



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Nina Gustafsson

Beskattning av den digitala ekonomin: Kan OECD leda vägen framåt?

En utredning av OECD:s förslag avseende *Pillar One* och *Pillar Two*.

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 1 VT2021

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	8
1.1 Bakgrund	8
1.2 Syfte och frågeställningar	9
1.3 Avgränsningar	10
1.4 Metod och material	11
1.5 Definitioner	13
1.5.1 Digitala ekonomin	13
1.5.2 Nexus	14
1.6 Forskningsläge	15
1.7 Disposition	16
2 INTERNATIONELL BESKATTNING	18
2.1 Definition av internationell skatterätt	18
2.2 Principer inom internationell beskattning	19
2.2.1 Hemvist- och källstatsprincipen	19
2.2.2 Principer inom svensk beskattning	20
2.3 Skatteavtal	21
2.3.1 Syften	21
2.3.2 Den folkrättsliga aspekten	21
2.3.2.1 Statssuveränitet på skatterättens område	23
2.3.3 Skatteavtalstolkning	24
2.4 Sammanfattning	25
3 RÄTTSKÄLLEVÄRDET AV OECD:S MODELLAVTAL I SVENSK RÄTT	27
3.1 Bakgrund	27
3.2 OECD:s material som rättskälla i svensk rätt	28

3.3	Rättsfall avseende tolkningsvärdet av OECD:s produkter inom svensk rätt	30
3.3.1	RÅ 1991 ref. 107	30
3.3.2	RÅ 2009 ref. 91	31
3.3.3	HFD 2016 ref. 23	31
3.4	Vilken version av OECD:s kommentarer ska användas vid tolkning av skatteavtal?	31
3.5	Sammanfattning	33
4	FAST DRIFTSTÄLLE	35
4.1	Bakgrund	35
4.2	Fast driftställe i OECD:s modellavtal	36
4.2.1	Artikel 5	36
4.2.2	Elektronisk handel och ISP-serverar	37
4.2.3	Artikel 7	38
4.3	Fast driftställe i svensk rätt	39
4.3.1	Server som fast driftställe i svensk intern rätt	41
4.4	Sammanfattning	42
5	OECD:S FÖRSLAG PÅ BESKATTNING AV DEN DIGITALA EKONOMIN	43
5.1	Bakgrund	43
5.2	Pillar One	44
5.2.1	Introduktion	44
5.2.2	Förslagets innehåll	45
5.3	Pillar Two	47
5.3.1	Introduktion	47
5.3.2	Förslagets innehåll	48
5.4	Mottagandet av OECD:s förslag	49
5.5	Sammanfattning	52
6	ANALYS	54
6.1	Vilket rättskällevärde tillmäts OECD:s produkter och riktlinjer i svensk intern rätt?	54
6.1.1	Vilken betydelse får rättskällevärdet av OECD:s produkter i förhållande till förslagets rättsliga status i svensk rätt?	55
6.2	Hur påverkar OECD:s förslag om beskattning av den digitala ekonomin nuvarande nexusregler och regleringen av fast driftställe?	57

6.3	Hur förhåller sig förslagen om Pillar One och Pillar Two till gällande principer inom internationell beskattning?	59
7	SLUTSATSER	63
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	66
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	74

Summary

Due to the progress of the digital economy over the last decades, the international tax system is now facing several substantial challenges. The current principles within international taxation law have consequently been pushed to their edge as a result of the digitalization of present-day companies. According to current principles within international tax law, enterprises must have a degree of physical presence in a state in order for taxation to be actualized. Therefore, a company is only taxable in the domicile state or in a state where the enterprise has a permanent establishment. In a situation where a permanent establishment is not considered to exist, and it is not possible to establish a physical nexus, taxation cannot be entailed on the business. Therefore, one of the challenges that have arisen due to the digitalization is that companies can create value and generate income all over the world without establishing any physical presence in the form of a permanent establishment in states. As a result, multinational enterprises are able to take advantage of the blanks that exist in the current tax system and become subject to a low taxation. In order to be better suited to manage the challenges that have arisen from the digitalization, the OECD has presented two proposals on how the digital economy could be taxed.

The purpose of this thesis is to examine and analyze the OECD's proposals for taxation of the digital economy. The OECD's proposals consist of *Pillar One*, which introduces a new nexus rule as well as new rules for reallocation of residual profits, and *Pillar Two*, which presents the introduction of a global minimum tax. Furthermore, the proposal concerning *Pillar One* is analyzed in the light of current rules regarding permanent establishment within the OECD's model tax convention and in Swedish domestic law. The purpose of this thesis also contains a critical discussion regarding the proposals' legal status in Swedish law as well as an analysis of *Pillar One* and *Pillar Two* in relation to current principles within international tax law.

One conclusion is that the international tax system is in need of change in order to be better suited to manage the challenges that have arisen due to the digitalization of the economy. The OECD's proposals consisting of *Pillar One* and *Pillar Two* therefore signalize a first step towards a reformation of the current framework. However, the more precise effects that the proposals might have on international as well as domestic law are currently hard to predict, as the OECD still has a long way to go in regard to the content of the proposals. Due to the fact that it is currently unclear what source of value OECD's products shall be credited in the Swedish domestic law, one possible

outcome, if the proposals are adopted, is that the uncertainty regarding their status in the legal interpretation of domestic law may increase. Furthermore, *Pillar One* has been subject to criticism as it could risk disfavoring smaller market jurisdictions to be in favor of larger market jurisdictions. The future of the OECD's continued work with *Pillar One* may therefore be jeopardized and the organization could thereby choose to move forward with the solution that *Pillar Two* presents instead. Furthermore, it can be criticized that the member states, if the proposals are adopted, could give the OECD too much power as it would increase the organization's involvement in states' domestic tax legislations. This could result in a risk that the states' sovereignty in the field of taxation law is restricted by the OECD.

In summary, it can be stated that there is a need for change in the current international tax system due to the challenges that have arisen from the digitalization. The OECD's proposals regarding taxation of the digital economy are currently far from complete. Therefore, it can be assumed that it requires additional time in order for consensus to be reached amongst the member states of the OECD. However, it can be stated that changes most likely will be executed based on the proposals of the OECD, in order for the international tax system to be better suited in managing the challenges of the digital economy.

Sammanfattning

Till följd av den digitala ekonomins framfart de senaste decennierna står det internationella skattesystemet inför flertalet stora utmaningar. De gällande principerna inom den internationella skatterätten har ställts på sin spets då nutidens företag i allt större utsträckning är digitala. Enligt principer inom den internationella skatterätten måste ett företag i dagsläget ha en grad av fysisk närvaro i en stat för att beskattning ska kunna aktualiseras. Ett företag är därmed enligt rådande regelverk beskattningsbart för sina inkomster i den stat där det har sin hemvist alternativt i en stat där det har ett fast driftställe. I det fall ett fast driftställe inte kan anses existera, och det inte går att fastställa ett fysiskt nexus, uteblir således beskattning. Utmaningarna som uppstått till följd av digitaliseringen utgörs bland annat av att företag kan skapa värde och generera vinster världen över utan att etablera någon fysisk närvaro i form av ett fast driftställe. Resultatet blir således att multinationella företag kan utnyttja luckorna som finns i det rådande skattesystemet och därmed bli föremål för en låg beskattning. För att kunna hantera utmaningarna som digitaliseringen har medfört har OECD tagit fram två förslag på hur den digitala ekonomin kan beskattas.

Uppsatsen syfte är utreda och analysera OECD:s förslag på beskattning av den digitala ekonomin bestående av *Pillar One*, som innebär införandet av en ny skatterättslig nexus samt nya vinstallokeringsregler, samt *Pillar Two* som presenterar en global minimumskatt. Vidare analyseras förslaget avseende *Pillar One* mot bakgrund av gällande regler i såväl OECD:s modellavtal som i svensk intern rätt avseende fast driftställe. Inom ramen för uppsatsens syfte ryms även en kritisk diskussion angående förslagets rättsliga status i den svenska interna rätten samt en analys av *Pillar One* och *Pillar Two* i förhållande till gällande principer inom den internationella skatterätten.

Slutsatserna som dras är att det internationella skattesystemet är i behov av förändring för att kunna hantera de utmaningar som den digitala ekonomin har medfört. OECD:s förslag gällande *Pillar One* och *Pillar Two* är därmed ett första steg mot en förändring av det rådande regelverket. Hur förslagen mer specifikt kommer att påverka såväl den internationella samt interna rätten är desto svårare att dra några slutsatser om i nuläget, då OECD fortfarande har en lång väg kvar vad gäller förslagets innehåll. En möjlig slutsats är att osäkerheten kring OECD:s produkters rättsliga status vid tolkning i den interna rätten kan tänkas bli större vid ett antagande av förslagen, då det i nuläget är oklart vilket rättsskällevärde sådant material ska tillämpas i den svenska interna rätten. Vidare har det riktats kritik mot att *Pillar One* kan komma att

missgynna mindre marknadsländer till förmån för större marknadsjurisdiktioner. OECD:s framtida arbete med *Pillar One* kan därmed komma att stöta på patrull och istället närma sig lösningen som presenterats i *Pillar Two*. Det kan även kritiserats att länderna vid ett antagande av förslagen riskerar att överlåta en för stor makt till OECD avseende utformandet av staters nationella skattelagstiftningar och det finns därmed en risk att staters suveränitet på skatterättens område inskränks.

Sammanfattningsvis finns det ett behov av förändring vad gäller den internationella skatterätten till följd av de utmaningar som digitaliseringen har medfört. OECD:s förslag på beskattning av den digitala ekonomin är i nuläget långt ifrån färdigställda. Det får därmed antas att det kommer ta ytterligare tid för att nå konsensus bland medlemsländerna. Något som dock kan konstateras är att förändringar med största sannolikhet kommer att genomföras med utgångspunkt i OECD:s förslag för att skattesystemet ska vara bättre lämpat för att kunna hantera utmaningarna med den digitala ekonomin.

Förord

Det är inte utan ett stort mått av nostalgi som fem fina år i Lund nu börjar lida mot sitt slut. Att försöka sammanfatta tiden i Lund med endast några rader känns som en omöjlig uppgift, men jag ska ge det ett försök genom att dela ut några väl valda tack till människor som varit en del av den.

Till att börja med vill jag rikta ett stort tack till min handledare, Mats Tjernberg, för värdefull vägledning och stöd under arbetet med uppsatsen.

Tack till alla kollegor som kommit och gått under min tid i repan. Tack för att ni bidragit med otaliga skratt och fina stunder. Utan er hade vägen fram till examen inte varit lika smärtfri. Inga är som ni!

Ett stort tack till Tony för alla tidiga morgnar och gråa eftermiddagar som du har lyft genom att läget alltid är skitbra. Jag kommer sakna dig massor!

Tack till alla fina vänner som funnits vid min sida under åren i Lund. Tack för alla goda onsdagsmiddagar och intensiva Bachelor-kvällar. Ett särskilt stort tack till Alice, Kajsa och Sofia för att ni är ni och att ni alltid finns där. Er vänskap är ovärderlig.

Jag klämmer in ännu ett tack till dig Sofia, för att du korrekturläste uppsatsen med så kort varsel och allt du alltid gör för mig. Jag hoppas och tror att du vet vad din vänskap betyder för mig!

Tack till mamma och pappa, för att ni alltid har trott på mig och min förmåga trots att jag själv aldrig gör det. Tack för att ni har lärt mig att mitt bästa faktiskt duger.

Avslutningsvis vill jag tacka dig Tone, för att du är världens bästa person och syster. Tack för alla genomläsningar och för ditt stöd genom allt. Du är min största inspiration och jag vet inte vad jag skulle vara utan dig!

Lund den 25 maj 2021.

Nina

Förkortningar

ADS	Automatiserade digitala tjänster
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFB	Consumer-facing Business
CFC	Country foreign company/corporation
EU	Europeiska unionen
f.	Och följande sida
ff.	Och följande sidor
GloBE	Global Anti-Base Erosion
G20	Group of Twenty
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
Ibid	Ibidem
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ISP	Internet Service Provider
MLI	Multilateralt instrument
MNE	Multinationellt företag
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen (1974:152)
Ref.	Referat

RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Digitaliseringen av ekonomin kan beskrivas som en transformativ process som drivs av tekniska innovationer som påverkar alla aspekter av människors liv, ekonomin och samhället i stort. Bredden och takten på förändringen som digitaliseringen innebär är omfattande och medför både möjligheter och utmaningar.¹ Relevansen av gällande skatterättsliga principer har ifrågasatts då dagens företag i allt större utsträckning är digitala.² På skatterättens område består utmaningarna till följd av digitaliseringen bl.a. av att multinationella företag (MNEs) numera kan generera vinster över hela världen utan att etablera någon fysisk närvaro där konsumenterna och användarna finns. Då dagens internationella skattesystem till stor del vilar på principer som grundar sig i att företag måste ha en grad av fysisk närvaro i ett land för att kunna beskattas där, innebär detta att företag som enbart har en digital närvaro kan undgå beskattning.³ Enligt gällande principer i den internationella skatterätten, som många länder grundat sin interna lagstiftning på, är ett företag beskattningsbart för sina inkomster i den stat där det har sin hemvist alternativt i en stat där det har ett fast driftställe.⁴ I de fall ett fysiskt nexus inte kan fastställas uteblir således beskattning för verksamheten och dess vinster. Till följd av digitaliseringen har det uppstått luckor i det traditionella skattesystemet som har resulterat i en diskrepans mellan var vinster beskattas och var det faktiska värdet skapas. Det finns därmed en risk att skattebaser urholkas. Som en reaktion på digitaliseringens framfart har frågor om den internationella beskattningen och hur denna ska fördelas väckts.⁵

Arbetet med att förändra det internationella skattesystemet för att bättre kunna hantera de påfrestningar som uppstått till följd av den digitala ekonomins framväxt har varit en prioritet för samarbetet på den internationella skatterättsens område. Mot bakgrunden av de utmaningar som det internationella skattesystemet står inför och därmed även den medföljande risken att skattebaser urholkas, har organisationen för ekonomiskt samarbete (OECD) tagit fram två förslag om hur beskattning av den digitala ekonomin bör regleras. Förslagen består av *Pillar One* och *Pillar Two* och innefattar bl.a. införandet av en

¹ Robert (2019) s. 1 f.

² OECD (2018), Interim report, s. 12 ff.

³ De Wilde och Wisman (2019), s. 5 ff.

⁴ Dahlberg (2020), s. 33.

⁵ Se t.ex. Andersson (2018) s. 763, samt Andersson (2016,) s. 639 ff.

ny skatterättslig nexus, som ger en beskattningsrätt till länder där konsumenter finns men en fysisk etablering saknas, samt införandet av en global minimiskatt. I oktober 2020 släppte OECD rapporter och ”blueprints”, dvs. utkast, över förslagen som i nuläget beräknas vara klara sommaren 2021.⁶ Förslagen har dock varit ämne för häftig debatt och många ställer sig kritiska till vilka effekter ett antagande av förslagen skulle få för medlemsländerna.⁷ Det har bl.a. lyfts fram att förslaget genom *Pillar One* riskerar att gagna större marknadsjurisdiktioner med fler konsumenter och därmed missgynna mindre länder med en hög grad av utveckling och innovation, som t.ex. Sverige. Det har vidare kritiserats att OECD riskerar att inskränka länders statsuveränitet på skatterättens område genom att besluta om hur medlemsstaterna ska utforma sina nationella lagstiftningar.⁸ Länder med stort inflytande inom OECD, som t.ex. USA, har kritiserat *Pillar One* och istället förespråkat lösningen som erbjuds genom *Pillar Two*.⁹ Vidare kan det diskuteras hur implementeringen av förslagen kan ske i svensk rätt och hur antagandet av dem påverkar den svenska lagstiftningen samt definitionen av fast driftställe. Det har vidare diskuterats inom den svenska doktrinen att det i nuläget får anses oklart vilken rättslig status OECD:s produkter har i den interna rätten och särskilt vid tolkning av den,¹⁰ vilket har väckt frågor om OECD:s roll i förhållande till länders nationella lagstiftningar.¹¹

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att utreda och analysera OECD:s förslag på beskattning av den digitala ekonomin bestående av *Pillar One* och *Pillar Two*. Förslaget avseende *Pillar One*, och införandet av en ny skatterättslig nexus, kommer vidare att analyseras mot bakgrund av gällande regler avseende fast driftställe.

Inom ramen för detta övergripande syfte ryms även en kritisk diskussion angående förslagets rättsliga status i den svenska interna rätten samt vilka rättsliga utmaningar ett antagande av förslagen kan innebära för Sverige. Slutligen kommer både *Pillar One* och *Pillar Two* att analyseras i ljuset av gällande principer inom internationell beskattning.

⁶ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint samt OECD (2020) Report on Pillar Two Blueprint.

⁷ Se t.ex. Fensby (2020), What the G20 Should Consider Before Adopting Pillars 1 and 2.

⁸ Se t.ex. Svenskt Näringsliv (2020).

⁹ Cobham (2021).

¹⁰ Se t.ex. Rick (2016), s. 541 och Tjernberg (2017), s. 118.

¹¹ Se t.ex. Fensby, (2020), Why Sweden Should Lobby for a Temporary OECD-Approved Digital Services Tax.

För att uppfylla uppsatsens syfte kommer följande frågeställningar att besvaras:

- Vilket rättskällevärde tillmäts OECD:s produkter och riktlinjer i svensk intern rätt?
- Hur påverkar OECD:s förslag om beskattning av den digitala ekonomin nuvarande nexusregler och regleringen av fast driftställe?
- Hur förhåller sig förslagen om *Pillar One* respektive *Pillar Two* till gällande principer inom internationell beskattning?

1.3 Avgränsningar

Syftet för framställningen har varit att utreda och analysera OECD:s förslag på beskattning av den digitala ekonomin, och inkluderar både *Pillar One* och *Pillar Two*, vilket har resulterat i att andra förslag på området inte kommer att beröras. Det finns således inte utrymme för att utreda t.ex. EU-kommissionens förslag gällande införandet av en digitalskatt inom ramen för uppsatsen. Vidare kommer aspekter som t.ex. huruvida OECD:s förslag på beskattning av den digitala ekonomin är förenliga med EU-rätten inte heller att beröras. Uppsatsens syfte begränsar även redogörelser för, och en analys av, påverkan som förslagen kan komma att ha på andra områden som t.ex. länders CFC-lagstiftningar, då utgångspunkten är att utreda förslagets innehåll och dess eventuella påverkan på den gällande definitionen av fast driftställe samt gällande principer inom internationell beskattning.

Då OECD:s förslag avseende *Pillar One* och *Pillar Two* är omfattande sett till deras respektive innehåll, samt med hänsyn till att arbetet med förslagen i nuläget befinner sig i ett relativt tidigt stadie där det krävs ytterligare arbete i fråga om förtydliganden och konkretisering, har det varit nödvändigt att begränsa redogörelsen av innehållen i förslagen. Detta har resulterat i att redovisningen av innehållen i *Pillar One* och *Pillar Two* är relativt övergripande och fokuserar framförallt på de delar av förslagen som ansetts vara mest relevanta för att besvara uppsatsens frågeställningar. Av denna anledning har redovisningen av innehållet i förslagen inte kunnat ge en fördjupad inblick i de mer komplexa och lagtekniska delarna av förslagen, utan som tidigare nämnts istället haft ett fokus på att kunna presentera en överblick över två mycket komplexa och omfattande förslag som ännu inte är färdigställda.

I framställningen redogörs det för relevanta delar av två artiklar i OECD:s modellavtal: artikel 5 samt 7. Syftet för uppsatsen är bl.a. att utreda och analysera OECD:s förslag om *Pillar One* och *Pillar Two* och hur dessa förhåller sig till den gällande definitionen av fast driftställe inom den internationella,

samt nationella, skatterätten. Med hänsyn till uppsatsens syfte och för att skapa en stringens har det varit nödvändigt att göra ett urval och därmed fokusera på de delar av artiklarna som ansetts vara mest relevanta. Detta har resulterat i att framförallt artikel 7 redogörs för relativt övergripande, samtidigt som det har ansetts nödvändigt att presentera artikelns generella betydelse och syfte.

