



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Emmy Weibull

## Ett virtuellt nexus

En granskning av tillämpningen av en omsättningsbaserad skatt för  
multinationella företag i ljuset av EU:s fria rörligheter

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 2 VT 2021

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>5</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>6</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>7</b>
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Avgränsningar	9
1.4 Metod och material	10
1.5 Forskningsläge	12
1.6 Terminologi	14
1.7 Disposition	16
<b>2 PRINCIPER FÖR FÖRDELNING AV BESKATTNINGSRÄTTEN</b>	<b>19</b>
2.1 Inledning	19
2.2 Principer för fördelning av beskattningsrätten	19
2.2.1 Internationell juridisk dubbelbeskattning	21
2.2.2 Kort om skatteavtalsrätt	22
2.3 Sammanfattning	24
<b>3 DIGITALA AFFÄRSVERKSAMHETER</b>	<b>26</b>
3.1 Inledning	26
3.2 Den digitala samtiden	26
3.2.1 Vad är en digital affärsverksamhet?	26
3.2.2 Användardata och dess betydelse för värdeskapande	29
3.3 Fast driftställe	32
3.3.1 Inkomstskattelagen	32
3.3.2 OECD:s modellavtal	34
3.3.2.1 Plats	35
3.3.2.2 Stadigvarande	35
3.3.2.3 Affärsverksamhet	37

3.3.2.4	Undantag från fast driftställe	39
3.3.3	Internetservrars särställning	41
<b>3.4</b>	<b>Sammanfattande diskussion</b>	<b>44</b>
<b>4</b>	<b>INFÖRANDE AV EN DIGITALSKATT</b>	<b>46</b>
<b>4.1</b>	<b>Inledning</b>	<b>46</b>
<b>4.2</b>	<b>De skatterättsliga utmaningarna</b>	<b>46</b>
4.2.1	Skatt efter förmåga – en utgångspunkt	46
4.2.2	Utmaningar med att beskatta digitala affärsverksamheter	47
<b>4.3</b>	<b>Införande av en skatt på digitala affärsverksamheter</b>	<b>50</b>
4.3.1	Pillar One och Pillar Two – oktober 2020	50
4.3.2	Pillar One och Pillar Two – juli 2021	56
4.3.3	Digital skatt på EU-nivå	58
4.3.4	En internationell utblick	59
<b>4.4</b>	<b>Sammanfattande diskussion</b>	<b>60</b>
<b>5</b>	<b>EU-SKATTERÄTT</b>	<b>64</b>
<b>5.1</b>	<b>Inledning</b>	<b>64</b>
<b>5.2</b>	<b>EU-skatterättens grunder</b>	<b>64</b>
5.2.1	Utgångspunkter	64
5.2.2	EU:s kompetens på området för direkt beskattning	66
5.2.3	Företrädesprincipen	67
5.2.4	Något om EU-domstolen och europeiska kommissionen	68
<b>5.3</b>	<b>Diskriminerings- och restriktionsförbud</b>	<b>70</b>
5.3.1	Det allmänna diskrimineringsförbudet	70
5.3.2	Förbudet mot restriktioner och icke-diskriminerande hinder	72
5.3.3	Mer om etableringsfriheten	74
<b>5.4</b>	<b>EUD:s tillvägagångssätt vid frågor om hinder för den fria rörligheten</b>	<b>78</b>
5.4.1	Bakgrund	78
5.4.2	Aktuell fördragsfrihet och prövning av eventuella hinder	78
5.4.3	Rättfärdigande enligt rule of reason-doktrinen	79
5.4.4	Proportionalitet	84
5.4.5	Några icke-accepterade rättfärdigandegrunder	84
<b>5.5</b>	<b>Några för uppsatsen betydelsefulla avgöranden</b>	<b>85</b>
5.5.1	Hervis-Sport	85
5.5.2	Tesco-Global	88
5.5.3	Vodafone	92
5.5.4	Google Ireland	95
5.5.5	Några synpunkter på Tesco-Global och Vodafone	96
<b>5.6</b>	<b>Sammanfattning</b>	<b>97</b>

