



JURIDISKA FAKULTETEN

vid Lunds universitet

Wiktorija Matulaniec

Fast driftställe 2.0

*En redogörelse för förslagen till beskattning av
en betydande digital närvaro*

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Axel Hilling

Termin för examen: Period 1 VT2019

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	6
1.3 Avgränsningar	6
1.4 Metod och material	6
1.4.1 Metod	6
1.4.2 Material	8
1.5 Forskningsläge	9
1.6 Terminologi	10
1.7 Disposition	11
2 DEN DIGITALA EKONOMIN	12
2.1 "The digital economy"	12
2.1.1 Vad är den digitala ekonomin?	12
2.1.2 Vad är användardata?	14
2.1.3 Vad är ett socialt nätverk?	16
2.1.4 Hur skapar användardata värde?	17
2.2 Den digitala ekonomins utmaningar	19
2.2.1 Generella utmaningar	19
2.2.2 Direkta bolagsbeskattningsutmaningar	20
2.2.3 Tre lagstiftningsutmaningar identifierat av OECD	21
2.2.3.1 <i>Nexus</i>	21
2.2.3.2 <i>Data</i>	23
2.2.3.3 <i>Karakterisering</i>	24
2.3 Sammanfattning	26

3	INTERNATIONELL BESKATTNING	27
3.1	Vad är internationell beskattning?	27
3.2	Internationella beskattningsprinciper	28
3.2.1	Hemvist- och källstatsprincipen	28
3.2.2	Ottawaöverenskommelsen 1998 om beskattning av den digitala ekonomin	29
3.3	Internationell och nationell rätt	30
3.3.1	Monistiskt eller dualistiskt synsätt	30
3.3.2	Skatteavtal och Sverige	31
3.4	OECD:s kommentarer som rättskälla	33
3.4.1	Skatteavtalstolkning	33
3.4.2	Ambulatoriskt eller statiskt förhållningssätt	34
3.5	Sammanfattning	36
4	FAST DRIFTSTÄLLE	38
4.1	Vad är ett fast driftställe?	38
4.2	OECD Artikel 5 om fast driftställe	39
4.2.1	Huvudregeln i artikel 5(1)	39
4.2.2	Undantaget i artikel 5(4)	40
4.3	Varför erfordras en fysisk närvaro?	41
4.4	Fast driftställe och ISP-serverar	43
4.5	Sammanfattning	44
5	FÖRSLAG TILL BESKATTNING AV DEN DIGITALA EKONOMIN	46
5.1	EU:s förslag till direktiv om ”significant digital presence”	46
5.1.1	Rättslig ram för förändring av beskattningen	46
5.1.2	Kort bakgrund	47
5.1.3	Förslagets innehåll	48
5.1.3.1	<i>Inledning</i>	48
5.1.3.2	<i>Artikel 4 om ”Significant digital presence”</i>	49
5.2	OECD:s tre förslag	51
5.2.1	Rättslig ram för förändring av beskattningen	51

5.2.2	Kort bakgrund	52
5.2.3	Förslagets innehåll	53
5.2.3.1	<i>Inledning</i>	53
5.2.3.2	<i>"User participation"</i>	53
5.2.3.3	<i>"Marketing intangibles"</i>	54
5.2.3.4	<i>"Significant economic presence"</i>	55
5.3	Sammanfattning av förslagen från EU och OECD	56
5.4	Analys av förslagen	56
6	FÖRSLAGENS PÅVERKAN PÅ GÄLLANDE RÄTT	62
6.1	Fast driftställe enligt intern rätt	62
6.2	Direktivets effekt	63
6.3	Rekommendationernas effekt	64
6.4	Sammanfattning	66
7	SLUTSATSER	67
8	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	69

Summary

Under current international tax law, profits of an enterprise are only taxable in the domicile of the enterprise unless it operates through a permanent establishment in another state. If the enterprise carries on business as aforesaid, profits attributable to the permanent establishment may be taxed in the other state. A permanent establishment is a fixed place of business where the physical location is the decisive criterion. If a physical nexus cannot be established, the business does not entail taxation. Digitalization, especially the collection and processing of user data, has enabled companies to generate significant profits without any physical presence in market jurisdictions. As a result, digital companies have become subject to a substantially lower taxation. The application of current principles on the digital economy has thus resulted in a significant discrepancy between where profits are taxed and where the value is actually created.

The purpose of the present thesis is to account for challenges in countries' tax systems due to the emergence of the digital economy. The depiction is based on the proposals for taxation of a significant digital presence from the EU and the OECD. In addition, the aim is to investigate how the aforementioned proposals can affect current law.

My overall assessment is that the proposals contribute with great value for the continued legal development. Nevertheless, some shortcomings remain. To base a tax claim on a company's user base would be fairly uncertain and unpredictable, especially for the taxpayer. It can hardly be argued that the mere existence of a user base is a direct result to profit. Likewise, it is not uncomplicated to identify which activity and which data is actually the value-generating. It is not infrequent that data collection takes place in a state, processing in another, with equipment in a third to finally be sold in the first. Consequently, according to said circumstances, it seems insufficient to only consider the market state where the company has a user base.

Sammanfattning

Enligt gällande internationell beskattningsrätt är ett bolags rörelseresultat endast beskattningsbart i bolagets hemviststat såvida det inte bedriver ett fast driftställe i en annan stat. Om bolaget bedriver ett sådant, får inkomster hänförliga till det fasta driftstället beskattas i den andra staten. Ett fast driftställe är en stadigvarande plats för affärsverksamhet var den fysiska platsen är det avgörande kriteriet. Om ett fysiskt nexus inte kan fastställas medför affärsverksamheten ingen beskattning. Digitaliseringen, särskilt insamling och bearbetning av användardata, har möjliggjort att företag kan generera betydliga vinster utan någon fysisk närvaro i marknadsjurisdiktioner. Därigenom har digitala bolag blivit föremål för en väsentligt lägre beskattning. Appliceringen av rådande principer på den digitala ekonomin har sålunda resulterat i en betydande diskrepans mellan var vinster blir beskattade och var värdet faktiskt skapas.

Syftet med förevarande examensarbete är att redogöra för utmaningar i länders skattesystem till följd av den digitala ekonomins framväxt. Skildringen tar utgångspunkt i förslagen till beskattning av en betydande digital närvaro från EU och OECD. Därutöver är målet att undersöka hur nyssnämnda förslag kan påverka gällande rätt.

Min samlade bedömning är att förslagen bidrar med ett stort värde för den fortsatta rättsutvecklingen. Likväl kvarstår en del brister. Att grunda ett beskattningsanspråk på ett bolags användarbas vore tämligen rättsosäkerhet, framförallt för den skattskyldige. Det kan svårligen argumenteras för att blotta existensen av en användarbas är en direkt slutledning till vinst. Likaså är det icke okomplicerat att identifiera såväl vilken aktivitet som vilken data egentligen är den värdeskapande. Det är nämligen inte sällan att insamling av data sker i en stat, bearbetning i en annan, med utrustning i en tredje för att slutligen försäljas i den första. Att endast beakta den marknadsstat var bolaget har en användarbas förefaller därför, enligt nämnda omständigheter, otillräckligt.

Förord

Det känns lika vackert som vemodigt att med denna examensuppsats avsluta mitt kapitel här i Lund. Fem år har rusat förbi och jag är oerhört taggad på vad som komma skall.

Jag skulle vilja rikta ett särskilt tack till min handledare Axel Hilling för dina värdefulla tips och adekvata vägledning. Tack till Kalle Gunnarsson som hjälpte mig att hitta rätt väg. Tack till mina underbara vänner, ingen nämnd ingen glömd, för otaliga skratt och givande samtal. Mamma, pappa och Artur – utan er vore jag inte den jag är idag. Ett speciellt tack till dig, Victor. Tack för allt du gör och att du finns. Slutligen, tack för allt Lund!

Nu nalkas äventyr i norr!

Wiktoria Matulaniec

Lund, 22 maj 2019

Förkortningar

BEPS	Base Erosion Profit Shifting
CFA	Committee on Fiscal Affairs
CFC	Controlled Foreign Company
FEUF	Europeiska Unionens Funktionsfördrag
FD	Fast driftställe
FN	Förenta Nationerna
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBFD	Bulletin for International Taxation
IKT	Informations- och kommunikationsteknologi
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
IMF	International Monetary Fund
ISP	Internet Service Provider
IT	Informationsteknik
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
RF	Regeringsformen (1974:52)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SvSkT	Svensk Skattetidning
TFDE	Task Force on the Digital Economy
VPN	Virtual Private Network

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den digitala teknologins framfart har i grunden förändrat hur vi lever. En allt större del av såväl vår vardagliga konsumtion som vårt sociala umgänge sker via internetuppkopplade medel.¹ Faktum är att år 2022 förväntas de uppkopplade enheterna nå nästan 30 miljarder, vilket är en dubbelt så hög siffra som uppmättes år 2017.² Varje gång en användare utnyttjar en internetansluten enhet lämnar den data på den berörda plattformen. Data lagras och finns tillgänglig världen över utan tidsbegränsning.³ Till år 2020 beräknas vi ha producerat en total mängd data på 44 zettabytes^{4,5} Om mängden vore representerad i minnet av en läsplatta⁶ skulle det räcka till 6.6 staplar från jorden till månen.⁷

Jämfört med för bara trettio år sedan har näringslivet förändrats radikalt.⁸ Användardata har möjliggjort för bolag att lära känna sin kundbas i synnerligen större skala och på så sätt avsevärt förbättra sin produktivitet och effektivitet.⁹ Tillgången till data utan gränsöverskridande begränsning har även medfört ett smidigare sätt för företag att samordna alla dess varierande aktiviteter på global basis.¹⁰ Värdeskapandet i digitala bolag är substantiellt men likväl undgår värdet beskattning.¹¹ Införandet av en digital bolagsbeskattning har varit ämne för häftig debatt.¹²

¹ OECD (2019b), Measuring the Digital Transformation, s. 90, EU (2019), s. 14 ff.

² Cisco (2019), s. 1.

³ OECD (2019b), Measuring the Digital Transformation, s. 40–42.

⁴ En zettabyte (10^{21}) motsvarar en billion gigabytes, där en billion är 1 000 miljarder.

⁵ International Data Corporation (2014).

⁶ Beräknat på en Ipad Air 7.4 mm tjock på 128 GB minne.

⁷ International Data Corporation (2014).

⁸ EU (2019), s. 14.

⁹ A.a. s. 15.

¹⁰ OECD (2019b), Measuring the Digital Transformation, s. 40.

¹¹ A.a. s. 48, EU (2019), s. 16.

¹² Se bl.a. Carlström, Svenska Dagbladet 2017, Pegg, The Guardian 2017, Bershidsky, Bloomberg 2018, Wikström, Dagens Industri 2019, Bohman och Fall, Dagens Industri 2018, Federley, Göteborgs-Posten 2018, Hammarstedt, Svenskt Näringsliv 2019, Braw, Barometern 2018, Schechner m.fl., The Wall Street Journal 2019, Plummer, BBC 2018.

1.2 Syfte

Syftet med förevarande uppsats är att redogöra för utmaningar i länders skattesystem till följd av den digitala ekonomin med särskilt fokus på fast driftställe. Vidare är målet att undersöka hur förslagen från EU och OECD kan påverka gällande rätt.

1.3 Avgränsningar

Att klassificera och uttömmande beskriva den digitala ekonomin och alla dess heterogena sidor är en icke okomplicerad uppgift, vilket möjligen lämpar sig bättre i en doktorsavhandling. Därför har jag valt att fokusera på användardata och värdeskapandet i densamma, med särskild betoning på sökmotorer och sociala nätverk. Andra aktuella typer av digitala plattformar, såsom internethandel eller kryptovaluta, kommer endast att beskrivas översiktligt i den mån de kompletterar uppsatsens huvuddel.

Premissen för uppsatsen är den direkta bolagsbeskattningen fastän många indirekta bolagsbeskattningsfrågor är av relevans. Avgränsningen motiveras av brist på utrymme och för att behålla uppsatsens stringens.

1.4 Metod och material

1.4.1 Metod

För att uppnå uppsatsens syfte kommer jag att utgå ifrån den rättsdogmatiska metoden. Metoden innefattar att tolka och systematisera gällande rätt med ledning av de vedertagna rättskällorna.¹³ Dessa inbegriper lagar och andra föreskrifter, prejudikat, lagars förarbeten och doktrin.¹⁴ Den sinsemellan hierarkiska ordningen innebär att lagar och andra föreskrifter *ska* beaktas, prejudikat och förarbeten *bör* beaktas medan doktrin *får* beaktas.¹⁵ Med hjälp

¹³ Sandgren, Claes, 2018, s. 49.

¹⁴ Peczenik, Aleksander, 1995, s. 35.

¹⁵ A.st.

av den rättsdogmatiska metoden kommer jag att identifiera de bestämmelser som i dagsläget finns för att etablera ett fast driftställe. Metoden kommer likaså att tillämpas i syfte att beskriva de nya bestämmelserna och fastställa dess eventuella inverkan på gällande rätt. En del av analysen inbegriper argument *de lege ferenda* som innebär resonemang om hur lagen borde vara.¹⁶ En sådan skildring brukar benämnas som rättspolitisk argumentation, vilket inte är avsikten med föreliggande uppsats. Ursprungstanken med att ge analysen ett visst rättspolitiskt perspektiv är för att argumenten passar sig väl i sammanhanget på grund av områdets nyhetsvärde och samhällsrelevans.¹⁷

Därutöver behandlas även ämnen som berör den EU-rättsliga samt folkrättsliga metoden. Det är däremot fortfarande den rättsdogmatiska metoden som är huvudelementet och som kommer att anpassas till vardera område.

Folkrätten har en unik rättskaraktär såtillvida att den är skapad och utvecklad av stater likväl som den tillämpas av desamma. De folkrättsligt erkända källorna är: (a) internationella överenskommelser, (b) internationell sedvanerätt och (c) allmänna rättsgrundsatser.¹⁸ Till min hjälp för skildringen av skatteavtalstolkningen har jag utgått ifrån 1969 års Wienkonvention om traktaträtten, som är en internationell överenskommelse. Rörande övriga internationella beskattningsärenden kommer den rättsdogmatiska metoden att tillämpas.

Den EU-rättsliga metoden innebär att EU-bestämmelser som återfinns i svenska lagar, förordningar och föreskrifter måste tolkas och tillämpas i enlighet med den juridiska metoden som EU-domstolen utvecklat.¹⁹ Med andra ord innebär metoden en EU-konform tolkning.²⁰ Eftersom direktivet fortfarande är i introduktionsstadiet samt bristen på rättsfall kommer metoden inte att få stort utslag i förevarande arbete.

På grund av ämnets natur och dess påtagliga relevans även utanför den rättsliga kontexten förklaras ämnet på ett kvalificerat sätt, också för den som inte är skattejurist.

¹⁶ Sandgren, Claes, 2018, s. 52.

¹⁷ A.a. s. 53.

¹⁸ Linderfalk, 2012, s. 25–26.

¹⁹ Hettne, 2011, s. 34.

²⁰ Ståhl m.fl., 2011, s. 36.

1.4.2 Material

Framväxten av den digitala ekonomin och beskattningen av densamma har huvudsakligen skildrats inom ramen för OECD:s BEPS-projekt. Projektet har nått globalt utslag och äger stort inflytande i dagens beskattningsklimat. Det tåls att säga att OECD leder utvecklingen inom området vilket är anledningen till varför dokumenten ges stort utrymme i uppsatsen. Handlingarna är emellertid inte av rättslig karaktär och saknar det primära rättskällevärdet.

Det rättsliga materialet jag har utgått ifrån är framförallt inkomstskattelagen, lagens förarbeten, relevant rättspraxis och erkänt doktrin. Vid beskrivningen av den internationella beskattningsrätten och det fasta driftstället har jag valt att tillämpa böcker av bl.a. Avi-Yonah, Reimer, Skaar och Vogel. Doktrin från professor Klaus Vogel, synnerligen dennes fördjupande kommentarer i ”*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”, anses vara ett standardverktyg för den internationella beskattningsrätten.

Framställningen avseende skatteavtalsstolkningen och OECD:s förhållande till intern rätt har i stor utsträckning baserats på Maria Hillings och Ulf Linderfalks publiceringar inom området. Även artiklar från Sallander, Cejic, Lang och återigen Vogel har varit behjälpliga för skildringen. Luxemburgdomen, RÅ 1996 ref. 84, HFD 2016 ref. 57, RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2010 ref. 112 har valts ut på grund av fallens betydelsefulla ställning för den svenska rättsutvecklingen.

Uppsatsens femte kapitel inleds med en beskrivning av EU-rätten och kommissionens förslag. Till min hjälp för framställningen har jag utgått ifrån *EU-skatterätten* från 2011 samt förslaget till direktiv. Värdet av informationen från 2011 skulle möjligtvis kunna ifrågasättas. Emellertid har jag endast använt källan för att ge en översiktlig bild av EU:s lagstiftningsförfarande, vilket är en fråga som står relativt oförändrad. Kapitlet avslutas med en normativ analys av förslagen vilken är baserad på rättsvetenskapliga artiklar publicerade i olika etablerade skattejuridiska databaser. Jag har bl.a. använt mig av Bulletin for International Taxation, Intertax, Nordic Tax Journal, European Taxation, Svensk Skattetidning och Skattenytt. Rättsutvecklingen av förevarande område har inte skett i de traditionella rättskällorna ännu utan den bästa informationen finns samlad i doktrinen. Av

detta skäl är analysen i huvuddel baserad på doktrin. Det är viktigt att ha i åtanke att beskattning av den digitala ekonomin är en mycket näringspolitiskt laddad debatt. Argumenten som framställs kan vara färgade av en persons politiska åskådning. Jag har därför valt ut betrodda akademiker inom området och som har citerats åtskilliga gånger. Ändock är det viktigt att behålla detta i minne under läsning av avsnitt 5.4.

Emellanåt har jag använt mig av okonventionella källor, såsom statistik eller ekonomiska resultat, från till exempel Google, Facebook, SCB och Cisco. Dessa äger uppenbarligen inget rättsligt värde, men jag anser de vara av vikt för framställningen eftersom det ger läsaren en tydlig bild av områdets omfattning. Jag har varit noga i mitt urval och säkerställt att informationen kommer från en förstahandskälla. I brist på sådan har jag sett till att informationen är sanningsenlig via efterforskning. Emellertid är det klokt att ha visst överseende med den globala statistiken.

Slutligen, till min hjälp gällande formalia, nothänvisning och källhantering har jag använt mig av Ulf Jensens *Att skriva juridik*.

1.5 Forskningsläge

Beskattning av den digitala ekonomin är ett ringa beforskat område, särskilt i Sverige. De enda publiceringarna som finns är korta artiklar av Andersson²¹, Barenfeld²² och Sanderson²³. I den nordiska kontexten finns en artikel publicerad av Kjærsgaard och Koerver Schmidt²⁴. Artikeln fokuserar emellertid på förmedlande plattformar, vilket förevarande arbete inte gör.

Området är något mer utforskat i den internationella kontexten. Ett framstående arbete är det av Hongler och Pistone²⁵. I doktrinen beskriver författarna möjligheten att införa ett nytt beskattningsnexus baserat på en

²¹ Andersson, Krister, *Beskattning av multinationella företag i digitaliseringens tidsålder*, SN 2018 s. 763.

²² Barenfeld, Maria, *Skattemässiga utmaningar till följd av den digitaliserade ekonomin(1)*, SvSkT 2014:10 s. 711.

²³ Peter, Sanderson, ”*Den digitaliserade ekonomin*”, SvSkT 2014:10 s. 721.

²⁴ Kjærsgaard, Fjord, Louise, Koerver, Schmidt, Peter, *Allocation of the Right to Tax Income from Digital Intermediary Platforms – Challenges and Possibilities for Taxation in the Jurisdiction of the User*, NJCL 2018/1, 2018.

²⁵ Hongler, Peter, Pistone, Pasquale, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, IBEF Working Paper 2015.

digital närvaro utifrån fyra kriterier. Författarnas insatser har influerat OECD:s arbete med rapporten från 2015.²⁶ Ett annat etablerat arbete är det av Olbert och Spengel²⁷. Författarna ställer sig kritiska mot OECD:s paradigm och menar att den stora förändringen istället borde vara inom Transfer Pricing. Även doktrin av Cockfield m.fl.²⁸ har bidragit till rättsutvecklingen av den digitala beskattningen. Boken skildrar en djupgående inblick i digitala tjänster med särskilt fokus på momsaspekten. Andra erkända arbeten är de som citeras i förevarande studie.

Nuvarande uppsats skiljer sig framförallt i två avseenden mot tidigare forskning. Det mest uppenbara är att i föreliggande uppsats placeras förslagen i ett internrättsligt sammanhang, vilket inte har gjorts tidigare. Ett annat utmärkande drag är att uppsatsen inte enbart behandlar förslaget från EU utan också OECD:s senaste rekommendation samt sätter dessa i relation till varandra.

