.¹⁹⁸

De olika nationella åtgärderna som vidtagits varierar i bland annat utformning och omfattning. Till exempel har Israel utvidgat definitionen av fast driftställe på så vis att även så kallad *betydande digital närvaro* för ett bolag kan anses utgöra ett fast driftställe. Ett annat exempel är Saudiarabien och Kuwait som har infört ett *virtuellt fast driftställe* för att kunna beskatta utländska bolag som tillhandahåller digitala tjänster till lokala kunder. Även andra länder såsom till exempel Australien, Nya Zeeland och Indien har vidtagit nationella skatteåtgärder av olika slag med anledning av den digitala ekonomin.¹⁹⁹

¹⁹⁸ Grant Thornton, *Digital services tax in Europe*, 2019-02-25.

¹⁹⁹ European Parliament, *Impact of Digitalisation on International Tax Matters*, 2019. s. 41-43.

Ett antal europeiska stater, bland annat Spanien, Italien, Frankrike och Storbritannien, har istället valt att införa en ny typ av nationell skattelagstiftning avseende beskattning av bruttointäkter som härrör från vissa digitala tjänster, *digital service tax* (DST). De olika staternas DST liknar i hög utsträckning det kortsiktiga förslaget som lades fram av EU-kommissionen 2018. Dock varierar de olika ländernas DST bland annat vad gäller omfattning, tröskelvärden och skattesats.²⁰⁰

Allt fler stater som ännu inte vidtagit nationella åtgärder ser också över möjligheten att beskatta bolagsinkomster i den stat där varan eller tjänsten konsumeras och det anses vara blott en tidsfråga innan ytterligare stater har infört olika typer av nationella regler.²⁰¹

Från ett bolagsperspektiv har resultatet blivit ett många gånger komplicerat och snårigt internationellt regelverk, bestående av flera olika typer av nationella skatteregler inom området att ta i beaktande. Enligt min uppfattning kan detta inte anses bidra till en tydlig, förutsägbar och effektiv internationell bolagsbeskattning.

Flera av de nationella åtgärderna är tänkta att vara någon form av ”övergångslösning”, i väntan på en global mellanstatlig överenskommelse. Sådana tillfälliga regelverk blir dock ytterligare administrativa bördor och kostnader för bolag som tvingas inrätta system för att hantera de nya nationella skatterna. Dessa bördor och kostnader kan uppfattas som extra kännbara med tanke på att skatten endast är tänkt att vara temporär.²⁰² Det är svårt att uppskatta hur lång tid det kommer att ta innan en global lösning är på plats och därmed finns en ovisshet kring hur länge de tillfälliga nationella övergångslösningarna kan komma att bestå.

Ett komplicerat internationellt regelverk bestående av olika nationella lösningar får givetvis konsekvenser för de bolag som verkar gränsöverskridande i den digitala ekonomin och träffas av de nya nationella reglerna. För att på ett konkret sätt illustrera och ta upp aspekter angående vilka effekter som kan uppstå med anledning av de nya nationella reglerna har jag valt att konstruera ett exemplifierande fall avseende ett svenskt bolag och brittiska DST.

²⁰⁰ Grant Thornton, *Digital services tax in Europe*, 2019-02-25.

²⁰¹ Nilsson och Gustafsson, *Beskattning av den digitala ekonomin*, PwC, 2018-03-22.

²⁰² A.st.

8.2. Sveriges nationella skatteåtgärder

Sverige tillhör den grupp av stater som ännu inte har vidtagit någon särskild nationell åtgärd avseende direkt beskattning av bolag som tillhandahåller digitala tjänster till svenska konsumenter eller användare. Istället inväntar Sverige en global lösning inom OECD och under tiden tillämpas de sedan länge vedertagna beskattningsprinciperna avseende internationell bolagsbeskattning inklusive reglerna kring fast driftställe som nexus.