<b>6 ANALYS</b>	<b>99</b>
<b>6.1 Inledning</b>	<b>99</b>
<b>6.2 Den föreslagna skatten och de fria rörligheterna</b>	<b>99</b>
6.2.1 Vilka företag kan tänkas bli föremål för skatten?	99
6.2.2 Eventuella hinder för den fria rörligheten	101
6.2.2.1 Aktuell fördragsfrihet	102
6.2.2.2 Diskriminerings- och restriktionsanalys	105
6.2.2.3 Rule-of-reason bedömning	109
6.2.2.4 Proportionalitetsbedömning	112
<b>6.3 Sammanfattade slutsatser och avslutande diskussion</b>	<b>112</b>
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>117</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>125</b>

# Summary

Existing tax law principles are based on notions that businesses operate through physical presence. Therefore, a state can only make tax claims based on either the residence principle, or the source principle. According to the latter, a state can only make tax claims against companies that have a physical establishment within the state's jurisdiction. However, digitalisation and the progression of the Internet have resulted in the emergence of new business models. Nowadays, multinational enterprises can conduct businesses virtually around the clock to consumers all around the world. Thus, it can be concluded that current definitions of permanent establishment have made it possible for companies that provide digital services to avoid taxable presence in several states. Due to this, various organizations have proposed the introduction of a new basis for taxation. OECD, among others, has proposed the introduction of a new nexus, according to which multinational enterprises exceeding certain turnover-thresholds will be taxable in market states, i.e., the states where the companies' users and consumers are located.

A tax based on turnover will primarily affect well-established and successful multinational enterprises since these are the ones that have turnovers exceeding the thresholds for tax liability. With regard to the existing market for digital services, it can also be assumed that a considerable amount of the multinational enterprises taxable in market states can be linked to a parent company outside of EU. Thus, the purpose of this essay has been to examine whether the introduction and application of a turnover-based tax for multinational enterprises in a member state of the EU is compatible with the four freedoms and the EU principles of non-discrimination and non-discriminatory measures. By using the legal dogmatic method, as well as elements of both EU-law method and legal analytic method, several conclusions can be made.

It can be stated that such turnover-based tax can be considered objective in its form as tax liability in market states will be based on identical terms for all companies that meet its prescribed conditions, without making any distinctions between undertakings according to where they have their registered office. Consequently, such tax legislation cannot be considered as direct discrimination based on nationality. In this matter, a turnover-based tax for multinational enterprises can be regarded as compatible with EU-law.

However, the thesis has also examined whether the turnover-based tax for multinational enterprises in question can be considered to cause restrictions on any of the four freedoms. Regarding the fact that the tax legislation is intended to apply to multinational enterprises, merely such shareholding which enables the holder to exert a definite influence on another company's decisions and to determine its activities, falls within the scope of a potential tax liability. Therefore, it can be concluded that the question falls within the scope of the freedom of establishment and that it is possible to both argue for, and against, that the tax legislation in question entails restrictions on the freedom of establishment.

# Sammanfattning

Befintliga skatterättsliga principer grundar sig på föreställningar om att affärsverksamheter bedrivs genom fysisk närvaro. En stat kan därför, för närvarande, endast grunda beskattningsanspråk på en av de två huvudprinciperna hemvist eller källstat. Enligt den sistnämnda principen kan en stat enbart beskatta sådana företag som innehar någon form av fysisk etablering inom statens jurisdiktion. Digitaliseringen och internets framfart har emellertid medfört att nya affärsmodeller har vuxit fram och multinationella företag kan numera bedriva inkomstbringande verksamhet virtuellt dygnet runt till konsumenter världen över. Utifrån den genomförda utredningen kan slutsatsen dras att rådande definitioner av fast driftställe således har möjliggjort för företag som tillhandahåller digitala tjänster att undgå beskattningsbar närvaro i flertalet stater, varför införandet av en ny grund för beskattning har föreslagits av flera aktörer. Bland annat har OECD föreslagit att ett nytt skatterättsligt nexus ska införas enligt vilken multinationella företag som omsätter över vissa tröskelnivåer ska bli skattskyldiga även i marknadsstater, dvs. de stater där företagens användare och konsumenter befinner sig.