1.6 Terminologi

I den internationella beskattningsrätten existerar två grundläggande begrepp: hemviststat och källstat. Hemviststaten representerar den skatterättsliga bosättningen, vilket för bolag är ledningens säte. Källstaten är den stat varifrån en inkomst härrör och som staten har beskattningsrätt över. I den digitala beskattningssammanhanget används emellertid begreppet *marknadsjurisdiktion* som ersättning för källstat. Detta görs av anledning att det ännu inte är vedertaget hur inkomster som härrör från digitala aktiviteter ska anses hänförliga till länder. I uppsatsen kommer jag därför att använda begreppet marknadsjurisdiktion eller marknadsstat i referens till källstat när jag skriver om den digitala ekonomin. För redan gängse koncept, såsom det fasta driftstället, kommer källstat att användas som vanligt.

²⁶ OECD (2015a), Final report, s. 102 ff.

²⁷ Olbert, Marcel, Spengel, Christoph, *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?*, World Tax Journal, 2017 (Volume 9), No. 1, 2017.

²⁸ Cockfield, Arthur, Hellerstein, Walter, Millar, Rebecca, Waerzeggers, Christophe, *Taxing Global Digital Commerce*, Kluwer Law International, 2013.

1.7 Disposition

Uppsatsen inleds med en grundlig genomgång av den digitala ekonomin i *kapitel två*. Jag har valt att dela in kapitlet i två avsnitt. Uppdelningen motiveras av att först leda in läsaren på ett relativt komplext område innan skildringen kompliceras ytterligare då beskattningsfrågor berörs. Uppsatsen fortsätter med *kapitel tre* där den internationella beskattningsrätten behandlas. Kapitlet är avsett att leda in läsaren på det rättsliga sammanhang vilket området berör. I *kapitel fyra* beskrivs den nuvarande regleringen av fast driftställe. Fokus kommer att ligga vid hur man fastställer var en inkomst har uppstått. I *kapitel fem och sex* hittar läsaren kärnan av uppsatsen, nämligen förslagen till beskattning av en betydande digital närvaro och dess inverkan på den nationella rätten. Kapitel fem avslutas med en normativ analys ämnad att sätta förslagen i ett annat perspektiv. I uppsatsens avslutande kapitel, *kapitel sju*, presenteras de slutsatser som kan dras av redogörelsen.

Varje kapitel kommer att avslutas med en kort sammanfattning vilken är tänkt att skapa stringens och måla upp en tydlig röd tråd. Påståenden som är min egen uppfattning kommer att uttalas explicit.

2 Den digitala ekonomin

2.1 "The digital economy"

2.1.1 Vad är den digitala ekonomin?

Det är inte vedertaget vad den "digitala ekonomin" faktiskt innefattar. Som en vägledande princip kan IMF:s definition av begreppet tillämpas: "The "digital economy" is sometimes defined narrowly as online *platforms*, and *activities that owe their existence to such platforms*, yet, in a broad sense, *all activities that use digitized data are part of the digital economy: in modern economies, the entire economy.*"²⁹.

OECD beskriver den digitala ekonomin som ett resultat av en transformativ process som har förmedlats av informations- och kommunikationsteknologi (IKT).³⁰ Utvecklingen kan beskrivas i olika steg. Tidigt i den digitala ekonomin använde maskintillverkare egna hårdvarukomponenter vilket medförde att datorer från olika tillverkare hade olika *standard* som fungerade som konkurrensmedel. Genom åttiotalets standardisering av persondatorns hårdvara blev i stället *priset* den centrala konkurrensfördelen.³¹ Den senaste tidens utveckling visar att det idag är *enheten* som är konkurrensfördelen, alltså den innovativa integrationen mellan hård- och mjukvara såsom smartphones, smarttv:s eller tablets^{32,33}. Två trender bekräftar den växande betydelsen av enheter: diversifieringen av och specialiseringen i enheter.³⁴ Under internets introduktionsstadium kunde personer få tillgång till internet nästan uteslutande via en persondator. Idag har industrin sedermera utvecklat ett brett utbud av enheter som kan kommunicera över internet, både genom mobila och fasta uppkopplingar. Enligt Ciscos uppskattning kommer antalet uppkopplade enheter per person

²⁹ IMF (2018), s. 7.

³⁰ OECD (2015a), Final Report, s. 11.

³¹ A.a. s. 36.

³² På svenska mer känt som läsplatta.

³³ OECD (2015a), Final Report, s. 36.

³⁴ A.st.

att öka till 6.58 enheter år 2020 från nuvarande 3.5 enheter.³⁵ Redan år 2006 existerade det fler internetanslutna enheter än människor i världen.³⁶ Den andra trenden är den växande specialiseringen i enheter av företag som tidigare endast koncentrerade sig på programvaru-utveckling eller andra delar av värdekedjan.³⁷ Ett exempel på sistnämnda är Google som under senare tid bl.a. har börjat utveckla egna mobiltelefoner.

Förändringsprocessen har medfört att dagens teknologier är mer lättillgängliga, billiga, kraftfulla och standardiserade. Detta har väsentligen underlättat affärsprocesser och förstärkt innovationen inom alla sektorer på marknaden.³⁸ Den digitala ekonomin har även påskyndat och reformerat spridningen av multinationella företags globala värdekedjor, vilket anses vara en huvudpart i dagens internationella konkurrenskraft.³⁹ Teknologisektorn är den största bolagssektorn på marknaden med ett uppskattat marknadsvärde på 4 806 miljarder dollar.⁴⁰ År 2018 var 5 av de 10 högst värderade bolagen i världen teknologibolag med Apple, Alphabet och Microsoft i toppen.⁴¹

Användningen av internet har växt stadigt sedan dess allmänna introduktion på nittiotalet och idag uppskattas de globala internetanvändarna vara över 4 miljarder.⁴² Enligt statistiska centralbyråns undersökning avseende svenskars internetanvändning använder 6 450 800 svenskar mellan åldrarna 16 och 74 år internet dagligen.⁴³ Genom det ökade antalet användare samt internetanslutna enheter har också benägenheten hos företag att insamla och analysera *användardata* ökat.⁴⁴ Utvecklingen kan även anses bero på den minskade kostnaden för datalagring och bearbetning av stora mängder data.⁴⁵ Användardata klassas som en betydelsefull konkurrensfördel eftersom det ger företag möjligheten att skräddarsy sina erbjudanden till enskilda kunder.⁴⁶

³⁵ Cisco (2011), s. 3.

³⁶ A.st.

³⁷ OECD (2015a), Final Report, s. 36.

³⁸ A.a. s. 11.

³⁹ A.st., jämför Olbert & Spengel, 2017, s. 36.

⁴⁰ PwC (2018).

⁴¹ A.a. s. 39.

⁴² IWS (2019).

⁴³ SCB (2018).

⁴⁴ OECD (2018), Interim Report, s. 53 ff.

⁴⁵ OECD (2014), Measuring the Digital Economy, s. 32.

⁴⁶ OECD (2015a), Final Report, s. 41.

Sammanfattningsvis beskriver OECD den digitala ekonomin som: *“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.”*⁴⁷

2.1.2 Vad är användardata?

Begreppet användardata kan ha olika betydelser. I uppsatsen kommer jag att tillämpa en bred definition av användardata, alltså uppgifter som avser en identifierad eller identifierbar person eller personer.⁴⁸

När konsumenter besöker en digital plattform förser de företaget som tillhandahåller tjänsten med en avsevärd mängd personlig data. Insamlad användardata kan senare användas till att öka användarupplevelsen men också för att generera produktivitet samt kvalitetsvinst för företaget.⁴⁹ Personlig data kan anskaffas på flera sätt; det kan vara: genom att en användare frivilligt fyller i sina personuppgifter och preferenser (exempelvis genom att registrera sig på en digital tjänst), observation (exempelvis via registerföring av en användares internetanvändning, platsdata eller dylikt) eller härledning (exempelvis genom en analys av användarens internetaktivitet).⁵⁰

Numera anses insamling och bearbetning av användardata vara en integrerad del av alla affärsområden, med självklar variation i intensitet.⁵¹ Faktumet att bolag gör en ökad och mer intensiv användning av användardata har gjort det möjligt för dem att avsevärt förbättra sina produkter och tjänster.⁵² Detta har i sin tur haft en positiv inverkan på produktiviteten.⁵³ Man kan dela in insamling av data i två breda kategorier: passiv och aktiv. Den passiva insamlingen kräver ingen direkt medverkan av användaren utan

⁴⁷ OECD (2015a), Final Report, s. 16.

⁴⁸ Förordning EU 2016/679 (GDPR), Artikel 4(1).

⁴⁹ OECD (2015a), Final Report, s. 40.

⁵⁰ A.st.

⁵¹ OECD (2018), Interim Report, s. 53.

⁵² A.st.

⁵³ A.st.

företaget registrerar information med hjälp av exempelvis cookies.⁵⁴ Den aktiva insamlingen kräver tvärtom ett uttalat användardeltagande vilket är fallet på exempelvis sociala plattformar. Data skapas av användaren själv och innehållet är begränsat till vad användaren bestämmer att dela.⁵⁵

Ett tydligt exempel på passiv insamling är Google:s verksamhet. I Google:s sekretess och användarvillkor beskriver de datainsamling från sina användare som en del i att höja användarupplevelsen.⁵⁶ De utnyttjar data för att räkna ut allt från grundläggande fakta, som vilket språk användaren talar, till mer komplicerade processer, som vilka annonser användaren finner mest lämpliga, användarens personliga relationer på nätet och vilka YouTube-videor som användaren kan tänkas uppskatta.⁵⁷ Utöver att höja användarupplevelsen begagnar de användardata för att skräddarsy tjänster genom att varje användare får personliga rekommendationer, ett anpassat innehåll och anpassade sökresultat.⁵⁸ Google erbjuder en skräddarsydd tjänst för personer som köper annonsutrymme baserat på användardata. Genom användningen av Google:s tjänster – Gmail, YouTube, Google Maps, Google Drive, Google Search eller alla andra webbsidor som tillåter Google Analytics – skapar Google ett särskilt ”reklam ID” för varje användare genom icke allmänt kända dataprocesser. När ett reklam ID är skapat, har Google verktygen för att visa annonsörens reklam på enheter som används av konsumenter vilka har visat intresse för dennes produkter eller tjänster. Om användaren i sin tur finner annonsen nyttig, klickar den på länken och annonsören blir betalningsskyldig till Google.⁵⁹ År 2018 tjänade Google 116 miljarder dollar på riktad annonsering, varav 38,28 miljarder intjänades i Europa.⁶⁰ Google betalade 4 miljarder dollar i skatt på sin globala inkomst, vilket motsvarar en effektiv skatt på 3,4 procent.⁶¹

⁵⁴ OECD (2018), Interim Report, s. 55.

⁵⁵ A.st.

⁵⁶ Google Policy (2019).

⁵⁷ A.st.

⁵⁸ A.st.

⁵⁹ Google Advertising (2019).

⁶⁰ Alphabet (2018), s. 27 & 30.

⁶¹ A.a. s. 47.

2.1.3 Vad är ett socialt nätverk?

Begreppet socialt nätverk eller sociala media⁶², likt användardata, kan ha olika definitioner. Under uppsatsen gång kommer jag att ansluta mig till OECD:s definition, närmare bestämt en flersidig plattform som samlar in användardata och tillhandahåller reklamtjänster.⁶³

Enligt OECD har sociala nätverk två huvudobjekt.⁶⁴ Å ena sidan av marknaden är syftet att tillhandahålla en tjänst där användare kan ansluta sig till varandra och dela innehåll. Å andra sidan av marknaden syftar nätverket till att annonsörer ska kunna nå sin målgrupp på ett effektivt sätt.⁶⁵ Med andra ord fungerar uppfyllandet av det första målet som marknadsundersökning för det andra. Som nämnts i tidigare avsnitt, tillhandahåller användare data i form av geografisk och demografisk information, frivilligt lämnat innehåll samt beteendepgifter – data som låter företag lära känna användarbasen. Ur företagets perspektiv är kunskapen om de skilda användargrupperna värdefull eftersom detta är medlet för att locka de kommersiella aktörerna, alltså annonsörerna.⁶⁶ Användar-till-användarnätverket är sålunda nyckelaspekten i sociala nätverk.⁶⁷ En slutanvändare är inte längre endast en konsument utan bidrar, både aktivt och passivt, till värdeskapandet.⁶⁸ Man kan likna det vid en värde-trappa: desto fler användare i nätverket gör att användarna lägger mer tid på plattformen, desto mer innehåll skapas vilket slutligen gör användarna mer lättillgängliga för riktad annonsering.⁶⁹

I jämförelse med mer traditionella affärsmodeller som exempelvis television, där tittare inte interagerar direkt på plattformen, är sociala nätverk mer beroende av den direkta nätverkseffekten.⁷⁰ En annan viktig skillnad därvid är det sociala nätverkets möjlighet att rikta reklam på individnivå var tv-reklam riktar sig till en relativt större skara tittare.⁷¹ Dessutom är

⁶² Exempel på sociala medier: Facebook, YouTube, WhatsApp, Instagram, Twitter etc.

⁶³ OECD (2018), Interim Report, s. 44.

⁶⁴ A.st.

⁶⁵ A.st.

⁶⁶ A.a. s. 45.

⁶⁷ A.a. s. 48.

⁶⁸ SWD(2018) 81 final/2, Impact Assessment, s. 13.

⁶⁹ OECD (2018), Interim Report, s. 48.

⁷⁰ A.st.

⁷¹ A.a. s. 49.

användardata tillgänglig i realtid på den sociala plattformen, i motsats till bakåtblickande data som insamlas genom marknadsundersökningar eller tittarsiffror. Följdriktigt kan sociala nätverk mer effektivt identifiera populära ämnen och sålunda skraddarsy marknadsföringen av produkter till vad användarna mest vill se.⁷²

Enligt nyligen publicerad statistik är Facebook det mest populära sociala nätverket i världen rangordnat efter antalet aktiva användare.⁷³ År 2018 tjänade Facebook 55 miljarder dollar genom riktad annonsering på plattformen.⁷⁴

2.1.4 Hur skapar användardata värde?

För att definiera ett företags värdeskapande aktiviteter tas alltsomoftast utgångspunkt i *värdekedjan*. Konceptet skapades av Michael Porter år 1985 och används som standardverktyg vid analysen av ett företags konkurrensfördelar.⁷⁵ Teorin fastställer en värdelänk där värdet skapas genom att omvandla input till output via relaterade och sekventiella aktiviteter. Den grundläggande värdekedjan består av fem primära aktiviteter och fyra stödaktiviteter.⁷⁶ Vid en värdekedjeanalys kategoriseras ett företags sammanlagda aktiviteter för att fastställa vilken som medför det högsta värdet, där det högsta värdet bestäms av två variabler: en differentierad produkt som motiverar ett högt pris eller lägsta priset på marknaden.⁷⁷

Ändamålsenligheten i Porters värdekedjeanalys som universellt verktyg utmanas emellertid av den digitala ekonomin och 2000-talets tilltagande tjänsteproduktion.⁷⁸ Ett lämpligare mätverktyg för högt digitaliserade bolag vore att tillämpa *värdenätverkskonceptet* (the concept of value network).⁷⁹ Värdenätverk grundar sig på en förmedlande teknologi vilket innebär att slutanvändare kan interagera med varandra på en digital plattform.⁸⁰ De tre

⁷² OECD (2018), Interim Report, s. 50.

⁷³ Statista (2019).

⁷⁴ Facebook (2018), s. 64.

⁷⁵ OECD (2018), Interim Report, s. 35.

⁷⁶ A.a. s. 36.

⁷⁷ A.a. s. 35.

⁷⁸ A.a. s. 38–39.

⁷⁹ A.a. s. 38.

⁸⁰ A.st.

primära aktiviteterna i värdenätverk är nätverksbefrämjande och kontrakts-
hantering, tillhandahållande av service samt drift av nätverksinfrastruktur.⁸¹
Värde skapas genom åtgärden att länka, närmare bestämt genom att
organisera och underlätta utbytet mellan användare. Däremot kan de
inkomstindrivande aktiviteterna skiljas åt mellan de olika nätverken.⁸² Ett
digitalt företag kan generera inkomster genom exempelvis prenumerations-
avgifter (Netflix eller Spotify Premium), eller ”pay-as-you-go”-avgifter när
tjänsten konsumeras (Airbnb eller Uber). Annorlunda är fallet gällande
sociala medier som inte fordrar ekonomisk ersättning för tillhandahållandet
av den digitala tjänsten. Trots avsaknaden av penningbetalning bidrar
användaren med andra värdefulla inputs. Sistnämnda kan vara personlig
information om användarens intressen vilka kan användas för att generera
intäkter av exempelvis riktad annonsering.⁸³ Processen innebär att bolag
genom på förhand programmerade algoritmer kan transformera användardata
till marknadskunskap, med andra ord, en marknadsföringstillgång. Denna kan
senare kommersialiseras och försäljas på marknaden.⁸⁴ Användardata kan
även vara tillgängligt för andra vilket ökar plattformens funktionsduglighet
och värde.⁸⁵ Utbytet av personlig data mot fri tillgång till digitala plattformar
uppfattas av vissa länder och praktiker som någon typ av bytestransaktion.⁸⁶

Värdet av användardata kan delas in i fyra steg: insamling, förvaring
och sammanslagning, analys och distribution samt användning.⁸⁷ En stor
mängd intressenter är involverade i värdekedjan och värdet av användardata
kan variera mellan olika aktörer beroende på var i kedjan de opererar. Vissa
aktörer kan vara med genom hela processen, exempelvis ett flygbolag, där
andra aktörer endast utnyttjar vissa steg och säljer online-profiler.⁸⁸ OECD
har föreslagit att datas marknadsvärde kan sättas till det pris slutanvändaren
på marknaden betalar för att få tillgång till online-profiler som ett annat bolag

⁸¹ OECD (2018), Interim Report, s. 39.

⁸² A.a. s. 38.

⁸³ A.a. s. 39.

⁸⁴ De Wilde, 2018, s. 470.

⁸⁵ OECD (2018), Interim Report, s. 39.

⁸⁶ A.st., Devereux & Vella, 2017, s. 23, Kjærsgaard & Schmidt, 2018, s. 153 ff om ”virtual workers”.

⁸⁷ OECD (2013), Exploring the Economics of Personal Data, s. 10.

⁸⁸ A.a. s. 11.

har gjort tillgängligt.⁸⁹ Bedömningen utgår självfallet ifrån att en värdering av nämnda transaktion kan ske.

2.2 Den digitala ekonomins utmaningar

2.2.1 Generella utmaningar

Digitaliseringen av ekonomin anses ha haft en positiv inverkan på tillväxten, sysselsättningsgraden och det generella välmåendet.⁹⁰ Den har banat väg för entreprenörskap och innovation genom att sänka inträdesbarriärskostnaderna, transaktionskostnaderna och ökat produktiviteten.⁹¹ Emellertid har den även medfört betydande utmaningar för lagstiftare. I OECD:s rapport framkommer att upptagande av digitala teknologier potentiellt kan hota den gemensamma skattebasen genom att lagstiftares möjligheter till skatteindrivning begränsas.⁹² Även om de skatterättsliga utmaningarna är påtagliga sträcker sig problematiken bortom enbart den skatterättsliga aspekten. Problemen berör även andra rättsområden såsom integritetslagstiftning, dataskydd eller redovisning.⁹³ Företag har i decennier bidragit till den offentliga sektorn genom en mängd skatter utöver bolagsskatten, exempelvis arbetsgivaravgiften, miljöskatten eller fastighetsskatten. Genom den digitala teknikens utveckling finns det risk för att företag undviker, tar bort eller avsevärt sänker sin skatteskuld inom nämnda baser. Det kan i sin tur innebära ett ökat skattetryck på en mindre grupp immobila skattesubjekt som kompensation för skattebortfallet.⁹⁴ Utvecklingen belyser också vikten av att utforma ett företagsbeskattningsystem som främjar tillväxt och investeringar medan ojämlikheter minskas bland marknadens ekonomiska aktörer.⁹⁵

⁸⁹ OECD (2013), *Exploring the Economics of Personal Data*, s. 16.

⁹⁰ OECD (2018), *Interim Report*, s. 12 ff, se även Olbert & Spengel, 2017, s. 3 och De Wilde, 2018, s. 473.

⁹¹ OECD (2018), *Interim Report*, s. 12 ff.

⁹² OECD (2015a), *Final Report*, s. 98.

⁹³ A.st.

⁹⁴ A.st.

⁹⁵ A.st.