8.3. Storbritanniens nationella skatteåtgärder

I Storbritannien gäller sedan 1 april 2020 en helt ny skattelagstiftning avseende beskattning av bruttointäkter från digitala tjänster. Brittiska DST motiveras bland annat av att användardeltagande skapar värde för vissa typer av digitala bolag genom deras interaktion och engagemang. Storbritannien uttrycker dock att den mest hållbara och långsiktiga lösningen på de beskattningsutmaningarna som följer av digitaliseringen är en konsensusbaserad global lösning inom OECD, varför Storbritannien åtar sig att avskaffa DST när en ”lämplig” internationell lösning finns på plats.²⁰³

I stora drag träffar brittiska DST de bolag som tillhandahåller digitala tjänster, såsom sociala nätverkstjänster och sökmotorer, till brittiska användare. Skatteuttag förutsätter att koncernens globala omsättning från dessa digitala tjänster överstiger ett tröskelvärde om 500 miljoner brittiska pund, varav minst 25 miljoner ska ha genererats från användare i Storbritannien under ett beskattningsår. Om koncernens omsättning överstiger dessa tröskelvärden kommer de bruttointäkter som härrör från användare i Storbritannien att beskattas med två procent. Tröskelvärdena är avsedda att bland annat undanta nystartade bolag och de bolag som har en mindre ekonomisk anknytning till Storbritannien.²⁰⁴

8.4. Exempelsituation - Sverige och Storbritannien

8.4.1. Hur kan ett svenskt bolags skattesituation påverkas av brittiska DST?

Låt säga att vi har ett svenskt hemmahörande bolag, det vill säga bolaget är registrerat i Sverige i enlighet med 6 kap 3 § IL. Därmed har Sverige, i egenskap av hemviststat, ett beskattningsanspråk

²⁰³ UK Government, Policy paper, *Digital Services Tax*, 2020-11-03.

²⁰⁴ Finance Act 2020 (c. 14), Part 2 - Digital Service Tax.

avseende bolagets globala inkomster, det vill säga samtliga inkomster oberoende var i världen inkomsterna har genererats.

Bolaget i vårt exempel tillhandahåller en social mediatjänst till såväl svenska som brittiska användare. Vi utgår från att bolaget överstiger ovannämnda tröskelvärden som följer av brittiska DST avseende omsättning i Storbritannien.²⁰⁵ Därmed har Storbritannien, i egenskap av marknadsjurisdiktion, ett beskattningsanspråk avseende bolagets bruttointäkter från dessa digitala tjänster i Storbritannien med två procent i enlighet med den brittiska DST.

Resultatet blir således att det föreligger en dubbelbeskattningssituation avseende bolagets inkomst från Storbritannien, eftersom såväl Sverige som Storbritannien vill beskatta inkomsten. Därmed blir skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien tillämpligt, och för svensk del aktualiseras således införlivandelagen med skatteavtalet som bilaga.²⁰⁶ Av propositionen till införlivandelagen anges att skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien är baserat på OECD:s modellavtal.²⁰⁷ Vidare är skatteavtalets första artikel dessutom uppfylld då bolaget anses ha sin hemvist i Sverige.²⁰⁸

8.4.2. Skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien

Artikel 2(3) i skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien anger vilka typer av skatter som skatteavtalet ska tillämpas på. Uppräkningen av vilka skatter som omfattas av skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien är uttömmande, till skillnad från OECD:s modellavtal som är exemplifierande. För Sveriges del anges bland annat inkomstskatt, vilket i vårt exempel innebär bolagsskatt eftersom det rör sig om ett bolag. För Storbritanniens del anges bland annat bolagsskatt.

Brittiska DST trädde i kraft i april 2020, medan det aktuella skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien undertecknades 2015. Brittiska DST är därmed en typ av skatt som inte togs i beaktande då skatteavtalet ingicks. Artikel 2(4) blir därför aktuell att studera, i vilken stadgas att skatteavtalet även ska tillämpas på *identiska eller väsentligen liknande skatter* som införts efter datumet för undertecknandet av skatteavtalet, utöver eller i stället för de skatter som avses i artikel 2(3).

²⁰⁵ Se avsnitt 8.3.

²⁰⁶ Se avsnitt 4.3.2.

²⁰⁷ Prop. 2015/16:7 s. 47.

²⁰⁸ Lag (2015:666) om skatteavtal mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland, artikel 1.

Det står klart att det inte rör sig om en *identisk* typ av skatt. Frågan blir därför om brittiska DST kan anses vara en *väsentligen liknande skatt* som bolagsskatten i Storbritannien, vilken är den skatt som ligger närmast till hands att jämföra med eftersom bedömningen avser beskattning av bolagsinkomster.