En omsättningsbaserad skatt kommer främst komma att träffa väletablerade och framgångsrika multinationella företag eftersom dessa har omsättningar som överskrider tröskelvärdena för skattskyldighet. Det kan med hänsyn till den befintliga marknaden för digitala tjänster även antas att en betydande andel av dessa multinationella företag kommer att ha anknytning till moderbolag utanför EU. Syftet med uppsatsen har därför varit att analysera om ett EU-lands införande och tillämpning av en sådan omsättningsbaserad skatt för multinationella företag är förenlig med EU:s fria rörligheter samt förbud mot diskriminering och icke-diskriminerande hinder. Uppsatsen har med hjälp av den rättsdogmatiska metoden, samt inslag av såväl EU-rättslig som rättsanalytisk metod, kommit fram till ett antal slutsatser.

Det kan konstateras att den omsättningsbaserade skatten kan anses vara objektiv till sin utformning, såtillvida att den kommer att tas ut på identiska villkor för samtliga företag som uppfyller de föreskrivna villkoren för skattskyldighet utan att göra någon åtskillnad mellan företag beroende på var de har sina säten. En sådan lagstiftning kan därför inte anses ge upphov till någon direkt diskriminering grundad på nationalitet. I det avseendet är en omsättningsbaserad skatt för multinationella företag således förenlig med de fria rörligheterna och EU:s diskrimineringsförbud.

Uppsatsen har emellertid även undersökt huruvida den omsättningsbaserade skatten kan anses innebära indirekt diskriminering eller icke-diskriminerande restriktioner för den fria rörligheten. Med avseende på att reglerna föreslås bli tillämpliga för multinationella företag, innebär det att endast sådana aktieinnehav som möjliggör för aktieinnehavaren att ha ett betydande inflytande över ett annat företags beslut och dess verksamhet kommer att ingå i bedömningsunderlaget för eventuell skattskyldighet. Slutsatsen kan därför dras att frågan om skattens förenlighet med de fria rörligheterna omfattas av etableringsfrihetens tillämpningsområde. Härvid kan det konstateras att argument kan framföras såväl för, som emot, att en omsättningsbaserad skatt utgör hinder för etableringsfriheten.



# Förord

Det är med lika delar vemod och framtidstro jag härmed förklarar studentlivet avslutat efter fem års studier i Lund. Det har blivit dags för nya äventyr och jag är evigt tacksam för att Lund har gett mig så många lärdomar, nya vänskaper och minnen för livet. Tiden går (alldes för) fort när man har roligt.

Jag vill inleda med att rikta ett stort tack till min handledare Mats Tjernberg för alla värdefulla samtal och reflektioner över såväl Zoom som på mail. Tack för att du har agerat bollplank även under din semester.

Hjärtligt tack till mina fantastiska föräldrar och min älskade lillebror som alltid stöttar och supportar mig i med- och motgång. Tack för alla uppsatser som ni har korrekturläst genom åren och för att jag alltid är välkommen hem till er. Ni är den bästa hejarklacken man kan önska sig.

Tack till alla underbara vänner som jag har fått lära känna. Tack för att ni har gjort de här åren oförglömliga – ni vet vilka ni är. Ett särskilt tack till underbara Emilia och Erika för att jag har fått skapa minnen för livet tillsammans med er, utan er hade åren i Lund inte ens varit hälften så roliga.

Ett särskilt tack också till Theo för att du alltid tror på mig. Tack för alla gånger som du har torkat mina tårar inför tentor genom åren, för alla tågresor du har gjort, för all kärlek och uppmuntran.

För sista gången – bra kämpat!

*Emmy Weibull*

Lund den 31 juli 2021

# Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
Dnr	Diarienummer
EKMR	Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
EU	Europeiska unionen
EUD	EU-domstolen
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF/Funktionsfördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen (f.d. Regeringsrätten)
Ibid.	Ibidem (används när hänvisning upprepas i fotnot)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Not.	Notis
Kap.	Kapitel
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
Prop.	Proposition
PTS	Post- och telestyrelsen
Ref.	Referat
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SRN	Skatterättsnämnden
St.	Stycke