2.2.2 Direkta bolagsbeskattningsutmaningar

Evolutionen av nya affärsmodeller, i synnerhet tillväxten av den digitala ekonomin, har utmynnat i att bolag på ett väsentligen annorlunda sätt är verksamma i marknadsjurisdiktioner idag än när beskattningsprinciperna stiftades. Distansförsäljning utan någon fysisk närvaro är i realiteten inget nytt förehavande men IKT har drastiskt utvidgat omfattningen av sådan verksamhet som är möjlig idag.⁹⁶ Traditionellt sett ansågs fysisk närvaro i form av kontor, anläggning eller lokal marknadsföring som en ytterst nödvändighet. Idag har framstegen inom IKT i kombination med nya affärsmetoder och liberalisering av handelspolitiken tillåtit bolag att centralisera många funktioner som tidigare krävde en lokal närvaro.⁹⁷ Digitaliseringen har särskilt underlättat för multinationella företag att skapa komplexa värdekedjor till den utsträckningen att det är svårt att precisera *en* tydlig plats för affärsverksamhet.⁹⁸

OECD har identifierat fyra risker för BEPS som den digitala ekonomin tillspetsar: minimering eller eliminering av beskattning i marknadsjurisdiktionen genom undvikandet av en beskattningsbar närvaro, låg eller ingen källstatsbeskattning, låg eller ingen beskattning i mellanlandet och ingen nuvarande inkomstbeskattning av moderbolaget.⁹⁹

Organisationen har sedermera även urskilt tre breda kategorier av lagstiftningsutmaningar rörande den digitala ekonomin, nämligen nexus, data och karakterisering.¹⁰⁰ Det första problemet är huruvida nuvarande beskattningsnexus är lämpligt i en digital ekonomi med en allt mindre fysisk närvaro. Det andra är hur värdeskapande av data ska allokeras. Det sista är osäkerheten kring *karakteriseringen* av de betalningar som genomförs i samband med de nya affärsmodellerna, särskilt angående cloud-tjänster eller 3D-skrivare.¹⁰¹ Trots att bolagsbeskattningsutmaningarna är av distinkt karaktär förekommer en viss överlappning.¹⁰²

⁹⁶ OECD (2015a), Final Report, s. 98.

⁹⁷ A.st.

⁹⁸ Devereux & Vella, 2017, s. 5–6.

⁹⁹ OECD (2015a), Final Report, s. 78.

¹⁰⁰ A.a. s. 99.

¹⁰¹ OECD (2015a), Final Report, s. 99.

¹⁰² A.st.

De identifierade utmaningarna belyser ovissheten kring befintliga internationella beskattningsprinciper och dess lämplighet för att hantera den digitala ekonomins nya premisser.¹⁰³ Problematiken sträcker sig även till effektiviteten i den nuvarande inkomstfördelningen mellan hemvist- och källstaten. Vidare lyfter utmaningarna även funderingar avseende rådande synsätt för att bestämma var ekonomisk verksamhet utförs och var värdet skapas för skattemässigt ändamål.¹⁰⁴ Statistik visar att det råder utbredd diskrepans mellan var vinster samlas och var användare är belägna.¹⁰⁵ Tydligaste exemplet skildras av Google och Facebook som har betydande användarbaser runt omkring Europa, men där nästintill hela vinsterna allokeras till lågbeskattade länder som Irland eller Luxemburg.¹⁰⁶

2.2.3 Tre lagstiftningsutmaningar identifierat av OECD

2.2.3.1 Nexus

Framstegen inom digitala teknologier har inte förändrat den grundläggande karaktären av de kärnverksamheter som företag utför för att generera inkomster. Företag måste fortfarande förvärva inputs, skapa värde och sälja till kunder. För att nå en lyckad försäljning har företag genom tiderna engagerat sig i marknads- och kundundersökningar. Den digitala tekniken har däremot förändrat hur man genomför nämnda aktiviteter i flera avseenden.¹⁰⁷

De utmärkande egenskaperna i den digitala affärsmodellen jämfört med den traditionella är framförallt beroendet av användardata, nätverkseffekterna och de immateriella tillgångarna.¹⁰⁸ Den digitala affärsmodellen är även mer rörlig och volatil var rörligheten anges som en nyckeldel i värdeskapandet.¹⁰⁹ Rörligheten möjliggör för företag att snabbt nå en global bas av leverantörer,

¹⁰³ OECD (2015a), Final Report, s. 99.

¹⁰⁴ A.st.

¹⁰⁵ Tang & Bussink, 2017, s. 3–4.

¹⁰⁶ A.st.

¹⁰⁷ OECD (2015a), Final Report, s. 100.

¹⁰⁸ SWD(2018) 81 final/2, Impact Assessment, s. 12, OECD (2018), Interim Report, s. 24, Pinto, 2017, s. 298–299.

¹⁰⁹ SWD(2018) 81 final/2, Impact Assessment, s. 12, OECD (2018), Interim Report, s. 24, Pinto, 2017, s. 298–299.

användare och kunder.¹¹⁰ Undersökningar av lokala kontor med tillhörande personal har ersatts av automatiserad utrustning som kan hantera en avsevärd större mängd data, dessutom på gränsöverskridande nivå.¹¹¹ Detta ökar företagets flexibilitet genom att kunna välja var väsentliga värdeskapande aktiviteter ska utföras. Som ett resultat av sistnämnda tillåts företag en bredare integration och sålunda en globalt driven organisation, långt ifrån marknadsjurisdiktionen.¹¹² Även kontraktsskrivning har fått en annorlunda beskaffenhet genom IT-infrastrukturen. Tack vare automatiserade processer som verkställs via mjukvaruprogram kan kontrakt ingås utan inblandning av lokal personal.¹¹³ Förvisso ska inte problemet med nexus överskattas eftersom investeringar av kärnverksamheter i kärnmarknader fortfarande förekommer i vissa affärsmodeller.¹¹⁴ Emellertid ska inte vikten av att kunna generera stora intäkter utan ett beskattningsbart nexus heller förringas. Därför väcks frågan om den nuvarande definitionen av fast driftställe är adekvat i den digitala ekonomin.¹¹⁵

Det förefaller uppenbart att kännedom om en marknad är en ytterst värdefull tillgång för en säljare. Den traditionella affärsmodellen har sedan länge använt sig av data genom exempelvis lojalitetsprogram, skapandet av kundregister eller kundundersökningar, och detta har inte av sig självt grundat ett beskattningsanspråk.¹¹⁶ Den har också använt sig av ”nätverkseffekter” i form av exempelvis faxmaskiner, dock på ett sätt som är mindre uppenbart än nätverkseffekterna i sociala medier.¹¹⁷ Den digitala affärsmodellen har emellertid möjliggjort tillgång till marknader med mindre beroende av fysisk närvaro än någonsin tidigare. Dessutom har digitaliseringen gjort insamling och analysering av data genomförbar till oöverträffade nivåer samt ökat kund- och användardeltagande på marknaden, liksom graden av nätverkseffekterna.¹¹⁸ Vissa författare har föreslagit att de låga kostnaderna av den digital verksamheten i kombination med de förhöjda nätverkseffekterna

¹¹⁰ OECD (2018), Interim Report, s. 28, D. Pinto, 2017, s. 298.

¹¹¹ OECD (2015a), Final Report, s. 100, D. Pinto, 2017, s. 299.

¹¹² A.st.

¹¹³ OECD (2015a), Final Report, s. 100.

¹¹⁴ A.a. s. 100–101.

¹¹⁵ A.st.

¹¹⁶ A.a. s. 101.

¹¹⁷ A.st.

¹¹⁸ OECD (2015a), Final Report, 101.

genererat av användardeltagande kan rättfärdiga en beskattningsförändring.¹¹⁹

Nexusproblematiken lyfter en annan särskild fråga som hänger samman med det förändrade sättet verksamheter bedrivs, nämligen verksamheter som tidigare endast betraktades vara av förberedande eller biträdande karaktär. Dessa aktiviteter kunde följaktligen åtnjuta det förmånliga undantaget från att stadga ett fast driftställe. Emellertid, kan dessa anses bli allt viktigare komponenter i den digitala ekonomin.¹²⁰ Ett exempel är webbförsäljare som upprätthåller lager i marknadsjurisdiktionen för att kunna erbjuda snabb leverans till kunder. Ett annat är högfrekventa handelsbolag som är beroende av snabb och hög datakapacitet och av denna anledning ställer upp servrar i marknadsstaten. Båda aktiviteter kan anses få betydande inverkan på verksamheten och sålunda stipulera ett fast driftställe.¹²¹

2.2.3.2 Data

Datainsamling anses utgöra en nyckeldel i värdeskapandet i den digitala ekonomin.¹²² Det tillförda mervärdet kan exempelvis vara att ett företag tillåts segmentera populationer i syfte att skraddarsy erbjudanden, förbättra varu- och tjänsteutvecklingen, få en tydligare bild av prestandan samt förbättra beslutsfattandet.¹²³ Trots användardatas obestridda mervärde är det svårt att avgränsa värdet av ”rådata” till skillnad från processerna som används för att insamla, analysera och använda sagda data.¹²⁴ Likt egenproducerade immateriella tillgångar, redovisas inte värdet av data i balansräkningen och blir således inte heller relevant för skatteskal. Försäljs användardata på marknaden anses den däremot vara en tillgång i köparens bolag.¹²⁵ Värdet av data kan också reflekteras i själva bolagsvärdet och kan omvandlas till monetärt belopp vid en eventuell bolagsförsäljning. En viktig aspekt vid dataförsäljning är att värdet av data synnerligen beror på köparens kapacitet

¹¹⁹ A.st., se även Hongler & Pistone, 2015.

¹²⁰ OECD (2015a), Final Report, s. 102.

¹²¹ A.st.

¹²² A.a. s. 102 & s. 40–41.

¹²³ A.a. s. 102.

¹²⁴ A.a. s. 103.

¹²⁵ OECD (2015a), Final Report, s. 103.

att analysera och tillämpa nämnda data.¹²⁶ Som nämnts, har rådata inget egentligt egenvärde. Datavärdering kompliceras ytterligare genom existerande dataskyddsregler avseende juridisk äganderätt eller rätten att bli raderad.¹²⁷

Värderingproblematiken är synnerligen relevant för den internationella beskattningsskontexten. Den förorsakar fråga om avlägsen datainsamling ska ge upphov till ett beskattningsbart nexus även om fysisk närvaro saknas.¹²⁸ Frågan blir särskilt oviss avseende flersidiga affärsmodeller där en kundbas är beroende av en annan kund- eller användarbas.¹²⁹ Så är fallet vid exempelvis internetannonsering. Verksamheten bygger på att insamlad data från en kund- eller användargrupp kan användas för att erbjuda en annan kundgrupp möjligheten att skräddarsy annonser baserat på denna data. Inkomstallokeringen blir särskilt komplicerad när kundgrupperna är spridda bland flera länder.¹³⁰ Ytterligare en svårighet ligger i att avgöra vilken data eller funktion som faktiskt är den värdeskapande.¹³¹ Ett företag kan insamla data från stat X, analysera nämnda data i stat Y med utrustning utvecklat i stat Z, för att sälja annonser till förstnämnda stat.¹³² Utmaningen häri är att avgöra om varje funktion i ledet ska ge upphov till ett beskattningsanspråk och säkerställa en rättvis allokering av vinsten.¹³³ Datatransaktioner kan sedermera ge upphov till frågor om lämplig karakterisering, alltså om de är att betrakta som fria varor eller byteshandel.¹³⁴

2.2.3.3 Karakterisering

Den digitala teknologin har medfört att produkter och tjänster kan förmedlas till kunder på helt nya sätt. Den har även möjliggjort nya betalningsmetoder vilket ger upphov till frågor avseende befintliga karakteriseringsregler av inkomster och dess lämplighet för såväl nationell som internationell

¹²⁶ A.st.

¹²⁷ A.st., se bl.a. GDPR.

¹²⁸ A.st.

¹²⁹ A.a. s. 104.

¹³⁰ A.st.

¹³¹ A.a. s. 103.

¹³² A.st.

¹³³ A.st.

¹³⁴ A.a. s. 104.

kontext.¹³⁵ Ett aktuellt exempel är cloud-tjänster och karakterisering av sådana betalningstransaktioner. Akademiker frågar sig om betalningarna bör betraktas som *royalty*, vilket enligt modellavtalet inbegriper betalningar för uthyrning av kommersiell, industriell eller vetenskaplig utrustning¹³⁶, *avgift för tekniska tjänster* eller *företagsinkomst*^{137,138}. Svårigheten häri ligger i att avgränsa inkomster från tjänster från andra typer av inkomster.¹³⁹ Professor Cockfield är av uppfattningen att avgifter som ett företag mottar på grund av dess tillhandahållande av en digital tjänst sannolikt kan anses utgöra inkomst av tjänst, dvs. företagsinkomst.¹⁴⁰ Slutsatsen motiveras av att bolag kan fakturera kunden på månadsbasis, att prenumerationen enkelt kan avslutas av båda parter samt att bolaget kontinuerligt uppdaterar sin tjänst för kunden.¹⁴¹ Klassificeringen blir dock svårare vid uthyrning av mjukvaruprogram. Dessa är vanligen förenade med restriktioner avseende programmets nyttjande, såtillvida att det inte kan användas på alla enheter, hyresperioden är inte sällan tidsbegränsad samt att programmet ofta är specialtillverkat för en specifik kund.¹⁴² Nyssnämnda faktorer kan få till följd att mottagna betalningar i stället klassificeras som *royalty*.¹⁴³ Ett annat högt aktuellt exempel är karakterisering av inkomst som erhålls från 3D-utskrifter. Genom att ett företag erbjuder ett licensavtal om design kan en produkt framställas på avlägsen plats via en 3D-skrivare till skillnad från direkttillverkning och leverans av fysisk produkt. Metoden förorsakar liknande frågor som rör cloud-tjänster.¹⁴⁴

Karakteriseringsfrågan är grundläggande för att säkerställa en förutsägbar beskattningsmiljö. Ett bolags rörelsevinst ska endast beskattas där bolaget är beläget, såvida det inte bedriver affärsverksamhet genom ett fast driftställe i en annan stat. Om bolaget bedriver verksamhet på angivet sätt kan vinster hänförliga till detta beskattas i den andra staten.¹⁴⁵ Det innebär således

¹³⁵ OECD (2015a), Final Report, s. 104.

¹³⁶ OECD Modellavtal, 2017, artikel 12 paragraf 2.

¹³⁷ OECD Modellavtal, 2017, artikel 7.

¹³⁸ OECD (2015a), Final Report, s. 104.

¹³⁹ Cockfield m.fl., 2013, s. 134.

¹⁴⁰ A.a. s. 135.

¹⁴¹ A.st.

¹⁴² A.a. s. 136.

¹⁴³ A.st.

¹⁴⁴ OECD (2015a), Final Report, s. 105–106.

¹⁴⁵ OECD Modellavtal, 2017, artikel 7 paragraf 1.

att ett företag endast beskattas i ett land om bolaget inte bedriver ett fast driftställe i en annan stat.¹⁴⁶ Med andra ord behöver det finnas ett nexus i marknadsjurisdiktionen för att denna ska få beskattningsrätt över ett utländskt bolags vinster från en digital plattform.¹⁴⁷ I kontrast till nyss sagda, kan andra typer av inkomster, såsom royalty, vara belagda med särskild källskatt beroende på skatteavtalet i fråga. Därför är karakterisering av inkomst en essentiell fråga för förutsägbarheten, eftersom olika inkomster får olika behandling enligt skatteavtal. Osäkerheten ökar också risken för dubbelbeskattning eller dubbel icke-beskattning.¹⁴⁸ Härvidlag är det högst angeläget att precisera karakteriseringen för de nya affärsmodellerna.¹⁴⁹

2.3 Sammanfattning

Som redogjorts för i kapitlet har framväxten av den digitala teknologin väsentligen förändrat dagens näringsliv. Genom att allt fler utnyttjar digitala redskap i sin affärsverksamhet, skapas också allt mer användardata. Användardata ses som en betydelsefull konkurrens fördel eftersom det ger företag möjligheten att lära känna sin kundbas och avsevärt förbättra sin produkt- och tjänsteutveckling. Värdet av användardata kan ta olika skepnader. För högt digitaliserade bolag, som Facebook eller Google, ligger värdet i att transformera användardata till marknadsföringstillgångar som senare kan kommersialiseras och försälas på marknaden. Värdet kan också finnas i att användardata på plattformarna görs tillgänglig för andra vilket ökar plattformens kundbas och funktionsduglighet. Just eftersom digitala bolag drivs digitalt, saknar de ofta en substantiell närvaro i marknadsjurisdiktioner. Förhållandet att användardata kan generera ett betydligt värde för bolag samtidigt som dessa saknar en beskattningsbar närvaro, skapar problem för rådande internationella beskattningsprinciper. I nästkommande kapitel följer en redogörelse för dessa.

¹⁴⁶ OECD (2015a), Final Report, s. 106.

¹⁴⁷ Kjærsgaard & Schmidt, 2018, s. 161.

¹⁴⁸ Cockfield m.fl., 2013, s. 134.

¹⁴⁹ OECD (2015a), Final Report, s. 106.

3 Internationell beskattning

3.1 Vad är internationell beskattning?

Oaktat den ökade globaliseringen av ekonomin har skattesystem förblivit, och lär sannolikt förbli, en ytterst nationell angelägenhet.¹⁵⁰ Det finns ingen harmoniserad internationell beskattning utan varje stat har sitt nationella skattesystem. Det är den suveräna staten som avgör hur i landet hemmahörande personer och aktiviteter inom statens gränser ska beskattas.¹⁵¹

Det globala skatteavtalsnätet består av mer än 3 000 bilaterala skatteavtal. Skatteavtalen är i huvudsak identiska genom att stater har följt OECD:s eller FN:s modellavtal.¹⁵² Det är av denna orsak som akademiker brukar benämna det globala skatteavtalsnätet för den internationella beskattningens lagstiftning, trots avsaknaden av en formell sådan.¹⁵³ Modellavtalet är endast en rekommendation och utgör inget juridiskt bindande avtal.¹⁵⁴

Skatteavtal utgör internationella bilaterala traktat¹⁵⁵ mellan två suveräna stater och rättsförhållandet regleras av folkrätten.¹⁵⁶ Syftet bakom att ingå skatteavtal är att befrämja gränsöverskridande ekonomiska aktiviteter genom att eliminera juridisk dubbelbeskattning och undvika dubbel icke-beskattning.¹⁵⁷ Juridisk dubbelbeskattning innebär att en och samma inkomst beskattas två (eller fler) gånger hos en och samma person.¹⁵⁸

¹⁵⁰ Reimer, Schmid & Orell, 2018, s. 3.

¹⁵¹ Miller & Oats, 2016, s. 25.

¹⁵² Avi-Yonah, 2015, s. 46.

¹⁵³ A.st., Williams, 2014, s. 1.

¹⁵⁴ Hilling, 2016, s. 35.

¹⁵⁵ Enligt artikel 2 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten avses med traktat en internationell överenskommelse sluten mellan stater i skriftlig form och underkastad internationell rätt.

¹⁵⁶ Hilling, 2016, s. 33.

¹⁵⁷ OECD Modellavtal, 2017, kommentaren till artikel 1 p. 54, Reimer, Schmid & Orell, 2018, s. 3.

¹⁵⁸ OECD Modellavtal, 2017, Introduktionskapitlet, p. 1.

3.2 Internationella beskattningsprinciper

3.2.1 Hemvist- och källstatsprincipen

Själva kärnan i internationell beskattning är att avgöra huruvida och i vilken utsträckning en stat har beskattningsrätt över en person, alltså omfattningen av statens suveränitet.¹⁵⁹ I den internationella rätten existerar två allmän-giltiga aspekter av suveräniteten, nämligen att en stat har makt över dess *territorium* såväl som över en bestämd grupp *subjekt*.¹⁶⁰ Översatt till internationell beskattningsrätt är källstats- och hemviststatsprincipen uttryck för territorialiteten respektive de särskilda subjekten.¹⁶¹ Beträffande den bolagsrättsliga kontexten innebär ”källa” ett fast driftställe och ”hemvist” platsen för den verkliga ledningen.¹⁶² Principerna myntades under 1920-talet för att hantera dubbelbeskattningsproblematiken i den tilltagande globaliserade handeln.¹⁶³ Man fastställde att all beskattning skulle följa ”economic allegiance”-läran, närmare bestämt att beskattning ska ske där en person har ekonomisk trohet.¹⁶⁴ Ur konceptet utformades sedan de två principerna: ”single tax principle” och ”benefits principle”.¹⁶⁵

En stat har rätt att beskatta personer med hemvist i landet på deras globala inkomst i enlighet med hemviststatsprincipen.¹⁶⁶ Hemviststaten har den initiala beskattningsrätten och även bördan att avräkna eller undanta en eventuell dubbelbeskattning.¹⁶⁷ Fördelningen har sitt ursprung i single tax-principen som föreskriver att en gränsöverskridande transaktion endast ska bli beskattad en gång.¹⁶⁸ En stat har även rätt att beskatta inkomster som skapas inom dess territorium, fastän en person inte har hemvist i staten, i enlighet med källstatsprincipen.¹⁶⁹ Principen är en förlängning av benefits-

¹⁵⁹ Miller & Oats, 2016, s. 25, Avi-Yonah, 2015, s. 8, OECD (2015a), Final Report, s. 22.

¹⁶⁰ OECD (2015a), Final Report, s. 22–23.

¹⁶¹ Avi-Yonah, 2015, s. 8, OECD (2015a), Final Report, s. 22 ff.

¹⁶² De Wilde, 2015, s. 797.

¹⁶³ Avi-Yonah, 2015, s. 3, Skaar, 1991, s. 13.

¹⁶⁴ Schön, 2018, s. 279.

¹⁶⁵ Avi-Yonah, 2015, s. 59.