1.4 Metod och material

I uppsatsens deskriptiva delar som tar sikte på den svenska regleringen av fast driftställe används främst ett de lege lata-perspektiv och gällande rätt presenteras huvudsakligen utifrån en rättsdogmatisk metod. Detta innebär att de traditionella rättskällorna som lagtext, praxis, förarbeten och doktrin utreds och används för att fastställa gällande rätt.¹² Inom ramen för rättsdogmatiken är det rättskällevärdet som anger vilket material som är relevant. Annat material än det som anses vara vedertaget, t.ex. dokument från internationella organ, är enligt rättsdogmatiken inte källor som konstituerar gällande rätt i Sverige varför dess värde är marginellt för en rättsdogmatisk studie.¹³

Uppsatsens tillvägagångssätt utgörs till stor del av att material från OECD, som rapporter, modellavtalet samt tillhörande kommentarer, används för att uppfylla framställningens syfte. Detta innefattar vidare att gällande internationell rätt, samt förslag på hur denna kan förändras, presenteras utifrån ett internationellt perspektiv. Det ska dock kommenteras att material från OECD inte har någon formellt rättslig status i svensk rätt varför det inte kan placeras in i den traditionella rättskällevärdet.¹⁴ Rättskällevärdet av OECD:s produkter redogörs vidare för i kapitel 3. Mot denna bakgrund används även en rättsanalytisk metod i uppsatsen. Sandgren beskriver den rättsanalytiska metoden med utgångspunkt i att argumentationen inom rättsvetenskapen är mer fri och rättssystemet öppet. Metoden går vidare ut på att analysera och eventuellt kritisera rätten snarare än att fastställa den. Valet av material är inom ramen för denna metod mer öppen och kan utgöras av t.ex. ”soft law” och därmed innefatta föreskrifter samt rekommendationer från internationella organ,¹⁵ vilket blir relevant med hänsyn till uppsatsens syfte. Sandberg poängterar dock att argumentationen måste vara rationell samt underbyggas av relevant material.¹⁶

¹² Kleineman (2018), s. 21 f.

¹³ Sandgren (2018), s. 49.

¹⁴ Kleineman (2018), s. 21 f.

¹⁵ Sandgren (2018), s. 50 f.

¹⁶ Ibid.

När de föreslagna förändringarna i OECD:s *Pillar One* och *Pillar Two*, samt de rättsliga effekterna av dessa, diskuteras görs en komparation där gällande rätt diskuteras mot bakgrund av förslagen. Här används även ett de lege ferenda-perspektiv i diskussionen för att utröna eventuell problematik som förslagen innebär rättsligt för Sverige och den svenska definitionen av fast driftställe. Perspektivet kan vidare användas för att diskutera hur rätten bör se ut.¹⁷ I denna del av uppsatsen redogörs det även för olika åsikter och kommentarer från berörda stater och andra parter. Det ska beaktas att källorna som presenteras här är av en skattepolitisk karaktär vilket får anses som ett nödvändigt inslag då rätten, i synnerhet skatterätten, inte är isolerad från politiken. Syftet med användningen av detta material är inte att ta ställning till det utan endast redogöra för det och dess betydelse för rätten.

Som tidigare nämnt utgörs uppsatsens material till stor del av produkter från OECD. I de delar som rör modellavtalet och definitionen av fast driftställe finns en del doktrin i klassisk bemärkelse publicerad, dvs. tryckta böcker. T.ex. har verk från Skaar, Dahlberg, Sallander och Hilling varit av betydelse för framställningen i ovannämnda delar. Vidare används även rapporter från OECD för att utreda och analysera förslagen på beskattning av den digitala ekonomin i förhållande till gällande rätt. Framförallt används rapporter som presenterar förslagen rörande *Pillar One* och *Pillar Two* som underlag. Det ska här återigen påpekas att materialet från OECD inte är av rättslig karaktär och saknar som tidigare nämnt ett primärt rättskällevärde. Eftersom OECD:s förslag presenterades så sent som i oktober 2020 finns det begränsat med publicerad doktrin på området att tillgå. Av denna anledning har istället diverse juridiska artiklar, samt även artiklar från nyhets- och revisionsbyråer, använts för ytterligare vägledning. Det är av vikt att vara medveten om de olika källornas bakgrund i de delar av uppsatsen som har icke-akademiska källor. Utgångspunkten under arbetet har varit att de eventuella åsikter som tagits med ska vara publicerade i trovärdiga forum samt att åsikter i största möjliga mån ska bemötas med motstående åsikter. Avsikten med det är att få en nyanserad bild av debatten inom den internationella, samt nationella, skatterätten som rör den digitala ekonomin.

I delarna av uppsatsen som tar sikte på att redogöra för gällande rätt i Sverige utgörs materialet till stor del av de traditionella rättskällorna så som förarbeten, praxis, lagförarbeten samt doktrin. Även ställningstaganden och vägledning från Skatteverket används i dessa delar för att utröna gällande rätt. Det ska kommenteras att rättskällevärdet av sådana källor saknar samma relevans då de ej är primärkällor, men har likväl använts då de indikerar hur regleringen tolkas av relevanta myndigheter. När rättskällevärdet av OECD:s

¹⁷ Sandgren (2018), s. 51 f.

material i svensk intern rätt redogörs för används i stor utsträckning artiklar från bl.a. Rick och Tjernberg som underlag. I denna del av uppsatsen presenteras även ett antal betydande avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) där frågan om OECD:s produkter vid tolkningen av ren intern rätt varit aktuell. Rättsfallen har valts utefter att det är dessa avgöranden som är vägledande, samt av relevans, på området och därmed även för uppsatsens syfte.

1.5 Definitioner

1.5.1 Digitala ekonomin

Ett betydande begrepp i framställningen är den digitala ekonomin. Det finns många sätt att definiera och mäta digitaliseringen av ekonomin, vilket har resulterat i en problematik i arbetet med att etablera effektiva principer och riktlinjer inom den internationella skatterätten. I nuläget finns ingen entydig definition av den digitala ekonomin och det blir därför nödvändigt att fastställa vad begreppet innebär och avser i denna uppsats.

Enligt OECD utgörs den digitala ekonomin av en transformativ process som drivs av tekniska innovationer.¹⁸ I en interrimrapport från 2018 beskriver OECD hur digitaliseringen har förändrat sättet som företag drivs och skapar värde i olika länder. I rapporten beskrivs de huvudsakliga karaktärsdragen för digitala marknader och hur dessa formar värdeskapandet.¹⁹ Ett karaktärsdrag för den digitala ekonomin beskrivs vara att digitaliseringen har möjliggjort för företag inom olika sektorer att placera delar av produktionen i olika länder samtidigt som de får åtkomst till konsumenter och användare över hela världen. Ett resultat av digitaliseringen är vidare att företag med en hög grad av digitalisering kan ha en stor ekonomisk och digital närvaro i ett land och därmed skapa värde – utan någon fysisk etablering.²⁰ Ytterligare ett karaktärsdrag som OECD beskriver som signifikativt för den digitala ekonomin är hur företag använder sig av immateriella tillgångar. Digitala företag kan således karaktäriseras av att de har en intensiv användning av immateriella tillgångar, som t.ex. programvara och algoritmer, vilket stärker företagens plattformar och webbsidor.²¹ Ett tredje karaktärsdrag som lyfts fram i interrimrapporten från 2018 är digitala företags användning av data och användardeltagande. T.ex. är dessa funktioner aktuella i företag som driver sociala nätverk och sociala medier, där data och deltagande från användare och kunder utgör en

¹⁸ Robert (2019), s. 1.

¹⁹ OECD (2018), Interim report, s. 12 ff.

²⁰ Ibid. s. 12.

²¹ Robert (2019), s. 5 f.

vital del av rörelsen.²² Det ska dock konstateras att digitala företag och affärsmodeller i praktiken är väldigt komplexa och olika, vilket utgör ett led i problematiken med att etablera en entydig definition av den digitala ekonomin.²³

OECD har i en rapport från 2020 presenterat ett förslag om en gemensam definition av den digitala ekonomin, vilken kommer att användas som utgångspunkt i denna framställning. Syftet med förslaget är att en gemensam definition av den digitala ekonomin kan underlätta arbetet med att etablera riktlinjer och regler på skatterättens område för att kunna hantera de utmaningar som digitaliseringen medfört.²⁴ OECD:s förslag på definition av den digitala ekonomin lyder:

*"The Digital Economy incorporates all economic activity reliant on, or significantly enhanced by the use of digital inputs, including digital technologies, digital infrastructure, digital services and data. It refers to all producers and consumers, including government, that are utilising these digital inputs in their economic activities."*²⁵

1.5.2 Nexus

Ett grundläggande begrepp inom den internationella skatterätten är nexus. Ett skatterättsligt nexus utgörs av ett förhållande eller en länk mellan en stat eller en skattemyndighet och ett skattesubjekt eller skatteobjekt.²⁶ Vidare måste det existera ett nexus för att en skattemyndighet ska kunna beskatta ett skattesubjekt, t.ex. ett företag. Det måste därmed finnas en substantiell länk mellan skattejurisdiktionen, dvs. den beskattande staten, och företaget. Begreppet nexus används bl.a. för att beskriva situationen då ett företag har en närvaro i en stat som i sig aktualiserar ett skatteanspråk. Ett nexus utgör därmed en koppling mellan en stats beskattningsrätt och ett skatteskyldigt företag.²⁷ Enligt gällande internationell rätt kan en stats beskattningsrätt inte begränsas så länge det finns en genuin länk, dvs. nexus, mellan den beskattande staten och det skatteskyldiga objektet eller subjektet.²⁸ Det erfordras därmed inom den

²² OECD (2018), Interim report, s. 12 ff.

²³ Robert (2019), s. 5.

²⁴ OECD (2020), A Roadmap Toward a Common Framework for Measuring the Digital Economy, s. 35 f.

²⁵ Ibid. s. 35 f.

²⁶ Gadzo (2018), s. 27 ff.

²⁷ Kokott (2019), s. 10 f.

²⁸ Ibid. s. 21.

gällande internationella skatterätten att det finns ett visst mått av fysisk närvaro från ett företag, t.ex. ett fast driftställe, för att en stat ska kunna beskatta företagets inkomster som härrör från denna stat.²⁹

I uppsatsen kommer därmed begreppet nexus användas för att beskriva och diskutera förhållandet, dvs. den genuina länken, som krävs mellan ett företags inkomster och den beskattande staten.

1.6 Forskningsläge

Vad avser frågor som rör principer inom internationell beskattning, rättskällevärdet av OECD:s material samt begreppet fast driftställe har detta behandlats i flertalet publicerade böcker, uppsatser och artiklar tidigare. Det materialet som behandlar fast driftställe och fysisk etablering är framförallt präglad av verk från Skaar – som i viss mån även berör frågor om begreppet i förhållande till den digitala ekonomin.³⁰ Vad gäller beskattning av den digitala ekonomin finns det begränsat med forskning och material då det är ett tämligen outforskat område, i synnerhet i Sverige. Vidare bör det poängteras att OECD:s utkast till förslagen rörande *Pillar One* och *Pillar Two* presenterades så sent som i oktober 2020 varför forskningen och materialet på området är begränsat i dagsläget. Det material som finns att tillgå består framförallt av artiklar som antingen syftar till att redogöra för förslagets innehåll samt de delar av OECD:s arbete som kvarstår, eller artiklar av en mer skattepolitisk och kritisk karaktär. Det finns således begränsat med material och relevant forskning som t.ex. rör förslagets påverkan och effekter för svensk intern rätt vad gäller definitionen av fast driftställe. Vidare är även materialet som rör förslagets förhållande till, samt påverkan på, gällande principer inom den internationella skatterätten ytterst begränsat i dagsläget. Denna framställning har därav som målsättning att utreda dessa frågor vidare.

Gällande tidigare uppsatser finns det ett antal som behandlar definitionen av fast driftställe, både i OECD:s modellavtal och inom svensk intern rätt, i förhållande till den digitala ekonomin.³¹ Det ska dock påpekas att dessa arbeten är skrivna innan OECD presenterade utkastet gällande *Pillar One* och *Pillar Two*. Uppsatserna som finns på området har därmed inte haft möjlighet att utforska de syften och frågeställningar som denna framställning har. Uppsatsen skiljer sig därmed från tidigare verk genom att utreda OECD:s förslag på

²⁹ Kokott (2019), s. 10 f.

³⁰ Skaar (2020).

³¹ Se t.ex. Matulaniec (2019), Brodd (2018) samt Larsson (2017).

beskattning av den digitala ekonomin samt hur dessa förhåller sig frågor som rör såväl ett internrättsligt som ett internationellt perspektiv.

1.7 Disposition

Uppsatsen inleds med en redogörelse för några av de huvudsakliga grunderna inom internationell beskattning i kapitel 2. Kapitlet innehåller inledningsvis en definition av den internationella skatterätten och ämnar att ge en bild över vad som omfattas av begreppet. Vidare ges en beskrivning av vissa centrala principer inom den internationella beskattningen samt även ett par betydande principer inom svensk skatterätt. Avslutningsvis behandlas skatteavtalsrätten som är av betydelse för uppsatsen då den utgör en central del av den internationella skatterätten samt OECD:s arbete. I denna del berörs även vissa folkrättsliga aspekter och principer i förhållande till nationell rätt för att ge läsaren en förståelse över vilken betydelse internationella överenskommelser mellan länder och internationella organisationer har i svensk intern skatterätt. Uppsatsen fortsätter sedan med kapitel 3 där en beskrivning av OECD:s modellavtal samt rättskällevärdet av dess tillhörande produkter inom svensk rätt ges. I kapitlet återges vidare relevant praxis samt uppfattningar inom doktrinen avseende modellavtalets rättskällevärde. Innehållet i kapitlet anses motiverat för att ge läsaren en bild över den rättsliga statusen av OECD:s material inom svensk intern rätt, vilket blir relevant när OECD:s förslag på beskattning av den digitala ekonomin sedan diskuteras. I kapitel 4 behandlas den nuvarande definitionen och regleringen av fast driftställe i både OECD:s modellavtal samt i den svenska interna rätten. Fokus kommer i denna del av framställningen även riktas mot aspekter som rör digitalisering i förhållande till begreppet fast driftställe.

Efter att ovanstående delar har presenterats går uppsatsen vidare med att ge en beskrivning av OECD:s förslag på beskattning av den digitala ekonomin i kapitel 5. Det redogörs för innehållet i både *Pillar One* och *Pillar Two* samt OECD:s föreslagna lösningar vad avser implementering av förslagen. I kapitlet lyfts det även fram delar av kritiken som förslagen har väckt inom den skatterättsliga diskussionen. I kapitel 6 presenteras sedan min analys som utgår från uppsatsens tre frågeställningar. Inledningsvis analyseras rättskällevärdet av OECD:s produkter inom svensk rätt. Vidare analyseras det som framkommit angående produkternas rättskällevärde i förhållande till *Pillar One* och *Pillar Two* samt betydande aspekter och principer inom den internationella samt interna skatterätten. I följande avsnitt analyseras sedan de föreslagna ändringarna i *Pillar One* samt hur dessa kan komma att förändra definitionen av fast driftställe i den svenska rätten. Slutligen analyseras båda förslagen utifrån gällande principer inom den internationella skatterätten samt

i förhållande till den kritik de mött. Avslutningsvis presenteras de slutsatser som dragits av framställningens redogörelser.

Det ska tilläggas att varje kapitel fram till analysen i kapitel 6 avslutas med en kort sammanfattning som syftar till att ge läsaren en överblick över innehållet samt för att skapa en tydlig röd tråd. I sammanfattningarna finns det även ett utrymme för mina egna reflektioner som sedan plockas upp i analysen.

2 Internationell beskattning

2.1 Definition av internationell skatterätt

Det finns i dagsläget ingen entydig och preciserad definition inom doktrinen av vad som avses med internationell skatterätt. Trots en ökad globalisering finns det ännu ingen internationellt harmoniserad skattelagstiftning, utan det är fortfarande en nationell angelägenhet för stater att utforma sina respektive skattesystem.³² Enligt Lindencrona avses med internationell skatterätt den delen av skatterätten som har en internationell anknytning. Intern rätt kan därmed delas in i ”ren intern skatterätt” och ”intern internationell skatterätt”. Den sistnämnda kategorien består av intern lagstiftning som har en internationell anknytning, t.ex. regler i inkomstskattelagen (IL) om vilka kriterier som konstituerar en obegränsad skattskyldighet i Sverige för en fysisk person.³³ I och med globaliseringen och en internationalisering av ekonomin har en stor del av skatterätten fått en internationell koppling.³⁴

Vid sidan om länders interna rätt, dvs. deras unilaterala lagstiftning, finns det även bilateral lagstiftning på den internationella skatterättens område. Denna utgörs till stor del av dubbelbeskattningsavtal. Skatteavtalen är folkrättsliga avtal som ingås mellan stater.³⁵ Många av dessa är baserade på OECD:s modellavtal, vilket resulterat i att skatteavtalen till mångt och mycket är identiska. Det bör dock lyftas fram att modellavtalet saknar någon juridisk bindande verkan och utgör enbart rekommendationer för hur avtalen kan utformas. Hur skatteavtal införlivas och blir del av staters interna rätt skiljer sig åt mellan stater. T.ex. sker införlivandet i Sverige genom en särskild införlivandelag.³⁶ Sammanfattningsvis kan internationell rätt alltså anses vara en samlingsbeteckning för intern internationell skatterätt samt skatteavtalsrätten.

³² Dahlberg (2020), s. 31.

³³ Lindencrona (1994), s. 23.

³⁴ Dahlberg (2020), s. 31 f.

³⁵ Se avsnitt 2.3.2.

³⁶ Se avsnitt 2.3.

2.2 Principer inom internationell beskattning

2.2.1 Hemvist- och källstatsprincipen

Vid beskattningssituationer där mer än ett land har ett skatteanspråk finns det således en risk för dubbelbeskattning. Mot denna bakgrund har det utarbetats olika tillvägagångssätt och principer för att hantera situationer där flera stater har ett skatteanspråk. Inom internationell beskattning finns därmed två huvudsakliga principer som används av stater i stor utsträckning för att etablera en grund för en stats beskattningsrätt; hemvistprincipen samt källstatsprincipen. Länder använder ofta båda principerna som grund för sina beskattningsanspråk.³⁷ Hemvistprincipen innebär att en person som är obegränsat skattskyldig i en stat är skattskyldig för sina inkomster världen över i den staten. Det kan därmed påstås att principen tar sikte på skattesubjektets anknytning till en viss stat. T.ex. är en person med en obegränsad skattskyldighet i Sverige även skattskyldig i landet för inkomster både från Sverige och andra stater. Enligt Dahlberg kan det allmänt sägas att det krävs att en person har en stark anknytning till en stat för att beskattning enligt principen ska kunna ske.³⁸

Till skillnad från hemvistprincipen tar källstatsprincipen istället sikte på skatteobjektets anknytning till en viss stat. I de fall då en viss inkomst anses ha en tillräcklig anknytning till en stat kan den även anses vara skattepliktig i denna stat, även om det inte föreligger en obegränsad skattskyldighet för skattesubjektet. Skattesubjektet anses i det fallet vara begränsat skattskyldig i den staten. Beskattning av fasta driftställen är baserad på källstatsprincipen. Sverige tillämpar källstatsprincipen när en begränsat skattskyldig person beskattas för vissa inkomster med anknytning till landet. Vidare är skattskyldigheten begränsad till att omfatta inkomster som uttryckligen angetts av lagstiftaren.³⁹

Utöver hemvist- och källstatsprincipen finns det även andra principer som stater tillämpar för att fastställa beskattningsanspråket vid gränsöverskridande situationer. Exempel på sådana principer är territorialprincipen och nationalitetsprincipen. Enligt territorialitetsprincipen kan en stat endast beskatta en person för de inkomster som har tillräcklig anknytning till den staten. Det kan anses att källstatsprincipen är en tillämpning av territorialitetsprincipen.⁴⁰ Enligt nationalitetsprincipen kan en stat beskatta de som är medborgare i den

³⁷ Dahlberg (2020), s. 31 f.

³⁸ Ibid. s. 33 f.

³⁹ SKV, (2021), Vad innebär internationell dubbelbeskattning?

⁴⁰ Dahlberg (2020), s. 33 f.

staten, oavsett var de uppehåller sig eller varifrån deras inkomster härrör. USA är en av få stater som tillämpar principen i den interna inkomstbeskattningen.⁴¹

2.2.2 Principer inom svensk beskattning

En central princip inom den svenska skatterätten är legalitetsprincipen. Principen finns stadgad i 1 kap. 1 § 3 st. regeringsformen (RF) och kommer även till uttryck i bl.a. 2 kap. 10 § och 8 kap. 2–3 §§ RF där det framgår att skatt inte får tas ut utan stöd i lag. Legalitetsprincipen syftar till att verka som ett skydd för den enskilde mot övergrepp från det allmänna. Det mest centrala inom legalitetsprincipen är det s.k. föreskriftskravet vilket innebär att då det saknas stöd i lag för beskattning i ett visst fall ska ingen skatt utgå. Det finns med andra ord ett krav på skriven rätt.⁴² Vissa menar att föreskriftskravet utgör ett förbud mot analog tillämpning,⁴³ vilket innebär att man vid lagtolkning går utöver lagens ordalydelse utan att frångå dess syfte. Då beskattning uppvisar likhet med bestraffning underkastas därför skatterätten höga krav på rättssäkerhet.⁴⁴

Ytterligare en viktig princip inom den svenska skatterätten är kravet på förutsebarhet, vilket innebär att rättstillämpningen inte får vara godtycklig. Tillämpningen riskerar annars att bli oförutsebar samt förlora den legitimitet som krävs för att medborgare ska känna tillit till den dömande makten.⁴⁵ Upprätthållandet av förutsebarheten är därmed av stor vikt då det ger mindre utrymme för skönsmässiga tolkningar vid maktutövningen. Vad avser den skatterättsliga doktrinen har förutsebarhet betonats som ett mycket viktigt inslag.⁴⁶ Förutsebarhet i skattesammanhang kan enkelt uttryckt sägas innebära att de skattskyldiga skall kunna förutse de skatterättsliga konsekvenserna av sitt handlande.