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

De senaste årtiondenas explosionsartade digitalisering och globalisering har inneburit väsentliga förändringar för affärsverksamhetens bedrivande. Företag är inte längre bundna vid nationsgränser utan kan tillhandahålla varor och tjänster digitalt till konsumenter världen över. Internets framfart har således möjliggjort för multinationella företag, såsom Google och Facebook, att verka på marknader utan att behöva etablera varken fysiska butiker eller fasta driftställen.<sup>1</sup> Digitaliseringen har emellertid gett upphov till flera skatterättsliga utmaningar, vilka har uppmärksammats genom OECD:s BEPS-projekt.<sup>2</sup> Projektet behandlar inom ramen för åtgärdsplaner ett bland annat problematiken kring att digitala affärsverksamheter kan undvika beskattningsbar närvaro i en stat, trots att värdeskapande användardata hänförliga till statens invånare kan utnyttjas av bolagen i vinstsyfte.<sup>3</sup> Genom att etablera sig i länder såsom Irland och Luxemburg och i övrigt undgå fysisk etablering, har dagens internationella skatteregler och oberoendet av materiella tillgångar möjliggjort för digitala verksamheter att allokera sina vinster till länder med låg bolagsskatt.<sup>4</sup> Beskattning sker således inte nödvändigtvis där värde skapas.<sup>5</sup>

Mot bakgrund av ovanstående problematik, har införandet av en ny grund för beskattning länge varit omdiskuterad och föremål för meningsskiljaktigheter.<sup>6</sup> OECD har bland annat föreslagit att multinationella företag som omsätter över vissa tröskelnivåer ska kunna bli skattskyldiga i

---

<sup>1</sup> För mer utförlig redogörelse av begreppet fast driftställe, se avsnitt 3.3.

<sup>2</sup> OECD (2013). BEPS syftar i huvudsak till att motverka urholkandet av nationella skattebaser och att vinster allokeras till lågbeskattade länder med hjälp av aggressiv skatteplanering. Projektet har resulterat i sammanlagt 15 ”action plans”, åtgärdsplaner, samt flera tillhörande rapporter.

<sup>3</sup> OECD (2015a) s. 40 f. & s. 102.

<sup>4</sup> Ibid, s. 78 ff.

<sup>5</sup> OECD (2015b) s. 4. Att vinster ska beskattas där värde skapas är en grundläggande utgångspunkt inom EU-skatterätten, SWD (2018) 81 final s. 5 & COM(2018) 146 final s. 4.

<sup>6</sup> Se exempelvis Tankersley (2020) & Jokinen (2021).

de stater där deras användare är belägna.<sup>7</sup> Det kan med hänsyn till den befintliga marknaden för digitala tjänster antas att det i huvudsak kommer att vara företag med anknytning till ett företag utanför EU som kommer att bli föremål för en sådan omsättningsbaserad skatt eftersom en övervägande andel av dagens mest framgångsrika multinationella företag har sina säten utanför EU, men är etablerade inom EU genom dotterbolag. Det är således möjligt att anta att det även är dessa företag som kommer att överskrida de föreslagna tröskelvärdena för omsättning och därigenom blir skattskyldiga för en sådan skatt, i vart fall i högre utsträckning än sådana företagsgrupper som enbart är etablerade inom EU.<sup>8</sup> Det kan mot denna bakgrund diskuteras hur en sådan omsättningsbaserad skatt förhåller sig till EU:s fria rörligheter och diskrimineringsförbud. Som kommer att framgå av uppsatsen är det främst etableringsfriheten som aktualiseras, eftersom den har företräde framför övriga fria rörligheter i det fall den anses vara tillämplig.<sup>9</sup>

## 1.2 Syfte och frågeställningar

OECD har föreslagit att dess medlemsstater ska införa en omsättningsbaserad skatt för multinationella företag. Många av OECD:s medlemmar är också medlemmar i EU. Syftet med uppsatsen är att analysera om ett EU-lands införande och tillämpning av en sådan omsättningsbaserad skatt för multinationella företag är förenlig med EU:s fria rörligheter samt förbud mot diskriminering och icke-diskriminerande hinder.

För att uppfylla syftet kommer följande frågeställningar att besvaras:

1. Hur förhåller sig beskattning av digitala affärsverksamheter till rådande definitioner av fast driftställe?
2. Hur förhåller sig en omsättningsbaserad skatt, som främst kommer att träffa multinationella företag med höga omsättningar, till EU:s diskrimineringsregler?

---

<sup>7</sup> Se avsnitt 4.3.1 & 4.3.2 för en mer utförlig redogörelse av förslaget.

<sup>8</sup> Se avsnitt 4.2.2 & 6.2.1.

<sup>9</sup> Se avsnitt 5.3.3.