Enligt min bedömning kan inte brittiska DST anses vara en väsentligen liknande skatt som bolagsskatt. Anledningen till varför DST enligt min mening inte är att ses som en väsentligen liknande skatt är att DST baseras på bolagets bruttointäkter från digitala tjänster, genom vilket avdrag i olika avseende kopplat till intäkterna inte beaktas i Storbritannien. Därför är DST enligt min uppfattning mer att likna vid en slags omsättningsskatt, vilken ska jämföras med bolagsskatt där istället bolagets vinst, det vill säga resultatet av skattepliktiga intäkter minus avdragsgilla kostnader, utgör underlag för beskattning.

Något som även talar för att DST kan anses utgöra en typ av omsättningsskatt är att det inte är otänkbart att digitala bolag som träffas av DST kommer att finansiera skattebördan, helt eller delvis, genom till exempel högre priser för konsumenter av de digitala tjänsterna eller genom högre priser för kunder till det digitala bolag som köper annonsutrymme eller utnyttjar användardata. Möjligheten för digitala bolag att övervältra kostnaden av skatten varierar, men det kan inte uteslutas att en stor del av slutnotan hamnar hos konsumenter och kunder, trots att detta inte är skatteåtgärdens avsikt. Exempelvis Google LLC har uttalat att de tänker använda sig av möjligheten att övervältra skattebördan på deras kunder i form av annonsörer för att bland annat täcka den brittiska DST.²⁰⁹ Sammantaget kan således sägas att DST *de jure* inte har för avsikt att övervältras, såsom exempelvis är fallet med moms. Däremot kan DST *de facto* övervältras på konsumenter eller kunder i enlighet med ovan beskrivning.

I en kammarrättsdom²¹⁰ från 2012 bedömdes kinesisk så kallad ”business tax” inte vara avräkningsbar, vare sig enligt skatteavtalet eller AvrL²¹¹, med hänsyn till att skatten ansågs utgöra en omsättningsskatt. Skatteverket, som part i målet, anförde att av information från hemsidor såsom PwC, Asian Trade Hub och International Bureau of Fiscal Documentation framgick att kinesisk

²⁰⁹ The Guardian, *Google's advertisers will take the hit from UK digital service tax*, 2020-09-01.

²¹⁰ Kammarrätten i Sundsvall 2012-02-06, mål nr. 1767—1769-11.

²¹¹ Se vidare avsnitt 8.4.3.1.

business tax skulle ses som en omsättningsskatt. Bolaget å sin sida anförde bland annat att det är ”ostridigt att bolaget drabbats av en kostnad då skatten är definitiv och inte är möjlig att återvinna” och att ”skatten borde beaktas som en källskatt snarare än omsättningsskatt då den tas ut i samband med utbetalningar och inte vid omsättning”. Kammarrätten slog fast att enligt ovannämnda hemsidor som Skatteverket anfört samt en artikel i Skattenytt, som förvaltningsrätten hänvisat till, så framgick det att kinesisk business tax var en omsättningsskatt, varför bolagets argumentation ogillades.

DST har av PwC ansetts vara en slags hybrid mellan en indirekt omsättningsskatt och en direkt inkomstskatt. Det som talar för att DST är en direkt inkomstskatt är att DST betalas in av det skattskyldiga bolaget som är tänkt att bära skattebördan, till skillnad från exempelvis moms. Det som enligt PwC talar för att DST är en indirekt omsättningsskatt är att skatteuttaget baseras på bruttointäkter från de digitala tjänsterna, det vill säga att skatten har koppling till försäljning och omsättning snarare än vinst.²¹²

I en artikel i Intertax har DST ansetts bestå av övervägande egenskaper och karaktärsdrag överensstämmande med en omsättningsskatt snarare än en inkomstskatt, varför DST enligt artikeln inte har ansetts falla inom tillämpningsområdet för OECD:s modellavtal artikel 2(4). De egenskaper för DST som ligger till grund för artikelns slutsats är bland annat att DST skattebas är omsättning (bruttointäkter), avdrag för kostnader är inte tillåtet samt att det skattskyldiga bolagets totala vinst eller förlust är irrelevant för skatteuttaget eftersom DST inte har någon relation till bolagets vinstmarginal. Även de faktum att DST är tillämplig på såväl inhemska som gränsöverskridande tjänster, men också att DST gäller för såväl inhemska som utländska skattebetalare, talar för att DST är en slags omsättningsskatt.²¹³