¹⁶⁶ Miller & Oats, 2016, s. 27.

¹⁶⁷ Avi-Yonah m.fl., 2011, s. 152.

¹⁶⁸ Avi-Yonah, 2015, s. 59.

¹⁶⁹ Miller & Oats, 2016, s. 27.

principen som stadgar att om en person har ekonomiska länkar till en jurisdiktion samt åtnjuter fördelar uppkomna i nyssnämnda blir personen skattskyldig i staten.¹⁷⁰ Den absolut grundläggande principen för internationell beskattning är att ingen beskattning kan ske utan att ett internrättsligt skatteanspråk är förhanden.¹⁷¹

3.2.2 Ottawaöverenskommelsen 1998 om beskattning av den digitala ekonomin

“Governments must provide a fiscal climate within which electronic commerce can flourish, weighed against the obligation to operate a fair and predictable taxation system that provides the revenue required to meet the legitimate expectations of citizens for publicly provided services.”¹⁷²

Den 8 oktober 1998 lämnade kommittén för skattefrågor, CFA, en rapport till OECD gällande beskattning av den växande elektroniska handeln. Avsikten med överenskommelsen är att upprätthålla ett lands skatte-suveränitet, säkerställa en rättvis allokering av vinsterna från den elektroniska handeln och undvika dubbelbeskattning samt oavsiktlig dubbel icke-beskattning.¹⁷³ För att uppnå nyss sagda bör all hantering av beskattningsfrågor rörande den digitala handeln följa fem principer: neutralitet, effektivitet, förutsägbarhet och enkelhet, lämplighet och rättvishet samt flexibilitet.¹⁷⁴

Neutraliteten kategoriseras som den absolut viktigaste komponenten med betoning på undvikandet av alla diskriminerande åtgärder.¹⁷⁵ Beskattningen ska följaktligen sträva efter att vara densamma oavsett i vilken form affärsverksamheten bedrivs.¹⁷⁶ Affärsbeslut bör motiveras av ekonomiska snarare än skattemässiga överväganden.¹⁷⁷ Med effektivitet avses att kostanden för att följa lagstiftningen för skattebetalare och

¹⁷⁰ Schön, 2018, s. 279.

¹⁷¹ Reimer, Schmid & Orell, 2018, s. 6.

¹⁷² OECD (1998), s. 3.

¹⁷³ A.st.

¹⁷⁴ A.a. s. 4.

¹⁷⁵ OECD (2001), s. 3.

¹⁷⁶ OECD (1998), s. 4.

¹⁷⁷ A.st.

administrationskostnader för skattemyndigheter bör minimeras så långt som möjligt.¹⁷⁸ Förutsägbarheten fordrar att lagstiftningen ska vara klar och tydlig. Det ska för den skattskyldige vara enkelt att förutse skattebördan denne kommer att åläggas, inklusive var, när och hur den skatten kommer att bli beräknad.¹⁷⁹ För att säkerställa en rättvis beskattning ska lämplig skatt tas ut vid rätt tillfälle. Det inbegriper att möjligheten för skatteundandragande förehavanden bör minimeras samtidigt som de motverkande åtgärderna ska ställas i proportion till riskerna för densamma.¹⁸⁰ Slutligen, för att garantera att beskattningssystemet håller takt med den tekniska och kommersiella utvecklingen, bör det vara flexibelt och dynamiskt.¹⁸¹

3.3 Internationell och nationell rätt

3.3.1 Monistiskt eller dualistiskt synsätt

Som sades i avsnitt 3.1 utgör skatteavtal folkrättsliga traktat och rättsförhållandet staterna emellan regleras av folkrätten. För att ett skatteavtal ska få rättsverkan i förhållande till skattebetalare krävs att avtalet får internrättslig verkan.¹⁸² Den internrättsliga kontexten regleras emellertid av statsrätten. Förhållandet mellan regleringarna brukar beskrivas genom teorin om monism och dualism.

En monistisk stat hanterar den nationella rätten och folkrätten som ett sammanhållet rättssystem.¹⁸³ Med detta avses att ett folkrättsligt giltigt avtal blir en del av den interna rätten utan några inkorporeringsåtgärder.¹⁸⁴ Den övervägande uppfattningen i monistiska stater är att folkrättsliga bestämmelser ges företräde framför nationella bestämmelser.¹⁸⁵

¹⁷⁸ OECD (1998), s. 4.

¹⁷⁹ A.st.

¹⁸⁰ A.st.

¹⁸¹ A.st.

¹⁸² Hilling, 2016, s. 49.

¹⁸³ A.a. s. 58.

¹⁸⁴ A.st.

¹⁸⁵ A.st.

En dualistisk stat, däremot, hanterar den nationella rätten och folkrätten som två av varandra oberoende rättssystem.¹⁸⁶ Detta implicerar att inget av rättssystemen är över- eller underordnat ett annat eftersom de båda existerar parallellt.¹⁸⁷ Folkrätten reglerar rättsförhållandet mellan staterna medan den nationella rätten reglerar rättsförhållandet mellan individer samt individ och stat.¹⁸⁸ För att folkrätten ska få rättsligt utslag i stater som tillämpar det dualistiska synsättet krävs att staten införlivar de folkrättsliga förpliktelserna i den nationella rätten. Härmed erfordras alltså en särskild inkorporeringsåtgärd, till skillnad från den monistiska staten. Det är länders statsrätt som avgör hur och i vilken utsträckning folkrätten ska vara bindande.¹⁸⁹

3.3.2 Skatteavtal och Sverige

Sverige är en dualistisk stat och måste följaktligen införliva skatteavtal genom ett särskilt förfarande för att det ska få genomslag i svensk lag. I Sverige är det regeringen som ingår internationella överenskommelser.¹⁹⁰ För att ett skatteavtal ska nå internrättslig verkan erfordras riksdagens godkännande.¹⁹¹ Beredningen av ett skatteavtal skiljer sig i väsentlig mån från den vanliga lagstiftningsberedningen såtillvida att den saknar utredningsbetänkanden eller departementspromemorior. Den proposition som läggs fram för riksdagens godkännande är vanligtvis informationsfattig.¹⁹² Ytterligare en skillnad mellan skatteavtalets funktion och ordinär skattelag, är att den senare föreskriver ett beskattningsanspråk medan skatteavtalet huvudsakligen innebär en inskränkning av just sagda.¹⁹³ Om riksdagen godkänner regeringens proposition införlivas skatteavtalet i svensk rätt genom en inkorporeringslag. Via förfarandet får skatteavtalet ställning som svensk lag.¹⁹⁴

¹⁸⁶ Hilling, 2016, s. 58.

¹⁸⁷ A.st.

¹⁸⁸ Hilling, 2016, s. 58.

¹⁸⁹ A.a. s. 59.

¹⁹⁰ 10 kap. 1 § RF.

¹⁹¹ 10 kap. 3 § RF.

¹⁹² Hilling, 2014, s. 330.

¹⁹³ A.st.

¹⁹⁴ Hilling, 2014, s. 324.

När en stat ingår ett folkrättslig bindande traktat måste den efterfölja sina åtagande. Att i en situation tillämpa en internrättslig bestämmelse som står i direkt strid med folkrätten utgör en folkrättsöverträdelse (treaty override).¹⁹⁵ För svenskt vidkommande innebär detta dels en nationell lag som ger uttryck för ett beskattningsanspråk och dels en införlivandelag som företrädesvis begränsar nämnda anspråk. Ur ett konstitutionellt perspektiv regleras inte skatteavtalets ställning i förhållande till den interna rätten, varken i RF eller på annan plats. Därmed kan en *regelkonflikt* eller *regelkonkurrens* uppkomma.¹⁹⁶ En sådan situation ska lösas med hjälp av de så kallade derogationsprinciperna.¹⁹⁷

Frågan om företräde i en regelkonflikt mellan ett skatteavtal och intern rätt var länge obesvarad i svensk rättspraxis. Det var först i det omtalade målet, RÅ 2008 ref. 24, som frågan explicit togs upp av HFD. I fallet menade domstolen att CFC-reglerna, som tillkom efter det att skatteavtalet hade införlivats i svensk rätt, intog *lex specialis*-ställning i förhållande till skatteavtalet. Därmed skulle reglerna få företräde och tillämpas oberoende av vad som föreskrevs i avtalet. Domslutet utgör ett avsteg från den internationellt accepterade principen bland dualistiska stater, nämligen att skatteavtal utgör *lex specialis* i förhållande till nationell rätt.¹⁹⁸ Kontroversen förorsakade en del debatt, vilket resulterade i ett klagorand från domstolen i RÅ 2010 ref. 112. HFD uttryckte, om något vagt, att skatteavtal som regel utgör speciallagstiftning och ska därför åtnjuta företräde framför intern lagstiftning. Emellertid, om det finns en klart uttryckt *lagstiftarvilja*, kan undantag göras från nyssnämnda.¹⁹⁹ Sammantaget får 2008 års fall tolkas så att det endast gäller CFC-reglerna och i alla andra händelser gäller 2010 års bedömning.

¹⁹⁵ Hilling, 2016, s. 59.

¹⁹⁶ A.a. s. 61.

¹⁹⁷ Hilling, 2014, s. 325.

¹⁹⁸ A.a. s. 326.

¹⁹⁹ A.a. s. 325–328.

3.4 OECD:s kommentarer som rättskälla

3.4.1 Skatteavtalstolkning

Som nämndes i avsnitt 3.3.2 är lagstiftningsberedningen för att inkorporera ett skatteavtal tämligen detaljfattig. Även själva skatteavtalet hålls skäligen generellt. För att kompensera för modellavtalets brist på utförlig information har OECD samlat avtalsinnehållet i ett separat dokument med kommentarer till modellavtalet.^{200, 201} Framtagande av skatteavtal är generellt sett en tidskrävande politisk förhandlingsprocess och den förväntade livslängden för ett skatteavtal beräknas ligga mellan 10 och 20 år.²⁰² I kontrast till detta, uppdateras kommentarerna vartannat eller vart tredje år. Härav kan slutsatsen dras att skatteavtalsnätet inte är välsynkroniserat med den nuvarande kommentaren.²⁰³ Från nyss sagda härstammar diskussionen avseende dokumentets rättskällevärde.²⁰⁴

Majoriteten av alla internationella avtal regleras av 1969 års Wienkonvention om traktaträtten. Konventionen är bindande för 114 av världens länder.²⁰⁵ För att en tolkning enligt artiklarna 31–33 i konventionen ska bli aktuell erfordras två rekvisit. Dels måste de två avtalsslutande staterna vara parter till Wienkonventionen och dels är konventionen endast tillämplig på avtal som ingåtts efter att konventionen trätt i kraft.²⁰⁶ Utgångspunkten vid tolkningen av skatteavtal är att söka fastslå den *gemensamma partsavsikten vid avtalets ingående*.²⁰⁷ För skatteavtal baserat på OECD:s modellavtal fungerar kommentarerna som ett icke-bindande tolkningshjälpmedel.²⁰⁸ Beroende på vad som tolkas och vilken argumentation som förs kan den tolkning som kommentarerna påbjuder anses ge uttryck för den samfälliga partsviljan.²⁰⁹

²⁰⁰ Hilling, 2017, s. 124.

²⁰¹ Det första modellavtalet av OECD infördes år 1963.

²⁰² Hilling, 2016, s. 36.

²⁰³ A.st.

²⁰⁴ Linderfalk & Hilling, 2015, s. 34.

²⁰⁵ Hilling, 2016, s. 51.

²⁰⁶ Artikel 4 i 1969 år Wienkonvention om traktaträtten.

²⁰⁷ Hilling, 2016, s. 52.

²⁰⁸ Linderfalk & Hilling, 2015, s. 40–43.

²⁰⁹ Hilling, 2016, s. 55–56.

För det första kan kommentarerna användas för att fastställa ”den gängse meningen” enligt artikel 33(1).²¹⁰ Med den gängse meningen avses den betydelse som traktat har enligt ett konventionellt språkbruk, vilket inbegriper både vardags- och fackspråk.²¹¹ För det andra kan kommentarerna nyttjas för att bestämma avtalets ”ändamål och syfte” enligt artikel 33(1).²¹² Ett avtals ändamål och syfte är dess ultimata mål, alltså det resultat som parterna avsåg att uppfylla genom en tillämpning av avtalet.²¹³ För det tredje kan kommentarerna användas för att fastslå existensen av ”efterföljande praxis” enligt artikel 31(3b).²¹⁴ Slutligen kan kommentarerna betraktas som en del av ”omständigheterna vid avtalets ingående” i betydelsen som avses i artikel 32.²¹⁵

3.4.2 Ambulatoriskt eller statiskt förhållningssätt

Att kommentarerna till OECD:s modellavtal kan tillämpas som ledning för tolkningen ses som allmänt godtagbart. Vad som emellertid ger upphov till diskussion är frågan huruvida man vid tolkningen av skatteavtal kan beakta nyttillkomna kommentarer efter avtalets ingående.²¹⁶ Tillämparen kan antingen välja ett *statiskt förhållningssätt*, innebärande att man vid tolkningen endast beaktar kommentarer som fanns tillgängliga då skatteavtalet ingicks, eller ett *ambulatoriskt förhållningssätt*, vilket innebär att man även beaktar senare tillkomna kommentarer.²¹⁷

Vid tolkningen av internationella traktat ska man söka utröna den gemensamma partsviljan vid avtalets ingående. Vad många skatterättsakademiker därför ifrågasätter är hur en kommentar som tillkommit efter avtalsingåendet kan anses ge uttryck för densamma.²¹⁸ Emellertid utesluts sällan möjligheten till ett ambulatoriskt förhållningssätt.²¹⁹ Debatten är

²¹⁰ Linderfalk & Hilling, 2015, s. 10.

²¹¹ Hilling, 2016, s. 53.

²¹² A.st.

²¹³ Linderfalk & Hilling, 2015, s. 44.

²¹⁴ A.a. s. 45.

²¹⁵ A.a. s. 46.

²¹⁶ Hilling, 2017, s. 128.

²¹⁷ A.st.

²¹⁸ Linderfalk & Hilling, 2015, s. 34.

²¹⁹ Hilling, 2017, s. 128.

således inte *om* ett ambulatoriskt förhållningssätt ska tillämpas, utan snarare *när* och *varför* ett sådant ska tillmätas betydelse.²²⁰ OECD menar att som utgångspunkt ska den senaste versionen av kommentarerna tillämpas eftersom den anses motsvara medlemsstaternas gemensamma tolkning.²²¹ Dokumentet är numera ett sedvanligt tolkningshjälpmedel för svenska domstolar och myndigheter, vilket bekräftas av bl.a. RÅ 1996 ref. 84, HFD 2012 ref. 18, HFD 2016 ref. 18 och HFD 2016 ref. 57.²²² Genom benämnda praxis kan konstateras att ett ambulatoriskt förhållningssätt är möjligt. Emellertid ger det föga vägledning *när* ett sådant kan bli aktuellt.²²³

Som nämnts är kommentarerna inte bindande för domstol. Däremot är Wienkonventionen det.²²⁴ Kommentarerna kan genom Wienkonventionen bli indirekt bindande och fungera som riktlinjer för tolkningen av skatteavtalet.²²⁵ Professor Vogel förordar en stegvis tillämpning av senare tillkomna kommentarer. Enligt Vogel bör man vid en relevansbedömning av OECD:s kommentarer utgå ifrån hur lång tid som har passerat sedan ändringen infördes.²²⁶ Följaktligen, om en ändring varit tillgänglig under en betydande tid kan den anses utgöra en del av prosan i internationell beskattningsrätt. Det är i sin tur av intresse för bedömningen av den ”gängse meningen” i artikel 31(1) i Wienkonventionen.²²⁷ En nytillkommen ändring har tvärtom ofta inte influerat uttryckssättet bland internationella beskattningsstillämpare och blir inte aktuell vid bedömningen av artikeln. Icke desto mindre kan en sådan ändring alltjämt vara aktuell för en bedömning av sekundära medel som stadgas i artikel 32.²²⁸

Professor Lang förespråkar emellertid en restriktiv tillämpning av senare tillkomna kommentarer.²²⁹ Enligt Lang kan ett ambulatoriskt förhållningssätt endast accepteras då det otvivelaktigt framgår att parterna var medvetna om de nya ändringarna.²³⁰ Med detta avses att parterna faktiskt höll

²²⁰ Hilling, 2017, s. 128.

²²¹ OECD Modellavtal, 2017, Introduktionskapitlet, punkt 33–36.

²²² Linderfalk, 2016, s. 12.

²²³ Hilling, 2017, s. 130.

²²⁴ Vogel, 2000, s. 614.

²²⁵ A.st.

²²⁶ A.a. s. 616.

²²⁷ A.st.

²²⁸ A.st.

²²⁹ Lang, 2008, s. 107.

²³⁰ A.a. s. 101–108.

förhandlingar med ändringarna i beaktande, snarare än att endast förlita sig på dåvarande befintliga kommentarer. Professorns resonemang följer av uppfattningen att senare tillkomna kommentarer svårligen kan anses ge uttryck för den gemensamma partsviljan vid avtalets ingående.²³¹

Varje avvägning mellan ett ambulatoriskt eller statiskt förhållningssätt begränsas emellertid av principen om *bona fides*, såtillvida att uttolkaren alltid måste söka efter den gemensamma partsviljan.²³² Följaktligen måste bedömningen ske i relation till fakta i varje enskilt fall.²³³

3.5 Sammanfattning

Den suveräna staten och de bilaterala skatteavtal den ingår bildar tillsammans den internationella beskattningsrätten. Skatteavtalen regleras av folkrätten. För att ett avtal ska nå rättsverkan i förhållande till skattesubjekt krävs att det får internrättslig inverkan. För svenskt vidkommande som dualistisk stat innebär det att avtalet måste inkorporeras i den nationella rätten. Folkrätten och den interna rätten existerar då parallellt. Modellavtalets brist på utförlig information kompenseras genom OECD:s kommentarer. Kommentarererna utgör ett icke juridiskt bindande tolkningshjälpmedel. Likväl tillämpas de av domstolar och myndigheter i stor utsträckning. Mot bakgrund av skatteavtalens någorlunda stadigvarande form och kommentarernas regelbundna utveckling uppkommer diskursen kring det statiska eller ambulatoriska förhållningssättet. Diskursen har inte nått global konsensus men den övergripande förståelsen är att ett ambulatoriskt förhållningssätt sällan utesluts. Förhållningssättet begränsas emellertid av principen om *bona fides*, såtillvida att uttolkaren alltid måste söka utröna den gemensamma partsavsikten vid avtalets ingående. Vid beskattning av den digitala handeln erfordras framförallt neutralitet och förutsägbarhet. Beskattningssystemet ska hantera lika situationer lika och ett beskattningsanspråk ska vara förutsägbart och sakligt. Hemviststats- och källstatsprincipen är de grundläggande principerna i den internationella beskattningssammanhanget. Den tydligaste

²³¹ Lang, 2008, s. 101–108.

²³² Linderfalk & Hilling, 2015, s. 53.

²³³ A.st.

länken för källa representeras av det fasta driftstället. I kapitel fyra beskrivs grunderna för detta.

4 Fast driftställe

4.1 Vad är ett fast driftställe?

Huvudregeln i internationell beskattning är att ett bolags rörelseresultat endast är beskattningsbart i bolagets hemviststat.²³⁴ Om bolaget däremot bedriver ett fast driftställe (härefter FD) i en annat stat, får vinster hänförliga till detta beskattas i den staten.²³⁵ FD-begreppet sägs vara ett av de viktigaste begreppen i den internationella skatterätten.²³⁶ Det är eftersom FD-bedömningen är utgångspunkten för fastläggandet av det internrättsliga skatteanspråket över ett utländskt bolags icke inkorporerade affärsverksamhet i landet.²³⁷ Om inget FD-nexus kan fastslås erhåller källstaten ingen beskattningsrätt över affärsinkomster genererade inom dess territorium. I artikel 5(1) i OECD:s modellavtal fastslås den allmänna definitionen av ett fast driftställe: “For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.” Den generellt utmärkande egenskapen av ett fast driftställe är dess kommersiellt separata identitet i förhållande till huvudkontoret men alljämt integrerade del av affärsverksamheten som helhet.²³⁸

De fundamentala kriterierna för det fasta driftstället utvecklades redan under förra seklet, men begreppet som sådant såg ljuset först under 1920-talet.²³⁹ Vid tiden för begreppets införande var den enda mobila industrin transportverksamheten. I alla andra avseenden var dåvarande affärsmodeller uppbyggda på immobila produktionsfaktorer i fixerat kapital.²⁴⁰ FD-definitionen ansågs vara den mest tydliga och synbara ekonomiska troheten²⁴¹

²³⁴ Artikel 7(1) OECD Modellavtal 2017.

²³⁵ A.st.

²³⁶ Skaar, 1991, s. 1.

²³⁷ A.st.

²³⁸ A.st.

²³⁹ A.a. s. 65 ff.

²⁴⁰ A.a. s. 67 ff.