## 1.3 Avgränsningar

Uppsatsen riktar sig i huvudsak till läsare som har grundläggande juridiska kunskaper i såväl svensk-, som internationell skatterätt. Med anledning härav utgår uppsatsens redogörelse från att grundläggande förståelse finns för skatterättsliga begrepp och grunder för beskattning. Av denna anledning görs inte en heltäckande genomgång av vare sig internationell dubbelbeskattning eller metoder för att lindra sådan. Uppsatsen redogör inte heller detaljerat för uppbyggnaden eller tillämpningen av skatteavtalsrätt. Läsaren förutsätts dessutom vara införstådd i OECD:s arbete med det s.k. BEPS-projektet avseende internationella skattefrågor, varför varken projektet som sådant eller samtliga skatterättsliga åtgärds punkter återges i detalj. Uppsatsen är därför avgränsad till att endast omfatta den första åtgärds punkten avseende den digitala ekonomin.

Det kan med hänsyn till uppsatsens syfte göras ett antal avgränsningar. För det första är det endast skattesubjektet juridiska personer som är föremål för uppsatsens utredning. För det andra avser uppsatsen området för direkt beskattning, varför området för indirekt beskattning och de nya momsreglerna för e-handel, vilka införs i juli 2021<sup>10</sup>, lämnas därhän. För det tredje är det även naturligt att begränsa redogörelsen till att endast omfatta sådana regleringar avseende fast driftställe vilka är relevanta för uppsatsens syfte. Som exempel på sådana avgränsningar kan nämnas att samtliga undantag från begreppet fast driftställe inte redogörs för. Inte heller coronapandemins inverkan på förekomsten av fast driftställe vad gäller hemarbete och beroende representanter presenteras.<sup>11</sup> För det fjärde beskrivs endast översiktligt de förslag som har presenterats avseende en skatt på digitala verksamheter, eftersom uppsatsen inte avser att i detalj ifrågasätta eller kritisera vare sig hur befintliga skatterättsliga principer bör förändras eller nya skatteregler utformas. Mot bakgrund av uppsatsens syfte är uppsatsens analyserande del främst avgränsad till att diskutera situationen

---

<sup>10</sup> Jfr PwC (2021).

<sup>11</sup> Jfr OECD (2021a).

om en EU-medlemsstat skulle införa skatteregler i enlighet med det förslag som har presenterats av OECD som benämns Pillar One Amount A. Det är således dessa reglers förenlighet med EU-rätten som diskuteras, även om ett flertal andra förslag till skattereformer redogörs för översiktligt i uppsatsens deskriptiva delar.

Slutligen avgränsas uppsatsen med hänsyn till dess omfång och inriktning från frågor avseende funktionsfördragets bestämmelser om statligt stöd och protektionistiska skatter. Av samma skäl lämnas EUD:s bedömningar i målen Tesco-Global och Vodafone av dessa frågor därhän.<sup>12</sup>

## 1.4 Metod och material

För att uppfylla syftet med uppsatsen och besvara dess frågeställningar är det nödvändigt att redogöra för gällande rätt avseende rådande beskattningsprinciper och, i viss utsträckning, även EU-skatterätt. I dessa avseenden kan den rättsdogmatiska metoden sägas ha använts i uppsatsens deskriptiva avsnitt för att beskriva och problematisera gällande rätt. Någon entydig definition och unison uppfattning av vad som avses med rättsdogmatisk metod föreligger inte. Uppsatsen utgår därför från att den rättsdogmatiska metoden innebär att de allmänt accepterade rättskällorna lagstiftning, rättspraxis, förarbeten och doktrin används för att tolka och fastställa gällande rätt<sup>13</sup> – *de lege lata*.<sup>14</sup> Författaren har därför i största möjliga utsträckning försökt använda primärkällor då dessa enligt rättskälleläran bör tillmätas störst vikt och auktoritet. Svenska rättskällor och svenskt material har använts i stor utsträckning eftersom dessa av naturliga skäl har varit mer tillgängliga och har ansetts vara pålitliga. Det har dessutom ansetts minska risken för felaktiga översättningar. Litteraturen som har använts, trots att den inte kan garantera opartiskhet, har valts ut

---

<sup>12</sup> Mål C-323/18, *Tesco-Global Áruházak Zrt. mot Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, (Hädanefter ”*Tesco-Global*”), EU:C:2020:140, p. 30–44; Mål C-75/18, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt mot Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Hädanefter ”*Vodafone*”), EU:C:2020:139, p. 18–32.