DST har beskrivits i Skattenytt som en form av gammaldags omsättningsskatt, liksom föregångaren till momsens avseende indirekt beskattning, vilken kan anses riskera få negativa dominoeffekter samt snedvrیدا konkurrensen.²¹⁴

²¹² Nilsson och Gustafsson, *Beskattning av den digitala ekonomin*, PwC, 2018-03-22.

²¹³ Hohenwarter, m.fl., *Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaty*, Intertax, s. 140-147.

²¹⁴ Andersson, *Beskattning av multinationella företag i digitaliseringens tidsålder*, SN, 2018, s. 774.

Med hänsyn till ovanstående resonemang från PwC, Intertax och Skattenytt är det, menar jag, sannolikt att en domstol, om frågan skulle prövas, skulle komma till samma slutsats som i kammarrättsdomen från 2012, det vill säga att DST är att se som en slags omsättningsskatt.

Slutsatsen blir därmed att skatteuttag av DST sannolikt inte omfattas av skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien, vilket resulterar i en påtaglig risk för dubbelbeskattning.

8.4.3. Svensk internationell skatterätt

Med anledning av att skatteavtalet mellan länderna sannolikt inte är tillämpligt avseende brittiska DST blir det istället upp till svensk internationell skatterätt att avgöra om det trots allt kan finnas någon möjlighet till eliminering eller lindring av bolagets dubbelbeskattningssituation.

Enligt svensk internationell skatterätt finns det två huvudmetoder för eliminering eller lindring av dubbelbeskattning som drabbat en i Sverige obegränsat skattskyldig person, såsom bolaget i detta exempel, avräkning av utländsk skatt enligt AvrL respektive avdrag för utländsk skatt i form av en kostnad enligt 16 kap 18-19 §§ IL.

8.4.3.1. Avräkningsmetoden

Med utländsk skatt enligt AvrL avses *allmän slutlig skatt* på inkomst som har betalats till en utländsk stat.²¹⁵ Av förarbetena kopplade till när rätten till avräkning för utländsk skatt först infördes genom lagen om statlig inkomstskatt (SIL) så framgår att den utländska skatten ska vara jämförbar med den statliga inkomstskatten (den kommunala inkomstskatten infördes först senare) och att det i princip ska vara fråga om skatt på nettoinkomst.²¹⁶ Bland annat Skatteverket menar då att den utländska skatten till sin karaktär ska likna inkomstskatt, det vill säga bolagsskatten i vårt exempel.²¹⁷

Enligt min bedömning är brittiska DST sannolikt därför inte att se som en allmän slutlig skatt på inkomst och därmed inte heller avräkningsbar i Sverige. Anledningen är att brittiska DST, återigen, inte avser beskattning av nettoinkomst bland annat på grund av att några avdrag inte beaktas i Storbritannien. I ovannämnda kammarrättsdom ansågs kinesisk business tax inte utgöra en sådan

²¹⁵ 1 kap. 3 § AvrL.

²¹⁶ Prop. 1966:127 s. 84.

²¹⁷ Skatteverket, rättslig vägledning, *Vilken utländsk skatt kan avräknas?*, 2020.

allmän slutlig skatt på inkomst som kunde bli föremål för avräkning av utländsk skatt enligt AvrL med hänsyn till att den ansågs vara en skatt på omsättning.²¹⁸ Resonemanget kan även appliceras vad gäller brittiska DST enligt min mening.

8.4.3.2. Avdragsmetoden

Det kan finnas möjlighet för det svenska bolaget, som är obegränsat skattskyldigt i Sverige, att begära avdrag för *utländsk särskild skatt* i form av en omkostnad, det vill säga den utländska skatten DST ses som en utgift för att förvärva och bibehålla inkomst. Regeln förutsätter dock att bolaget har betalt DST i Storbritannien och att inkomsten ska tas upp som skattepliktig intäkt i Sverige.²¹⁹

Avdragsmetoden innebär dock att dubbelbeskattningen endast kan lindras, följaktligen inte elimineras, med anledning av att metoden behandlar den utländska skatten som en omkostnad. Resultatet blir således en minskning av bolagets eventuella beskattningsbara vinst i Sverige.