²⁴¹ Min översättning av ”economic allegiance”.

till marknadsjurisdiktionen.²⁴² Idag, nästan hundra år efter konceptets lansering, betonas fortfarande ett företags fysiska närvaro i ett land. Situskriteriet uppvisar en del problem avseende dagens mobila och icke sällan gränsöverskridande affärsmodeller.²⁴³

4.2 OECD Artikel 5 om fast driftställe

4.2.1 Huvudregeln i artikel 5(1)

Det fasta driftstället innefattar tre kumulativa villkor: en plats för affärsverksamhet, att platsen ska vara stadigvarande och att affärsverksamheten ska bedrivas från platsen.²⁴⁴

Uttrycket plats omfattar alla lokaler, anordningar eller anläggningar som används för att bedriva företagets affärsverksamhet oavsett om de begagnas uteslutande för detta ändamål.²⁴⁵

Med en stadigvarande plats avses en tydlig länk mellan platsen för affärsverksamheten och en specifik geografisk punkt.²⁴⁶ Det krävs en objektivt verifierbar närvaro i källstaten.²⁴⁷ Ett fast driftställe kan således endast anses vara beläget i ett land om den aktuella verksamheten är fysiskt placerad inom landets territorium. Av detta skäl utesluts satelliter och dylikt.²⁴⁸ Sedermera erfordras att platsen ska ha en viss grad av varaktighet där sex månader brukas anges som en tumregel.²⁴⁹

Det sista villkoret är att företagets affärsverksamhet helt eller delvis ska bedrivas från den stadigvarande platsen. Verksamheten behöver emellertid inte vara av produktiv karaktär.²⁵⁰ Däremot erfordras att verksamheten i sig självt utgör en väsentlig och kännetecknande del av företagets affärsverksamhet som helhet.²⁵¹ Gränsdragningen görs baserad på de faktiska

²⁴² Schön, 2018, s. 279.

²⁴³ Skaar, 1991, s. 70.

²⁴⁴ OECD Modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5 p. 6.

²⁴⁵ OECD Modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5 p. 10.

²⁴⁶ OECD Modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5 p. 21.

²⁴⁷ Skaar, 1991, s. 111.

²⁴⁸ OECD Modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5 p. 27.

²⁴⁹ OECD Modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5 p. 28.

²⁵⁰ OECD Modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5 p. 35.

²⁵¹ OECD Modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5 p. 59.

omständigheterna i det enskilda fallet, vilket blir en avvägning mellan ett företags kärnverksamhet som avses i artikel 5(1) eller verksamhet av biträdande art i artikel 5(4) OECD.²⁵²

4.2.2 Undantaget i artikel 5(4)

I artikel 5(4) stadgas en rad verksamheter som utgör undantag från huvudregeln i artikel 5(1). Gemensamt för dessa verksamheter är att de endast är av förberedande eller biträdande art.²⁵³ Det gäller även om verksamheten i fråga bedrivs från en stadigvarande plats. Vad som avses med förberedande eller biträdande art är inte en självklar gränsdragning. Vissa akademiker menar att det inte är avsett att konceptet ska vara orubbligt, utan avgränsningen har skett av praktiska beskattningsskäl.²⁵⁴

Som redogjorts för i tidigare avsnitt är det avgörande kriteriet mellan ett fast driftställe och en verksamhet av förberedande eller biträdande art om verksamheten utgör en väsentlig och kännetecknade del av bolagets sammanlagda affärsrörelse. Vanligen räknas en verksamhet vara av förberedande art om den utförs som grundande för kärnverksamheten.²⁵⁵ En verksamhet av biträdande art är en verksamhet som utförs för att stödja, utan att vara en del av, kärnverksamheten.²⁵⁶ OECD menar att en aktivitet som kräver en väsentlig mängd tillgångar och personal osannolikt kan anses vara av biträdande karaktär.²⁵⁷

I artikel 5(4d) undantas informationsinsamling uttryckligen från att grunda ett fast driftställe. Artikelns lydelse: ”Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include: the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise”. Insamling av information gäller all typ av data, exempelvis: skriftlig, muntlig, elektronisk eller bionisk.²⁵⁸ Åtgärden ”att

²⁵² OECD Modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5 p. 58–60.

²⁵³ Reimer, Schmid & Orell, 2018, s. 89.

²⁵⁴ A.st.

²⁵⁵ OECD Modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5 p. 60.

²⁵⁶ A.st.

²⁵⁷ A.st.

²⁵⁸ Reimer, 2015, s. 378.

insamla” inbegriper även motsvarande lagring, bearbetning och vidare överföring av relevanta objekt som samlats in i källstaten.²⁵⁹ Däremot inkluderar datainsamling inte att företag bearbetar nämnda data som går utöver att systematiskt arrangera och filtrera den mottagna informationen.²⁶⁰ Fjärranslutna datacenter som bearbetar och analyserar mottagen information från huvudkontoret eller tredje land omfattas inte av artikel 5(4) och utgör följaktligen ett fast driftställe enligt huvudregeln.²⁶¹

4.3 Varför erfordras en fysisk närvaro?

Artikel 5(1) innehåller framförallt ett krav på ”plats för affärsverksamhet” var den *fysiska platsen* är den absolut avgörande omständigheten.²⁶² När FD-begreppet skapades existerade ingen digital teknologi och det enda sättet att erhålla ekonomiska fördelar var att fysiskt närvara i marknadsstaten.²⁶³ FD-tröskeln betraktades sålunda som den mest lämpliga indikatorn för att underbygga ett tillräckligt starkt samband med källstaten.²⁶⁴

Den fysiska platsen anses representera en kompromiss för att säkerställa en rättvis fördelning av beskattningsrätten mellan källstaten och hemviststaten såväl som undvikandet av dubbelbeskattning.²⁶⁵ Villkoret kan även härledas ur territorialitetsprincipen och står för den tydliga länken mellan ett lands mark och dess beskattningssuveränitet.²⁶⁶ Ett företag kan antingen ha en fysisk närvaro genom en stadigvarande plats för affärsverksamhet eller en beroende agent.²⁶⁷

En plats är en viss mängd utrymme i eller på marken.²⁶⁸ ”The concept of a ”place of business” in terms of the PE clause can be defined as any substantial, physical object which is commercially suitable to serve as the

²⁵⁹ Reimer, Schmid & Orell, 2018, s. 95, Jacobsson, 2018, s. 280.

²⁶⁰ Reimer, 2015, s. 379.

²⁶¹ A.st.

²⁶² A.a. s. 336.

²⁶³ Hongler & Pistone, 2015, s. 21.

²⁶⁴ Petruzzi, & Koukouliot, 2018, s. 394.

²⁶⁵ A.st.

²⁶⁶ Reimer, 2015, s. 336.

²⁶⁷ Petruzzi, & Koukouliot, 2018, s. 394.

²⁶⁸ Reimer, 2015, s. 337.

basis of a business activity.”.²⁶⁹ Den generella utgångspunkten vid bedömningen huruvida ett företag har en plats för affärsverksamhet i landet förutsätter materiella tillgångar såsom fast egendom, betydande maskineri eller utrustning.²⁷⁰ Rent immateriella tillgångar som mjukvara, patent, goodwill eller dylikt kan inte, enligt dagens reglering, i sig självt konstituera ett fast driftställe.²⁷¹ Som en direkt följd av nyssnämnda utesluts webbsidor, vilka är en kombination av software och data, från att utgöra ett fast driftställe.²⁷² Validiteten av det fysiska kriteriet ifrågasattes redan vid millennieskiftet av åtskilliga akademiker med anledning av den redan då påtagliga teknologiska utvecklingen.²⁷³

Skatterättsakademiker brukar ange tre skäl till varför FD-konceptet innehåller ett krav om fysisk närvaro. Principen används för allokeringen av vinster till respektive stat som en förlängning av den internationella rättvisepincipen.²⁷⁴ Källstaten ges beskattningsrätt i utbyte mot att denna skapar, upprätthåller och värnar om goda ekonomiska förhållanden för utländska investerare.²⁷⁵ Huvudmålet blir som mest påtagligt vid ekonomisk asymmetri mellan två stater.²⁷⁶ Som andra anledning anförs att genom åtgärden att allokera vinster till källstaten likställs fasta driftställen med inhemska bolag. Behandlingen skapar i sin tur neutralitet mellan olika etableringsformer tillgängliga för utländska investerare.²⁷⁷ Som sista anledning motiveras tillämpandet av FD-definitionen som minimumtröskel av rent praktiska omständigheter.²⁷⁸ En ovillkorlig källstatsbeskattning skulle potentiellt kunna hindra global handel och förorsaka onödiga kostnader för lagenlighet och administration.²⁷⁹ Därför anses lösa ekonomiska band till källstaten inte påverka hemviststatens exklusiva beskattningsrätt.²⁸⁰ Ur

²⁶⁹ Skaar, 1991, s. 123.

²⁷⁰ A.a. s. 122, Reimer, 2015, s. 337, OECD Modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5 p. 27.

²⁷¹ Reimer, 2015, s. 337.

²⁷² A.st.

²⁷³ Skaar, 1991, s. 562.

²⁷⁴ Reimer, Schmid & Orell, 2018, s. 11.

²⁷⁵ A.st.

²⁷⁶ A.st.

²⁷⁷ A.a. s. 12, jämför artikel 24.3 OECD Modellavtal 2017.

²⁷⁸ Reimer, Schmid & Orell, 2018, s. 13.

²⁷⁹ A.st.

²⁸⁰ A.st.

källstatens perspektiv, medför situs-kravet att kontroll och granskning av begränsat skattskyldiga resulterar överflödigt när det endast handlar om företag som kortvarigt befinner sig i källstaten.²⁸¹ Motsatt skulle källstater vara tvungna att implementera vidsträckta källskatter och anskaffa ett automatiskt informationsutbyte mellan alla länder, vilket bedöms vara särskilt komplicerat.²⁸²

4.4 Fast driftställe och ISP-servrar

Ända sedan internets kraftiga genombrott på nittioalet har den elektroniska handelns säregna karaktär varit ämne för debatt i den internationella beskattningsmiljön.²⁸³ Med anledning av detta genomfördes en ändring i OECD:s kommentarer i 2003 års modellavtal.²⁸⁴ Tillägget innebar att den elektroniska handeln, särskilt ISP-servrar, hanterades i ett särskilt avsnitt.

Regleringen stadgar att åtskillnad måste göras mellan *datautrustning* som kan sättas upp på en plats och som under särskilda omständigheter kan utgöra ett fast driftställe, och den *information* vilken används av eller lagras på utrustningen.²⁸⁵ En internethemsida är en kombination mellan mjukvara samt elektronisk data och utgör inte i sig självt en materiell tillgång. Den kan därav inte anses ha en ”plats för affärsverksamhet” eftersom det inte existerar någon typ av fast anläggning. Däremot kan *själva servern* där webbsidan är lagrad och genom vilken den görs tillgänglig, vara en sådan fast anläggning som kan konstituera ett fast driftställe för företaget som sköter servern.²⁸⁶ Sedermera är det viktigt att åtskilja en serverplats från en webbsida av ytterligare en anledning. Det är nämligen vanligt förekommande att en webbplats där ett företag bedriver sin affärsverksamhet är lagrad och värd av

²⁸¹ Reimer, 2015, s. 336–337.

²⁸² A.st.

²⁸³ Se bl.a. OECD (1998), *A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce*, OECD (2001), *Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce*, OECD (2001), *Taxation and Electronic Commerce, Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*, OECD (2005), *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*, Final Report, OECD (2005), *E-Commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation*, R. Avi-Yonah, *International Taxation of Electronic Commerce*, 52 *Tax L. Rev.* 507, 1997.

²⁸⁴ OECD Modellavtal 2003, kommentaren till artikel 5, p. 42.1–42.10.

²⁸⁵ OECD Modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5 p. 123.

²⁸⁶ OECD Modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5 p. 123.

en ISP-server.²⁸⁷ En ISP-server är en internetleverantör som driver infrastrukturen av telekommunikationsnätverken.²⁸⁸ Genom att ett företag får lagra sin webbsida på en ISP-server blir det ersättningsskyldigt enligt hyresavtal. Även om avtalet grundar sig på hur stort diskutrymme som används för att lagra webbsidan, medför det typiskt sett inte att servern står till det hyrestagande företagets förfogande.²⁸⁹ Av detta följer att företaget inte kan anses ha en fysisk närvaro på platsen. Nyss sagda gäller även om företaget har haft möjlighet att bestämma att webbsidan ska finnas tillgänglig på en särskild server på en särskild plats.²⁹⁰

Annat är när ett företag bedriver verksamhet genom en webbsida och har en server till sitt eget förfogande. Om ett företag äger eller hyr samt driver servern där webbsidan är lagrad, kan servern utgöra ett fast driftställe om också övriga förutsättningar är uppfyllda.²⁹¹

Sammanfattningsvis går att konstatera att endast få utvalda åtgärder av den digitala ekonomin stadgar ett fast driftställe, eller som Collin och Colin uttrycker i sin rapport: "The notion of a fixed place of business hardly ever applies in the digital economy."^{292, 293}

4.5 Sammanfattning

Med fast driftställe avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Det avgörande kriteriet är om ett företag har en fysisk närvaro i det ifrågavarande landet. Bedömningen utgår ifrån företagets disponibla materiella tillgångar i källstaten. Som en konsekvens av sistnämnda utesluts webbsidor och dess värdeskapande från att konstituera ett fast driftställe. Vinster genom digitala aktiviteter blir följaktligen sällan beskattade. Ändock, som framställdes i kapitel två, erhåller digitala bolag stora vinster genom en digital närvaro. Diskrepansen mellan var värdet skapas och var vinsterna faktiskt blir

²⁸⁷ OECD Modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5 p. 124.

²⁸⁸ OECD (2015a), Final Report, s. 38.

²⁸⁹ OECD Modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5 p. 124.

²⁹⁰ A.st.

²⁹¹ OECD Modellavtal 2017, kommentaren till artikel 5 p. 126–129.

²⁹² Collin & Colin, 2013, s. 63.

²⁹³ Hongler & Pistone, 2015, s. 12.

beskattade är ytterst påtaglig. Därför har EU och OECD framfört två förslag till beskattning av en betydande digital närvaro. I följande kapitel kommer en beskrivning av förslagen.

5 Förslag till beskattning av den digitala ekonomin

5.1 EU:s förslag till direktiv om ”significant digital presence”

5.1.1 Rättslig ram för förändring av beskattningen

År 1995 blev Sverige medlem i EU. Genom medlemskapet har staten frånsagt sig en del av den nationella suveräniteten till förmån för EU.²⁹⁴ EU-rätten utgör en integrerad del av staternas nationella rätt och äger företräde framför densamma.²⁹⁵ Den är indelad i primär och sekundär rätt. Primärrätten inbegriper fördragstexterna och sekundärrätten består av bl.a. förordningar, direktiv och rekommendationer.²⁹⁶

Ett direktiv är endast bindande avseende de *resultat* som ska uppnås, till skillnad från förordningar vilka är bindande till samtliga delar.²⁹⁷ Det är fritt för medlemsländerna att inom ramen för den nationella rätten välja tillvägagångssätt och medel för att genomföra direktivets krav. På så sätt kan direktiv sägas utgöra en form av indirekt lagstiftning eftersom EU-rätten går via den nationella rätten för att implementera nya bestämmelser.²⁹⁸ Exempel på ändringar av nationella bestämmelser på grund av EU-direktiv är: *moder/dotterbolagsdirektivet*²⁹⁹ genom bestämmelser i 24 kap. 34 & 36 §§ IL och 4 § kupongskattelagen, *ränte- och royaltydirektivet*³⁰⁰ i ett särskilt 6 a kap. IL och *fusiondirektivet*³⁰¹ i uppdelade kapitel, huvudsakligen i 37 kap., 38 kap., 38 a kap., 48 a kap. samt 49 kap. IL.

²⁹⁴ Ståhl m.fl., 2011, s. 21.

²⁹⁵ A.st.

²⁹⁶ A.a. s. 21, FEUF artikel 288.

²⁹⁷ A.a. s. 25, FEUF artikel 288.

²⁹⁸ Ståhl m.fl., 2011, s. 26.

²⁹⁹ Direktiv 2011/96/EU.

³⁰⁰ Direktiv 2003/49/EG.

³⁰¹ Direktiv 2009/133/EG.

Beslutsprocessen vid antagande av direktiv följer antingen det ordinarie eller särskilda lagstiftningsförfarandet enligt artikel 289 i EUF-fördraget. Vid direktiv gällande skattebestämmelser ska det särskilda lagstiftningsförfarandet tillämpas enligt artiklarna 113 och 114 p. 2 FEUF.³⁰² En sammanfattad bild av beslutsgången är att kommissionen har initiativrätt, ministerrådet beslutanderätt och parlamentet samt den ekonomiska och sociala kommittén en rådgivande funktion.³⁰³ För att ett skattedirektiv ska bli antaget krävs enhällighet.³⁰⁴

5.1.2 Kort bakgrund

Den 21 mars 2018 föreslog den Europeiska kommissionen ett direktiv om beskattning av den digitala ekonomin baserat på en betydande digital närvaro (significant digital presence).³⁰⁵ Förslaget är det första av sin sort eftersom OECD ännu inte har kommit med en slutgiltig överenskommelse.³⁰⁶ Enligt förslaget ska medlemsstaterna införliva direktivets bestämmelser i den nationella rätten senast den 31 december 2019.³⁰⁷ Den 13 december 2018 genomförde parlamentet en röstning om direktivet och det röstades igenom med 439 röster för.³⁰⁸ Eftersom det aktuella förslaget är ett så kallat samrådsförfarande har parlamentet endast en rådgivande funktion. Därmed kommer frågan slutligen att avgöras i ministerrådet där enhällighet krävs.

Kommissionen anför att den digitala ekonomin ständigt växer och sakta blir den enda ekonomin. Den anser nuvarande regler vara föråldrade och förefaller inte kunna hantera de prövningar som den digitala ekonomin presenterar.³⁰⁹ Utvecklingen av nya affärsmodeller orsakar svårigheter för beslutsfattare att säkerställa en rättvis och effektiv beskattning. Tillämpningen av befintliga beskattningsprinciper på den digitala ekonomin har lett till en snedvriden fördelning mellan var vinster blir beskattade och var

³⁰² Ståhl m.fl., 2011, s. 22.

³⁰³ A.a. s. 22–23.

³⁰⁴ A.a. s. 23.

³⁰⁵ COM(2018) 147 final 2018/0072 (CNS).

³⁰⁶ SWD(2018) 81 final/2, Impact Assessment, s. 5, OECD (2019a), s. 3.

³⁰⁷ COM(2018) 147 final, artikel 9.

³⁰⁸ EU (2018).

³⁰⁹ COM(2018) 147 final, s. 1.

de faktiskt uppstår.³¹⁰ Reglerna är i synnerhet inte anpassade till dagens digitala sammanhang där företag genom internethandel kan generera stora vinster utan någon fysisk närvaro. Inte heller kan de handskas med utbredningen av företag vilka i huvudsak bygger på immateriella tillgångar och användargenererat innehåll.³¹¹ Enligt kommissionen uppvisar den digitala ekonomin två centrala problem: undvikandet av en fysisk närvaro och följaktligen även undvikandet av att konstituera ett fast driftställe samt svårigheten i att allokera rätt vinst till rätt beskattningsjurisdiktion.³¹² Utmaningarna är inte landspecifika utan gäller för hela EU. I själva verket för den globala ekonomin i stort eftersom ett av huvudelementen i den digitala ekonomin är dess särskilda förmåga att bedriva distansverksamhet och gränsöverskridande handel.³¹³

5.1.3 Förslagets innehåll

5.1.3.1 Inledning

Europeiska kommissionen har som ett av topp-tio politiska mål att skapa en ”digital single market” – en enhetlig digital marknad.³¹⁴ Marknaden kräver en rättvis och effektiv beskattning vilket enligt kommissionen endast kan uppnås genom en samordnad åtgärd. Den menar att nationella åtgärder riskerar att fragmentera den enhetliga marknaden, öka skatteosäkerheten, destabilisera likställigheten och öppna nya kryphål för skatteflykt.³¹⁵ Kommissionen motiverar sitt val av instrument och anför att direktivet är det mest proportionerliga medlet för att uppnå det önskade resultatet. Direktivet inkräftar inte på nationella beslutfattares lagstiftningsförmåga och kräver inte heller en harmonisering av skattesatserna inom EU. Vad det förordar är ett nytt och effektivt sätt att beskatta digitala aktörer på den interna marknaden.³¹⁶ Avsikten bakom att införa ett virtuellt fast driftställe är att

³¹⁰ COM(2018) 147 final, s. 1, SWD(2018) 81 final/2, Impact Assessment, s. 9.

³¹¹ COM(2018) 147 final, s. 1.

³¹² A.a. s. 2.

³¹³ SWD(2018) 81 final/2, Impact Assessment, s. 20.

³¹⁴ A.a. s. 4, COM(2017) 547 final, 2017.

³¹⁵ SWD(2018) 81 final/2, Impact Assessment, s. 5–6.