⁴¹ SKV (2021), Vad innebär internationell dubbelbeskattning?

⁴² Hultqvist (1995), s. 5 f.

⁴³ Se t.ex. Hultqvist (1995), s. 424 f.

⁴⁴ Lodin m.fl. (2021), s. 681 f.

⁴⁵ Se SOU 1993:62, s. 75–76.

⁴⁶ Se t.ex. SOU 1993:62 s. 77–79 samt Hultqvist (1998), s. 763 ff.

2.3 Skatteavtal

2.3.1 Syften

Det huvudsakliga syftet med skatteavtal är att undanröja alternativt lindra effekterna av internationell juridisk dubbelbeskattning av inkomst för individer och företag med anknytning till mer än en stat. I en situation då flera länder har en beskattningsrätt, enligt internationella principer, för samma inkomst kan ett ingånget skatteavtal fördela beskattningsrätten mellan avtalsparterna. Målsättningen är att stater via skatteavtal ska kunna undanröja möjliga hinder för gränsöverskridande ekonomiska aktiviteter. Genom skatteavtal förpliktar sig de anslutande staterna i förhållande till varandra att vidta, eller underlåta, vissa åtgärder med syfte att undvika dubbelbeskattning.⁴⁷ Utöver syftet att undanröja dubbelbeskattning har skatteavtalen även som syfte att förhindra skatteflykt, skapa en rättvis fördelning av beskattningsrätten mellan stater samt att motverka diskriminering.⁴⁸

I dagens skatteavtalsnätverk existerar fler än 3 000 avtal.⁴⁹ Av central betydelse är OECD:s modellavtal som har inneburit en slags harmonisering av medlemsländernas skatteavtal. Modellavtalet fungerar ofta som en förebild vid avtalens utformande och ingående mellan stater. Modellavtalet är som tidigare nämnt dock inte bindande för stater i någon mening.⁵⁰ Vidare redogörelse för OECD:s modellavtal, dess innehåll samt betydelse återfinns i kapitel 3.

2.3.2 Den folkrättsliga aspekten

Skatteavtal utgör folkrättsliga traktater vilket innebär att rättsförhållandet mellan staterna regleras av folkrätten. Skatteavtalet måste vara internrättsligt tillämpligt för att få effekt i förhållande till skattebetalare. Folkrätten rör främst relationen mellan stater och innehåller två typer av rättssubjekt: stater och internationella organisationer, som t.ex. OECD. Då skatteavtal är ingångna mellan stater är det alltså staterna som är avtalsparter. En stor del av folkrättens regler utgörs av internationella avtal. En signifikativ skillnad mellan nationell rätt och folkrätten är att det inom folkrätten inte finns någon tvångsordning som ingriper mot överträdelser av reglerna.⁵¹ Det är alltså upp

⁴⁷ Hilling (2016), s. 34.

⁴⁸ Ibid s. 34.

⁴⁹ Ibid. s. 35 f.

⁵⁰ Ibid. s. 35 ff.

⁵¹ Ibid. s. 50.

till staterna som ingått internationella avtal att bära det folkrättsliga ansvaret för att förpliktelserna uppfylls.

Stater har huvudsakligen två synsätt på inkorporering av den internationella rätten. Dessa utgörs av ett monistiskt eller dualistiskt synsätt.⁵² Enligt det första kan monismen beskrivas som att stater anser att ett folkrättsligt avtal och ren nationell rätt utgör två delar av samma system. En konsekvens av ett ingånget folkrättsligt avtal, som trätt i kraft, blir därigenom även en del av statens interna rättsordning.⁵³ Det krävs således ingen intern åtgärd för att överenskommelsen ska bli bindande och tillämpningsbar i nationell rätt. En dominerande uppfattning i monistiska stater är att folkrättsliga regler är överordnade nationella regler.⁵⁴ Ett dualistiskt synsätt innebär istället att den internationella rätten och den interna rätten utgör två separata rättssystem, där det ena systemet inte är över- eller underställt det andra. De två rättssystemen existerar därmed parallellt och separata från varandra. I ett sådant system krävs det för att folkrättsliga förpliktelser ska bli tillämpliga på nationell nivå att de införlivas i den interna rätten. Enligt dualismen har inte nationella domstolar någon skyldighet att tillämpa något annat än den interna rätten. Folk-rätten förbinder därmed endast staterna, och ska enbart genomföras i förhållande till individer, i den utsträckning som nationell rätt föreskriver.⁵⁵ Det är följaktligen upp till varje stat att internrättsligt reglera förhållandet mellan folkrätt och nationell rätt. Det dualistiska systemet tillämpas i svensk lagstiftning och det krävs alltså att internationella avtal införlivas i svensk rätt för att de ska bli tillämpliga för att kunna åberopas av Skatteverket och skattskyldiga vid domstolar. I Sverige sker som tidigare nämnt införlivandet av internationella avtal genom lag. I situationer då det inte har vidtagits någon lagstiftningsåtgärd blir internationella avtal endast indirekt gällande som utfyllnad till nationella regler.⁵⁶

Enligt folkrätten har en stat friheten att välja hur den ska uppfylla sina internationella förpliktelser. Huvudsaken är därmed *att* staten uppfyller sina folkrättsliga åtaganden snarare än tillvägagångssättet. Om en internrättslig lag tillämpas i direkt strid med folkrätten utgör det en folkrättsöverträdelse. Enligt ett folkrättsligt perspektiv utgör eventuell existerande lagstiftning i en stat inget godtagbart skäl för att inte fullgöra sina internationella förpliktelser.⁵⁷ Av den dualistiska teorin indelas folkrätt och nationell rätt i två separata system vilket resulterar i att nationell lag och domstolspraxis förblir giltiga internrättsligt, oavsett hur mycket de strider mot folkrätten. Ytterligare en viktig

⁵² Hilling, (2016), s. 55.

⁵³ Dahlberg (2020), s. 281.

⁵⁴ Hilling (2016), s. 58.

⁵⁵ Ibid. s. 58 f.

⁵⁶ Dahlberg (2020), s. 281 f.

⁵⁷ Hilling (2016), s. 59.

aspekt av det dualistiska synsättet är att en stat kan förhindra att en folkrättslig förpliktelse får internrättslig effekt genom att underlåta att införliva den i nationell rätt.⁵⁸ Det ska dock nämnas att även om stater generellt kan klassificeras som antingen monistiska eller dualistiska, tillämpar de flesta stater förhållningssätt som uppvisar inslag av båda synsätten.⁵⁹

2.3.2.1 Statssuveränitet på skatterättsens område

En princip av central betydelse inom den internationella rätten, och folkrätten, är statssuveränitet.⁶⁰ Principen om staters suveränitet etablerades redan på mitten av 1600-talet och fick därefter sin status inom den internationella rätten. Principen om statssuveränitet innebär att stater har en ensamrätt i utövandet av sin beslutande makt inom sitt territorium samt en skyldighet för andra stater att inte inskränka denna rätt.⁶¹ Med andra ord innebär statssuveränitet att stater har en rätt att självständigt reglera och utforma sina nationella rättsystem och internationella åtaganden utan någon extern påverkan från andra stater. Konceptet innebär vidare att stater kan ses som självständiga politiska objekt inom ramen för den internationella rätten. Principen om statssuveränitet inrymmer alltså uppfattningen om att stater är fria att självständigt utforma sin nationella lagstiftning.⁶²

Principens betydelse på skatterättsens område har historiskt sett inneburit att en suverän stat har haft den exklusiva rätten samt makten att beskatta inom ramen för dess territorium och landsgränser.⁶³ Principen om statssuveränitet har dock genomgått förändringar för att kunna hantera de utmaningar som växt fram i och med globaliseringen som skett i modern tid. Under 2000-talet har den växande interaktionen mellan stater i den internationella sfären tvingat fram en anpassning vad gäller principen om statssuveränitet – inte minst på skatterättsens område.⁶⁴ Efter andra världskriget började en utökning av statssuveräniteten ske inom skatterätten då det fanns ett ökat behov av att bygga upp länder som varit involverade i krig, vilket bidrog till en ökning av gränsöverskridande transaktioner. I och med detta ökade även staters beskattningsanspråk som sträckte sig över landsgränser.⁶⁵ Situationer då en stat har en beskattningsrätt utanför sitt territorium har därmed ökat.

⁵⁸ Hilling, (2016), s. 59 f.

⁵⁹ Ibid. s. 60 f.

⁶⁰ Linderfalk (2020), s. 22 ff.

⁶¹ Tomazela Santos och Rocha (2017), s. 30 f.

⁶² Ibid s. 30 ff.

⁶³ Ibid.

⁶⁴ Ibid s. 32 ff.

⁶⁵ Ibid.

Principen om statssuveränitet tar sig dels uttryck i s.k. materiell territorialitet, dels i formell territorialitet. Den materiella territorialiteten innebär på skatterättens område att en stat är begränsad i sin beskattningsrätt i förhållande till andra stater på så vis att det krävs en sammankopplande länk med en annan stat för att beskattning ska kunna ske. En sådan länk, som utgör ett tillräckligt förhållande till en annan stat, kan t.ex. utgöras av hemvist, medborgarskap eller plats för ett företagssäte. Om en sammankopplande länk existerar kan en stat därmed utvidga sin beskattningsrätt och kan således sträcka sig över landsgränser. Den formella territorialiteten utgörs istället av upprätthållandet av skattelagstiftningar, då en stat inte kan utföra tvingande åtgärder utanför gränserna av sitt territorium eftersom det skulle inskränka andra staters suveränitet. Den formella territorialiteten tar därför inte sikte på hur skattelagstiftningar är utformade, utan snarare de aktiviteter som innebär att en stat får ett beskattningsanspråk.⁶⁶

2.3.3 Skatteavtalstolkning

Hur internationella traktater och avtal, som till exempel skatteavtal, ska tolkas regleras i 1969 års Wienkonvention. Av RÅ 1996 ref. 84 framgår att tolkningsreglerna i konventionen ska användas i svensk rätt när skatteavtal tolkas av enskilda, domstolar och skattemyndigheter.⁶⁷ Wienkonventionen innehåller ett antal regler som rör tolkningen av avtal och finns uttryckta i artiklarna 31–33. Artikel 31 innehåller en generell regel för tolkning av internationella avtal, artikel 32 behandlar supplementära tolkningsmedel och artikel 33 rör fall då internationella avtal har utformats på flera olika språk. Wienkonventionens tolkningsregler är som tidigare nämnt tillämpliga vid tolkning av skatteavtal. Utgångspunkten vid tolkning av ett skatteavtal enligt konventionens tolkningsregler är att klargöra den mening som parterna hade för avsikt att traktaten ska kommunicera. Målet med tolkningen är således att klargöra vad parterna gemensamt menat med innehållet för avtalet.⁶⁸ Det primära vid avtalstolkningen är textens ordalydelse – dock poängteras i artikel 31 att denna ska ses i sitt sammanhang samt mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte.⁶⁹

Wienkonventionen gäller i Sverige vilket innebär att konventionen måste tillämpas vid tolkning och tillämpning av internationella avtal. Enligt svensk praxis ska svenska domstolar lägga vikt vid avtalstextens ordalydelse samt vid att utröna staternas gemensamma avsikt med avtalet.⁷⁰ Vidare innebär

⁶⁶ Tomazela Santos och Rocha (2017), s. 33 f.

⁶⁷ Dahlberg (2020), s. 282 f.

⁶⁸ Sallander (2015) s. 61 f.

⁶⁹ Dahlberg (2020), s. 283 f.

⁷⁰ Se RÅ 1996 ref. 84.

tolkningsreglerna i Wienkonventionen att skatteavtal ska tolkas ärligt och avtalets ordalydelse är avgörande – även aspekter som bilagor, dokument och överenskommelser kan beaktas. Därtill kan även den gemensamma partsviljan utrönas.⁷¹

För skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal utgör kommentarerna ett icke-bindande tolkningsmedel. En gängse uppfattning är att den tolkning som kommentarerna föreskriver kan anses ge uttryck för den gemensamma partsviljan. Kommentarerna till modellavtalet innehåller bl.a. förklaringar till termer som återfinns i avtalet, beskrivningar av bakgrunden till bestämmelserna samt förklaringar till varför vissa bestämmelser anses nödvändiga.⁷² Då kommentarerna, liksom avtalet, är ett resultat av kompromisser är de i allmänhet formulerade med ett flexibelt språk.⁷³ Den exakta innebörden av kommentarerna är ämne för flitig debatt, vilket vidare kommer att redogöras för i kapitel 3.

2.4 Sammanfattning

Trots att det saknas en entydig definition kan den internationella skatterätten sammanfattningsvis anses utgöras av intern internationell skatterätt samt skatteavtalsrätten. Vidare präglas och regleras den internationella rätten av folkrätten. För länder som tillämpar ett dualistiskt synsätt, som t.ex. Sverige, krävs det att skatteavtal och andra internationella överenskommelser inkorporeras i den nationella lagstiftningen för att det ska få en rättslig verkan. I de fall den internationella rätten inte är inkorporerad i den interna är myndigheter och domstolar således inte tvungna att gå utöver det som den nationella lagstiftningen föreskriver, då de som tidigare nämnt saknar någon bindande verkan. Vidare är majoriteten av internationella skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal, trots att det saknar någon juridisk bindande effekt och därmed enbart kan ses som rekommendationer för hur avtalen kan utformas. Rättskällevärdet av OECD:s produkter, som t.ex. riktlinjer och kommentarer till modellavtalet, i den svenska interna rätten kommer vidare att beröras i kapitel 3.

Det finns även ett antal grundläggande principer inom såväl internationell som svensk skatterätt som sätter upp vissa spelregler inom ramen för den internationella beskattningen. Även folkrättsliga principer har en påverkan på den internationella skatterätten. T.ex. innebär principen om statssoveränitet att länder har en exklusiv rätt att besluta om frågor som rör beskattning utan

⁷¹ Sallander (2015), s. 60 ff.

⁷² Ibid. s. 62.

⁷³ Hilling (2016), s. 55 f.

någon extern påverkan från andra stater. Även grundläggande principer inom den svenska skatterätten har betydelse i förhållande till den internationella rätten, då det finns krav på förutsebarhet och legalitet i den interna rätten. Vidare utgör hemvist- och källstatsprincipen som nämnt två centrala principer inom den internationella beskattningen. Principerna finns således till för att undvika dubbelbeskattning i situationer då fler stater har ett beskattningsanspråk. Hemvist- och källstatsprincipen har vidare en koppling till definitionen av fast driftställe, då en fysisk etablering i en stat utgör en grund för beskattning enligt källstatsprincipen. Definitionen samt regleringen av fast driftställe i OECD:s modellavtal och svensk intern rätt kommer vidare att redogöras för i kapitel 4.

3 Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal i svensk rätt

3.1 Bakgrund

En av OECD:s viktigaste funktioner är tillhandahållandet av modellavtalet.⁷⁴ Modellavtalet lindrar dubbelbeskattning samt fördelar beskattningsrätten mellan olika länder och har även som syfte att motverka skatteflykt. Sverige har varit medlem i OECD sedan det bildades år 1948, vilket resulterat i att svenska skatteavtal i stor utsträckning baseras på modellavtalets innehåll.⁷⁵ Modellavtalet har som tidigare nämnts till ändamål att fördela beskattningsrätten mellan olika länder i gränsöverskridande situationer. Avtalet existerar därmed för att agera som en gemensam, dock icke-bindande, modell vid utformandet av skatteavtal. Sverige är ett land som i hög grad följer modellavtalet.⁷⁶ Vidare innehåller OECD:s modellavtal 31 artiklar som reglerar beskattningsrätten gällande olika inkomster samt innehåller definitions- och metodartiklar. Modellavtalet omfattar både fysiska och juridiska personer, dock krävs det att skattesubjektet har hemvist i en avtalsslutande stat.⁷⁷

Till modellavtalet finns även kommentarer och riktlinjer som mer utförligt beskriver innehållet i de ofta kortfattade artiklarna. Syftet med dessa är att verka som stöd vid tolkning och tillämpning av skatteavtal.⁷⁸ Riktlinjerna och kommentarerna anses därmed ofta utgöra relevanta tolkningsverktyg till modellavtalet och även till skatteavtal som baserats på dess innehåll, vilket kommer att beskrivas mer utförligt i följande avsnitt. HFD har i sin praxis tillämpat kommentarerna vid tolkning av skatteavtal. I RÅ 1996 ref. 84, det s.k. Luxemburgmålet, uttalade HFD att särskild betydelse bör tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen inom området för internationell beskattning.⁷⁹ Det ska dock nämnas att OECD själva har berört frågan om materialets värde och uttalat att varken modellavtalet eller kommentarerna är bindande, utan utgör endast ett stöd för tillämpning och tolkning av skatteavtal.⁸⁰

⁷⁴ OECD (2017), Modellavtalet.

⁷⁵ Dahlberg, (2020), s. 285.

⁷⁶ Sallander (2015), s. 65.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Ibid. s. 65 f.

⁷⁹ Dahlberg, (2020), s. 285 f.

⁸⁰ OECD (2017), Modellavtalet, Introduktionskapitlet, p. 29–30.

Trots att modellavtalet och kommentarerna inte är bindande för OECD:s medlemsstater finns en möjlighet för dem att lämna reservationer till en viss kommentar. En reservation innebär att staten inte delar OECD:s uppfattning om hur en viss artikel i modellavtalet ska tolkas.⁸¹ Att en stat reserverar sig mot en kommentar till modellavtalet saknar formell juridisk betydelse, men kan komma att påverka hur skatteavtal ska tolkas i intern rätt.⁸²

3.2 OECD:s material som rättskälla i svensk rätt

Av tradition har svensk intern skatterätt kännetecknats av en stark normbundenhet. Skälen till detta anses i vid utsträckning bero på ledande principer inom skatterätten så som legalitet, förutsebarhet och rättssäkerhet.⁸³ Vid tolkning av svensk intern skatterätt uttrycker den traditionella rättskällevärdet mellan de olika rättskällorna och är ordnade enligt följande: lagtext-praxis-förarbeten-doktrin. Rättskällevärdet innebär att tolkningen i första hand ska utgå från själva lagtexten. I andra hand kan det undersökas om det finns något vägledande avgörande från högsta instans gällande tolkningen av en viss bestämmelse. Saknas således sådana avgöranden, samtidigt som lagens ordalydelse lämnar utrymme för olika tolkningar, kan lagens förarbeten i tredje hand användas. I fjärde hand kan ledning för tolkningen hämtas i doktrinen.⁸⁴

Mot bakgrunden av den traditionella rättskällevärdet kan det konstateras att material från OECD inte har en självklar plats vid tolkning av svensk intern skatterätt. Enligt Rick kan det anses att det ligger närmast till hand att se OECD-material som en slags doktrin vid tolkning av svensk intern skatterätt. Samtidigt menar Rick att det inte går att bortse från aspekten av att material från OECD behandlas på ett annat sätt än traditionell doktrin. Han menar vidare att det ofta vilar något mer ”officiellt” över materialet som medför att det ibland behandlas som förarbeten snarare än doktrin.⁸⁵ Det finns således ingen given plats för materialet i den vedertagna rättskällevärdet och det saknas allmänt en tradition att inom svensk rätt (särskilt inom skatterätten) använda s.k. ”soft law instruments”.⁸⁶ Vidare har aspekten av den ökade internationaliseringen av ekonomin och juridiken resulterat i att principer och regler i allt större utsträckning skapas utanför den nationella suveräna rätten, vilket

⁸¹ Sallander (2015), s. 65.

⁸² Ibid.

⁸³ Rick, (2016), s. 541.

⁸⁴ SKV (2019), Rättskällor och lagstiftningens hierarki.

⁸⁵ Rick, (2016), s. 543 f.