Det kan dessutom bli så att Storbritannien tar ut DST baserat på bruttointäkterna från de digitala tjänsterna i landet, medan bolaget i hemviststaten Sverige redovisar en förlust, det vill säga bolagets avdragsgilla kostnader överstiger de skattepliktiga intäkterna, och därmed finns det ingen vinst att beskatta i Sverige. Bolaget tvingas i det fallet alltså betala DST i Storbritannien trots att bolaget ännu inte gjort någon vinst överhuvudtaget, utan bara investerat i att bygga marknad i form av till exempel kundvärde och varumärke.

8.4.4. Sammanfattade slutsatser avseende exempelsituationen

Storbritanniens DST omfattas sannolikt inte av skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien med hänsyn till att den är att se som en form av omsättningsskatt, vilket resulterar i en påtaglig risk för dubbelbeskattning och osäkerhet, bland annat för det skattskyldiga bolaget. De fördelar som skatteavtal innebär, vilka beskrivits i avsnitt 4.1, såsom viss grad av förutsägbarhet och indirekt främjande av gränsöverskridande handel, går förlorade när skatteavtal åsidosätts genom nya nationella skatteåtgärder såsom DST.

²¹⁸ Se avsnitt 8.4.2.

²¹⁹ 16 kap. 18 § IL. 16 kap. 19 § 1st IL.

Att dubbelbeskattningssituationen eventuellt kan lindras enligt intern svensk rätt innebär i praktiken att det genom den nya brittiska DST redan har, i viss mån, förflyttas beskattningsrätt till marknadsjurisdiktionen Storbritannien.²²⁰

Sammantaget blir således det svenska bolaget drabbat på grund av att dubbelbeskattningen inte kan elimineras utan endast eventuellt lindras, samtidigt som ett eventuellt avdrag i form av omkostnad i Sverige skulle innebära en minskad beskattningsbar vinst i Sverige och därmed i förlängningen minskade skattemedel för Sverige.

Med anledning av att svenska skatteavtal till stor del utgår från OECD:s modellavtal, vilket också är fallet med skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien, kan det inte uteslutas att även andra stater DST riskerar att på liknande sätt inte omfattas av skatteavtal som följer OECD:s modellavtal.

Avslutningsvis bör nämnas att det finns en risk för att det kan bli praktiskt svårt för bland annat Storbritannien att verkställa beskattningsanspråk i form av DST med anledning av att bolag som träffas av reglerna sannolikt i många fall inte har utmättningsbara tillgångar i landet.

²²⁰ Jämför avsnitt 7.2.

9. Avslutande reflektioner och sammanfattande slutsatser

Avsnitt 9 lyfter blicken, presenterar avslutande reflektioner och slutsatser samt öppnar upp för diskussion.

Globaliseringen av ekonomin innebär att skattefrågor inte kan hanteras enbart på nationell nivå. Samtidigt ställer digitaliseringen av ekonomin nya krav på det system som idag reglerar den internationella bolagsbeskattningen. De traditionella beskattningsprinciperna som ligger till grund för systemet, med förankring i en grundtanke om fysisk närvaro, har efter ett sekel av trogen tjänst kommit att uppfattas som bristfälliga av flertalet stater.

Sammanfattningsvis kan det, med anknytning till del I av syftet med uppsatsen, konstateras att den digitala ekonomin har gett upphov till, vad jag anser vara, väsentliga beskattningsutmaningar ur ett bolagsbeskattningsperspektiv. En av de främsta utmaningarna är att de traditionella beskattningsprinciperna, och framförallt regleringen av fast driftställe, anses förlegad och inte anpassad för den digitala ekonomin eftersom principerna inte beaktar digital närvaro eller anknytning till en stat. Utgångspunkten för var bolagsbeskattning ska ske, vilket är platsen där ekonomisk verksamhet anses bedrivas och där värde anses skapas, har med anledning av digitaliseringen också kommit att ifrågasättas. Ytterligare en utmaning, och något som det råder delade meningar om, är huruvida och i sådana fall vilken utsträckning användarnas delaktighet i ett digitalt bolags värdeskapande ska beaktas vid utformningen av internationell bolagsbeskattning.