³¹⁶ COM(2018) 147 final, s. 5.

skapa ett beskattningsbart nexus i en jurisdiktion baserat på indikatorer av ekonomisk aktivitet.³¹⁷ Tillämpligheten av direktivets nya FD-bestämmelse ska inte inkräkta på den tidigare definitionen, utan de båda ska existera parallellt.³¹⁸ Direktivet ska gälla för alla enheter oberoende av var de är beskattningsskyldiga, oavsett om det är i en medlemsstat eller ett tredje land.³¹⁹ Däremot blir direktivet inte tillämpligt för bolag som är skattepliktiga i tredje länder och har ett skatteavtal med en medlemsstat som stadgar annorlunda.³²⁰

5.1.3.2 Artikel 4 om "Significant digital presence"

"3. A "significant digital presence" shall be considered to exist in a Member State in a tax period if the business carried on through it consists wholly or partly of the supply of digital services through a digital interface and one or more of the following conditions is met with respect to the supply of those services by the entity carrying on that business, taken together with the supply of any such services through a digital interface by each of that entity's associated enterprises in aggregate:

- a) the proportion of total revenues obtained in that tax period and resulting from the supply of those digital services to users located in that Member State in that tax period exceeds EUR 7 000 000;*
- b) the number of users of one or more of those digital services who are located in that Member State in that tax period exceeds 100 000;*
- c) the number of business contracts for the supply of any such digital service that are concluded in that tax period by users located in that Member State exceeds 3 000."*³²¹

För fastställandet av ett digitalt fast driftställe erfordras tre av varandra oberoende kriterier: (a) en omsättning överstigande 7 000 000 EUR som ett resultat av tillgängliggörandet av en digital tjänst för användare i den medlemsstaten under en beskattningsperiod, (b) antalet användare av den

³¹⁷ A.a. s. 7.

³¹⁸ COM(2018) 147 final, artikel 1.

³¹⁹ COM(2018) 147 final, artikel 2 första stycket.

³²⁰ COM(2018) 147 final, artikel 2 andra stycket.

³²¹ COM(2018) 147 final, artikel 4(3).

digitala tjänsten i en medlemsstat överstiger 100 000 under en beskattningsperiod och (c) antalet slutna affärskontrakt av användare belägna i en medlemsstat överstiger 3 000 under en beskattningsperiod. Kriterierna har som ändamål att vara riktmärke vid bestämmandet av det ”digitala fotavtryck” ett bolag lämnar i en marknadsjurisdiktion baserat på indikatorer av ekonomisk aktivitet.³²² Gränserna är ämnade att reflektera heterogeniteten av de olika digitala verksamheterna.³²³ Ett företag kan ha en stor användarbas, medan ett annat en mycket liten men som likväl bidrar till ett stort värde. Dessutom, genom en högt satt omsättningströskel, avser kommissionen att utesluta de mest bagatellartade fallen.³²⁴ Reglerna är även avsedda att säkerställa en jämförbar behandling i alla medlemsstater, oberoende av företagets storlek.³²⁵ Med en användare avses både enskilda och juridiska personer.³²⁶ En användare anses vara belägen i en medlemsstat under en beskattningsperiod om användaren brukar en enhet i sagda medlemsstat under beskattningsperioden för att få tillgång till den digitala tjänsten.³²⁷ En beskattningsperiod definieras som ett företags beskattningsår, ett kalenderår eller annan tillämplig period för företagsbeskattning.³²⁸ För att avgöra var en användares enhet brukas ska man söka upp IP-adressen eller annan mer precis metod för geolokalisering.³²⁹ I direktivets åttonde artikel begränsas datainsamlingen för beskattningsförfarandet till att endast omfatta en användares lokalitet utan att identifiera användaren. I introduktionen till förslaget anges i nionde skälet att all informationsinsamling baserat på direktivet ska följa bestämmelserna i GDPR³³⁰. När det är möjligt, ska informationen lämnas anonymt.³³¹

³²² COM(2018) 147 final, s. 7.

³²³ A.a. s. 8.

³²⁴ A.st.

³²⁵ A.a. s. 7–8, SWD(2018) 81 final/2, Impact Assessment, s. 45.

³²⁶ COM(2018) 147 final, artikel 3(4).

³²⁷ COM(2018) 147 final, artikel 4(4).

³²⁸ COM(2018) 147 final, artikel 3(8).

³²⁹ COM(2018) 147 final, artikel 4(6).

³³⁰ Förordning EU 2016/679.

³³¹ COM(2018) 147 final 2018/0072 (CNS), s. 12.

5.2 OECD:s tre förslag

5.2.1 Rättslig ram för förändring av beskattningen

OECD är en mellanstatlig organisation som utgör ett forum för diskussion rörande ekonomisk politik i vid bemärkelse.³³² Sverige har varit medlemmar i OECD sedan 1961. Ett av organisationens arbetsområden är internationella skattefrågor. År 2013 initierade OECD på uppdrag av G20 BEPS-projektet för att hantera erodering av skattebaser och vinstöverföring.³³³ Syftet med projektet är att bemöta den växande globaliseringen och digitaliseringen såväl som hämma multinationella företags möjligheter till aggressiv skatteplanering.³³⁴ I rapporten betonas vikten av en rättvis beskattning och hur alla aktörer på marknaden tar skada utan en sådan.³³⁵ Projektet innehåller en handlingsplan om 15 åtgärds punkter där beskattningen av den digitala ekonomin listas som den första. Åtgärds punkten har som ändamål att säkerställa att vinster blir beskattade där den ekonomiska aktiviteten tar plats och där värdet skapas.³³⁶ Samtidigt som digitaliseringen inte skapar unika BEPS-problem, förvärrar vissa av dess nyckelfunktioner riskerna för baserodering och skatteflykt.³³⁷

De rekommendationer som OECD utfärdar har ingen direkt verkan. För att dessa ska få rättsligt utslag krävs att medlemsstaterna implementerar nämnda ändringar i nationell rätt, att skatteavtalsbestämmelserna uppdateras eller att ett multinationellt instrument införs.^{338,339} Följaktligen kan länder vägra att implementera rekommendationer från OECD. Emellertid får OECD igenom sina råd via EU, eftersom EU faktiskt äger lagstiftningsförmåga. Ett tydligt exempel på nyssnämnda kan hittas i skälen till ATAD-direktivet där EU anför: "...EU-direktiv bör, om så är lämpligt, vara det verktyg som

³³² OECD (2019d).

³³³ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

³³⁴ A.a. s. 7.

³³⁵ A.a. s. 8.

³³⁶ OECD (2015b), Explanatory Statement, s. 4.

³³⁷ OECD (2015a), Final Report s. 11.

³³⁸ OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties.

³³⁹ OECD (2015a), Final Report, s. 3.

föredras för att genomföra OECD:s BEPS-slutsatser på EU-nivå.”³⁴⁰ En annan möjlig väg skulle vara att OECD uppdaterar sitt modellavtal och inför en bestämmelse om ett digitalt fast driftställe. På så sätt, enligt ett ambulatoriskt förhållningssätt, skulle detta möjligtvis kunna få rättsverkan för en framtida skatteavtalstolkning.³⁴¹

5.2.2 Kort bakgrund

OECD har sedan september 2013 bildat en särskild skattekommitté (Task Force on the Digital Economy, TFDE) för vidareutveckling av ett nytt beskattningsförfarande för den digitala ekonomin.³⁴² År 2015 levererade kommittén en slutrapport med konklusionen att ingen gemensam överenskommelse kunde hittas och att arbetet skulle fortgå. År 2018 lämnade kommittén ytterligare en rapport, denna gång en interimrapport med avsikt att uppdateras under 2019. I det absolut senaste dokumentet från OECD, som publicerades den 13 februari 2019, föreslår TFDE en beskattning av en betydande digital närvaro på tre grunder: användardeltagande, marknadsföringstillgångar och en betydande ekonomisk närvaro.³⁴³ Till skillnad från den Europeiska kommissionens förslag, är förslaget från TFDE inte definitivt utan är avsett som grund för diskussion. Kommittén förväntas lämna en slutgiltig rekommendation år 2020.

Rapporterna har en gemensam nämnare, nämligen att det är ogörligt att avgränsa den digitala ekonomin från resten av ekonomin för skatteskal av den anledningen att hela ekonomin blir allt mer digitaliserad. OECD framhåller: *“Because the digital economy is increasingly becoming the economy itself, it would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy from the rest of the economy for tax purposes. The digital economy and its business models present however some key features which are potentially relevant from a tax perspective.”*³⁴⁴

³⁴⁰ Direktiv 2016/1164/EU, se bl.a. skäl 1–2.

³⁴¹ Se avsnitt 3.4.

³⁴² OECD (2015a), Final Report, s. 11.

³⁴³ OECD (2019a), s. 9–18.

³⁴⁴ OECD (2015a), Final Report, s. 11.

5.2.3 Förslagets innehåll

5.2.3.1 Inledning

I interimrapporten från 2018 har TFDE sammanfattat tre utmärkande egenskaper vilka kan observeras i högt digitaliserade bolag.³⁴⁵ Den första egenskapen är ”*scale without mass*”, alltså att bolag kan nå en betydlig storlek utan att ha substans, med andra ord, en fysisk närvaro i länder. Detta påverkar fördelningen av beskattningsrätten över tiden genom att antalet jurisdiktioner minskar där beskattningsrätt kan hävdas över ett bolags affärsinkomster.³⁴⁶ Den andra är ”*heavy reliance on intangible assets*” vilket kan skapa osäkerheter kring men även möjligheter för att allokera vinster till låg- eller nollbeskattade enheter.³⁴⁷ Den tredje är ”*data and user participation*” vilket utmanar befintliga nexus- och allokeringprinciper, särskilt i situationer då bolag som utnyttjar användargenererat innehåll har liten eller ingen beskattningsbar närvaro i användarstaten.³⁴⁸ I ljuset av ovanstående har kommittén därför tagit upp tre nya beskattningsprinciper till diskussion för att fortsätta arbetet med en konsensusbaserad lösning.³⁴⁹

5.2.3.2 ”User participation”

Det första förslaget fokuserar på värde som skapas av vissa högt digitaliserade bolag. Affärsmodellen i dessa företag bygger på att utveckla en aktiv och engagerad användarbas och begära data såväl som innehållsbidrag från den.³⁵⁰ Beskattningsförslagets premisser är att användardeltagandet är av avgörande betydelse för värdeskapandet och en nyckeldel i bolagens marknadsinflytande.³⁵¹ Det är särskilt avsett att omfatta sociala plattformar, sökmotorer samt webbaserade marknadsplatser.³⁵²

³⁴⁵ OECD (2019a), s. 6.

³⁴⁶ A.st.

³⁴⁷ A.st.

³⁴⁸ A.st.

³⁴⁹ A.a. s. 7.

³⁵⁰ A.a. s. 9.

³⁵¹ OECD (2019a), s. 9.

³⁵² A.a. s. 9–10.

Värdeskapandet i nyssnämnda affärsmodeller taxeras inte enligt existerande beskattningsprinciper på grund av kravet om fysisk närvaro. Avsikten med förslaget är att för vissa högt digitaliserade bolag allokera en del av vinsten till jurisdiktioner där vederbörande har en aktiv och deltagande användarbas.³⁵³ Förslaget går sålunda bortom kravet för en lokal fysisk närvaro.³⁵⁴ En uppenbar nackdel är att det endast omfattar digitala bolag med aktiva deltagarbaser vilket, som nämnts tidigare, inte är fallet för alla inom den digitala ekonomin.³⁵⁵

5.2.3.3 "Marketing intangibles"

Det andra förslaget utgår från en beskattning baserat på marknadsföringstillgångar. Med sistnämnda avses: "an intangible . . . that relates to marketing activities, aids in the commercial exploitation of a product or service and/or has an important promotional value for the product concerned. Depending on the context, marketing intangibles may include, for example, trademarks, trade names, customer lists, customer relationships, and proprietary market and customer data that is used or aids in marketing and selling goods or services to customers."³⁵⁶

Precis som det förra förslaget innebär detta en förändring av nexus och allokering, dock med den väsentliga skillnaden att det innefattar en bredare grupp bolag.³⁵⁷ Förslaget omfattar situationen där ett bolag substantiellt kan "nä in" i en jurisdiktion för att utveckla en användar- eller kundbas och andra immateriella tillgångar.³⁵⁸ Länken kan antingen vara på distans eller genom en begränsad lokal närvaro. Utgångspunkten för förslaget är det föreligger en inneboende funktionell koppling mellan de immateriella tillgångarna och marknadskompetensen.³⁵⁹ Kopplingen kan manifesteras på två olika sätt. Först, kan vissa marknadsföringstillgångar, till exempel varumärket, återspeglas i kundernas gynnsamma attityder och på så sätt anses vara

³⁵³ A.a. s. 10.

³⁵⁴ A.st.

³⁵⁵ A.st.

³⁵⁶ OECD (2017) Transfer Pricing Guidelines, s. 27.

³⁵⁷ OECD (2019a), s. 11 och s. 18.

³⁵⁸ A.a. s. 12.

³⁵⁹ OECD (2019a), s. 12.

skapade i marknadsjurisdiktionen. Därefter, kan andra marknadsförings-tillgångar, såsom kunddata, kundrelationer eller kundlistor, vilka kan härledas från aktiviteter riktade mot kunder i vederbörande stat, anses stödja uppfattningen att de har skapats i marknadsjurisdiktionen.³⁶⁰ Avsikten med förslaget är att beskatta icke-rutinmässiga och extrainkomster hänförliga till marknadstillgångar i marknadsstaten.³⁶¹ Det kommer att gälla oavsett vilken enhet i koncernen som äger eller faktiskt kontrollerar marknadsförings-tillgångarna.³⁶²

5.2.3.4 "Significant economic presence"

Det sista förslaget är en beskattning baserat på en betydande ekonomisk närvaro. I samband med digitaliseringen har ett bolags möjligheter att närvara i det ekonomiska livet i en jurisdiktion väsentligt utvidgats.³⁶³ Som nämnts under uppsatsens gång krävs inte längre en fysisk närvaro för att skapa värde. Enligt denna syn, har den tekniska utvecklingen resulterat i att befintliga nexus- och allokeringsregler anses ineffektiva.³⁶⁴

Förslaget innebär att bolag utan hemvist i marknadsstaten får ett beskattningsbart nexus i nyssnämnda baserat på faktorer som visar en *ändamålsenlig och varaktig interaktion med ekonomin i landet*.³⁶⁵ Avsikten är att omfatta ett bolags interaktion som sker via digital teknologi eller andra automatiserade verktyg.³⁶⁶ Vid bedömningen av en ändamålsenlig och varaktig interaktion kan följande faktorer tas under beaktande: existensen av en lokal användarbas, möjligheten till betalning i den lokala valutan, tillhandahållandet av en webbsida på det lokala språket, upprätthållandet av lokal kundservice eller lokal marknadsföring.³⁶⁷

³⁶⁰ A.st.

³⁶¹ A.a. s. 14.

³⁶² A.a. s. 15.

³⁶³ A.a. s. 16.

³⁶⁴ A.st.

³⁶⁵ A.st.

³⁶⁶ A.st.

³⁶⁷ A.st.

Vad förslaget rekommenderar är en fördelning av skattebasen inte endast baserat på högt digitaliserade koncept, utan även mer traditionella såsom försäljning, tillgångar och personal.³⁶⁸

5.3 Sammanfattning av förslagen från EU och OECD

Samtliga förslag förespråkar en förändring av nuvarande nexus- och allokeringsprinciper. Avseende nexus-regeln gör förslagen gällande, inom sina parametrar, en distansering från situs-kravet. EU:s förslag om en betydande digital närvaro kan till stor del anses överensstämma med OECD:s förslag om användardeltagande. De båda är förankrade i högt digitaliserade bolag som i stor grad är beroende av engagemang, interaktion och innehållsbidrag från användare. Dessa kommer sannolikt endast att omfatta sociala plattformar, sökmotorer och online-baserade marknadsplatser. OECD:s två andra förslag skiljer sig till vissa avseenden från sistnämnda. De innehåller inte lika stort fokus på användardeltagande utan tar även andra faktorer i beaktande, såsom den faktiska investeringen av bolaget i det ifrågavarande landet. På så sätt antas förslagen träffa en bredare grupp bolag.

5.4 Analys av förslagen

En uppenbar fråga är om den digitala närvaron kan fastställa en lika tydlig genomträngning av den lokala ekonomin som det traditionella fasta driftstället.³⁶⁹ Detta ifrågasätts av professor Wolfgang Schön. Han menar att FD-begreppet är länkat till ”ekonomisk trohet”, vilket i sig självt kan argumenteras vara ett synnerligen vagt begrepp.³⁷⁰ Enligt professor Schön kan ekonomisk trohet likställas med vilken ekonomisk aktivitet som helst, inklusive en oberoende agent eller företagsverksamhet utan någon djupare

³⁶⁸ A.st.

³⁶⁹ Schön, 2018, s. 287.

³⁷⁰ A.st., se även kapitel 4.

koppling till källstatens ekonomi i övrigt.³⁷¹ Han anser att en tydligare koppling till källstaten vore att överge bedömningen av fysisk marknadsnärvaro till att bedöma om det ifrågavarande företaget har investerat i materiella eller immateriella tillgångar i källstaten.³⁷² Sant är att fysiska investeringar enligt den traditionella affärsmodellen tycks vara en sak av det förflutna. Författaren menar emellertid att även digitala bolag måste investera i marknadsjurisdiktionen för att utvecklas, även om dessa investeringar ter sig annorlunda.³⁷³ Internetföretag kan placera kapital i immateriella tillgångar i enskilt landspecifika marknader för att få bättre tillgång till kunder, kunna erbjuda skräddarsydda lösningar, utveckla varumärken, driva servicecenter et cetera.³⁷⁴ Således, om det kan visas att ett digitalt bolag har investerat kapital i en specifik marknad för att tillgå en särskild användarbas, kan en sådan aktivitet grunda beskattningsrätt för källstaten.³⁷⁵ På detta vis grundar sig beskattningsanspråket inte enbart på att det finns en användarmarknad, utan att företaget de facto har investerat i den specifika marknaden och förväntar sig avkastning på densamma.³⁷⁶ Direkt bolagsbeskattning är till skillnad från indirekt bolagsbeskattning en skatt på avkastning på kapital och ej en konsumtionsbeskattning.³⁷⁷

Brauner och Pistone är å andra sidan kritiska till denna, enligt deras åsikt, konservativa syn och menar att principerna borde förändras helt.³⁷⁸ Enligt författarna inrättades FD-konceptet för att främja en rättvis avvägning mellan hemviststatens exklusiva beskattningsrätt och källstatens beskattningsrätt över inkomster skapade inom dess territorium.³⁷⁹ Genom ändringen i OECD:s modellavtal 2003³⁸⁰ förlorade FD-verktyget emellertid sitt syfte.³⁸¹ Tillägget i kommentarerna utesluter att den elektroniska handeln kan konstitueras ett fast driftställe utan några materiella tillgångar placerade i marknadsjurisdiktionen. Detta har i sin tur givit upphov till att artikeln

³⁷¹ A.st.

³⁷² A.a. s. 289.

³⁷³ A.st.

³⁷⁴ A.st.

³⁷⁵ A.st.

³⁷⁶ A.st.

³⁷⁷ OECD (2015a), Final Report, s. 22.

³⁷⁸ Brauner, Yariv, 2018, s. 462 ff, Brauner & Pistone, 2017, s. 681 ff.

³⁷⁹ Brauner, Yariv, 2018, s. 463, Brauner & Pistone, 2017, s. 683.

³⁸⁰ OECD Modellavtal 2003, kommentaren till artikel 5, p. 42.1–42.10.

³⁸¹ Brauner & Pistone, 2017, s. 683, se avsnitt 4.4.

överutnyttjas av multinationella företag för att sälja produkter över hela världen utan att stadga ett fast driftställe.³⁸² Med givna omständigheter som grund förespråkar Brauner och Pistone en ny paragraf till artikel 5 i OECD:s modellavtal som innefattar ett digitalt fast driftställe.³⁸³

Marteen de Wilde föreslår helt nya principer för fördelningen av beskattningsrätten.³⁸⁴ De Wilde anser att man borde överge källa- och hemvistparadigmen och implementera två nya: *origin*³⁸⁵ och *destination*³⁸⁶.³⁸⁷ Ursprunget ska representera *tillförselsidan* av inkomstsproduktionen, där produktionsfaktorerna som kapital och anställda sammanlöper, för att fastställa var bolaget drivs.³⁸⁸ Destinationen ska tvärtom representera *efterfrågesidan* vilket bestäms av var varor och tjänster marknadsförs samt där existensen av en inkomstkälla kan fastställas i marknadsjurisdiktionen.³⁸⁹ Författaren anför att det bakomliggande syftet med företagsbeskattning är att ålägga beskattningen så nära den geografiska punkten för värdeskapandet som möjligt.³⁹⁰ Emellertid har inkomster ingen geografiskt fixerad punkt. En inkomst är ett samspel mellan utbud och efterfrågan. Det genereras inga inkomster utan ett utbud. Samtidigt, genereras ingen inkomst utan efterfrågan. Baserat på angivet förhållande föreslår de Wilde att man borde ta med *efterfrågesidan* vid en allokering av ett bolags rörelsevinster.³⁹¹

Hongler och Pistone menar att en ny definition av fast driftställe kan följa av den vedertagna benefits-principen³⁹², dvs. att ett bolag torde betala skatt i proportion till de fördelar det erhåller från marknadsjurisdiktionen.³⁹³ Även professor Klaus Vogel argumenterar för en beskattning baserat på benefits-principen. Professorn menar att källstaten innehar rätt att beskatta de inkomster som uppkommer i staten eftersom det är staten som förser bolaget

³⁸² A.st.