⁸⁶ Ibid.

närmast kan beskrivas som att det numera existerar en ”international tax regime” i form av organisationer som t.ex. OECD. Det råder därmed en osäkerhet kring hur material från OECD lämpligast får genomslag i den nationella rätten.⁸⁷

Enligt Tjernberg skulle det initiala och enkla svaret på frågan om OECD-dokuments rättskällevärde för ren intern rätt kunna vara att de inte kan ha tolkningsvärde i Sverige, eftersom det inte utan korrekt implementering kan bli gällande rätt.⁸⁸ Det blir dock svårt att se det svaret som tillfredsställande när det finns tendenser från såväl Skatteverket som HFD att använda sig av OECD:s dokument för att betrakta och tolka svensk intern skatterätt.⁸⁹ Tjernberg menar att man bör skilja mellan den eventuella betydelsen av riktlinjernas formella status samt betydelsen av det faktiska innehållet för medlar. Det finns även en skiljelinje mellan den gällande rätten i hur HFD förväntas tillmäta riktlinjer betydelse och den gällande rätten som uppstår i praktiken inom arbetslivet, dvs. hos företag och myndigheter. Vidare har frågan om ”hard law” eller ”soft law” betydelse vid diskussionen gällande värdet av OECD:s produkter.⁹⁰ Dokument från OECD, som t.ex. modellavtalet samt dess tillhörande kommentarer och riktlinjer, är i första hand utformade att tjäna som förebilder för skatteavtal och sedan som hjälpmedel vid tolkningen av dem. Inte ens i dessa situationer är dokumenten i sig bindande, utan kräver i sådana fall att dess innehåll är korrekt implementerade i den interna rätten. Tjernberg menar här att om det uppstår frågetecken kring dokumentens rättskällevärde redan vid skatteavtalstolkningen torde vägen till att använda dem vid tolkning av ren intern rätt vara lång.⁹¹ Trots detta har HFD öppnat upp för en sådan användning av OECD:s produkter, vilket kommer att redogöras för i avsnitt 3.3.

En aspekt som är av betydelse i diskussionen kring rättskällevärdet av OECD:s produkter är genomslaget som riktlinjer och kommentarer till modellavtalet har haft i praktiken. Genom den auktoritet som OECD har i kombination med skattemyndigheternas inställning till, samt användning av, produkterna krävs det numera mycket för att företag och rådgivare ska utmana riktlinjerna. Detta trots produkternas formellt svaga ställning och deras innehåll, som många gånger är vagt och därmed även rättsosäkert.⁹² Trots att det går att argumentera för att den enkla slutsatsen kring frågan om OECD:s rättskällevärde för ren intern rätt är att det endast i undantagsfall kan få genom-

⁸⁷ Tjernberg, (2017), s. 118.

⁸⁸ Ibid.

⁸⁹ Ibid.

⁹⁰ Rick, (2016), s. 543.

⁹¹ Tjernberg, (2017), s. 118.

⁹² Ibid.

slag vid tolkningen, tycks tyngden av produkterna vara omfattande i praktiken. Efterlevnaden av OECD:s produkter blir särskilt framträdande i gränsöverskridande situationer då det dessutom finns ett annat lands skattemyndighet och domstol som kan komma att ha en annan syn på rättskällevärdet av t.ex. riktlinjerna till modellavtalet. Risken för att i en sådan situation behöva processa i två stater kan väntas ha en hämmande verkan på företagets benägenhet att gå utanför den ram som OECD:s produkter ställer upp.⁹³

3.3 Rättsfall avseende tolkningsvärdet av OECD:s produkter inom svensk rätt

Vad gäller rättskällevärdet av OECD:s produkter i svensk intern rätt har HFD i sin praxis konstaterat att särskild betydelse kan tillmätas modellavtalet och tillhörande kommentarer vid frågor som rör internationell beskattning.⁹⁴ Detta innebär att om t.ex. ett skatteavtal, eller en bestämmelse i ett skatteavtal, har utformats utifrån modellavtalet ska avtalet eller bestämmelsen även tolkas i enlighet med OECD:s rekommendationer. Modellavtalet och dess kommentarer kan därmed anses ha ett värde vid tolkning av just skatteavtal.⁹⁵ Rättskällevärdet i frågor som rör OECD:s produkter i förhållande till ren intern rätt är dock mer oklart i praxis. Det finns dock ett antal uttalanden av HFD som kan ge viss vägledning vid användandet av OECD:s riktlinjer och kommentarer vid tolkning av svensk intern rätt.

3.3.1 RÅ 1991 ref. 107

I det s.k. Shellmålet, RÅ 1991 ref. 107, uttalade HFD att trots det faktum att OECD:s riktlinjer visserligen inte är bindande för svenska skattemyndigheter, kan de fortfarande i relevanta delar tjäna till ledning vid tillämpning av interna regler. Shellmålet gällde prissättning av olja där OECD:s riktlinjer innehåller utförliga beskrivningar av metoder för att bestämma ett armlängdspris. Enligt Tjernberg är det naturligt att HFD tog stöd i riktlinjerna, men att det är desto mer otydligt huruvida HFD tillämpar innehållet för att det finns i riktlinjerna eller för innebörden av vad som står där.⁹⁶

⁹³ Tjernberg, (2017), s. 118.

⁹⁴ Se bl.a. RÅ 1996 ref. 84 och RÅ 1998 not. 188.

⁹⁵ Sallander (2015), s. 65.

⁹⁶ Tjernberg, (2017), s. 118.

3.3.2 RÅ 2009 ref. 91

I RÅ 2009 ref. 91 gällde frågan om ett utländskt bolags kapitalförvaltning i Sverige kunde utgöra ett fast driftställe. Skatterättsnämnden (SRN) konstaterade att de svenska reglerna är utformade för att underlätta tillämpningen av såväl de interna reglerna som skatteavtalen. Reglerna är således utformade för att dels den interna beskattningsrätten ska vara så vidsträckt att den motsvarar den som tillkommer Sverige enligt de skatteavtal som ingås, dels för att reglerna ska bygga på samma principer som OECD:s modellavtal. Genom detta synsätt ansågs det föreligga en möjlighet att använda kommentarerna till artikel 5 i modellavtalet som hjälpmedel vid tolkning av ren intern rätt och HFD kunde därmed konstatera att ett fast driftställe förelåg.

3.3.3 HFD 2016 ref. 23

I HFD 2016 ref. 23 har HFD resonerat på ett liknande vis. Målet gällde huruvida ersättning för sponsring till idrottsmäns bolag skulle vara föremål för beskattning enligt artistskattelagen (1991:591). Ledning i både lagen och dess förarbeten saknades. I målet uttalade HFD att OECD:s kommentarer till modellavtalet, utöver att vara vägledande för tolkning av skatteavtal, även kan vara vägledande vid tillämpning av svensk lagstiftning. En förutsättning för en sådan tolkning är att den interna lagstiftningen vilar på samma principer som modellavtalet. Det förblir dock oklart vilken betydelse OECD:s produkter ska tillmätas i fall där det är svårare att klarlägga om den interna rätten bygger på samma principer som motsvarande OECD-regler.⁹⁷ Vid tolkningen av huruvida bestämmelsen i den interna rätten bygger på samma principer som motsvarande i modellavtalet gjorde HFD en jämförelse av ordalydelserna i respektive bestämmelse. HFD konstaterade därefter att det av förarbetena till artistskattelagen framgår att modellavtalet har haft en stor betydelse vid utformandet av lagstiftningen.⁹⁸

3.4 Vilken version av OECD:s kommentarer ska användas vid tolkning av skatteavtal?

I de fall riktlinjer och kommentarer till OECD:s modellavtal används vid tolkning uppstår frågan om vilken version av kommentarerna som ska användas.

⁹⁷ Rick, (2016), s. 544 ff.

⁹⁸ Ibid.

Då en kommentar eller riktlinje uppdateras eller ändras blir det således viktigt att utreda vilken påverkan sådana förändringar har i förhållande till redan ingångna avtal. Det finns två olika förhållningssätt vid tillämpningen av förändringar i riktlinjer och kommentarer.⁹⁹ Ett statiskt förhållningssätt innebär att man vid tolkningen utgår från den version som förelåg vid ingången av det aktuella skatteavtalet, dvs. den lydelsen som kommentaren hade då avtalet slöts. Ett ambulatoriskt förhållningssätt innebär istället att det är den versionen som föreligger vid tillfället för avtalets tolkning som ska tillämpas.¹⁰⁰

Det finns inom doktrinen olika åsikter om vilka för- och nackdelar som finns med båda förhållningssätten. Enligt Sallander kan fördelarna med det ambulatoriska förhållningssättet beskrivas vara att kommentarerna ständigt uppdateras och är därmed aktuella, vilket innebär att nya situationer och möjligheter inkluderas vid tolkningen av skatteavtal och bestämmelser i dem.¹⁰¹ Eventuella nackdelar med förhållningssättet relateras till konstitutionella aspekter som förutsebarhet och legalitet. Det finns därmed risker med att senare uppkomna förändringar kan resultera i att skatteavtal ges ett innehåll som inte avsetts av lagstiftaren samt ett förutsebarhetsproblem för tillämparen.¹⁰² Vad gäller ett statiskt förhållningssätt kan fördelarna anses vara att skattskyldiga, samt myndigheter och domstolar, har lättare att förutse hur en situation kan komma att tolkas. Det blir således en fördel utifrån ett legalitetsperspektiv då det är kommentarerna vid avtalets ingående som sedan är ledande när avtalet ska tolkas och tillämpas. Nackdelar med förhållningssättet blir å andra sidan att det statiska synsättet riskerar att leda till att de kommentarer som ska användas vid tolkningen av ett skatteavtal lätt blir föråldrade och inte täcker in nya situationer som kan tänkas uppstå.¹⁰³

Enligt OECD:s kommentarer till modellavtalet premieras en ambulatorisk tolkning. I kommentarerna anges detta genom att uttala att kommentarerna, som modifieras kontinuerligt, ska följas vid tillämpningen och tolkningen av artiklar i skatteavtal som är baserade på modellavtalet.¹⁰⁴ Enligt Sallander styrks uttalandet även av hur kommentarerna uppdateras. Vid arbetet av att utveckla modellavtalet brukar OECD vara tämligen restriktiva med att införa förändringar i avtalstexten, vilket leder till att förändringar desto oftare sker genom tillägg och förtydliganden i kommentarerna.¹⁰⁵

⁹⁹ Hilling (2017), s. 128.

¹⁰⁰ Sallander (2015), s. 68 f.

¹⁰¹ Ibid.

¹⁰² Hilling (2017), s. 192.

¹⁰³ Sallander (2015), s. 69.

¹⁰⁴ OECD (2017) Modellavtalet, Introduktionskapitlet, punkt 33–36.

¹⁰⁵ Sallander (2015), s. 69 f.

För svenskt vidkommande kan det argumenteras för att HFD, på ett mycket försiktigt vis, har förespråkade ett ambulatoriskt förhållningssätt i praxis. I RÅ 1996 ref. 84 använde sig HFD av uttalanden från senare tillagda kommentarer vid tolkningen av ett dubbelbeskattningsavtal, då kommentarerna som förelåg vid avtalets ingång inte kunde ge någon ledning i den aktuella tolkningsfrågan i målet. I målet började HFD således med att tolka den version av kommentarerna som förelåg då avtalet ingicks, för att sedan gå över till att se om senare kommentarer kunde ge någon vägledning. Trots HFD:s uttalanden i målet finns det dock inget uttryckligt stöd för det ambulatoriska förhållningssättet i svensk rätt och frågan kan i nu läget inte anses utredd.¹⁰⁶

3.5 Sammanfattning

Som tidigare nämnt är många av Sveriges skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal. Vidare finns det även lagstiftning, som t.ex. regleringen av fast driftställe i 2 kap. 29 § IL, som vilar på samma principer som modellavtalet. I dessa situationer tycks det råda en enighet om att OECD:s produkter, i form av riktlinjer och kommentarer, får ett rättskällevärde vid tolkning av skatteavtal och svensk intern rätt. Det finns även praxis från HFD som bekräftar att vägledning kan hämtas från OECD:s modellavtal samt dess tillhörande riktlinjer och kommentarer i situationer då den svenska interna rätten tydligt baserats på modellavtalet. Det kan dock konstateras att det råder en större osäkerhet kring vad som gäller i fall där det inte kan klarläggas huruvida den interna rätten baserats på samma principer som bestämmelser i OECD:s modellavtal. I och med att Sverige är en dualistisk stat, samt med hänsyn till legalitetsprincipen, får det anses något problematiskt att tillmäta sådant material, som inte är korrekt inkorporerat i den interna rätten, någon rättslig betydelse.

Vidare får det även anses oklart i fråga om vilken version av OECD:s kommentarer samt riktlinjer som ska användas vid tolkning av svenska skatteavtal. Praxis från HFD kan antyda att ett ambulatoriskt förhållningssätt premieras i tillämpningen, vilket innebär att det är den senaste versionen av riktlinjerna och kommentarerna som ska användas. Samtidigt är det ambulatoriska förhållningssättet inte oproblemiskt sett utifrån vissa konstitutionella aspekter så som legalitet och förutsebarhet. Frågan om vilket förhållningssätt som förespråkas i den svenska rättstillämpningen anses dock inte vara utredd i nuläget, vilket bidrar till en större osäkerhet gällande rättskällevärdet av OECD:s produkter. Samtidigt finns det som tidigare nämnt situationer då

¹⁰⁶ Sallander (2015), s. 70.

svensk skattelagstiftning vilar på samma principer som bestämmelser i modellavtalet. Exempelvis är definitionen av fast driftställe i 2 kap. 29 § IL baserad på OECD:s modellavtal vilket vidare kommer att redogöras för i kapitel 4.

4 Fast driftställe

4.1 Bakgrund

Definitionen och konceptet av fast driftställe uppkom först i det germanska riket i mitten på 1800-talet. Syftet med det dåvarande konceptet var att förhindra dubbelbeskattning mellan preussiska kommuner, vilket senare kom att anammas av hela riket. I slutet på 1800-talet ingicks det första bilaterala skatteavtalet som innehöll konceptet av fast driftställe mellan det österrikisk-ungerska riket och Preussen. Avtalet utgjorde det första där konceptet av ett fast driftställe användes i internationell skatterätt.¹⁰⁷ 1928 utvecklade Nationernas Förbund ett modellavtal för att hantera ett växande problem av gränsöverskridande dubbelbeskattning och för att motverka skatteflykt. Enligt avtalet gavs källstaten beskattningsrätten från inkomster från ett företags fasta driftställe i staten. Sedan dess har ett omfattande nätverk av bilaterala skatteavtal etablerats, framförallt genom inflytandet av OECD:s modellavtal som trädde i kraft första gången 1963.¹⁰⁸

De tidiga reglerna inom den internationella skatterätten som tog sikte på att förhindra dubbelbeskattning formades i huvudsak av en ren källbaserad beskattning.¹⁰⁹ Sedan dess har reglerna ändrats till att ge en exklusiv beskattningsrätt till hemviststaten – såtillvida skattesubjektet, eller objektet, inte har ett fast driftställe i källstaten.¹¹⁰ Mellan 1963, då OECD:s modellavtal trädde i kraft första gången, och 2000, har definitionen av fast driftställe i huvudsak förblivit oförändrad. Dock skedde vissa förändringar 2017 genom OECD:s och G20:s arbete med det s.k. *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) projektet. I samband med projektet uppdaterades artikel 5 i modellavtalet samt tillhörande kommentarer.¹¹¹

¹⁰⁷ Skaar (2020), s. 75 ff.

¹⁰⁸ Ibid. s. 105 f.

¹⁰⁹ Reimer (2018), s. 10

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ Ibid. s. 11 f.

4.2 Fast driftställe i OECD:s modellavtal

4.2.1 Artikel 5

I artikel 5.1 i OECD:s modellavtal fastslås den generella definitionen av fast driftställe. Som tidigare nämnt bygger bestämmelsen i modellavtalet på principer om att företag endast är skattepliktiga för inkomst av rörelse i den stat där det har sin hemvist. Dock kan företaget bli beskattningsbart för inkomster i en stat där företaget har ett fast driftställe.¹¹² I artikel 5.1 i modellavtalet stadgas huvudregeln som anger att ett fast driftställe existerar då det finns en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilket ett företags verksamhet helt, eller delvis, bedrivs.¹¹³ Artikeln ställer således upp tre villkor. Enligt det första villkoret omfattar platsen för verksamhet lokaler eller anläggningar som används för att bedriva verksamheten. Även en anordning som t.ex. en maskin eller server kan under vissa förutsättningar utgöra en plats för affärsverksamhet.¹¹⁴ Företaget måste dessutom förfoga över platsen, vilket avgörs utifrån de faktiska möjligheterna att använda platsen. Att ett företag är verksamt på en viss plats medför inte nödvändigtvis att platsen står till dess förfogande. Vidare krävs även att platsen ska vara stadigvarande och den måste därmed ha en viss grad av varaktighet.¹¹⁵ Vilken tidsgräns som gäller för att en plats ska anses vara stadigvarande är inte helt entydig bland OECD:s medlemsländers praxis, men som utgångspunkt har det ansetts att en plats inte kan vara stadigvarande om verksamheten bedrivits kortare än sex månader.¹¹⁶ Det finns dock undantag till sexmånadersregeln, exempelvis när verksamheten är av återkommande natur.¹¹⁷ Det tredje och sista villkoret i artikel 5.1 innebär att affärsverksamheten helt eller delvis ska bedrivas från den stadigvarande platsen. Verksamheten behöver inte vara av produktiv art men det krävs att det ska vara fråga om det väsentliga och kännetecknande i företagets verksamhet.¹¹⁸

I artikelns andra punkt, 5.2, ges ett antal exempel på vad som särskilt utgör ett fast driftställe. Artikeln innefattar bl.a. plats för företagsledning, kontor, fabrik och verkstad.¹¹⁹ Detta gäller dock endast då varje exempel uppfyller villkoren i artikel 5.1, dvs. att det måste röra sig om en stadigvarande plats varifrån affärsverksamheten helt eller delvis bedrivs.¹²⁰ Enligt artikel 5.3 i

¹¹² OECD (2017), Modellavtalet, Artikel 5.

¹¹³ OECD (2017) Modellavtalet, kommentaren till artikel 5 p. 6

¹¹⁴ OECD (2017), Modellavtalet, kommentaren till artikel 5 p. 10.

¹¹⁵ OECD (2017), Modellavtalet, kommentaren till artikel 5 p. 28.

¹¹⁶ Dahlberg (2020), s. 305.

¹¹⁷ OECD (2017), Modellavtalet, kommentaren till artikel 5 p. 29–30.

¹¹⁸ OECD (2017), Modellavtalet, kommentaren till artikel 5 p. 35.

¹¹⁹ OECD (2017), Modellavtalet, kommentaren till artikel 5 p. 45–48.

¹²⁰ Dahlberg (2020), s. 302.

modellavtalet utgör även en plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet fast driftställe – om verksamheten pågår i mer än tolv månader. I artikel 5.4 anges vidare en rad undantag då ett fast driftställe inte ska anses existera. Artikel 5.4 innebär att ett fast driftställe inte föreligger trots att villkoren i artikel 5.1 är uppfyllda. Undantaget förutsätter vidare att verksamheten är av förberedande eller biträdande karaktär. Exempel på verksamheter som anses omfattas av artikel 5.4 är lagerhållning, informationsinhämtning, inköp- och reklamverksamhet. Undantaget innebär därmed att en stat är förhindrad att beskatta ett företag, som har sin hemvist i en annan stat, om verksamheten endast är av förberedande eller biträdande karaktär. Vidare anses ett företag inte ha ett fast driftställe i en stat om det representeras av en oberoende representant där. Om representationen däremot är ”beroende”, t.ex. genom att vara anställd av företaget, kan det medföra att ett fast driftställe föreligger.¹²¹

4.2.2 Elektronisk handel och ISP-serverar

I och med den digitala ekonomins framfart har många nya, digitala, affärsmodeller vuxit fram och således väckt frågor som rör fast driftställe. Under de senaste 20 åren har diskussionen kring begreppet bland annat kommit att handla mycket om elektronisk handel och tillhandahållare av server- och webbplatser.¹²² Vad gäller elektronisk handel måste det skiljas på datautrustning som monteras upp på en plats, som under särskilda omständigheter kan utgöra ett fast driftställe, och den information som lagras i eller används av den utrustningen. Det kan allmänt konstateras att enbart en webbplats på internet bestående av mjukvara och ”elektronisk data” inte kan konstituera ett fast driftställe, eftersom detta inte utgör någon materiell egendom. Om företaget däremot driver sin affärsverksamhet genom en server, vilken webbplatsen är lagrad och tillgänglig på, som finns på en fysisk plats kan denna utgöra ett fast driftställe.¹²³

Vidare är det viktigt att skilja på en serverplats och en webbplats. Ofta är det företaget som driver och tillhandahåller en serverplats inte detsamma som det företag som driver sin affärsverksamhet genom en webbplats. Vanligtvis finns webbsidan på en server som tillhör ett företags om tillhandahåller internetjänster till flera företag, s.k. ”Internet Service Provider” (ISP).¹²⁴ Dessa avtal mellan ISP-tillhandahållare och företag medför inte vanligtvis att servern och placeringen av denna står till det hyrande företags förfogande. Det

¹²¹ Dahlberg (2020), s. 302.