Opinionen bland stater tycks gå mot en utökad beskattningsrätt för marknadsjurisdiktioner där användardelaktighet i digitala bolags värdeskapande tillmäts betydelse, vilket märks genom både OECD:s förslag till beskattning av den digitala ekonomin och de ensidiga nationella skatteåtgärder som vidtagits.

Med anknytning till del II av syftet med uppsatsen kan det konstateras att avsaknaden av en global överenskommelse vad gäller beskattning av den digitala ekonomin, såsom OECD:s förslag, har resulterat i ett snårigt och okoordinerat internationellt regelverk bestående av olika nationella skatteåtgärder. När stater inte kan komma överens och samarbeta i detta avseende, utan istället vidtar ensidiga skatteåtgärder får det skatterättsliga konsekvenser för bolag som är internationellt

verksamma. När skatteavtalsrättens funktion äventyras genom att ensidiga skatteåtgärder, såsom brittiska DST, av allt att döma sannolikt inte omfattas av aktuella skatteavtal, blir risken för dubbelbeskattning påtaglig. På så vis går skatteavtalens förmåga att skapa förutsägbarhet vid beskattning av internationella transaktioner förlorad, vilket indirekt kan hämma gränsöverskridande handel, investeringar och i förlängningen den ekonomiska utvecklingen.

Sammantaget är min uppfattning att olika ensidiga nationella åtgärder som utgångspunkt är ett otillfredsställande sätt att lösa beskattningsutmaningarna till följd av digitaliseringen. Önskvärt är istället att det internationella skattesystemet så långt som möjligt är globalt koordinerat och baserat på skatteavtalsrätt i form av ett nytt MLI, även om den lösningen inte heller är okomplicerad. Anledningen är att en konsensusbaserad global lösning sannolikt är mer konsekvent, effektiv och i vart fall någorlunda förutsägbar, vilket bidrar till reducerad osäkerhet vid internationella transaktioner där olika staters skattelagstiftningar och skattemyndigheter aktualiseras.

Införandet av nationella åtgärder i allt fler stater har drivit upp debatten angående behovet av att nå internationellt samförstånd inom det aktuella skatterättsliga området. För det fall en global överenskommelse nås inom OECD bör, enligt min mening, ett sådant multilateralt avtal kräva ett åtagande från staterna att dels upphäva gällande nationella lagstiftningsåtgärder inom området, dels en förpliktelse att inte införa liknande skatteåtgärder i framtiden.

Det är viktigt att komma ihåg att de förändringar som diskuteras inom bland annat OECD utgör avsteg från sedan länge etablerade internationella beskattningsprinciper. Sådana strukturella förändringar av det internationella skattesystemet måste vara genomtänkta, balanserade och proportionerliga. Ett multilateralt skattesystem är ju trots allt inte särskilt enkelt att reformera när det väl har införts och fått fäste.

10. Litteratur- och källförteckning

Offentligt tryckt

Sverige

Förarbeten

Prop. 1966:127 Kungl. Mctfths proposition nr 127 år 1966.

Prop. 1986/87:30 om följdändringar till slopanDET av den kommunala garanti- och utbobeskattningen m.m.

Prop. 2015/16:7 Skatteavtal mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland.

Prop. 2017/18:61 Multilateral konvention för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder.

Författningar

Inkomstskattelag (1999:1229).

Kupongskattelag (1970:624).

Lag om avräkning av utländsk skatt (1986:468).

Lag om skatteavtal mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland (2015:666).

Regeringsformen (1974:52).

Storbritannien

Författningar

Finance Act 2020 (c. 14), Part 2 - Digital Service Tax.

<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/part/2/enacted>.

Folkrättsliga traktat

1969 års Wienkonvention om traktaträtten.

OECD

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014.

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

<https://doi.org/10.1787/9a5b369e-en>.

Litteratur

Avi-Yonah, Reuven, *Introduction to Advanced International Taxation*, 2:a upplagan, Edward Elgar Publishing, 2019.