<sup>13</sup> Kleineman (2018) s. 21.; Sandgren (2018) s. 48 ff.

<sup>14</sup> Sandgren (2018) s. 49. Sandgren beskriver det som att ”*lex lata*” innebär att tolka och fastställa gällande rätt.

med anledning av att den anses vara relevant för ämnet samt att den är skriven av erkända författare med dignitet och kunskap inom området. Även EU-rättsliga källor och rättspraxis har använts för att redogöra för delar av EU-skatterätten. I detta avseende kan således inslag av EU-rättslig metod identifieras i uppsatsen då den har tagit hänsyn till såväl EU-rättens företräde och överordning, som den EU-rättsliga normhierarkin.<sup>15</sup> Med hänsyn till att det förekommer omfattande EU-rättslig praxis på det direkta beskattningsområdet har det dock inte varit möjligt att inom uppsatsens ramar redogöra för samtliga avgöranden. De avgöranden som har presenterats i uppsatsen har valts ut med anledning av att de anses vara av största relevans för uppsatsens syfte och för att de anses ha fått avgörande betydelse för rättsutvecklingen. Samtliga sakomständigheter i de olika rättsfallen har emellertid inte redogjorts för, då den primära avsikten har varit att förmedla de prejudicerande delarna av rättsfallen.

Sammantaget kan den rättsdogmatiska metoden inte sägas ha använts genomgående i uppsatsen, då uppsatsen varken ämnar presentera en lösning på den rättsliga problematiken kring rådande definitioner av fast driftställe eller kritisera rättsläget som sådant. Argument kring *de lege ferenda*<sup>16</sup> presenteras således inte av författaren, varför uppsatsen i stället har utgått från den premissen att en lösning på den skatterättsliga problematiken bör införas i enlighet med någon av de förslag som har presenterats av OECD eller EU. Författaren har studerat och kritiskt utrett främst ett av förslagen från OECD, Pillar One Amount A, i ljuset av EU:s fria rörligheter och diskrimineringsförbud. I dessa hänseenden kan inslag av rättsanalytisk metod observeras, då uppsatsen i viss mån kan sägas analysera *framtida* rätt. Metoden möjliggör dessutom för en friare tolkningsanalys av rätten än den rättsdogmatiska metoden, då den sistnämnda är mer bunden vid den traditionella rättskälleläran. Den rättsanalytiska metoden utökar således möjligheterna att även studera annat material än enbart sådant som ingår i

---

<sup>15</sup> Reichel (2018) s. 109 ff.

<sup>16</sup> Begreppet syftar ofta till ”hur rätten borde vara”.

rättskällevärdet.<sup>17</sup> Uppsatsen har härvid studerat nyhetsartiklar och tidskrifter samt använt såväl publikationer som rekommendationer från OECD. Rättskällevärdet av OECD:s publikationer bör dock diskuteras då de inte utgör primära rättskällor och inte som regel innehar tillräcklig konstitutionell legitimitet. Författaren har, i likhet med internationell sedvanerätt och praxis<sup>18</sup>, utgått från att OECD:s kommentarer och publikationer kan användas vid tolkning av skatteavtal och i vissa fall även nationell rätt. Dessutom anses OECD ha väsentligt inflytande över rättsområdets utveckling. Som kommer att framgå av den fortsatta redogörelsen behöver föreslagna åtgärder från OECD införlivas i såväl nationell rätt som skatteavtal för att bli tillämpbara. OECD:s publikationer kan därigenom få praktiskt genomslag och erhålla ett starkare rättskällevärde.

Slutligen bör läsaren uppmärksamma att uppsatsen har utgått från tillgängligt material till och med mitten av juli 2021. Med anledning av att OECD:s slutgiltiga, mer detaljerade, förslag till en skatt för multinationella företag förväntas presenteras först i oktober 2021, har redogörelsen därför i huvudsak utgått från OECD:s Pillar One och Pillar Two från oktober 2020. Författaren har därför endast sammanfattat redogjort för de förändringar avseende de preliminära förslagen från oktober 2020, som OECD meddelade i början av juli 2021. Analysen har försökt beakta dessa förändringar, trots den snäva tidsramen och det faktum att nytt material kontinuerligt har tillkommit i princip dagligen.