¹²² Ibid. s. 303.

¹²³ SKV (2021), Artikel 5 – Permanent Establishment.

¹²⁴ Ibid.

medför att företag som hyr dessa tjänster inte kan anses ha en fysisk närvaro, oavsett om företaget haft faktiska möjligheter att bestämma över webbplatsen och den servern den är belägen på.¹²⁵

4.2.3 Artikel 7

Det är av central betydelse inom skatteavtal som är baserade på modellavtalet att avgöra hur inkomst av rörelse ska hänföras till ett fast driftställe.¹²⁶ Den metod som förespråkas i OECD:s modellavtal för att hänföra inkomst till ett fast driftställe har genomgått betydande förändringar under det senaste decenniet. Förändringar har vidtagits både i artikel 7 och i kommentaren till artikeln. Den väsentliga förändringen är att den metod som nu förespråkas är en metod där det fasta driftstället och övriga delar av ett företag ska behandlas som om de vore självständiga objekt.¹²⁷

I artikel 7 fördelas beskattningsrätten till inkomst av rörelse som förvärvas av ett företag med hemvist i en avtalsslutande stat.¹²⁸ I de situationer som ett företag bedriver rörelse från ett fast driftställe i en annan avtalsslutande stat enligt artikel 5 får inkomsten beskattas i den andra staten och då enbart till den del företagets inkomst är hänförligt till det fasta driftstället.¹²⁹ Artikel 7.1 föreskriver att utgångspunkten är att inkomst av rörelse som ett företag har i en medlemsstat endast ska beskattas i den staten. Huvudregeln i bestämmelsen innebär således att hemviststaten har den primära beskattningsrätten. I de fall ett företag har ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten, dvs. källstaten, får även denna en rätt att beskatta inkomster från rörelsen. Det ska dock nämnas att beskattningsrätten är begränsad till inkomster som är hänförliga till det fasta driftstället.¹³⁰

Den inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället bestäms i enlighet med artikel 7.2. Metoden i artikeln innebär kortfattat att allokering av inkomster ska göras som om det fasta driftstället vore en separat enhet i förhållande till företaget i övrigt.¹³¹ Det resultat som ska hänföras till ett fast driftställe är enligt OECD:s metod det armlängdsmässiga resultat som det fasta driftstället skulle ha haft om det vore ett separat och oberoende företag som bedrivit liknande verksamhet under liknande villkor. De avtalsslutande parterna ska hänföra den inkomst som det kan antas att det fasta driftstället skulle ha förvärvat

¹²⁵ SKV (2021), Artikel 5 – Permanent Establishment.

¹²⁶ Dahlberg (2020), s. 306.

¹²⁷ Ibid s. 307 f.

¹²⁸ OECD (2017), Modellavtalet, Artikel 7.

¹²⁹ OECD (2017), Modellavtalet, kommentaren till artikel 7, p. 1–9.

¹³⁰ OECD (2017), Modellavtalet, kommentaren till artikel 7, p. 10–14.

¹³¹ OECD (2017), Modellavtalet, kommentaren till artikel 7, p. 15–20.

om det hade varit ett separat och oberoende företag. Vid vinstberäkningen ska alla transaktioner som det fasta driftstället haft med oberoende företag, närstående företag samt med övriga delar av företaget prissättas.¹³² Vid prissättningen används som tidigare nämnt armlängdsprincipen, vilket framgår av kommentarerna till artikel 7. Armlängdsprincipen innebär att priser och villkor vid gränsöverskridande transaktioner mellan företag i samma intressegemenskap ska överensstämma med de villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende parter.¹³³

Syftet med artikeln är som tidigare nämnt att fastställa vilka inkomster som är hänförliga till det fasta driftstället. Det är sedan en fråga för intern rätt om de allokerade vinsterna kan beskattas eller inte. Enligt Dahlberg torde det, med hänsyn till att intern rätt gällande allokering till ett fast driftställe i hög grad får sägas överensstämma med motsvarande reglering i skatteavtalsrätten, vara så att internrättsliga och skatteavtalsrättsliga beskattningsanspråken i hög grad överensstämmer.¹³⁴

4.3 Fast driftställe i svensk rätt

Fast driftställe infördes i svensk rätt i 61 § i kommunalskattelagen (1928:370) och definitionen i bestämmelsen gäller till stora delar fortfarande. Bestämmelsen angav på vilka orter en fysisk och juridisk person skulle beskattas för inkomster från rörelse. Det saknades dock regler om när en utländsk persons rörelse skulle anses bedrivas i Sverige. 1986 infördes den definitionen som idag gäller och i förarbetena angavs att bestämmelsen skulle baseras på OECD:s modellavtal. I och med förändringen, och med utgångspunkt i modellavtalet, blev utländska bolag skattskyldiga för inkomster som härstammade till ett fast driftställe i Sverige.¹³⁵

Enligt 3 kap. 3 § IL är utländska skattesubjekt med hemvist i Sverige obegränsat skattskyldiga för inkomster i landet. Detta innebär således att en fysisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig för alla sina inkomster i såväl Sverige som i utlandet enligt 3 kap. 8 § IL. Denna omfattande skattskyldighet anses därmed ge uttryck för hemvistprincipen.¹³⁶ I 3 kap. 17 § IL anges vidare att utländska skattesubjekt är begränsat skattskyldiga i Sverige, vilket innebär att inkomster hänförliga till landet kan beskattas. 6 kap. 11 § 1 st. 1 p. IL stadgar att det föreligger en sådan skattskyldighet i

¹³² OECD (2017), Modellavtalet, kommentaren till artikel 7, p. 21–26.

¹³³ SKV (2021), Armlängdsprincipen.

¹³⁴ Dahlberg (2020), s. 309.

¹³⁵ Prop. 1986/87:30 s. 40 f.

¹³⁶ Dahlberg (2020), s. 45.

Sverige för utländska juridiska personer som har ett fast driftställe eller fastighet i landet. De beskattningskonsekvenser som följer av detta är att utländska juridiska personer som har ett fast driftställe i Sverige jämställs med inhemska företag. Vidare krävs för att en näringsverksamhet ska kunna beskattas att beskattning kan ske både enligt IL och enligt eventuella skatteavtal.¹³⁷

Den svenska definitionen av fast driftställe återfinns i 2 kap. 29 § IL. Bestämmelsen är utformad med OECD:s modellavtal och artikel 5 som förebild. I förarbetena till bestämmelsen anges att den svenska interna regleringen av fast driftställe ska baseras på principer i OECD:s modellavtal.¹³⁸ Definitionen i 2 kap. 29 § IL bygger därmed på samma principer som modellavtalet för att underlätta tillämpningen i intern rätt. Skatteverket har konstaterat att kommentarerna till OECD:s modellavtal kan tillämpas när 2 kap. 29 § IL ska tolkas – detta för att underlätta tillämpningen av regeln samt bestämmelser i de svenska skatteavtalen. Även HFD har som tidigare nämnt konstaterat att kommentarerna till OECD:s modellavtal kan tillämpas vid tolkning av bestämmelsen i 2 kap. 29 § IL.¹³⁹

I enlighet med huvudregeln i artikel 5.1 stadgar 2 kap. 29 § IL att med fast driftställe avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt, eller delvis, bedrivs. I bestämmelsen anges även en rad exempel på vad som omfattas av definitionen, bl.a. plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik eller verkstad. Dessa exempel är dock inte uttömmande utan det finns situationer som kan utgöra ett fast driftställe under förutsättning att rekvisiten i bestämmelsens första stycke är uppfyllda.¹⁴⁰ Gällande uppkomsten av ett fast driftställe i svensk intern rätt har Skatteverket uttalat att en verksamhet anses vara stadigvarande om den pågår i minst sex månader.¹⁴¹ Det finns dock situationer då kortare perioder än sex månader ändå kan utgöra ett fast driftställe, ett exempel kan vara då samma verksamhet återkommer till samma plats på en årsbasis.¹⁴²

Eftersom reglerna gällande fast driftställe inom svensk skatterätt är baserade på OECD:s modellavtal blir vägledningen i tillhörande kommentarer som tidigare nämnt relevanta även när det kommer till att tolka begreppet fast driftställe i svensk intern rätt. Trots att svensk rätt till stor del bygger på modellavtalet finns det dock vissa skillnader vad gäller regleringen kring fast driftställe. T.ex. anger artikel 5.4 en undantagslista på sådana verksamheter som

¹³⁷ Dahlberg (2020), s. 55 f.

¹³⁸ Prop. 1986/87:30 s. 40 f.

¹³⁹ Se t.ex. RÅ 1998 not. 188 och RÅ 2009 ref. 91.

¹⁴⁰ SKV (2021), Fast driftställe – Huvudregel.

¹⁴¹ Ibid.

¹⁴² Ibid.

inte utgör ett fast driftställe, vilket den svenska regleringen saknar i 2 kap. 29 § IL. Det har i svensk rätt inte ansetts nödvändigt att uttryckligen ha med dessa undantag i bestämmelsen.¹⁴³ Det ska dock nämnas att Skatteverket har uttalat att verksamheter som anges i undantaget i artikel 5.4 i modellavtalet inte ska anses utgöra ett fast driftställe i svensk rätt.¹⁴⁴

4.3.1 Server som fast driftställe i svensk intern rätt

Skatteverket har i ett ställningstagande diskuterat huruvida en server kan utgöra ett fast driftställe. I detta fall rörde det sig om ett utländskt företag vars verksamhet i Sverige bestod enbart av en fysisk server – företaget bedrev ingen annan verksamhet och hade inte heller någon personal i Sverige. Det framgår av ställningstagandet att det, i Skatteverkets mening, uppkommer ett fast driftställe om ett utländskt företag har en eller flera servrar placerade i Sverige och dess verksamhet består av att upplåta utrymme och datakapacitet åt kunder. Det uppstår däremot inte ett fast driftställe om företaget hyr ut hela servern till ett annat företag som använder servern i sin verksamhet.¹⁴⁵

Vidare diskuteras huruvida ett fast driftställe kan uppstå vid elektronisk handel. Situationen som ges som exempel i ställningstagandet är då ett utländskt företag förfogar över en server samt en webbplats som i princip fungerar som en vanlig affär där kunder har möjlighet att se utbudet av produkter, beställa, betala och även få produkten levererad via servern. Skatteverket har i denna situation ansett att ett fast driftställe existerar. Dock har det konstaterats att ett fast driftställe inte föreligger när kunden enbart kan se utbudet av varor och gör beställningen på annat vis. Vidare har Skatteverket konstaterat att ett fast driftställe även kan uppkomma i fall då en server inte används i direkt kontakt med kunder, t.ex. om företagets affärsverksamhet i Sverige endast består av att lagra och bearbeta information på en server lokaliserad i Sverige.¹⁴⁶

Skatteverket har konstaterat att i de fall en server utgör ett fast driftställe ska vinsten hänförlig till verksamheten avspegla en armlängdsmässig ersättning för det som i vinstallokeringshänsyn avser det ekonomiska ägandet av servern. Det är därmed inte acceptabelt att enbart allokera kostnader till det fasta driftstället. Detta innebär även att hela resultatet för verksamheten som bedrivs via en server inte heller ska allokeras till det fasta driftstället. Det ska här

¹⁴³ Prop 1986/87:30 s. 43.

¹⁴⁴ SKV (2021), Fast driftställe – Huvudregel.

¹⁴⁵ SKV (2018), Server som fast driftställe.

¹⁴⁶ Ibid.

nämnas att det i varje bedömning av huruvida en server konstituerar ett fast driftställe måste beaktas vad som följer av varje enskilt skatteavtal.¹⁴⁷

4.4 Sammanfattning

Definitionen av fast driftställe innebär att det finns en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilket ett företags verksamhet helt, eller delvis, bedrivs. Det är således av central betydelse att avgöra huruvida ett företag anses ha en fysisk närvaro i ett land för att det ska kunna beskattas där. Bedömningen huruvida ett fast driftställe existerar utgår från de kriterier som ställs upp i artikel 5 i OECD:s modellavtal samt 2 kap. 29 § IL. Som redogjorts för utsluts många nya digitala affärsverksamheter, som t.ex. webbplatser i form av E-handel och ISP-servrar, från kriterierna i såväl den internationella som den interna rätten vilket innebär att verksamheterna och deras värdeskapande säl-lan kan konstituera ett fast driftställe. Konsekvensen av detta blir således att vinster från digitala företag inte kan bli föremål för beskattning i stater där företag har ett värdeskapande genom en digital närvaro samtidigt som en fysisk etablering saknas. Det får därmed konstateras att det finns en lucka i dagens reglering och definition av fast driftställe, då företag till följd detta kan undkomma beskattning i många stater genom att undvika en fysisk etablering och enbart ha en digital närvaro.

Digitala affärsmodeller i form av t.ex. E-handel och ISP-servrar innebär således en påfrestning för det traditionella skattesystemet, då gällande reglering och definition av fast driftställe inte lyckas omfatta alla typer av dessa verksamheter. Konsekvenserna av detta utgörs bl.a. av förlorade skatteintäkter, vilket kan anses utgöra en fundamental utmaning för det internationella samarbetet på skatterättens område. Problemen och utmaningarna som digitaliseringen har medfört för det befintliga skattesystemet har dock som bekant identifierats av OECD och dess medlemsländer. I följande kapitel kommer därmed OECD:s förslag på beskattning av den digitala ekonomin, som består av *Pillar One* och *Pillar Two*, att redogöras för och diskuteras.

¹⁴⁷ SKV (2018), Server som fast driftställe.

5 OECD:s förslag på beskattning av den digitala ekonomin

5.1 Bakgrund

Som ett resultat av de utmaningar som följt av den ökade globaliseringen och digitaliseringen av länders ekonomier och marknader har det ställts krav på beslutsfattare att säkerställa att det internationella skattesystemet håller jämna steg med utvecklingen. OECD har under senare år kontinuerligt arbetat för att motverka att svagheter i befintliga skatteregler utnyttjas samt arbetat för att återställa förtroendet för skattesystemet genom att försöka säkerställa att inkomster beskattas där den ekonomiska aktiviteten äger rum och värdet skapas.¹⁴⁸ I och med uppstartandet av det s.k. BEPS-projektet, identifierades flera skatterättsliga utmaningar vad gäller de existerande internationella skattereglerna. En av punkterna som lyftes fram i BEPS-projektet var det växande problemet av att skattebaser urholkades genom att företag utnyttjade hål i gällande regler och därmed möjliggjorde ett förflyttande av vinster till lågskatteländer.¹⁴⁹ År 2013 antog därför OECD och G20:s medlemsländer en s.k. "action plan" med 15 åtgärder för att hantera de utmaningar som projektet identifierade. Åtgärderna inom BEPS-projektet representerade den första substantiella renoveringen av internationella skatteregler på över ett århundrande.¹⁵⁰ En av åtgärds punkterna avsåg utmaningarna som följt av den digitala ekonomins framfart.¹⁵¹ BEPS-projektet planerades att implementeras via förändringar i inhemsk rätt samt i skatteavtal. 2016 förhandlades det sedan fram ett multilateralt instrument för att underlätta implementeringen av överenskommelser relaterade till BEPS-åtgärder. Det multilaterala instrumentet (MLI), som täcker över 90 jurisdiktioner, trädde i kraft 2018 och har banat väg för en snabb implementering av åtgärderna.¹⁵²

Efter arbetet med BEPS-projektet enades OECD och G20:s medlemsländer om att fortsätta arbetet tillsammans för att kunna hantera de skatterättsliga

¹⁴⁸ OECD (2020), Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS.

¹⁴⁹ OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit shifting.

¹⁵⁰ OECD (2020), Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS.

¹⁵¹ OECD (2020), Action 1: Tax Challenges Arising from Digitalisation.

¹⁵² OECD (2016), Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.

utmaningar som uppstått till följd av digitaliseringen av ekonomin. 2016 etablerade OECD därmed det s.k. ”*Inclusive Framework*”, som redan har över 135 medlemsländer, som har till syfte att arbeta fram eventuella lösningar vad gäller beskattning av den digitala ekonomin. Arbetet resulterade i att OECD, tillsammans med *Inclusive Framework*, släppte en interimrapport på området år 2018.¹⁵³ Rapporten avhandlade den växande påfrestningen som digitaliseringen inneburit för det internationella skattesystemet samt presenterade möjliga lösningar på problemet. I januari 2019 enades därefter länderna inom *Inclusive Framework* samt OECD om att vidare utforska förslagen som hade presenterats i interimrapporten 2018. Förslaget som därefter utarbetades kom att bestå av två pelare, där *Pillar One* presenterar en ny skatterättslig nexus samt nya vinstallokeringsregler, och *Pillar Two* som presenterar en global minimumsskatt samt syftar till att hantera kvarvarande BEPS-åtgärder.¹⁵⁴

I oktober 2020 presenterade OECD, tillsammans med *Inclusive Framework*, ett första utkast, ett s.k. ”blueprint”, på förslagen om hur beskattning av den digitala ekonomin bör ske. Utkastet inkluderar redogörelser för det planerade innehållet i *Pillar One* samt *Pillar Two*.¹⁵⁵ Trots att konsensus ännu inte har träffats gällande förslagen och deras innehåll fortsätter medlemsländerna i OECD och G20 att belysa vikten av att driva arbetet med förslagen framåt. I nuläget är OECD:s förhoppning att en global konsensus gällande *Pillar One* och *Pillar Two* ska kunna nås i juni år 2021.¹⁵⁶ Det ska poängteras att förslagen har funktionen av att vara ett globalt underlag, samt rekommendationer, för hur medlemsländerna kan utforma sina nationella skatteregler och skatteavtal för att bäst kunna hantera utmaningarna som följt av den snabba digitaliseringen av ekonomin.

5.2 Pillar One

5.2.1 Introduktion

Utgångspunkten avseende *Pillar One* är att anpassa det internationella skattesystemet till nya affärsmodeller som växt fram i och med den digitala ekonomin. Anpassningen planeras att ske genom att göra en sammanhängande granskning av nuvarande regler kring vinstfördelning och

¹⁵³ OECD (2018), Interim report, s. 12 ff.

¹⁵⁴ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint samt OECD (2020) Report on Pillar Two Blueprint.

¹⁵⁵ Ibid.

¹⁵⁶ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint, s. 10.

nexus. *Pillar One* kan kortfattat beskrivas som en ambition att utöka beskattningsrätten för marknadsjurisdiktioner, dvs. stater där användare och konsumenter finns, där det finns en aktiv och tillräckligt hög ekonomisk och digital närvaro från ett företag. Utkastet på förslaget avseende *Pillar One* undersöker därmed fördelningen av olika staters beskattningsrättigheter för MNEs vinster i länder där en fysisk etablering saknas. Detta för att säkerställa att skatter betalas där en betydande verksamhet bedrivs. *Pillar One* innehåller huvudsakligen tre delar och består av ”belopp A”, ”belopp B” samt utvecklingen av förebyggande åtgärder mot tvister och tvistlösningsmekanismer.¹⁵⁷

Förslaget fokuserar på företag med automatiserade digitala tjänster (ADS), till exempel sökmotorer och hemsidor för social media, samt ”consumer-facing businesses” (CFB). Genom nya nexusregler föreslås en omfördelning av MNEs kvarvarande vinster till marknadsjurisdiktioner. De nya reglerna innebär att marknadsjurisdiktionerna ges en länk, dvs nexus, för att kunna beskatta av de omfördelade vinsterna.¹⁵⁸ Genom *Pillar One* föreslås att beskattningsrätten förflyttas till platsen där värdet skapas och konsumtionen sker, till skillnad från tidigare regler där platsen för ett fast driftställe varit avgörande. Av förslaget framgår att det endast är större företag som är planerade att omfattas av reglerna inom *Pillar One*.