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

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, 5:e upplagan, 2020.

Hilling, Maria, *Skatteavtal och generalklausuler – Ett komparativt perspektiv*, Wolters Kluwer, 1:a upplagan, 2016.

Jensen, Ulf, Rylander, Staffan, Lindblom, Per, Henrik, *Att skriva juridik – regler och råd*, 6:e upplagan, Iustus Förlag AB, 2018.

Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget, 1994.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt I och II*, Studentlitteratur, 17:e upplagan, 2019.

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

Sallander, Ann-Sophie, *Skatteavtal - om tolkning och tillämpning*, Liber, 1:a upplagan, 2015.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: Ämne, material, metod och argumentation*, 4:e upplagan, Norstedts Juridik, 2018.

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

EU Publiceringar

European Commission, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE, *laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, Brussels, COM(2018) 147 final. 2018-03-21.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf.

Hämtad: 2021-01-10.

European Commission, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE, *on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, Brussels, COM(2018) 148 final. 2018-03-21.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf.

Hämtad: 2021-01-10.

European Parliament, *Impact of Digitalisation on International Tax Matters*, 2019.

<https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf>.

Hämtad: 2021-01-08.

OECD Publiceringar

OECD, Committee on Fiscal Affairs, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, OECD Publishing, Paris, 1998. <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>.

Hämtad: 2020-10-20.

OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, 2013.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

Hämtad: 2021-01-08.

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, 2015. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

Hämtad: 2021-02-01.

OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, OECD Publishing, Paris, 2018. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

Hämtad: 2020-12-12.

OECD, *Measuring the Digital Transformation: A Roadmap for the Future*, OECD Publishing, Paris, 2019. <https://doi.org/10.1787/9789264311992-en>.

Hämtad: 2020-11-20.

OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, OECD Publishing, Paris, 2020. <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

Hämtad: 2021-02-01.

OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, OECD Publishing, Paris, 2020. <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.

Hämtad: 2021-02-01.

Artiklar

Andersson, Krister, *Beskattning av multinationella företag i digitaliseringens tidsålder*, SN, 2018, s. 763. https://skattenytt.se/wp-content/uploads/2018/12/SN2018nr12_A1_Andersson.pdf. Hämtad: 2021-01-20.

Andersson, Krister, *Vad är BEPS och vad innebär det för Sverige?*, SN, 2016, s. 639.

https://skattenytt.se/wp-content/uploads/2016/09/KAndersson_SN2016nr9.pdf.

Hämtad: 2021-01-20.

Bauer, Matthias, *Unintended and Undesired Consequences: The Impact of OECD Pillar 1 and 2 Proposals on Small Open Economies*, European Center for International Political Economy, 2020. <https://ecipe.org/publications/unintended-undesired-consequences/>.

Hämtad: 2021-01-25.

Fensby, Torsten, *Motstånd mot digitalskatten äventyrar svensk ekonomi*, Dagens Industri, 2019-03-12. <https://www.di.se/debatt/motstand-mot-digitalskatten-aventyrar-svensk-ekonomi/>. Hämtad: 2021-01-06.

Hall, Mikael, *BEPS 2.0 – utökad beskattningsrätt för marknadsjurisdiktioner*, SvSkT, 2019, s. 389. Hämtad: 2021-01-20.

Hohenwarter, Daniela, Kofler, Georg, Mayr, Gunter, Sinnig, Julia, *Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaty*, Intertax, Volume 47(2), Wolters Kluwer, 2019, s. 140 – 147. <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI2019013.pdf>. Hämtad: 2021-02-10.

Kleist, David, *Det multilaterala instrumentet för genomförande av ändringar i skatteavtal*, InfoTorg Juridik, 2018-04-23. <https://www.infotorgjuridik.se/premium/mittijuridiken/praktikerartiklar/article242061.ece?format=print>. Hämtad: 2021-01-20.

Kristoffersson, Eleonor, *Tax issues in the sharing economy*, SN, 2019, s. 709. Hämtad: 2021-01-30.

Lodin, Sven-Olof, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN, 2007, s. 478. <https://skattenytt.se/wp-content/uploads/2014/05/SN-9-2007-Lodin.pdf>. Hämtad: 2020-11-01.