## 1.5 Forskningsläge

Med hänsyn till att den nya grunden för beskattning ännu inte är en praktisk realitet, utan enbart är i förstadiet av ett införande, är området förhållandevis outforskat. Förhållandet mellan rådande definitioner av fast driftställe och digitala affärsverksamheter är emellertid ett betydligt mer omdiskuterat

---

<sup>17</sup> Sandgren (2018) s. 50 ff.

<sup>18</sup> Dahlberg (2020) s. 284 ff.; HFD 2016 ref. 23.



ämne. Bland andra författarna Pistone<sup>19</sup>, Skaar<sup>20</sup> och Jacobsson<sup>21</sup> har avhandlat och diskuterat hur rekvisiten för fast driftställe förhåller sig till företag som tillhandahåller digitala tjänster. Ämnet har även diskuterats i tidskrifter.<sup>22</sup>

Avseende de förslag som har presenterats till att införa en skatt på digitala affärsverksamheter bör uppmärksammas att forskningsläget är än mer begränsat med tanke på att förslagen har presenterats i närtid och dessutom överlappar varandra. Sådant material som finns tillgängligt innefattar därför främst synpunkter på, och kritik mot, förslagens innehåll och deras utformning. De nyhets- och debattartiklar som är relaterade till ämnet berör inte sällan konsekvenserna av ett sådant införande utifrån ett nationellt perspektiv.<sup>23</sup> Exempelvis har Dahlberg i anslutning till det av EU föreslagna direktivet om digitalskatt, som kommer att behandlas i det följande, uttalat att en sådan skatt riskerar medföra att mindre stater med lägre befolkningensmängd förlorar skatteinkomster till förmån för större stater.<sup>24</sup> De senaste åren har frågor avseende de föreslagna digitalskatternas innehåll och utformning även blivit ett populärt ämne för uppsatsskrivande.<sup>25</sup>

Den ifrågavarande uppsatsen behandlar emellertid OECD:s förslag Pillar One Amount A i en mer EU-rättslig kontext. Det förekommer internationella artiklar där en progressiv omsättningsskatt på digitala verksamheter har diskuterats utifrån statsstödsreglerna<sup>26</sup>, något som faller utanför uppsatsens område. Det förekommer dock, såvitt författaren är varse om, endast ett fåtal internationella artiklar i vilka frågor har lyfts om förslagets förenlighet med EU-rätten och de fria rörligheterna. Som exempel kan nämnas artiklar skrivna av Ruth Mason och Leopold Parada, vilka har framfört argument om att en omsättningsbaserad skatt på digitala

---

<sup>19</sup> Pistone (2019).

<sup>20</sup> Skaar (2020).

<sup>21</sup> Jacobsson (2018).

<sup>22</sup> Se exempelvis Andersson (2018).

<sup>23</sup> Jfr exempelvis Jokinen (2021) & Tankersley (2021).

<sup>24</sup> Dahlberg (2019) s. 80 ff.

<sup>25</sup> Se exempelvis Matulaniec (2019) & Gustafsson (2021).

<sup>26</sup> Jfr exempelvis Szudockzy & Károlyi (2020).

verksamheter riskerar att oproportionerligt belasta företag med säten i USA och därigenom kan anses vara diskriminerande.<sup>27</sup> Även Brokelind har nyligen diskuterat den här frågan.<sup>28</sup> Till författarens kännedom är det emellertid ingen som på ett lika utredande sätt har följt EUD:s tillvägagångssätt vid frågor om eventuella inskränkningar i de fria rörligheterna, varför uppsatsen kan sägas avvika från tidigare forskning och har ambitionen att bidra till den.

## 1.6 Terminologi

Uppsatsen behandlar direkt beskattning<sup>29</sup>, med vilket menas skatt som är avsedd att bäras av de fysiska eller juridiska personer vilka är skyldiga att erlägga dem.<sup>30</sup> Ett grundläggande begrepp som genomgående används i uppsatsen är ”nexus”. Nexus är en skatterättslig term som ofta används i internationella skatterättsliga sammanhang och avser ett skattesubjekts koppling eller anknytning till en viss stat, på vilken staten ifråga kan grunda beskattningsanspråk. För att en stat legalt ska kunna beskatta en inkomst som ett skattesubjekt uppbär måste det föreligga en tillräcklig anknytning eller länk, ett nexus, mellan staten och det ifrågavarande skattesubjektet.<sup>31</sup>