³⁸³ A.st.

³⁸⁴ De Wilde, 2015, s. 797.

³⁸⁵ Min översättning "härkomst/ursprung".

³⁸⁶ Min översättning "destination/ändamål/bestämmelseort".

³⁸⁷ De Wilde, 2015, s. 797.

³⁸⁸ A.a. s. 797–798.

³⁸⁹ A.a. s. 798.

³⁹⁰ A.st.

³⁹¹ A.a. s. 798 ff.

³⁹² Se avsnitt 3.1 och 3.2.

³⁹³ Hongler & Pistone, 2015, s. 19.

med nödvändiga offentliga fördelar för bolagets inkomstsproduktion.³⁹⁴ Författarna ansluter sig till denna ståndpunkt och argumenterar för att digitala företag, trots dess avsaknad av fysisk närvaro, ändå åtnjuter väsentliga fördelar i marknadsstaten.³⁹⁵ Dessa är till exempel: lagstiftningssystemet som tillåter digitala bolag, beskyddandet av IP-rättigheter, upprätthållandet av en god digital infrastruktur eller energiförsörjningen.³⁹⁶ Existensen av dessa fördelar torde ge marknadsstaten rätt att beskatta det digitala bolagets företagsinkomster för att uppväga för kostnaderna från de ovan angivna offentliga tjänsterna.³⁹⁷ Författarna anser användarbasen, i kontrast till kundbasen, vara det mest effektiva redskapet för att bedöma den digitala närvaron i källstaten.³⁹⁸ Vidare påstår författarna att desto fler användare i en jurisdiktion desto större är värdeskapandet, vilket som en följd motiverar ett högre beskattningsanspråk.³⁹⁹ Icke desto mindre menar Hongler och Pistone att man ska vara försiktig med att införa nya regler som potentiellt kan örönmärka den digitala ekonomin.⁴⁰⁰ Försiktigheten baseras på att det annars kan strida mot neutralitetsprincipen som stadgas i Ottawaöverenskommelsen. På grund av detta, bör inga regler som endast påverkar en typ av bolag införas.⁴⁰¹ Däremot kan man svårligen argumentera för att ett nytt nexus de facto skulle strida mot neutralitetsprincipen eftersom det träffar alla bolag. Sant är dock att förslaget endast skulle påverka bolagens digitala tjänster.⁴⁰²

Ytterligare en neutralitetsaspekt gäller informationsinsamling och undantaget från fast driftställe.⁴⁰³ Vissa ifrågasätter varför en viss typ av informationsinsamling, i detta fall via digitala medel, kan statuera ett fast driftställe och varför samma insamling genom traditionella medel utesluts.⁴⁰⁴

Petruzzi och Koukouliot ställer sig frågande avseende användardata och dess påstådda värdeskapande.⁴⁰⁵ De menar att inkom för att ett bolag erbjuder

³⁹⁴ Hongler & Pistone, 2015, s. 20, Vogel, 1988, s. 401.

³⁹⁵ Hongler & Pistone, 2015, s. 22.

³⁹⁶ A.st.

³⁹⁷ A.st.

³⁹⁸ A.a. s. 24–25.

³⁹⁹ A.a. s. 25.

⁴⁰⁰ A.a. s. 23 och 41, se även avsnitt 3.2.2.

⁴⁰¹ A.a. s. 42.

⁴⁰² A.st.

⁴⁰³ Se avsnitt 4.2.2.

⁴⁰⁴ OECD (2019c), Public Consultation Comments, PwC, s. 2.

⁴⁰⁵ Petruzzi, & Koukouliot, 2018, s. 394 ff.

en digital tjänst och har användare, innebär det inte per automatik att detta är en värdegenererande aktivitet.⁴⁰⁶ Varje digital tjänst har dels olika användning av användare dels bidrar inte alla användare på samma sätt. Givet förhållande får till följd att tröskeln för antalet användare kan vara godtycklig och varken representera en betydande digital närvaro eller värdeskapandet av användare.⁴⁰⁷

Även andra författare är av denna uppfattning. Koefler, Mayr och Schlager menar att man torde göra skillnad mellan utnyttjandet av användardata för att få ökad kännedom om de egna kunderna och att sälja nämnda användardata för att få avgiftsinkomster.⁴⁰⁸ Endast sistnämnda aktivitet bör fastställa ett beskattningsbart nexus.⁴⁰⁹ Andra röster i näringslivet uttrycker oro för att befästa ett nytt beskattningsnexus på användardata eftersom det riskerar att snabbt bli föråldrat i dagens digitala utvecklingstakt.⁴¹⁰

Som tidigare påpekats för skapar användardata värde genom nätverkseffekter, alltså att användare socialiserar med andra användare på digitala plattformar.⁴¹¹ När ett användarkonto behålls vilande genererar detta inga nätverkseffekter och inte heller värde. Ändock kommer nyssnämnda att räknas med i bedömningen av ”antal användare”^{412, 413} Förslagen tycks inte hantera problematiken kring användarnas mobilitet eller tillgång till enheter. Det framgår till exempel inte om det räcker för en användare att befinna sig i ett land under en begränsad tid för att anses som användare eller om den måste befinna sig i landet under hela beskattningsperioden. Inte heller vad som sker då samma användare loggar in på digitala plattformar via åtskilliga enheter.⁴¹⁴ Likaså hanteras inte problematiken kring VPN och möjligheten för en

⁴⁰⁶ A.a. s. 395.

⁴⁰⁷ A.st.

⁴⁰⁸ Koefler, Mayr, Schlager, 2018, s. 126.

⁴⁰⁹ A.a. s. 126–127.

⁴¹⁰ OECD (2019c), Public Consultation Comments, KPMG, s. 3, OECD (2019c), Public Consultation Comments, EY, s. 4, OECD (2019c), Public Consultation Comments, Deloitte, s. 4.

⁴¹¹ Se avsnitt 2.1.4.

⁴¹² Se avsnitt 5.1.3.2.

⁴¹³ Petruzzi, & Koukouliot, 2018, s. 395.

⁴¹⁴ A.a. s. 395–396.

användare att via datorservrar utge sig för att vara på en särskild plats enligt dennes begäran.⁴¹⁵

Enligt min mening förefaller det vara angeläget att diskutera Ottawa-överenskommelsen mer ingående. Den stadgar bl.a. att all beskattning ska vara tydlig och förutsägbar.⁴¹⁶ Med ovanstående utsagor i beaktan tycks förslagen inte uppfylla de erfordrade kraven. Som nämnts under uppsatsens gång är användardata av ytterst specifik karaktär.⁴¹⁷ Den kan inte sägas ha en sådan tydlig koppling till ett land, och möjligtvis inte heller till ett bolags aktivitet, som den traditionella affärsmodellen. På något vis existerar användardata och dess värde i en diffus sfär vilken har skapats av det digitala utbytet. Förvisso sker insamling av användardata i en stat men behandlingen genomförs ofta inte i samma stat. Inte heller sällan är det förprogrammerade algoritmer som sköter bearbetningen, vilket problematiserar saken ytterligare. En särskilt trängande fråga därvid är om datainsamling ska betraktas som en input- eller outputparameter.⁴¹⁸ Med förstnämnda avses endast ett nytt sätt att samla information där den andra är den beskattningsbara vinsten. Som nämnts tidigare sker direkt bolagsbeskattning på företagsvinster.⁴¹⁹ Likaså sker beskattning av ett fast driftställe på vinster hänförliga till detta. Det kan svårligen argumenteras för att blotta existensen av användare är en direkt slutledning till vinst. Det är sedermera även svårt att identifiera vilken aktivitet samt vilken data som egentligen är den värdegenererande. Ur den skattskyldiges perspektiv kan förslagen därför ses som otillfredsställande avseende förutsägbarheten.

⁴¹⁵ Petruzzi, & Koukouliot, 2018, s. 395–396.

⁴¹⁶ Se avsnitt 3.2.2.

⁴¹⁷ Se kapitel 2.

⁴¹⁸ Se liknande diskussion i Andersson, 2018, s. 770 ff.

⁴¹⁹ Se kapitel 4.

6 Förslagens påverkan på gällande rätt

6.1 Fast driftställe enligt intern rätt

Den svenska definitionen av fast driftställe stadgas i 2 kap. 29 § IL. Med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Begreppet omfattar särskilt en plats för företagsledning, filial, kontor eller fabrik.

När begreppet infördes i skattelagstiftningen framhöll lagstiftaren att det är av yttersta vikt att den interna beskattningsrätten är så omfattande att den motsvarar den beskattningsrätt som tillskrivs Sverige enligt ingångna dubbelbeskattningsavtal.⁴²⁰ Av den anledningen anslöt man sig till definitionen av fast driftställe och de principer som föreskrivs i OECD:s modellavtal.⁴²¹ Modellavtalet är också det som ligger till grund för majoriteten av svenska skatteavtal.⁴²² Eftersom lagstiftaren valde att basera den svenska bestämmelsen på samma principer som stadgas i modellavtalet, menar Skatteverket att man kan tillämpa kommentaren vid tolkningen av inkomstskattelagen.⁴²³ Detta förhållningssätt bekräftas bl.a. av RÅ 1998 not. 188 och RÅ 2009 ref. 91 där domstolen tillämpade kommentarerna utan förbehåll.

Skatteverket har nyligen kommit med ett ställningstagande i vilket de preciserar när en fysisk server kan medföra ett fast driftställe för ett utländskt bolag när vederbörande inte har någon annan verksamhet i landet.⁴²⁴ En server kan utgöra ett fast driftställe om det är en stadigvarande plats varifrån affärsverksamheten helt eller delvis bedrivs under minst sex månader. SKV har listat några verksamheter som kan få ett fast driftställe. Ett exempel är bolag som äger webbhotell och vars affärsverksamhet har som ändamål att

⁴²⁰ Prop 1986/87:30 s. 42.

⁴²¹ A.st.

⁴²² A.st.

⁴²³ SKV (2019).

⁴²⁴ SKV (2018).

upplåta utrymme på servrar åt kunder. Ett annat är bolag som driver internethandel vars basfunktion överensstämmer med den i en vanlig affär. Nyss sagda är emellertid beroende av att det är samma företag som förfogar över servern som äger mjukvaran genom vilken affärsverksamheten bedrivs. Det gäller även om betalning sker genom en extern part. Däremot, om kunden endast kan se utbudet av varor och gör beställningen via andra medel, utgör verksamheten inte ett fast driftställe. En sådan verksamhet anser SKV vara av förberedande eller biträdande karaktär i form av reklam för varor och tjänster. Slutligen kan ett fast driftställe uppkomma även om ett bolag inte har direktkontakt med kunder. Följaktligen, om ett bolags affärsverksamhet består av att lagra och bearbeta information och förehavandet sker på en server i Sverige, kan ett fast driftställe uppkomma. Ifrågavarande förhållande gäller även om kundkontaktarna sker på annan plats i företaget.⁴²⁵ Nyssnämnda ställningstagande tolkas av vissa praktiker som en försiktig utvidgning av det fasta driftstället.⁴²⁶

6.2 Direktivets effekt

Enligt förslaget från kommissionen ska medlemsländerna implementera direktivets bestämmelser senast den 31 december 2019. Om förslaget skulle röstas igenom i ministerrådet måste Sverige införa regler som uppnår till minimikravet för direktivet.⁴²⁷ För svenskt vidkommande innebär detta en utvidgning av FD-definitionen till att även omfatta den digitala närvaron. Förslaget skulle medföra en beskattning enligt direktivets bestämmelser på alla gränsöverskridande digitala aktiviteter inom EU.⁴²⁸ Sistnämnda gäller oberoende av om medlemsstaternas skatteavtal har modifierats i enlighet därmed.⁴²⁹ Det skulle även påverka tredje länders digitala aktiviteter inom EU, såtillvida att dessa skulle bli beskattade för sin betydande digitala närvaro.⁴³⁰ Nämnda situation gäller dock endast för tredje länder utan ett

⁴²⁵ SKV (2018).

⁴²⁶ Se bl.a. EY (2019).

⁴²⁷ Se avsnitt 5.1.

⁴²⁸ COM(2018) 147 final, s. 3.

⁴²⁹ A.st.

⁴³⁰ A.st.

skatteavtal mellan den berörda medlemsstaten och den jurisdiktionen. Följaktligen kan det konstateras att direktivet skulle ha en påverkan på skatteavtalen. Hur dessa konsekvenser kommer att urarta sig är däremot ännu okänt.

I nuläget är direktivets framtid emellertid oklar. Den svenska regeringen har tillsammans med andra regeringar uttryckt sitt missnöje mot förslaget.⁴³¹ Vid röstningen i rådet den 12 mars 2019 kunde enighet inte nås bland ministrarna.⁴³² Mest sannolikt är att rådet inväntar åtgärd från OECD. Skulle denna sedermera vara otillfredsställande eller på annat sätt icke önskvärd är det möjligt att direktivet röstas igenom på ministernivå.

6.3 Rekommendationernas effekt

OECD:s slutrekommendation förväntas komma någon gång under år 2020. Som uppmärksammats i avsnitt 5.2.1 äger dessa rekommendationer ingen direkt rättslig verkan. Vad som emellertid kan komma under övervägande är OECD:s möjlighet att uppdatera kommentarerna och på så vis nå verkan vid en skatteavtalstolkning.⁴³³ Länder kan även välja att implementera nämnda rekommendationer i nationell rätt eller uppdatera sina befintliga skatteavtal.

Att kommentarerna kan tillämpas anses vara en vedertagen princip i svensk rättspraxis. Det bekräftas bl.a. av RÅ 1996 ref. 84 där domstolen uttalade att kommentarerna bör tillmätas särskild betydelse. I HFD:s ord: ”...bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse ofta tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen. Har ett dubbelbeskattningsavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, bör det normalt finnas fog för antagande att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat (se beträffande betydelsen av modellavtalet med kommentar bl.a. RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1995 not. 68).”

⁴³¹ Karlsson, Dagens Industri 2019.

⁴³² Ekofin (2019).

⁴³³ Se avsnitt 3.4.

Det råder emellertid ovisshet kring *vilken* kommentar som ska tillämpas vid tolkningstillfället, alltså om ett statiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt ska appliceras. Av en rättsfallsanalys gjord av Ann-Sophie Sallander tycks HFD som huvudregel anlägga ett ambulatoriskt förhållningssätt.⁴³⁴ Har det emellertid tillkommit ändringar eller förtydliganden kan dessa omständigheter föranleda att domstolen i stället tillämpar ett statiskt förhållningssätt.⁴³⁵ Vid en sådan situation bör fokus i stället ligga på att utröna parternas gemensamma avsikt vid avtalets ingående. Maria Hilling menar däremot att ett ambulatoriskt förhållningssätt är *möjligt*, inte att det bör ske enligt regel.⁴³⁶

Ett klagande avseende nyssnämnda förhållande kan hittas i HFD 2016 ref. 57. I det ifrågavarande fallet tillämpade domstolen ett statiskt förhållningssätt. När domstolen tolkade avtalet konsulterade den först kommentarerna som förelåg vid avtalets ingående och därefter den reviderade versionen. Domstolen konstaterade att den föreliggande situationen omfattades först i den senare tillkomna kommentaren. Även rapporten som tillägget byggde på godkändes av OECD först efter avtalets ingående. Aktuella omständigheter samt det faktum att flera länder reserverade sig mot ändringen visade att den tillagda skrivningen var mer än bara ett förtydligande av bestämmelsens innebörd. Tillägget medförde snarare en utvidgning av bestämmelsen tillämpningsområde, vilket alltså skedde efter det att parterna undertecknade avtalet. Följaktligen, baserat på ovanstående förhållande, bortsåg domstolen från det förevarande tillägget vid tolkningen av den gemensamma partsavsikten. Ann-Sophie Sallander menar att man kan tolka domslutet på sådant sätt att ett förtydligande oftast får utslag i äldre skatteavtal medan en ändring av materiell karaktär inte får det.⁴³⁷ Denna uppfattning delas även av Katia Cejje.⁴³⁸

Frågan som sålunda aktualiseras gällande det digitala fasta driftstället är om ett eventuellt tillägg i kommentarerna kommer att bedömas som ett

⁴³⁴ Sallander, 2017, s. 718.

⁴³⁵ A.st.

⁴³⁶ Hilling, 2017, s. 130.

⁴³⁷ Sallander, 2017, s. 718.

⁴³⁸ Cejje, 2017, s. 672–673.

förtydligande eller en materiell förändring.⁴³⁹ Enligt min mening bör en ändring av sådan omfattande karaktär innebära en materiell förändring vilket i sin tur medför ett statistiskt förhållningssätt. Följden blir sannolikt att tillägget inte lär påverka redan ingångna skatteavtal. Däremot skulle ändringen möjligtvis kunna få utslag genom ”den gängse meningen” i den bemärkelse som anges i Wienkonventionen. Likt professor Vogels argumentation, kan en ändring nå rättsligt utslag vid en tolkning av skatteavtal om den varit tillgänglig under betydande tid.⁴⁴⁰ Professorns perspektiv var emellertid tidsperioden mellan 1977 till år 2000. Tolkningen är även begränsad till principen om bona fides.⁴⁴¹ Av detta skäl håller jag för troligt att medlemsländerna snarare kommer att ändra befintliga skatteavtal än att åberopa en tolkning av den gängse meningen.

6.4 Sammanfattning

Den svenska FD-regleringen grundar sig på OECD:s modellavtal och de principer kommentarerna ger uttryck för. Att kommentarerna kan tillämpas som tolkningshjälpmedel anses vara vedertaget. Däremot råder oklarhet kring vilken kommentar som ska tillämpas vid tolkningstillfället. Baserat på ovanstående uttalanden förefaller svenska domstolar applicera ett ambulatoriskt förhållningssätt enligt regel. Har det emellertid tillkommit ändringar eller förtydliganden kan dessa omständigheter föranleda att domstolen anlägger ett statistiskt förhållningssätt i stället. En ändring av materiell karaktär ses vanligen som en utvidgning av en regels tillämpningsområde. Sådana bör inte få utslag i äldre skatteavtal. En ändring som endast är ett förtydligande kan tvärtom appliceras på tidigare ingångna skatteavtal. Beträffande det digitala fasta driftstället lär en sådan ändring rimligtvis inte få utslag i äldre skatteavtal vid en tolkningssituation. Om förslaget däremot skulle röstas igenom på EU-nivå kommer ändringen att bli svensk lag och gälla i förhållande till alla medlemsstater.

⁴³⁹ Se liknande diskussion om ”*economic employer*” i bl.a. Saric & Schwartz, 2018.

⁴⁴⁰ Se avsnitt 3.4.2.

⁴⁴¹ Se avsnitt 3.3 & 3.4.

7 Slutsatser

Sammanfattningsvis kan det konstateras att den digitala ekonomin uppvisar väsentliga utmaningar för beslutsfattare, särskilt ur ett bolagsbeskattningsperspektiv. Beskattningsprinciper vilka är förankrade i koncept om fysisk närvaro framstår som föråldrade i dagens globaliserade och digitaliserade näringsliv. En lokal närvaro är inte längre en nyckeldel av värdeskapandet i bolag, tvärtom är den digitala affärsmodellen bevisligen mer lönsam än den traditionella. Samtidigt som digitala bolag skapar ett allt större värde lyser beskattningen av värdet med sin frånvaro. Mönstret har emellertid sin förklaring.

Svårigheten i att bedöma var värde skapas och var vinster uppstår förvärras i den digitala ekonomin. Ta exemplet med användardata. Inte sällan utförs insamling i en stat via mjukvaruprogram utvecklat i en annan, lagring i en tredje, bearbetning i en fjärde för att slutligen försäljas i den första. Att identifiera var den värdeskapande aktiviteten tar plats är en icke okomplicerad uppgift, i synnerhet eftersom data existerar överallt och ingenstans. Likväl är en beskattning baserat på ett bolags användarbas som att beskatta ett traditionellt bolag baserat på dess tillgång till energi. Ur den skattskyldiges perspektiv är en sådan reglering i hög grad rättsosäker. Emellertid vore det otillfredsställande att avsluta diskussionen här.

Varje stat är suverän och innehar självbestämmanderätt. Det är upp staten att bestämma hur den avser att beskatta personer och aktiviteter inom landet. Enligt givet förhållande kan en stat självfallet komma till rätta med problemet och införa en beskattning baserat på digitala koncept. Likväl är sistnämnda bristfälligt. Trots skatterättens nationella bundenhet har globaliseringen och framförallt digitaliseringen gjort stater alltmer beroende av den globala ekonomins utveckling. Det vore obetänksamt att stänga ute såväl som låsa inne aktörer i jurisdiktionen och riskera att bromsa den ekonomiska utvecklingen. Av den anledningen är det viktigt att en internationell lösning eftersöks.