Svenskt Näringsliv, *”Utmärkt att Sverige säger nej till digitalskatt i EU”*, 2018-11-09. https://www.svensktnaringsliv.se/eu-kontoret/utmärkt-att-sverige-sager-nej-till-digitalskatt-i-eu_1004023.html. Hämtad: 2021-01-22.

The Guardian, *Google's advertisers will take the hit from UK digital service tax*, 2020-09-01. <https://www.theguardian.com/media/2020/sep/01/googles-advertisers-will-take-the-hit-from-uk-digital-service-tax>. Hämtad: 2021-01-08.

Internetkällor

Alphabet Inc, *Alphabet Annual Report 2018*.

https://abc.xyz/investor/static/pdf/20180204_alphabet_10K.pdf.

Hämtad: 2020-12-17.

French Government, *Tax on digital services: an efficacious fiscal justice measure*, 2019-07-12.

<https://www.gouvernement.fr/en/tax-on-digital-services-an-efficacious-fiscal-justice-measure>.

Hämtad: 2021-01-11.

Google Advertising, *How We Make Money with Advertising*, 2020.

<https://howwemakemoney.withgoogle.com>.

Hämtad 2020-12-17.

Grant Thornton, *Digital services tax in Europe*, 2019-02-25.

<https://www.grantthornton.global/en/insights/articles/digital-services-tax-in-europe/>.

Hämtad: 2021-02-10.

IMF, *Measuring the Digital Economy*, 2018-04-05.

<https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2018/04/03/022818-measuring-the-digital-economy>.

Hämtad: 2020-12-10.

IMF, *Tec(h)tonic Shifts: Taxing the “Digital Economy”*, 2020-05-29.

<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2020/05/29/Tec-h-tonic-Shifts-Taxing-the-Digital-Economy-49363>.

Hämtad: 2020-12-10.

Jokinen, Kim, *Avgörandets stund närmar sig för framtidens digitala skatter*, Tax matters - Sveriges skatteblogg, PwC, 2020-05-04. <https://blogg.pwc.se/taxmatters/digitala-skatter>.

Hämtad: 2020-12-12.

Nilsson Fredrik, Gustafsson, Henrik, *Beskattning av den digitala ekonomin*, Tax matters - Sveriges skatteblogg, PwC, 2018-03-22.

<https://blogg.pwc.se/taxmatters/beskattning-av-den-digitala-ekonomin>.

Hämtad: 2021-01-20.

OECD, About, Our global reach, Member countries, 2020.

<https://www.oecd.org/about/document/list-oecd-member-countries.htm>.

Hämtad: 2020-12-10.

Skatteverket, rättslig vägledning, *Vilken utländsk skatt kan avräknas?*, 2020.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/326357.html>.

Hämtad: 2020-12-18.

Skatteverket, rättslig vägledning, *Tolkning av skatteavtal*, 2020.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.13/2962.html#h-Bakgrund-och-utgangspunkter-for-tolkningen>.

Hämtad: 2020-12-20.

Statement from Ministry of Finance, *Global cooperation is key to address tax challenges from digitalization*, 2018-06-01.

<https://www.government.se/statements/2018/06/global-cooperation-is-key-to-address-tax-challenges-from-digitalization/>.

Hämtad: 2020-11-01.

Statistiska centralbyrån, *Befolkningens it-användning 2020*.

<https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/levnadsforhallanden/levnadsforhallanden/befolkningens-it-anvandning/pong/statistiknyhet/befolkningens-it-anvandning-2020/>.

Hämtad: 2020-12-10.

UK Government, Policy paper, *Digital Services Tax*, 2020-11-03.

<https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>.

Hämtad: 2021-01-09.

United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, *Tax consequences of the digitalized economy - issues of relevance for developing countries*, 20th session, October 2020-10-10.

https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-10/CRP41_Digitalization%2010102020A_0.pdf.

Hämtad: 2021-01-11.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1996 ref. 84.

RÅ 1998 not. 188.

RÅ 2009 ref. 91.

HFD 2012 ref. 18.

HFD 2016 ref. 57.

HFD 2016 ref. 23.

HFD 2019 ref. 36.

Kammarrätten

Kammarrätten i Sundsvall 2012-02-06, mål nr. 1767—1769-11.