5.2.2 Förslagets innehåll

Den första delen av förslaget som avser *Pillar One* är det s.k. ”Amount A”, härfter kallat belopp A, som innebär en ny beskattningsrätt för marknadsjurisdiktioner. Utkastet avseende *Pillar One* presenterar främst två typer av verksamheter som planeras falla inom tillämpningsområdet för den nya beskattningsrätten inom förslaget: ADS och CFB. Det ska dock nämnas att det ännu inte finns någon överenskommelse angående vilka verksamheter som mer specifikt kommer omfattas av den nya beskattningsrätten.¹⁵⁹ Vissa länder inom OECD har förespråkat för en gradvis implementering av förslaget, där ADS-företag föreslås att omfattas till en början för att sedan komma att omfatta även CFB-företag.¹⁶⁰ Att det är just dessa typer av företag som kommer att omfattas av förslaget beror till stor del på att de anses ha möjligheter att ha betydande och aktiva interaktioner med användare och kunder i marknadsjurisdiktioner, utan att ha någon fysisk etablering.¹⁶¹ Som tidigare nämnt defi-

¹⁵⁷ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint, s. 10.

¹⁵⁸ Ibid. s. 11 ff.

¹⁵⁹ Ibid. s. 19 ff.

¹⁶⁰ Prescott-Haar och Day (2020).

¹⁶¹ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint, s. 19 f.

nieras ADS-företag i förslaget som företag som tillhandahåller digitala tjänster på ett automatiserat och standardiserat sätt till en stor samt global användar- och kundkrets. Vidare tillhandahålls tjänsterna på distans till konsumenter och användare i marknader där företagen har en liten, eller helt saknar, lokal verksamhet. CFB-företag definieras relativt brett som verksamheter som genererar vinst från försäljning av varor och tjänster till kunder på en global skala som t.ex. Apple och Amazon.¹⁶² Det kan dock antas att flera industrier och verksamheter kommer att falla inom förslagets tillämpningsområde över tid.¹⁶³

Utkastet avseende *Pillar One* föreskriver att den nya beskattningsrätten kommer att äga rum inom vissa tröskelnivåer.¹⁶⁴ Det har lyfts fram ett förslag om en gräns, som utgörs av företag som har en årlig omsättning på över 750 miljoner euro, vilket är den nuvarande gränsen för land-för-land-rapporteringsregler, kan vara aktuell för *Pillar One*. Gränsen skulle då träffa multinationella företag som överstiger en omsättning om 750 miljoner euro.¹⁶⁵ Vidare innebär förslaget om den nya beskattningsrätten även nya nexusregler. Reglerna tar sikte på att identifiera marknadsjurisdiktioner som förväntas ges en beskattningsrätt enligt belopp A.¹⁶⁶ De företag som beräknas träffas av reglerna är som tidigare nämnt företag som har en betydande och aktiv närvaro för konsumenter och användare i en marknadsjurisdiktion (samt överskrider omsättningsgränsen).¹⁶⁷ Belopp A representerar därmed en nyetablerad beskattningsrätt över en del av den kvarvarande vinsten, dvs. vinster som inte kan allokeras inom ramen för gällande regelverk, från MNEs som faller inom förslagets tillämpningsområde. De marknadsjurisdiktioner som ges en beskattningsrätt enligt *Pillar One* kommer att få en del av de kvarvarande vinsterna genom en trestegsmodell. Det första steget innebär en typ av lönsamhetsströskel som siktar på att isolera den delen av de kvarvarande vinsterna som ska allokeras till marknadsjurisdiktionen.¹⁶⁸ Det andra steget utgörs av en bestämd allokeringsprocentsats som ska identifiera en lämplig del av kvarvarande vinster som ska allokeras till marknadsjurisdiktioner i enlighet med belopp A (den allokeringsbara taxbasen).¹⁶⁹ Nämnvärt är att båda stegen innebär att man går ifrån en beräkning enligt armlängdsprincipen och istället baseras det på allokeringsreglerna enligt *Pillar One*.¹⁷⁰ Det tredje och sista

¹⁶² OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint, s. 20 f.

¹⁶³ Prescott-Haar och Day (2020).

¹⁶⁴ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint, s. 22 ff.

¹⁶⁵ PwC (2020).

¹⁶⁶ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint, s. 64 f.

¹⁶⁷ Ibid. s. 65.

¹⁶⁸ Ibid. s. 122 f.

¹⁶⁹ Ibid. s. 124.

¹⁷⁰ Prescott-Haar och Day (2020).

steget innehåller en allokeringssnyckel som ska distribuera den allokeringssbara taxbasen mellan berättigade marknadsjurisdiktioner som får ett nexus genom belopp A.¹⁷¹

Vidare innehåller *Pillar One* även en redogörelse för ett förslag som rör det s.k. ”Amount B”, härfter referat till som belopp B. Denna del av förslaget siktar på att standardisera ersättningen som ges för marknadsföring och distributionsfunktioner och som förekommer i varje marknadsjurisdiktion.¹⁷² Belopp B planeras vid ett antagande att bestämmas i enlighet med armlängdsprincipen.¹⁷³ Som tidigare nämnt tillhandahåller *Pillar One* även förebyggande åtgärder vad gäller dubbelbeskattning samt tvister med anledning av innehållet i förslaget.¹⁷⁴ Trots att innehållet i denna del av förslaget ännu inte är preciserat har OECD och medlemmar av *Inclusive Framework* identifierat att ett eventuellt antagande av de komplexa förändringarna som förslaget innebär riskerar att leda till internationella tvister. Mot bakgrund av detta har arbetet med att inkludera förebyggande åtgärder samt en tvistlösningsmekanism ansetts vara motiverat.¹⁷⁵

Pillar One föreslås implementeras genom dels förändringar i länders nationella lagstiftningar, dels genom folkrättsliga överenskommelser i form av ett multilateralt instrument.¹⁷⁶ OECD har även identifierat att det kommer krävas riktlinjer och tillhörande instrument för att kunna stödja länder i deras nationella lagstiftningsarbete samt vid utformandet av bestämmelser i framtida internationella överenskommelser.¹⁷⁷ Det föreslås vidare att dessa instrument, som planeras finnas tillgängliga för såväl skattemyndigheter som skattesubjekt, kan komma att bestå av detaljerade riktlinjer och kommentarer för hur t.ex. den allokeringssbara vinsten ska beräknas i enlighet med belopp A.¹⁷⁸

5.3 Pillar Two

5.3.1 Introduktion

Kortfattat innebär *Pillar Two* en möjlighet att införa en form av en global minimiskatt som är avsedd att hantera kvarvarande utmaningar som identifierades i och med BEPS-projektet. Utmaningarna består bl.a. av existerande

¹⁷¹ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint, s. 125.

¹⁷² Ibid. s. 155 ff.

¹⁷³ Ibid.

¹⁷⁴ Ibid. s. 170 ff.

¹⁷⁵ Ibid. s. 135 ff.

¹⁷⁶ OECD (2020), Report on Pillar One Blueprint, s. 199 ff.

¹⁷⁷ Ibid. s. 204 f.

¹⁷⁸ Ibid.

strukturer där företag förflyttar vinster till lågskatteländer och blir därmed föremål för en låg, eller ingen, effektiv beskattning. Förslaget ämnar därmed att motverka dessa strukturer och tar även sikte på den internationella trenden av nedåtgående bolagsskatter, vilken beskrivits som en kapplöpning mot lägst bolagsskatt bland länder för att kunna locka stora företag att etablera sig i landet.¹⁷⁹ *Pillar Two* syftar även till att åtgärda problemet med nedåtgående bolagsskatter då förslaget innebär en lösning där samtliga medlemsländer ska tillämpa en gemensam lägsta bolagsskatt för MNEs.¹⁸⁰ OECD:s utkast gällande *Pillar Two* föreslår regler som även ämnar att fastställa att stora MNEs betalar en minimiskattenivå oaktat var företagets huvudkontor är beläget eller i vilka länder de är verksamma i. *Pillar Two* avser alltså att ge länder en rätt att beskatta ett företag där ett annat land inte har utnyttjat sina beskattningsrättigheter, alternativt i det fall bolaget är föremål för en låg effektiv skatt.¹⁸¹

5.3.2 Förslagets innehåll

Den centrala delen av *Pillar Two* är de s.k. GloBE-reglerna. Målet med förslaget och reglerna i synnerhet är att minska risken för att skattebaser urholkas genom skatteupplägg som innebär att företag förflyttar vinster till lågskatteländer. *Pillar Two* innebär att MNEs istället kan beskattas av andra länder genom att tillämpa GloBE-reglerna.¹⁸² Likt *Pillar One* planeras reglerna i *Pillar Two* att omfatta företag som har en omsättning på över 750 miljoner euro. Utkastet föreslår inte någon exakt siffra på effektiv skatt som ska utgöra en accepterad miniminivå, utan föreslås överlämnas till länderna att enas om i ett senare skede. I utkastet ger dock OECD exempel på en effektiv skatt med en procentsats som rör sig mellan 10–12 %.¹⁸³ De centrala delarna av GloBE-reglerna utgörs av en s.k. ”*Income Inclusion Rule*”, som innebär att vinster i dotterföretag, som är föremål för en effektiv beskattning som understiger en viss miniminivå, istället kan beskattas hos moderföretaget.¹⁸⁴ Vidare kompletteras regeln av den s.k. ”*Switch Over Rule*”, som kortfattat innebär att i situationer då vinster från vissa filialstrukturer beskattas under en viss miniminivå ska exemptmetoden¹⁸⁵ som återfinns i skatteavtal inte tillämpas.¹⁸⁶

¹⁷⁹ OECD (2020), Report on Pillar Two Blueprint, s. 10 ff.

¹⁸⁰ Ibid. s. 13 f.

¹⁸¹ Ibid. s. 14 ff.

¹⁸² OECD (2020), Report on Pillar Two Blueprint, s. 23 ff.

¹⁸³ EY (2020).

¹⁸⁴ OECD (2020), Report on Pillar Two Blueprint s. 112 ff.

¹⁸⁵ Exemptmetoden återfinns i art. 23 A.1 i OECD:s modellavtal och reglerar situationen då en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvat inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i avtalet får beskattas i den andra avtalsslutande staten. I en sådan situation ska hemviststaten undanta sådana inkomster eller förmögenheter från skatt. Se t.ex. Dahlberg (2020), s. 330 f., för vidare läsning.

¹⁸⁶ OECD (2020), Report on Pillar Two Blueprint, s. 121 f.

Pillar Two föreslår även en regel vars syfte är att neka avdrag eller påföra källskatt avseende betalningar till närstående företag som beskattas under minimivån. Denna regel, kallad ”*Undertaxed payments rule*”, är avsedd att endast tillämpas i en sådan utsträckning att ett multinationellt företag inte är föremål för beskattning enligt den s.k. ”*Income inclusion rule*”.¹⁸⁷

Pillar Two behandlar likt *Pillar One* även frågor som siktar på att förhindra dubbelbeskattning samt frågor gällande implementeringen av förslaget.¹⁸⁸ Angående implementeringen av reglerna inom ramen för *Pillar Two* föreslås detta ske genom dels förändringar i länders nationella skattelagstiftningar, dels genom förändringar i bilaterala skatteavtal (vilket förväntas ske genom införandet av ett multilateralt instrument som medlemsländerna får ansluta till).¹⁸⁹ Det ska även nämnas att förslagen i *Pillar One* och *Pillar Two* är självständiga i förhållande till varandra och det är därmed möjligt att OECD och *Inclusive Framework* i framtiden kan komma att besluta om att gå vidare med enbart ett av förslagen. Det finns dock även en möjlighet att medlemsländerna väljer att gå vidare med båda förslagen och att de därmed implementeras parallellt med varandra.

5.4 Mottagandet av OECD:s förslag

Reaktionerna och uttalandena från såväl stater som företag angående OECD:s förslag avseende *Pillar One* och *Pillar Two* har varit många. I detta avsnitt kommer det därmed redogöras för ett antal uttalanden och kommentarer kring förslagen för att ge en överblick av de reaktioner som OECD mottagit samt eventuella problem och risker som uppmärksammats gällande innehållet i *Pillar One* och *Pillar Two*.

OECD:s förslag på beskattning av den digitala ekonomin, samt hur det kan komma att påverka länders statssuveränitet och mindre marknadsjurisdiktioner som Sverige, ifrågasätts starkt av Fensby.¹⁹⁰ Vad gäller *Pillar One* och dess innehåll menar Fensby att OECD:s medlemsländer inte reflekterat tillräckligt över många essentiella aspekter för att kunna anta förslaget. Aspekterna utgörs bl.a. av förslagets tillvägagångssätt, uträkningar och metoder. Enligt Fensby kan det inte fastslås om förslagets påverkan på gällande internationella regler är acceptabla med hänsyn till den effekt det kan tänkas ha på länders suveränitet på skatterättens område. Vidare menar han att OECD, genom *Pillar One*, inskränker statssuveräniteten genom att på detta

¹⁸⁷ OECD (2020), Report on Pillar Two Blueprint, s. 124 ff.

¹⁸⁸ Ibid. s. 172 f.

¹⁸⁹ Ibid. s. 178 f.

¹⁹⁰ Fensby (2020), What the G20 Should Consider Before Adopting Pillars 1 and 2.

omfattande sätt besluta hur länder ska beskatta vissa verksamheter och aktiviteter och därmed även hur de utformar sin interna skattelagstiftning. Fensby beskriver *Pillar One* som ett ”authoritative statement” från OECD om hur länder ska beskatta digitala aktiviteter och inkomster. Genom att överlåta möjligheten till OECD att besluta om det korrekta sättet att beskatta den digitala ekonomin menar Fensby att medlemsländerna även indirekt överlåter till organisationen att besluta det motsatta.¹⁹¹ *Pillar One* kan därav antyda en partiell överföring av länders statsuveränitet på skatterättens område till OECD, en övergång som enligt Fensby troligen aldrig kommer att kunna återhämtas vid ett antagande av förslaget.¹⁹²

Fensby har även kritiserat hur *Pillar One* kan komma att påverka mindre marknadsjurisdiktioner som t.ex. Sverige. I och med att förslaget skulle innebära ett skifte mot en marknadsbaserad företagsbeskattning, och därmed en omkastning av gällande principer som rör hemvist- och källstatsbeskattning, kan det riskera att skada Sveriges multinationella industrier och skattebasen.¹⁹³ Eftersom *Pillar One* skulle öka skattebördan även för svenska MNEs kan det antas att den svenska skattebasen kommer att minska till följd av storleken på landets marknad. Samtidigt som länder med stora inhemska marknader där många användare och konsumenter finns, som t.ex. USA, Kina och Indien, kan gynnas av förslaget riskerar mindre marknadsjurisdiktioner som Sverige att förlora skatteintäkter.¹⁹⁴ Sverige, som är ett land med en hög grad av tillverkning och produktion, riskerar därmed att missgynnas av *Pillar One* då beskattningsrätten skulle förflyttas till jurisdiktioner där värdet skapas och användarna finns. Även Svenskt Näringsliv har lyft fram denna aspekt i ett gemensamt uttalande tillsammans med de övriga nordiska länderna. I uttalandet påpekas det att förslaget, som innebär en förändring av gällande internationella principer på skatterättens område, riskerar att försvaga mindre länders dragningskraft gentemot internationella företag. Det lyfts således fram att förslaget kan riskera att ha en hämmande verkan på mindre länder som i dagsläget försöker skapa en konkurrenskraftig marknad för att kunna locka till sig stora internationella företag.¹⁹⁵ I och med att *Pillar One* skulle medföra att beskattningsrätten förflyttas till större marknadsjurisdiktioner menar de nordiska länderna att stater med mindre marknader även kommer att missgynnas i form av förlorade skatteintäkter.¹⁹⁶

¹⁹¹ Fensby (2020), What the G20 Should Consider Before Adopting Pillars 1 and 2.

¹⁹² Ibid.

¹⁹³ Fensby (2020), Why Sweden Should Lobby for a Temporary OECD-Approved Digital Services Tax.

¹⁹⁴ Ibid.

¹⁹⁵ Svenskt Näringsliv (2020).

¹⁹⁶ Fensby (2020), Why Sweden Should Lobby for a Temporary OECD-Approved Digital Services Tax,

Även USA har varit kritiska mot *Pillar One* och dess innehåll. Kritiken grundar sig mångt och mycket i att förslaget är ämnat att träffa en grupp MNEs som till stor del utgörs av amerikanska bolag som t.ex. Apple, Facebook och Amazon.¹⁹⁷ USA har därmed varit en stark motståndare till *Pillar One* och markerat att man inte kommer acceptera regler som specifikt inriktar sig på amerikanska bolag.¹⁹⁸ Av denna anledning har USA istället visat tendenser på en försiktigt positiv inställning till förslaget som presenterats i *Pillar Two*. I april 2021 släppte Biden-administrationen ett inhemskt förslag, kallat ”*Made in America Tax Plan Report*”, som ett svar på OECD:s förslag gällande *Pillar One* och *Pillar Two*. USA förespråkar i förslaget en skarp ökning av bolagsskatter i landet och även införandet av minimiskatter globalt.¹⁹⁹ USA:s förslag tar vidare sikte på frågor som rör digitaliseringen samt OECD:s arbete med beskattning av den digitala ekonomin och föreslår en bolagsskatt på 21 % inom ramen för *Pillar Two* och den globala minimiskatten.²⁰⁰ Det bör poängteras att USA är ett land som historiskt haft, och fortfarande har, ett stort inflytande i arbetet inom OECD. Enligt Fensby spelar USA framgent en nyckelroll i alla beslut av strategisk betydelse som fattas inom OECD och menar att alla projekt som startas upp inom organisationen är på USA:s initiativ eller med dess godkännande.²⁰¹ Det är även av central vikt att belysa att USA har en vetorätt inom OECD.²⁰²

Trots USA:s försiktiga närmande till en lösning som grundar sig på idéerna inom *Pillar Two* finns det även kritiska röster angående den globala minimiskatten som presenterats av OECD. Bl.a. Fensby lyfter fram att det vore osannolikt att nå framgång med *Pillar Two* bland medlemsländerna då många mindre länder anser att deras enda konkurrenskraft är att kunna erbjuda företag en låg bolagsskatt.²⁰³ Även Svenskt Näringsliv riktar kritik mot *Pillar Two* och menar likt Fensby att förslaget riskerar begränsa mindre länder i deras förmåga att själva besluta om skattesatser och bolagsskatter.²⁰⁴ Samtidigt som förslaget kan verka lockande för större länder med stora ekonomier och marknader menar Svenskt Näringsliv att det riskerar att ha en negativ effekt för mindre länder som i dagsläget lyckas kompensera för högre tillverkningskostnader genom en lägre inhemsk företagsbeskattning. Vidare har Svenskt Näringsliv även lyft frågan angående länders statsuveränitet på skatterättsens område och menar att det är problematiskt att överlåta åt OECD att besluta

¹⁹⁷ Cobham (2021).

¹⁹⁸ Svenskt Näringsliv (2021).

¹⁹⁹ Cobham (2021).

²⁰⁰ Ibid.

²⁰¹ Fensby (2017).

²⁰² Ibid.

²⁰³ Fensby (2020), What the G20 Should Consider Before Adopting Pillars 1 and 2.

²⁰⁴ Svenskt Näringsliv (2021).

om länders nationella angelägenheter – särskilt i en så betydelsefull och nationell angelägenhet som bolagsskatt.²⁰⁵

5.5 Sammanfattning

Mot bakgrund av de luckor som uppstått inom den internationella skatterätten till följd av digitaliseringen av ekonomin, t.ex. avseende regleringen av fast driftställe, har OECD tagit fram två förslag på hur dessa utmaningar kan hanteras. *Pillar One* presenterar en ny skatterättslig nexus som ger marknadsjurisdiktioner en beskattningsrätt för inkomster från MNEs som är verksamma inom vissa branscher samt har en digital närvaro i staten. Förslaget möjliggör således en omfördelning av vinster från företag som saknar fysisk närvaro i form av ett fast driftställe, samtidigt som det har en digital närvaro som skapar ett värde i en stat. *Pillar Two* presenterar istället införandet av en global minimiskatt. Förslaget innebär en lösning där samtliga medlemsländer tillämpar en gemensam lägsta bolagsskatt för MNEs. Vidare föreslår *Pillar Two* även regler som ämnar att säkerställa att MNEs betalar en minimiskattenivå oaktat var företagets huvudkontor är beläget eller i vilka länder det är verksamt i. Både *Pillar One* och *Pillar Two* föreslås implementeras genom förändringar i medlemsländernas nationella lagstiftningar och skatteavtal samt genom införandet av multilaterala instrument som staterna får ansluta sig till. Som framkommit är förslagen i nuläget långt ifrån färdigställda och det återstår ett stort arbete vad avser att konkretisera innehållen tillräckligt för att det ska kunna tillämpas av medlemsländerna. Trots att utkasterna gällande *Pillar One* och *Pillar Two* är omfattande är det många frågetecken som kvarstår gällande deras innehåll.