Effekterna av förslagen är ännu svåra att förutse. En global överenskommelse är obestridligt att föredra men som den Europeiska

kommissionen uttrycker i förorden till direktivet, kan det vara svårt att nå. Det är precis med hänsyn till denna svårighet varför kommissionen har lagt fram ett eget beskattningsförslag. En förändring via direktiv är i viss mån en simplare åtgärd. Därigenom blir direktivets resultat gällande lag i medlemsländerna snarare än att förlita sig på att varje stat uppdaterar sina skatteavtal i enlighet med rekommendationerna från OECD. Även om direktivet skulle röstas igenom och bli gällande rätt bland medlemsländerna, är konsekvenserna för befintliga skatteavtal ändå föga kända. Likaledes är rekommendationernas påverkan okänd. I den internationella beskattningsrätten förs en diskurs rörande kommentarernas rättskällevärde och huruvida nya kommentarer kan tillämpas vid tolkningen av redan ingångna skatteavtal. Sålunda kvarstår betydliga frågetecken även efter rekommendationernas eventuella införande. I ljuset av Skatteverkets förhållandevis generösa tolkning av det fasta driftstället tycks den strikta tillämpningen av situs-kravet möjligen vara lite mer hänsynsfull mot yttre omständigheter. Eftersom det sista ligger utanför ramen för föreliggande uppsats, lämnas saken öppen.

Därvidlag är min bedömning att förslagen har ett stort värde för den fortsatta rättsutvecklingen, trots dess ofullständighet. Det är viktigt att frågan hanteras på global nivå för att säkerställa lika villkor för alla aktörer på marknaden. Samtidigt kan påpekas att den digitala utvecklingen inte enbart har skapat utmaningar. Den har bl.a. banat väg för entreprenörskap och innovation såväl som avsevärt höjt produktiviteten och sänkt inträdesbarriärskostnaderna. En alldeles för hård beskattning skulle därför potentiellt kunna hämma en positiv samhällsutveckling.

8 Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

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

Folkrättsliga traktat

1969 års Wienkonvention om traktaträtten.

Författningar

Inkomstskattelag (1999:1229)

Kupongskattelag (1970:624)

Regeringsformen (1974:52)

EU

Förordning (EU) 2016/679 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter (GDPR) och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning).

Direktiv 2003/49/EG om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

Direktiv 2009/133/EG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

Direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

Direktiv 2016/1164/EU om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

OECD

OECD (2003), Model Tax Convention on Income and on Capital:
Condensed Version 2003, OECD Publishing.
http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2003-en.

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital:
Condensed Version 2017, OECD Publishing.
http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

Litteratur

Avi-Yonah, Reuven m.fl., *Global Perspectives on Income Taxation Law*,
Oxford University Press, 2011.

Avi-Yonah, Reuven, *Introduction to Advanced International Taxation*,
Edward Elgar Publishing, 2015.

Cockfield, Arthur, Hellerstein, Walter, Millar, Rebecca, Waerzeggers,
Christophe, *Taxing Global Digital Commerce*, Kluwer Law International,
2013.

Hettne, Jörgen, Eriksson, Otken, Ida, *EU-rättslig metod: Teori och
genomslag i svensk rättstillämpning*, 2:a upplagan, Norstedts Juridik, 2012.

Hilling, Maria, *Skatteavtal och generalklausuler – Ett komparativt
perspektiv*, Norstedts Juridik, 2016.

Jacobsson, Linus, *Permanent Establishment through Related Persons – A study on the Treatment of Related Persons under Article 5 of the OECD Model Tax Convention*, Uppsala Universitet, 2018.

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

Linderfalk, Ulf, *Folkrätten i ett nötskal*, 2:a upplagan, Studentlitteratur, 2012.

Miller, Angharad, Oats, Lynne, *Principles of International Taxation*, 5:e upplagan, Bloombury Professional, 2016.

Peczenik, Aleksander: *Juridikens teori och metod. En introduktion till allmän rättslära*, Fritzes Förlag AB, 1995.

Reimer, Ekkehart, Rust, Alexander (redaktörer), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4:e upplagan, Kluwer Law International, 2015.

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

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.

Ståhl, Kristina, Österman, Persson, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper, *EU-skatteätt*, 3:e upplagan, Iustus Förlag, 2011.

Williams, Robert, *Fundamentals of Permanent Establishments*, Kluwer Law International, 2014.

EU Publiceringar

European Commission, *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*, Brussels, 21.9.2017 COM(2017) 547 final, 2017. Tillgänglig på:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf. Hämtad 30 januari 2019.

European Commission, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE, *Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, Brussels, 21.3.2018 COM(2018) 147 final 2018/0072 (CNS), 2018. Tillgänglig på:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf. Hämtad 19 januari 2019.

European Commission, COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT, IMPACT ASSESSMENT, *Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, Brussels, 21.3.2018 SWD(2018) 81 final/2, 2018. Tillgänglig på:

<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2018/EN/SWD-2018-81-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>. Hämtad 6 mars 2019.

EU (2019), Hadzhieva, Eli, *Impact of Digitalisation on International Tax Matters*, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, 2019. Tillgänglig på:

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/626078/IPOL_STU\(2019\)626078_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/626078/IPOL_STU(2019)626078_EN.pdf). Hämtad 9 maj 2019.

OECD Publiceringar

OECD (1998), Committee on Fiscal Affairs, “*A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce*”, OECD Publishing, Paris.
<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>. Hämtad 15 mars 2019.

OECD (2001) Taxation and Electronic Commerce, *Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*, OECD Publishing, Paris.
<https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>. Hämtad 12 mars 2019.

OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. Hämtad 15 april 2019.

OECD (2013), “Exploring the Economics of Personal Data: A Survey of Methodologies for Measuring Monetary Value”, OECD Digital Economy Papers, No. 220, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/5k486qtxldmq-en>. Hämtad 29 januari 2019.

OECD (2014), Measuring the Digital Economy: A New Perspective, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264221796-en>. Hämtad 1 februari 2019.

OECD (2015a), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Hämtad 29 januari 2019.

OECD (2015b), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD.
www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf. Hämtad 12 mars 2019.

OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>. Hämtad 15 april 2019.

OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>. Hämtad 16 april 2019.

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

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>. Hämtad 29 januari 2019.

OECD (2019a), Public Consultation Document Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, OECD Publishing, Paris.

<http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>. Hämtad 10 mars 2019.

OECD (2019b), Measuring the Digital Transformation: A Roadmap for the Future, OECD Publishing, Paris.

<https://doi.org/10.1787/9789264311992-en>. Hämtad 9 maj 2019.

OECD (2019c), Public Consultation Comments, PwC, Deloitte, KPMG, EY. Tillgänglig på: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>. Hämtad 18 mars 2019.

Artiklar

Andersson, Krister, *Beskattnings av multinationella företag i digitaliseringens tidsålder*, Skattenytt 2018 s. 763. Tillgänglig på:

https://pro.karnovgroup.se/document/2627620/1?frt=Beskattning+av+multinationella+f%C3%B6retag+i+digitaliseringens+tids%C3%A5lder&hide_flash=1&page=1&rank=1. Hämtad 30 januari 2019.

Bershidsky, Leonid, *The EU Digital Tax Is Back and as Wrong as Ever*, Bloomberg (16/3 2018), <https://www.bloomberg.com/opinion/articles/2018-03-16/eu-digital-tax-is-back-and-as-wrong-as-ever>. Hämtad 8 maj 2019.

Bohman, Staffan, Fall, Johan, *Populistiskt förslag om digitalskatt*, Dagens Industri (30/10 2018), <https://www.di.se/debatt/populistiskt-forslag-om-digitalskatt/>. Hämtad 8 maj 2019.

Brauner, Yariv, *Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously*, INTERTAX, Volume 46, Issue 6 & 7, 2018. Tillgänglig på: <http://www.kluwerlawonline.com/TAXI2018050>. Hämtad 29 januari 2019.

Brauner, Yariv, Pistone, Pasquale, *Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union*, Bulletin for International Taxation 2017 (Volume 71), No. 12, 2017. Tillgänglig på: https://online.ibfd.org/collections/bit/printversion/pdf/bit_2017_12_int_1.pdf. Hämtad 29 januari 2019.

Braw, Daniel, *Digital skatt för rättvis konkurrens*, Barometern (26/3 2018), <http://www.barometern.se/ledare/digital-skatt-for-rattvis-konkurrens/>. Hämtad 9 maj 2019.

Carlström, Johan, *Vi behöver skattesystem för den digitala ekonomin*, Svenska Dagbladet (10/10 2017), <https://www.svd.se/vi-behoover-skattesystem-for-den-digitala-ekonomin>. Hämtad 8 maj 2019.

Ceije, Katia, *The Commentaries on the OECD Model as a Mechanism for Interpretation with Reference to the Swedish Perspective*, Bulletin for International Taxation, 2017 (Volume 71), No. 12. Tillgänglig på:

https://online.ibfd.org/collections/bit/printversion/pdf/bit_2017_12_int_2.pdf

f. Hämtad 27 april 2019.

Collin, Pierre, Colin, Nicolas, *Task Force on Taxation of the Digital Economy*, Report to the Minister for the Economy and Finance, 2013.

Tillgänglig på:

https://www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation_Digital_Economy.pdf. Hämtad 3 februari 2019.

Devereux, Michael, Vella, John, *Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform*, Oxford University Centre for Business Taxation, Saïd Business School, Oxford, Working Paper 07, 2017.

Tillgänglig på: <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/6809/1/WP1707.pdf>. Hämtad 16 februari 2019.

De Wilde, Maarten Floris, *Tax jurisdiction in a digitalizing economy; why "online profits" are so hard to pin down*, Intertax, Vol. 2015, Issue 12, pp. 796–803, 2015. Tillgänglig på:

<https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2015072>. Hämtad 21 mars 2019.

De Wilde, Maarten Floris, *Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in*, INTERTAX, Volume 46, Issue 6, 2018. Tillgänglig på: <http://www.kluwerlawonline.com/TAXI2018051>.

Hämtad 21 mars 2019.

Federley, Fredrick, *Därför röstar jag emot EU:s digitalskatt*, Göteborgs-Posten (12/12 2018), <https://www.gp.se/debatt/federley-darför-rostar-jag-emot-eu-s-digitalskatt-1.11670970>. Hämtad 9 maj 2019.

Hammarstedt, Claes, *Controversial EU tax proposal on digital services causes concern for small exporting economies*, Svenskt Näringsliv (26/3 2019), <https://www.svensktnaringsliv.se/english/controversial-eu-tax->

[proposal-on-digital-services-causes-concern_705343.html](https://www.legislation.gov.uk/uk/legislation/proposal-on-digital-services-causes-concern_705343.html). Hämtad 9 maj 2019.

Hilling, Maria, *Skatteavtalstolkning enligt svensk rätt*, Svensk Skattetidning nr 4/2014, 2014. Tillgänglig på:
https://zeteo.nj.se/document/svskt_svskt20144_s3_s1?searchItemId=80689957!1!svskt_svskt20144_s3_s1. Hämtad 15 november 2018.

Hilling, Maria, *Folkrättens indirekta genomslag vid tolkning av svenska skatteavtals införlivandelagstiftning*, Festskrift till Christina Moëll, Juristförlaget i Lund, 2017. Tillgänglig på:
<https://lup.lub.lu.se/search/publication/b487bb9f-0af3-4e26-9895-958ffe01dd9f>. Hämtad 10 april 2019.

Hongler, Peter, Pistone, Pasquale, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, WU International Taxation Research Paper Series No. 2015 – 15, IBFD Working Paper 20 January 2015, 2015. Tillgänglig på:
https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf. Hämtad 25 januari 2019.

Kjærsgaard, Fjord, Louise, Schmidt, Koerver, Peter, *Allocation of the Right to Tax Income from Digital Intermediary Platforms – Challenges and Possibilities for Taxation in the Jurisdiction of the User*, NJCL 2018/1, 2018. Tillgänglig på:
<https://journals.aau.dk/index.php/NJCL/article/view/2488>. Hämtad 30 januari 2019.

Karlsson, Johannes, *Magdalena Andersson står på sig – säger nej till digitalskatt*, Dagens Industri (12/3 2019), <https://digital.di.se/artikel/sverige-upprepar-motstand-mot-eus-kontroversiella-digitalskatt>. Hämtad 2 maj 2019.

Kofler, Georg, Mayr, Gunter, Schlager, Christoph, *Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures*, European Taxation, 2018 (Volume 58), No. 4, 2018. Tillgänglig på:
https://online.ibfd.org/collections/et/printversion/pdf/et_2018_04_int_1.pdf.
Hämtad 29 januari 2019.

Lang, Michael, Brugger, Florian, *The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*, (2008) 23 AUSTRALIAN TAX FORUM.
Tillgänglig på:
https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/langbrugger_australiantaxforum_95ff.pdf. Hämtad 9 april 2019.

Linderfalk, Ulf, *When the International Lawyers Get to Be Heard – The Story of Tax Treaty Interpretation as Told in Sweden*, Nordic Tax Journal 2016; 1:3–16, Tillgänglig på:
<https://content.sciendo.com/view/journals/ntaxj/2016/1/article-p3.xml>.
Hämtad 30 november 2018.

Linderfalk, Ulf, Hilling, Maria, *The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids: The Static/Ambulatory Approaches Debate, Considered from the Perspective of International Law*, Nordic Tax Journal 2015; Issue 1:34–59. Tillgänglig på:
<https://content.sciendo.com/view/journals/ntaxj/2015/1/article-p34.xml>.
Hämtad 9 april 2019.

Olbert, Marcel, Spengel, Christoph, *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?*, World Tax Journal, 2017 (Volume 9), No. 1, 2017. Tillgänglig på:
https://online.ibfd.org/collections/wtj/printversion/pdf/wtj_2017_01_int_4.pdf. Hämtad 28 februari 2019.

Pegg, David, *The tech giants will never pay their fair share of taxes – unless we make them*, The Guardian (11/12 2017),

<https://www.theguardian.com/commentisfree/2017/dec/11/tech-giants-taxes-apple-paradise-corporation-avoidance>. Hämtad 8 maj 2019.

Petruzzi, Raffaele, Koukouliot, Vasiliki, *The European Commission's Proposal on Corporate Taxation and Significant Digital Presence: A Preliminary Assessment*, European Taxation, 2018 (Volume 58), No. 9, 2018. Tillgänglig på:
https://online.ibfd.org/collections/et/printversion/pdf/et_2018_09_e2_2.pdf. Hämtad 7 februari 2019.

Pinto, Dale, *Options to Address the Direct Tax Challenges Raised by the Digital Economy — A Critical Analysis*, Canadian tax journal (2017) 65:2, 291 – 331, 2017. Tillgänglig på:
https://www.ctf.ca/CTFWEB/EN/Publications/CTJ_Contents/2017CTJ2.aspx. Hämtad 14 mars 2019.

Plummer, Robert, *Should tech companies be paying more tax?*, BBC (3/8 2018), <https://www.bbc.com/news/business-45057530>. Hämtad 9 maj 2019.

Sallander, Ann-Sophie, *Om valet av version av OECD:s modellavtal och kommentar vid tolkning av skatteavtal - en analys av HFD:s praxis under 30 år*, Skattenytt 2017 s. 689. Tillgänglig på:
https://pro.karnovgroup.se/document/2397874/1?frt=statiskt+eller+ambulatoriskt&hide_flash=1&page=1&rank=1. Hämtad 27 april 2019.

Saric, Mato, Schwartz, Christian, *Förslaget om övergång till ekonomisk arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige*, Svensk Skattetidning 5 2018. Tillgänglig på:
https://zeteo.nj.se/document/svskt_svskt20185_s1_s2?searchItemId=80799330!0!svskt_svskt20185_s1_s2. Hämtad 27 april 2019.

Schechner, Sam, Hannon, Paul, Rubin, Richard, *World's Tax Collectors Look to Divvy Up Tech Giants' Billions*, The Wall Street Journal (14/2

2019), <https://www.wsj.com/articles/worlds-tax-collectors-look-to-divvy-up-tech-giants-billions-11550145601>. Hämtad 9 maj 2019.

Schön, Wolfgang, *Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy*, Bulletin for International Taxation, 2018 (Volume 72), No. 4/5.

Tillgänglig på:

https://online.ibfd.org/collections/bit/printversion/pdf/bit_2018_04_int_1.pdf. Hämtad 14 mars 2019.

Tang, Paul, Bussink, Henri, *EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook*, PvdA Europa, 2017. Tillgänglig på: <https://static.financieel-management.nl/documents/16690/EU-Tax-Revenue-Loss-from-Google-and-Facebook.pdf>. Hämtad 13 februari 2019.

Vogel, Klaus, *Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part III)*, Intertax Volume 16 (1988), Tillgänglig på:

<https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI1988068>. Hämtad 3 maj 2019.

Vogel, Klaus, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, Bulletin for International Taxation, 2000 (Volume 54), No. 12. Tillgänglig på:

https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Fhighlight%252Fcollections%252Fbit%252Fpdf%252Fbifd120002.pdf&q=The+Influence+of+the+OECD+Commentaries+on+Tax+Treaty+Interpretation%252C+commentary+influences+interpretations+taxes+treaties&hlm=altering&WT.z_nav=Navi+gation&title=The+influence+of+the+OECD+commentaries+on+treaty+interpretation. Hämtad 9 april 2019.

Wikström, Tobias, *Därför måste EU:s digitalskatt stoppas*, Dagens Industri (25/10 2019), <https://www.di.se/ledare/darfor-maste-eus-digitalskatt-stoppas/>. Hämtad 8 maj 2019.

Andra källor

Alphabet (2018), Alphabet Annual Report 2018, https://abc.xyz/investor/static/pdf/20180204_alphabet_10K.pdf. Hämtad 1 mars 2019.

Cisco (2011), The Internet of Things, How the Next Evolution of the Internet Is Changing Everything, https://www.cisco.com/c/dam/en_us/about/ac79/docs/innov/IoT_IBSG_041FINAL.pdf. Hämtad 28 februari 2019.

Cisco (2019), Cisco Visual Networking Index: Forecast and Trends, 2017–2022, <https://www.cisco.com/c/en/us/solutions/collateral/service-provider/visual-networking-index-vni/white-paper-c11-741490.pdf>. Hämtad 9 maj 2019.

Ekofin (2019), <https://www.consilium.europa.eu/sv/policies/digital-taxation/>. Hämtad 2 maj 2019.

EU (2018), MEPs agree on new rules to tax digital companies' revenues, <http://www.europarl.europa.eu/news/sv/press-room/20181205IPR20944/meps-agree-on-new-rules-to-tax-digital-companies-revenues>. Hämtad 17 april 2019.

EY (2019), Nytt ställningstagande om server som fast driftställe, <https://skattenatet.ey.se/2019/01/26/nytt-stallningstagande-om-server-som-fast-driftstalle/>. Hämtad 20 maj 2019.

Facebook (2018), Facebook Annual Report 2018, <http://d18rn0p25nwr6d.cloudfront.net/CIK-0001326801/a109a501-ed16-4962-a3af-9cd16521806a.pdf>. Hämtad 5 mars 2019.

Google Advertising (2019), How We Make Money with Advertising, <https://howwemakemoney.withgoogle.com>. Hämtad 1 mars 2019.

Google Policy (2019), Sekretess- och användarvillkor, <https://policies.google.com/privacy?hl=sv>. Hämtad 28 februari 2019.

International Data Corporation (2014), <https://www.emc.com/leadership/digital-universe/2014iview/executive-summary.htm>. Hämtad 9 maj 2019.

IMF (2018), Measuring the Digital Economy, <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2018/04/03/022818-measuring-the-digital-economy>. Hämtad 9 maj 2019.

IWS (2019), World Internet Users and 2019 Population Stats, <https://www.internetworldstats.com/stats.htm>. Hämtad 28 februari 2019.

OECD (2019d), About, <https://www.oecd.org/about/>. Hämtad 15 april 2019.

PwC (2018), Global Top 100 Companies by Market Capitalisation, <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/assets/pdf/global-top-100-companies-2018-report.pdf>. Hämtad 11 mars 2019.

SCB (2018), Genomsnittlig användning av internet efter kön och redovisningsgrupp. År 2018, http://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/sv/ssd/START_LE_LE0108_LE0108D/LE0108T13/table/tableViewLayout1/?rxid=13e274a7-dc1e-4951-8a5f-ff356b8aad7c. Hämtad 29 januari 2019.

SKV (2018), Server som fast driftställe, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/372979.html>. Hämtad 13 maj 2019.

SKV (2019), Hur ska inkomstskattelagen tolkas?

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.2/2689.html>.

Hämtad 25 april 2019.

Statista (2019), Most popular social networks worldwide as of January 2019, ranked by number of active users (in millions),

<https://www.statista.com/statistics/272014/global-social-networks-ranked-by-number-of-users/>. Hämtad 5 mars 2019.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2008 ref. 24

RÅ 2010 ref. 112

HFD 2012 ref. 18

HFD 2016 ref. 18

HFD 2016 ref. 57