Vidare har det riktats kritik mot OECD avseende innehållet i såväl *Pillar One* som *Pillar Two*. Kritiken består främst i att mindre marknadsjurisdiktioner riskerar att missgynnas av *Pillar One* då *Pillar Two* medför att det inte längre kommer vara möjligt för mindre stater att konkurrera med lägre bolagsskatter. Även USA har kritiserat OECD:s förslag, framförallt *Pillar One*, då dess innehåll framförallt tar sikte på amerikanska bolag. Vidare finns även en kritik som rör hur länders suveränitet på skatterättens område påverkas. Kritiken består av att OECD genom förslagen kan påstås besluta hur länder ska beskatta vissa verksamheter och aktiviteter och därmed även hur de utformar sin interna skattelagstiftning. I kapitel 5 kommer *Pillar One* och *Pillar Two* att analyseras dels i förhållande till den svenska interna rätten, dels mot bakgrund av gällande principer inom såväl nationell som internationell beskattning. Analysen kommer bl.a. att beröra rättskällevärdet av sådant material

²⁰⁵ Svenskt Näringsliv (2021).

som förslagen utgör, vilken påverkan de kan tänkas ha på definitionen av fast driftställe inom svensk intern rätt samt hur *Pillar One* och *Pillar Two* förhåller sig till varandra samt gällande principer inom den internationella skatterätten.

6 Analys

6.1 Vilket rättskällevärde tillmäts OECD:s produkter och riktlinjer i svensk intern rätt?

Mot bakgrund av den praxis och doktrin som presenterats i kapitel 3 kan det konstateras att det råder vissa oklarheter kring vilken rättslig status som OECD:s produkter och riktlinjer har inom svensk intern rätt. Enligt HFD:s praxis kan särskild betydelse tillmätas OECD:s produkter, t.ex. modellavtalet och dess tillhörande kommentarer samt riktlinjer, vid frågor som rör internationell beskattning. Det går således att dra slutsatsen att i situationer då ett skatteavtal, eller en bestämmelse i intern rätt som vilar på samma principer som modellavtalet, ska tolkas tillmäts OECD:s kommentarer och riktlinjer betydelse och får därmed ett tolkningsvärde i svensk rätt. I synnerhet tillmäts modellavtalet och dess kommentarer och riktlinjer betydelse vid tolkning av skatteavtal. Det bör dock poängteras att OECD:s produkter saknar statusen av en formell rättskälla, vilket resulterar i att modellavtalet och tillhörande riktlinjer inte har en given plats i de vedertagna rättskällorna inom svensk rätt. Det finns som tidigare nämnt inget givet utrymme inom svensk rättstradition att använda sig av s.k. ”soft law instruments” vid tolkning av intern rätt vilket bl.a. beror på det faktum att Sverige är en dualistisk stat – vilket redogjorts för i kapitel 2. Det får därmed anses oklart vad som gäller vid användningen av OECD:s produkter vid tolkningen av intern rätt, särskilt i situationer där det inte är självklart att en bestämmelse i den nationella lagstiftningen vilar på samma principer som bestämmelser i modellavtalet.

Enligt gällande principer krävs det således inom svensk rätt att OECD:s produkter inkorporeras och införlivas på ett korrekt sätt i den nationella rätten för att de ska bli gällande internt. Mot denna bakgrund kan det ifrågasättas att material från OECD, som modellavtalet och dess tillhörande riktlinjer, ändå tillmäts en viss betydelse av såväl skattemyndigheter och domstolar som i den praktiska efterlevnaden hos företagen. Utifrån ett rättssäkerhets- och legalitetsperspektiv kan det påstås finnas risker med att det vilar något mer formellt över OECD:s produkter vid tillämpningen av domstolar och myndigheter – trots att det kan konstateras att de saknar ett formellt rättskällevärde i svensk rätt. Även om HFD i praxis har banat väg för att använda sig av OECD:s riktlinjer och kommentarer vid tolkning av bestämmelser i intern rätt som tydligt är baserade på modellavtalet, förblir det således oklart vad som gäller

i situationer då den nationella rätten skiljer sig från innehållet i OECD:s produkter. Det finns därmed en risk att företag i det praktiska arbetslivet tvingas att förhålla sig till innehållet i modellavtalets riktlinjer och kommentarer, trots att dessa saknar en formell rättslig status när de inte är införlivade i den svenska rättsordningen eller i skatteavtal. Vidare blir det svårt för skattesubjekt att förutse vilken betydelse som domstolar och skattemyndigheter kommer att tillmäta OECD:s produkter vid en tolkning. Det ska även kommenteras att användningen av s.k. ”soft law” vid tolkningen av intern rätt kan anses problematiskt utifrån ett legalitetsperspektiv då det inom svensk rätt, i synnerhet inom skatterätten, finns ett grundlagsstadgat krav på skriven rätt.

6.1.1 Vilken betydelse får rättskällevärdet av OECD:s produkter i förhållande till förslagets rättsliga status i svensk rätt?

Vilken betydelse får då frågan om rättskällevärdet av OECD:s produkter inom svensk rätt vid ett eventuellt antagande av förslagen avseende *Pillar One* och *Pillar Two*? Det kan argumenteras för att ett antagande av OECD:s förslag med stor sannolikhet kommer att resultera i att fler frågor kring förslagets rättsliga status, samt rättskällevärdet av tillhörande kommentarer och riktlinjer, kommer att uppstå. OECD har inom ramarna för både *Pillar One* och *Pillar Two* förespråkat att innehållet i förslagen bör implementeras genom dels förändringar i länders nationella lagstiftningar, dels genom förändringar i länders bilaterala skatteavtal. Det senare föreslås bl.a. ske genom att länderna får ansluta sig till ett multilateralt instrument, likt den lösning som använts vid implementeringen av åtgärderna i BEPS-projektet. Som tidigare nämnt har OECD och *Inclusive Framework* lyft fram att det även kommer att krävas omfattande riktlinjer, kommentarer och andra instrument för att stödja länder i deras nationella lagstiftningsarbete vid implementeringen av *Pillar One* och *Pillar Two*. Vid ett eventuellt antagande av förslagen, samt då även införandet av tillhörande instrument som riktlinjer och kommentarer, kan det antas att situationer då OECD:s produkter behöver tolkas av nationella domstolar och skattemyndigheter kommer att öka. Det kan därmed argumenteras för att osäkerheten som omger materialets rättskällevärde riskerar att bli större så länge det inte finns något vägledande avgörande från HFD. Denna osäkerhet kan således komma att resultera i att företag tvingas till återhållsamma åtgärder i praktiken för att inte riskera att träffas av t.ex. riktlinjer eller kommentarer som kan aktualiseras vid en tolkning i domstol. Aspekten av att det råder en viss osäkerhet kring användningen av OECD:s produkter vid tolkning av ren intern rätt kan vidare anses som problematiskt, då dessa i sig säl-

lan är införlivade i den nationella lagstiftningen och saknar därmed en formellt rättslig status. Även frågor som rör uppdateringar och förändringar av OECD:s riktlinjer och kommentarer till förslagen och betydelsen av dessa måste beaktas. För svenskt vidkommande, där det i dagsläget är oklart huruvida ett ambulatoriskt eller statiskt förhållningssätt tillämpas, kan osäkerheten som rör rättskällevärdet av sådant material anses problematiskt utifrån konstitutionella aspekter som t.ex. förutsebarhet och legalitet.

Det kan vidare antas att implementeringen av *Pillar One* och *Pillar Two* kommer att innebära ett krävande arbete för medlemsländerna eftersom detta förväntas ske genom förändringar i länders nationella lagstiftningar. För ett land som Sverige, som tidigare nämnts tillämpar ett dualistiskt synsätt på internationella överenskommelser, krävs det att innehållet i OECD:s förslag är införlivat i svensk lag för att kunna bli gällande i den interna rätten. Vid ett antagande av *Pillar One* och *Pillar Two*, skulle det visserligen innebära ett folkrättsligt åtagande gentemot andra länder, men då Sverige är en dualistisk stat är domstolar och skattemyndigheter inte bundna av innehållet i en sådan överenskommelse så länge den inte är korrekt inkorporerad i svensk lag. I det fallet att förslagen inte skulle införlivas i intern rätt har nationella domstolar därav ingen skyldighet att sträcka sig längre än det som är föreskrivet och inkorporerat i den interna rätten.

Det kan i ljuset av detta argumenteras för att fler frågor som rör rättskällevärdet av OECD:s material, vid ett antagande av *Pillar One* och *Pillar Two*, kommer att uppstå – särskilt i situationer då hjälpmedel, som riktlinjer och kommentarer, ska tolkas samtidigt som de inte är införlivade i svensk rätt. Ytterligare en aspekt som inte kan lämnas okommenterad i detta sammanhang är principen om statssoveränitet. Staters soveränitet, i synnerhet vad gäller frågor som rör beskattning, är så pass förankrad i såväl den nationella som den internationella rätten att det kan ifrågasättas hur välkomnat det är från medlemsländernas perspektiv att OECD försöker styra implementeringsarbetet genom att besluta om hur det bör ske. Därmed kan principen om statssoveränitet sätta ett visst stopp för ländernas villighet att överlåta en allt för stor grad av beslutsfattandet åt OECD. Det blir även på denna grund svårt att förutse hur den fortsatta diskussionen kring rättskällevärdet av OECD:s produkter i intern rätt kommer att utvecklas. Det får i ljuset av vissa folkrättsliga principer anses oklart vad som gäller för en dualistisk stat som Sverige i förhållande till material, som t.ex. instrument i form av riktlinjer och kommentarer, som saknar en formell rättslig status i den interna rätten.

6.2 Hur påverkar OECD:s förslag om beskattning av den digitala ekonomin nuvarande nexusregler och regleringen av fast driftställe?

Det kan konstateras att den befintliga definitionen och nuvarande regleringen av fast driftställe har ställts på sin spets till följd av digitaliseringen av ekonomin. Som redogjorts för i kapitel 1 innebär dagens nexusregler inom den internationella skatterätten att det krävs en genuin länk mellan en stat och ett skattesubjekt för att beskattning ska kunna bli aktuell. En sådan länk utgörs i dagsläget bl.a. av ett företags fysiska etablering i en stat. Vidare förutsätter regleringen av fast driftställe, både enligt OECD:s modellavtal och i den svenska interna rätten, att det finns en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Den befintliga regleringen på området innebär således att digitala företag som saknar ett fast driftställe kan undkomma beskattning i stater där det skapar värde och konsumtion sker genom att enbart ha en digital närvaro. Genom att nuvarande konceptet av nexus samt regleringen av fast driftställe inte kan omfatta vissa digitala affärsmodeller, som t.ex. E-handel och ISP-serverar, skapar detta problem för den internationella beskattningen då sådana företag sällan har en etablerad närvaro som konstituerar ett fast driftställe. Det kan således konstateras att det finns ett tydligt behov av en reformering av befintliga regler, samt införandet av nya, för att kunna beskatta vinster från MNEs som saknar ett fast driftställe i marknadsjurisdiktioner där de har en betydande digital samt ekonomisk närvaro.

OECD:s arbete med beskattningen av den digitala ekonomin har i nuläget kommit en bit på vägen för att kunna utgöra en grund för införandet av nya regler. Förslagen gällande *Pillar One* och *Pillar Two* kräver fortfarande mycket arbete för att innehållet ska kunna konkretiseras tillräckligt för att kunna tillämpas av medlemsländerna samt de berörda företagen. Det finns i skrivande stund ingen tydlighet från OECD kring hur *Pillar One* mer specifikt kan komma att påverka definitionen av fast driftställe i OECD:s modellavtal och i befintliga skatteavtal. Det finns med andra ord i dagsläget ingen tydlig indikation på hur artikel 5 och artikel 7 föreslås förändras, sett till artiklarnas ordalydelse. OECD:s förslag ger dock en viss bild av hur den internationella skatterätten och länder kan komma att hantera de utmaningar och problem som uppstått till följd av den digitala ekonomin. Antagandet av *Pillar One* skulle innebära införandet av en ny skatterättslig nexus som ger marknadsjurisdiktioner en beskattningsrätt för inkomster från MNEs inom vissa

branscher och som har en betydande digital närvaro i staten. *Pillar One* möjliggör därmed en omfördelning av vinster från företag som saknar en fysisk närvaro i form av ett fast driftställe, samtidigt som företaget har ett värdeskapande och konsumenter i en stat. Genom en sådan omfördelning får även marknadsjurisdiktioner en rätt att beskatta inkomster från MNEs. Förslaget innebär således att även digitala affärsmodeller i större utsträckning kan bli föremål för beskattning i marknadsjurisdiktioner. Mot bakgrund av detta kan det antas att definitionerna av fast driftställe som återfinns i artikel 5 och 7, som baseras på traditionella principer så som hemvist- och källstatsprincipen, kan komma att förändras och på sikt även omfatta företag med en digital närvaro. Det är dock som tidigare nämnt inte klarlagt hur *Pillar One* mer konkret skulle förändra innehållet i artiklarna, och därmed även påverka utformningen i den svenska interna rätten i 2 kap. 29 § IL, då OECD:s utkast framförallt tar sikte på att presentera införandet av nya nexusregler och vinstallokeringsregler. Det ska vidare nämnas att många delar i utkastet rörande *Pillar One* ännu inte är konkretiserade och är avsedda att bestämmas när det finns en konsensus mellan medlemsländerna, vilket bidrar till en viss svårighet att diskutera hur OECD:s förslag påverkar den nuvarande regleringen av fast driftställe.

Det kan dock konstateras att ett antagande av *Pillar One* framförallt kommer att påverka nuvarande konceptet av nexus genom att möjliggöra för marknadsjurisdiktioner att beskatta MNEs som saknar en fysisk etablering i form av ett fast driftställe och därmed saknar den genuina länken som krävs enligt nuvarande nexusregler. Innehållet i *Pillar One* kommer vid ett antagande med stor sannolikhet också förändra definitionen fast driftställe då det är det som tidigare skapat en beskattningsrätt för marknadsjurisdiktioner. Det kan dock antas att vägen till konsensus vad gäller *Pillar One* och dess innehåll är och kommer att förbli lång och komplicerad. Som redogjorts för i kapitel 5 har det riktats kritik mot OECD:s förslag på beskattning av den digitala ekonomin och i synnerhet mot *Pillar One*. Kritiken består bl.a. av att förslaget riskerar att missgynna mindre marknadsländer, som t.ex. Sverige, som har ett relativt lågt antal konsumenter och användare i förhållande till större marknadsjurisdiktioner som t.ex. Kina och Indien. Då Sverige är ett mindre land med en hög grad av tillverkning och produktion kan reglerna inom *Pillar One* utgöra en nackdel då de innebär att en stor del av beskattningsrätten skulle förflyttas till marknadsjurisdiktioner där värdet skapas och användarna finns. Vidare är det inte enbart mindre länder som kritiserat innehållet i *Pillar One*. Även USA, som har ett stort inflytande över arbetet inom OECD, ställer sig kritiska till de förändringar som förslaget innebär då de skulle komma att omfatta amerikanska bolag i synnerhet. Mot bakgrunden av att flera medlemsländer ställt sig kritiska mot de omfattande förändringarna som *Pillar One* innebär vad gäller nexus och regleringen av fast driftställe blir det således ännu svårare att förutse vilken påverkan förslaget kan komma att ha rent praktiskt. Det

måste därmed konstateras att det fortfarande finns frågetecken kring hur de nya nexusreglerna i *Pillar One* skulle påverka definitionen av fast driftställe i modellavtalet och således även i svensk intern rätt.

Det måste dock beaktas att det, trots kritiken mot OECD:s förslag, finns ett tydligt behov av att uppdatera gällande principer och regler inom den internationella beskattningen för att kunna hantera de utmaningar som uppstått till följd av digitaliseringen. Principerna om nexus och fysisk etablering dateras långt tillbaka i tiden och det kan därmed konstateras att anpassning till dagens globala och digitala värld är nödvändig. Det kan dock ifrågasättas om en sådan uppdatering som föreslås genom innehållet i *Pillar One* sker på bekostnad av de aspekter som framgår av kritiken som lagts fram av USA samt de nordiska länderna. Vidare spelar även viktiga principer inom internationell rätt, som t.ex. statssuveränitet på skatterättsens område, en viktig roll för OECD:s arbete med förslagen på beskattning av den digitala ekonomin i fortsättningen. Det kan diskuteras om OECD, genom den påverkan som innehållet i *Pillar One* kan förväntas ha på länders interna lagstiftningar, inskränker staters exklusiva rätt att besluta om frågor som rör beskattning. Det bör således beaktas om en sådan utveckling är önskvärd bland medlemsländerna då deras suveräna rätt att lagstifta utan någon extern påverkan är så pass förankrad i såväl den nationella som internationella rätten. Samtidigt bör det också tas hänsyn till att nutidens internationella skatterätt i hög grad är gränsöverskridande och global. Detta kan vara ett argument för att organisationer, som t.ex. OECD, behöver ta sig an rollen som en ”international tax regime” och arbeta för att utforma regler som är anpassade till en global värld som präglas av ett internationellt samarbete på skatterättsens område.

6.3 Hur förhåller sig förslagen om Pillar One och Pillar Two till gällande principer inom internationell beskattning?

Som redogjorts för i kapitel 2 utgör källstats- och hemvistprincipen två grundläggande pelare inom den internationella skatterätten. Hemvistprincipen innebär som bekant att en person som är obegränsat skattskyldig i en stat är skattskyldig för sin världsomfattande inkomst i den staten. Källstatsprincipen tar istället sikte på skatteobjektets anknytning till en stat, vilket medför att en skattskyldighet föreligger i de fall då en inkomst kan anses ha en tillräcklig anknytning till staten. Principerna introducerades för att kunna hantera frågan

om dubbelbeskattning i situationer då flera stater hade ett eventuellt skatteanspråk. I och med de påfrestningar som den digitala ekonomin inneburit för den internationella skatterätten kan det konstateras att en uppdatering av gällande regelverk är nödvändig för att kunna hantera nutidens utmaningar. Frågan kan dock ställas vilken väg som är mest lämpad att gå för att genomföra sådana förändringar. OECD:s arbete med beskattning av den digitala ekonomin utgörs som bekant av två delar. *Pillar One* innebär som tidigare nämnt införandet av ett nytt skatterättsligt nexus och nya vinstallokeringsregler. Förslaget gällande *Pillar Two* utgår istället till mångt och mycket från redan existerande principer inom den internationella skatterätten och tar istället sikte på införandet av en global minimumskatt. *Pillar Two* föreslår därmed regler som bl.a. syftar till att fastställa att stora MNEs betalar en minimiskattenivå, oaktat var företagets huvudkontor är beläget eller i vilka länder de är verk samma i.

Som diskuterats i avsnitt 6.2 är det i dagsläget svårt att dra några slutsatser kring hur *Pillar One* kan komma att påverka gällande rätt vad avser reglering av fast driftställe i modellavtalet och svensk intern rätt. Vad som dock kan konstateras är att vid ett antagande av förslaget kommer gällande nexusregler att kastas om, vilket även påverkar traditionella principer som t.ex. rör hemvist och källstat. Innehållet i *Pillar One* innebär således ett skifte mot en marknadsbaserad beskattning där aspekter som digital och ekonomisk närvaro från företag samt graden av deras värdeskapande kommer att få betydelse. Förslaget innebär således omfattande förändringar vad avser det internationella skattesystemet, vilket vid ett antagande får antas medföra ett komplicerat arbete för medlemsländerna som förväntas implementera *Pillar One* genom förändringar i nationell lagstiftning samt skatteavtal. *Pillar One* innebär inte enbart en total omstrukturering av det gällande systemet utan riskerar även att träffa vissa branscher och företag hårt samtidigt som mindre länder kan drabbas negativt genom att förlora en del skatteintäkter till förmån för större markandsjurisdiktioner. Vidare har det lyfts fram kritik, bl.a. från Fensby och de nordiska länderna, om att ett antagande av förslaget skulle kunna ha förödande konsekvenser för statssuveräniteten på skatterättens område. Då *Pillar One* innebär omfattande förändringar för grundläggande principer, länders nationella lagstiftningar samt skatteavtal finns det kritiska röster som menar att ett antagande skulle innebära att OECD inskränker länders exklusiva rätt att besluta om sin interna skattelagstiftning. Det kan därmed ifrågasättas om förslaget är det bäst lämpade för att uppnå målet med OECD:s arbete av beskattning av den digitala ekonomin.

Till skillnad från *Pillar One* skulle ett antagande av *Pillar Two* inte nödvändigtvis kasta om principer som t.ex. nexuskonceptet och hemvist- och käll-

statsprincipen. Förslaget innebär istället ett införande av en global minimiskatt som ämnar att täppa till luckor i systemet som i dagsläget möjliggör att många företag med en hög grad av digitalisering kan undkomma beskattning. Det kan således argumenteras för att *Pillar Two* inte nödvändigtvis skulle innebära ett lika omfattande arbete för såväl OECD som medlemsländerna vad gäller genomförandet av förslagens innehåll. Antagandet av *Pillar Two* skulle därmed inte nödvändigtvis kräva samma omstrukturering av gällande principer. Det kan dock ifrågasättas om det inte krävs mer grundläggande förändringar i dagens internationella skattesystem med hänsyn till de förändringar som skett i samhälle till följd av digitalisering och internationalisering. En viktig aspekt som bör nämnas är att USA, som är ett land med stort inflytande över arbetet inom OECD och därmed den internationella skatterätten, tycks föredra lösningen som erbjuds inom ramen för *Pillar Two*. Vidare har USA uttryckt sig kritiskt mot innehållet i *Pillar One* då förslaget framförallt kommer att omfatta amerikanska MNEs. Effekten av kritiken från ett land med en central roll inom den internationella skatterätten kan därmed inte anses obetydlig i OECD:s arbete vad gäller beskattning av den digitala ekonomin. Det får mot denna bakgrund antas att vägen till ett antagande av *Pillar One* tycks vara lång i nuläget. Frågan bör dock ställas om målet med OECD:s arbete kan uppnås med ett antagande av enbart *Pillar Two*, som sett till dess innehåll fortfarande lämnar en del frågetecken eftersom det återstår ett stort arbete vad avser tydliggöranden och konkretisering av förslaget. Samtidigt bör det återigen lyftas fram att det finns fördelar med ett antagande av *Pillar Two*. Det kan argumenteras för att förslaget kan tackla utmaningarna som digitaliseringen medfört, utan att nödvändigtvis medföra en lika omfattande förändring av redan existerande principer och det befintliga skattesystemet som *Pillar One*.

Det kan konstateras att OECD:s förslag gällande *Pillar One* och *Pillar Two* inte är helt okontroversiella. Utöver det som redan diskuterats finns det även frågor som rör det omfattande implementeringsarbetet som kommer att krävas av medlemsländerna i det fall förslagen antas. OECD:s plan är att innehållet i både *Pillar One* och *Pillar Two* ska implementeras genom dels förändringar i länders interna lagstiftning och bilaterala skatteavtal, dels genom införandet av multilaterala instrument som medlemsländerna får ansluta sig till. Utöver dessa steg har OECD och *Inclusive Framework* räknat med att det kommer behövas riktlinjer, kommentarer och andra instrument för att stödja medlemsländerna i deras lagstiftningsarbete samt vid utformandet av framtida skatteavtal. Det kan vid en första anblick ses som en snudd på omöjlig uppgift för OECD att i ett första skede lyckas nå konsensus bland medlemsländerna avseende innehållet i *Pillar One* och *Pillar Two*, för att sedan även kunna uppnå ett framgångsrikt arbete vad avser implementeringen i ländernas interna lagstiftningar. Vägen till konsensus och ett antagande av förslagen kan

därmed tyckas vara lång, särskilt sett till den kritik som rör aspekter som t.ex. hur länders suveränitet på skatterättens område kan komma att påverkas. Dock behöver synen på framtiden inte nödvändigtvis vara allt för pessimistisk. Som redogjorts för i avsnitt 5.1 har OECD varit framgångsrika med BEPS-projektet vars syfte var att hantera utmaningar avseende skatteflykt. Trots att arbetet med implementeringen av BEPS-åtgärderna har tagit flera år får det anses vara lyckat då införandet av det multilaterala instrumentet visat sig vara framgångsrikt bland medlemsländerna. I ljuset av BEPS-projektet, där OECD tillsammans med dess medlemsländer gick ihop för att hantera utmaningarna avseende skatteflykt som det internationella skattesystemet stod inför då, kan det argumenteras för att det är ett möjligt utfall även i fråga om *Pillar One* och *Pillar Two*. Som tidigare nämnt tycks det vara en självklarhet för OECD och medlemsländerna att en förändring inom det gällande skattesystemet är nödvändig för att kunna hantera utmaningarna som rör digitaliseringen av ekonomin. Trots att OECD:s arbete med *Pillar One* och *Pillar Two* fortfarande har sina brister samt frågetecken måste det ändå anses utgöra ett viktigt steg i rätt riktning. OECD och dess medlemsländer är medvetna om att en förändring måste ske för att kunna ta itu med de påfrestningar som digitaliseringen medfört för det internationella skattesystemet. Huruvida det kommer att ske genom en grundläggande uppdatering av principer som nexus och fysisk etablering eller genom införandet av en global minimiskatt, eller möjligtvis både och, är i nuläget svårt att förutse.

7 Slutsatser

Sammanfattningsvis kan det konstateras att det internationella skattesystemet är i behov av någon form av förändring för att kunna hantera de utmaningar och problem som den digitala ekonomin har medfört. De principer som till mångt och mycket ligger till grund för dagens internationella beskattning dateras långt tillbaka i tiden och är därmed inte utformade för att omfatta de typer av affärsmodeller som växt fram i och med digitaliseringen. Luckan i det internationella skattesystemet blir kanske allra tydligast i definitionen av fast driftställe som härstammar från källstatsprincipen och som återfinns i OECD:s modellavtal samt i 2 kap. 29 § IL. För att ett fast driftställe ska anses existera krävs således en relativt hög grad av fysisk närvaro i en stat vilket innebär att stora företag med enbart en digital närvaro sällan kan bli föremål för beskattning. Det kan därmed konstateras att den nuvarande definitionen av fast driftställe i såväl modellavtalet som i svensk intern rätt måste uppdateras för att kunna beskatta den digitala ekonomin. OECD:s förslag gällande *Pillar One* och *Pillar Two* är ett första steg mot en potentiell förändring av det rådande internationella skattesystemet. Exakt hur OECD:s förslag på beskattning av den digitala ekonomin kommer att påverka utformningen och ordalydelsen av just fast driftställe är i nuläget inte fastställt. Dock får det antas att vid ett eventuellt antagande av *Pillar One* kommer någon form av förändring av begreppet att ske. I och med att *Pillar One* föreslår införandet av ett nytt skatterättsligt nexus kan det således innebära att begreppet fast driftställe i framtiden kan komma att även omfatta företag med enbart en digital eller ekonomisk närvaro i en stat. Som tidigare konstaterat är det dock svårt att i nuläget dra några mer konkreta slutsatser om hur definitionen av fast driftställe kan komma att påverkas vid antagandet av *Pillar One*, då förslaget innehåll är långt ifrån färdigställt. Vad som däremot kan konstateras är att *Pillar One* skulle medföra stora förändringar avseende nexuskonceptet, eftersom det skulle innebära att stater med ett stort antal användare och konsumenter, och som därmed är en plats för värdeskapandet, skulle ges en beskattningsrätt.

Vilka rättsliga utmaningar ett antagande av *Pillar One* och *Pillar Two* skulle medföra för svenskt vidkommande är i nuläget svårt att fastställa. En möjlig slutsats är att osäkerheten kring OECD:s produkters rättsliga status vid tolkning i den interna rätten kan tänkas bli större vid ett antagande av förslagen. I och med att OECD föreslagit att implementeringen av *Pillar One* och *Pillar Two* bör ske genom förändringar i länders nationella lagstiftningar samt genom införandet av multilaterala instrument, kommer det således krävas om-

fattande riktlinjer och kommentarer för att stödja medlemsländerna i detta arbete. Som redogjorts för är det i nuläget oklart vilket rättskällevärde sådant material ska tillämpas i den interna rätten, särskilt för en dualistisk stat som Sverige. Även frågor som rör uppdateringar och förändringar av riktlinjerna och kommentarerna till *Pillar One* och *Pillar Two* kommer att aktualiseras i en större utsträckning inom svensk rätt då det inte är utrett huruvida ett ambulatoriskt eller statistiskt förhållningssätt ska tillämpas. Det kan därmed antas att situationer då inhemska skattemyndigheter och domstolar behöver tolka OECD:s material kommer att öka, vilket kommer kräva tydliggöranden vad avser produkternas rättsliga status för att inte riskera att legaliteten och förutsebarheten åsidosätts. Det bör dock tilläggas att *Pillar One* och *Pillar Two* i nuläget inte innehåller tillräckligt konkreta metoder gällande implementeringsarbetet för att med säkerhet kunna presentera några slutsatser avseende vilka produkter som kan komma att få betydelse vid tolkningen av den interna rätten.

I och med att det i nuläget återstår ett stort arbete vad avser innehållet i *Pillar One* samt *Pillar Two*, är det svårt att dra några konkreta slutsatser kring vilka effekter förslagen kan tänkas ha för OECD:s medlemsländer och det internationella skattesystemet. Det är viktigt att ha i åtanke att det krävs att konsensus nås mellan staterna för att arbetet med *Pillar One* och *Pillar Two* ska kunna fortskrida. OECD har fått kritik från flera medlemsländer som anser att framförallt *Pillar One* riskerar att missgynna mindre marknadsländer till förmån för större marknadsjurisdiktioner. Det har även kritiserats att förslagen kommer att slå hårt mot vissa branscher och företag, vilket bl.a. USA har motsatt sig. Hur USA ställer sig till innehållet i *Pillar One* och *Pillar Two* ska inte underskattas då landet som tidigare nämnts har ett stort inflytande över arbetet inom OECD. Det kan därmed argumenteras för att OECD:s framtida arbete med *Pillar One* kan komma att stöta på patrull när länder som USA uttalar sig kritiskt om dess innehåll samt lägger fram egna förslag som indikerar ett närmande mot den lösning som presenterats genom *Pillar Two*. Det kan dock ifrågasättas om införandet av en global minimiskatt, som föreslås i *Pillar Two*, är en tillräcklig åtgärd för att hantera de problem som den digitala ekonomin medfört. Förslaget innebär således inga större förändringar vad avser grundläggande principer och element inom den internationella skatterätten, som t.ex. nexus och definitionen av fast driftställe, och det kan därmed ifrågasättas om samma mål kan uppnås genom enbart ett antagande av *Pillar Two*. Som tidigare diskuterats kan det argumenteras för att en större reformation av skattesystemet är nödvändig då det i nuläget inte lyckas hantera utmaningarna som uppstått till följd av digitaliseringen. Samtidigt kan det dock anses vara en mer neutral samt genomförbar lösning att gå vidare med *Pillar Two* och den globala minimiskatten om t.ex. USA skulle motsätta sig ett antagande av *Pillar One*.

Vidare finns det även kritiska röster som menar att länderna vid ett antagande av *Pillar One* och *Pillar Two* skulle överlåta en allt för stor makt till OECD vad avser utformandet av staters nationella skattelagstiftningar. Det finns därmed en viss oro att OECD:s arbete med beskattning av den digitala ekonomin riskerar att inskränka staters exklusiva suveränitet på skatterättens område genom att besluta hur länders nationella lagstiftningar bör utformas. Principen om statssuveränitet är fundamental inom det internationella samarbetet på skatterättens område. Det kan därmed inte anses förvånande att det riktats kritik mot att en organisation som OECD vid ett antagande av förslagen eventuellt tilldelas rollen som en "international tax regime". Samtidigt kan det ifrågasättas om en sådan utveckling inte bör ses som ett naturligt steg med anledning av den ökade globaliseringen och internationaliseringen. Dagens företag agerar i stor utsträckning gränsöverskridande och vinster kan därmed hänföras till verksamheter i ett stort antal länder. För att kunna hantera frågor om dubbelbeskattning och inte minst skatteflykt i dagens globala värld kan det argumenteras för att det internationella samarbetet på skatterättens område eventuellt bör få en mer central betydelse för att vara bättre rustade för framtidens utmaningar.

Som tidigare konstaterats finns det ett behov av förändring vad gäller den internationella skatterätten. OECD:s förslag på beskattning av den digitala ekonomin, bestående av *Pillar One* och *Pillar Two*, är i nuläget långt ifrån färdigställda då innehållen fortfarande kräver konkretisering och tydliggöranden. Det kan därmed antas att det kommer ta ytterligare tid för att nå konsensus bland OECD:s medlemsländer. Det är således svårt att i dagsläget dra några slutsatser kring vilka effekter förslagen kan tänkas ha för dels svensk intern rätt, dels för den internationella skatterätten. Något som dock kan konstateras är att förändringar med största sannolikhet kommer att genomföras för att bättre kunna hantera utmaningarna med den digitala ekonomin. Det kan vid en spekulering om framtiden antas att OECD kommer att gå vidare med i vart fall något av *Pillar One* och *Pillar Two*. Det återstår enbart att se hur OECD:s fortsatta arbete med förslagen kommer att utveckla sig samt hur medlemsländerna, inte minst Sverige, ser på de effekter *Pillar One* och *Pillar Two* kan tänkas ha för den interna samt internationella rätten.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

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

Statens offentliga utredningar

SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen.

Folkrättsliga traktat

1969 års Wienkonvention om traktaträtten.

Författningar

Inkomstskattelag (1999:1229)

Kommunalskattelagen (1928:370)

Regeringsformen (1974:52)

OECD

OECD (2016), Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.

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

Litteratur

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, Femte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2020.

De Wilde, Maarten & Wisman, Ciska, *OECD Consultations on the Digital Economy: "Tax Base Reallocation" and "I'll Tax If You Don't"?*, i: *Taxing the digital economy: the EU proposals and other insights*, Pistone, Pasquale & Weber, Dennis (red.), IBFD, Amsterdam, 2019.

Gadžo, Stjepan, *Nexus requirements for taxation of non-residents' business income: a normative evaluation in the context of the global economy*, IBFD, Diss.: Universität Zagreb, 2016, Amsterdam, 2018.

Hilling, Maria, *Folkrättens indirekta genomslag vid tolkning av svenska skatteavtals införlivandelagstiftning*, i: *Festskrift till Christina Moëll*, Juristförlaget i Lund, 2017.

Hilling, Maria, *Skatteavtal och generalklausuler: ett komparativt perspektiv*, Första upplagan, Wolters Kluwer, Stockholm, 2016.

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm 1995.

Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, i: *Juridisk metodlära*, Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), Andra upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2018.

Kokott, Juliane, *The 'Genuine Link' Requirement for Source Taxation in Public International Law*, i: *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*, Haslehner, Werner, Kofler, Georg, Pantazatou, Katerina & Rust, Alexander (red.), Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019.

Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, TPB, Enskede, 2004.

Linderfalk, Ulf, *Folkkrätten i ett nötskal*, Tredje upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2020.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 2*, Artonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2021.

Reimer, Ekkehart, *Permanent Establishment in the OECD Model Tax Convention*, i: *Permanent Establishments: A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*, Reimer, Ekkehart, Schmid, Stefan & Orell, Marianne (red.), Sjätte upplagan, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2018.

Robert, Eric, *The 2018 OECD Interim Report*, i: *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*, Haslehner, Werner, Kofler, Georg, Pantazatou, Katerina & Rust, Alexander (red.), Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019.

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

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, Fjärde upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2018.

Skaar, Arvid A., *Permanent establishment: erosion of tax treaty principle*, Andra upplagan, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2020.

Tomazela Santos, Ramon & Sergio, Rocha, *Tax Sovereignty and Digital Economy in Post-BEPS Times*, i: *Tax sovereignty in the BEPS era*, Rocha, Sergio André & Christians, Allison (red.), Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2017.

OECD Publiceringar

OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris.

Tillgänglig på: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en> Hämtad 18 april 2021.

OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. Tillgänglig på: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page4> Hämtad 15 april 2021.

OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Tillgänglig på: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>> Hämtad 23 april 2021.

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. Tillgänglig på:

<<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>> Hämtad 5 mars 2020.

OECD (2020), A Roadmap Toward a Common Framework for Measuring the Digital Economy – Report for the G20 Digital Economy Task Force, OECD Publishing. Tillgänglig på: <<https://www.oecd.org/sti/roadmap-toward-a-common-framework-for-measuring-the-digital-economy.pdf>> Hämtad 9 mars 2021.

OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Tillgänglig på: <<https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>> Hämtad 9 mars 2021.

OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig på: <<https://doi.org/10.1787/beba0634-en>>. Hämtad 16 mars 2021.

OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig på: <<https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>> Hämtad 20 mars 2021.

Artiklar

Andersson, Krister, *Beskattning av multinationella företag i digitaliserings-tidsålder*, Skattenytt, 2018, s. 763.

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

Fensby, Torsten, *Kommer BEPS-projektet överleva Trump-administrationen?* Skattenytt, 2017, s. 187.

Fensby, Torsten, *What the G20 Should Consider Before Adopting Pillars 1 and 2*, Tax Notes International, 2020.

Fensby, Torsten, *Why Sweden Should Lobby for a Temporary OECD-Approved Digital Services Tax*, Tax Notes International, 2020.

Hultqvist, Anders, *Vad är rättssäker beskattning?*, Svensk Skattetidning 1998, s. 763–768.

Rick, Johan, *Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur?*, Svensk Skattetidning, 2016, s. 541.

Tjernberg, Mats, *OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt*, Svensk Skattetidning 2017, s. 118.

Elektroniska artiklar

Cobham, Alex, *\$300bn in new tax revenues? Weighing the US intervention in global tax reform*, Tax Justice Network, 2021. Tillgänglig på: <https://www.taxjustice.net/2021/04/08/300bn-in-new-tax-revenues-weighing-the-us-intervention-in-global-tax-reform/>. Hämtad 9 april 2021.

Prescott-Haar, Leslie & Day, Sophie, *The Pillar One blueprint – the potential future of international taxation and transfer pricing*, MNE Tax, 2020. Tillgänglig på: <https://mnetax.com/the-pillar-one-blueprint-the-potential-future-of-international-taxation-and-transfer-pricing-40662>. Hämtad 4 april 2021.

Övriga källor

Brodd, Johan, *Income taxation at the right place at the right time - An analysis of the need for a virtual permanent establishment*, Juridiska fakulteten

vid Lunds universitet, Lund, 2018. Tillgänglig på:

<<http://lup.lub.lu.se/student-papers/record/8965959>>. Hämtad 16 maj 2021.

EY (2020), OECD releases BEPS 2.0 Pillar Two Blueprint and invites public comments. Publicerad 2020-10-19. Tillgänglig på:

<https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-releases-beps-2-0-pillar-two-blueprint-and-invites-public-comments>. Hämtad 24 mars 2021.

Larsson, Mikaela, Fast driftställe – ett för alla, alla för en? Svensk beskattningsrätt i ljuset av BEPS-projektets sjunde åtgärds punkt, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Lund, 2017. Tillgänglig på:

<<http://lup.lub.lu.se/student-papers/record/8908940>>. Hämtad 16 maj 2021.

Matulaniec, Wiktoria, *Fast driftställe 2.0 – En redogörelse för förslagen till beskattning av en betydande digital närvaro*, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Lund, 2019. Tillgänglig på: <<http://lup.lub.lu.se/student-papers/record/8977533>>. Hämtad 25 april 2021.

PwC (2020), OECD releases Blueprints on Pillar One and Pillar Two, Updated Economic Analysis. Publicerad 2020-10-13. Tillgänglig på:

<<https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-oecd-releases-blueprints-on-p1-and-p2-updated-economic-analysis.pdf>>. Hämtad 24 mars 2021.

Skatteverket (2018), Server som fast driftställe. Tillgänglig på:

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/372979.html>>. Hämtad 4 mars 2021.

Skatteverket (2019), Rättskällor och lagstiftningens hierarki. Tillgänglig på:

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edit-ion/2019.1/324382.html>>. Hämtad 9 april 2021.

Skatteverket (2021), Armlängdsprincipen. Tillgänglig på:
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/347291.html>> Hämtad 23 april 2021.

Skatteverket (2021), Article 5 Permanent establishment. Tillgänglig på
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.6/2971.html#h-Elektronisk-handel>> Hämtad 14 mars 2021.

Skatteverket (2021), Fast driftställe – Huvudregel. Tillgänglig på:
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.6/2690.html>>
Hämtad 12 mars 2021.

Skatteverket (2021), Vad innebär internationell dubbelbeskattning? Tillgänglig på: <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.6/326353.html>>. Hämtad 13 mars 2021.

Svenskt Näringsliv (2020), Joint comments from Nordic business federations on OECD Blueprints. Publicerad 2020-12-14. Tillgänglig på:
<https://www.svensktnaringsliv.se/english/joint-comments-from-nordic-business-federations-on-oecd-blueprint_1163504.html>. Hämtad 8 mars 2021.

Svenskt Näringsliv (2021), Swedish Enterprise on the US move on digital tax and global minimum tax. Publicerad 2021-04-22. Tillgänglig på:
<https://www.svensktnaringsliv.se/english/swedish-enterprise-on-the-us-move-on-digital-tax-and-global-minim_1169638.html>. Hämtad 27 april 2021.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RAÅ 1991 ref. 107.

RAÅ 1996 ref. 84.

RAÅ 1998 not. 188.

RAÅ 2009 ref. 91.

HFD 2016 ref. 23.