Vidare förekommer ett antal begrepp i uppsatsen avseende digitala affärsverksamheter och där tillhörande föreslagna skatterättsliga åtgärder, vilka samtliga erfordrar förtydligande. Begreppet ”digital affärsverksamhet” används frekvent genom uppsatsen. Någon entydig definition finns emellertid inte av begreppet. Uppsatsen utgår därför från den beskrivning som OECD har formulerat, enligt vilken det föreligger vissa karaktäristiska drag för sådana verksamheter som tillhandahåller digitala tjänster och som särskiljer företagen från traditionella affärsmodeller. Vad som enligt OECD kännetecknar en digital affärsverksamhet redogörs för mer utförligt i avsnitt

---

<sup>27</sup> Jfr Mason & Parada (2018); Mason & Parada (2020).

<sup>28</sup> Brokelind (2021).

<sup>29</sup> Direkta skatter särskiljs från indirekta skatter, såsom mervärdesskatt, diverse punktskatter och tull.

<sup>30</sup> Lodin m.fl. (2021) s. 5.

<sup>31</sup> Gadžo (2018), avsnitt 1.1.

3.2.1 och avsnitt 3.2.2, men kan i allmänhet sägas vara att de är oberoende av producerande anläggningstillgångar för att skapa värde och generera inkomster. Digitala affärsverksamheter tillhandahåller tjänster digitalt till konsumenter över internet, är mer mobila och nyttjar, till skillnad från traditionella affärsmodeller, användardata från sina användare.

Med ”e-handel” avses den definition som har antagits av OECD, dvs. försäljning eller köp av varor eller tjänster som genomförs via datanätverk med metoder som är specifikt utformade för att ta emot eller placera beställningar.<sup>32</sup> När termen ”multinationella företag” används har författaren strävat efter att utgå från OECD:s definition av begreppet. Definitionen framgår emellertid inte direkt av det förslag till införandet av ett nytt nexus som uppsatsen primärt ämnar granska. Uppsatsen utgår därför från OECD:s definition av begreppet som framgår av BEPS Action 13. Definitionen kommer att redogöras för mer utförligt i avsnitt 4.3.1, men utgår i allmänhet från att det med ett multinationellt företag avses två eller flera företag med skatterättslig hemvist i olika jurisdiktioner som genom kontroll eller ägande är förbundna till varandra. När uttrycket ”multinationell företagsgrupp” används, åsyftas således denna definition av multinationella företag.

Termerna ”digitalskatt” och ”skatt på digitala affärsverksamheter” används löpande genom uppsatsen, då dessa i skatterättsliga sammanhang har blivit samlingsnamn på sådana förslag som har presenterats avseende införandet av ett nytt nexus. Detta ska emellertid inte förväxlas med en särskild skatt *på* digitala verksamheter, i det avseendet att det är någon typ av punktskatt eller skatt som enbart dessa företag är skyldiga att erlägga. Begreppen digitalskatt och skatt på digitala verksamheter är alltså snarare namn för de nya nexus-reglerna, enligt vilka bland andra företag som tillhandahåller digitala tjänster kan komma att bli skattskyldiga.

---

<sup>32</sup> OECD (2015a) s. 55.

Med begreppet ”konsoliderad” avses den ekonomiska termen som innebär sammanslagning eller sammanläggning. För uppsatsens vidkommande används begreppet ”konsoliderade omsättningar”, vilket enligt OECD åsyftar en sammanslagning av de totala omsättningarna i ett multinationellt företag.<sup>33</sup>

Slutligen kan ett antal preciseringar göras avseende redogörelsen i uppsatsens femte kapitel. Uppsatsens framställning utgår från att benämningarna ”förbud mot restriktioner i den fria rörligheten” och ”förbud mot icke-diskriminerande hinder i den fria rörligheten” har samma innebörd. Begreppen kommer därför att användas synonymt genom uppsatsen. Det kommer dessutom att framgå av uppsatsen att EUD inte alltid uttryckligen använder sig av begreppen ”direkt diskriminering” och ”indirekt diskriminering”.<sup>34</sup> För att tydliggöra distinktionen mellan å ena sidan diskriminering som beror på ett skattesubjekts nationalitet och å andra sidan diskriminering som beror på annan grund än nationalitet men där effekten är densamma som om nationalitet hade varit det särskiljande kriteriet, kommer dock uppsatsen att använda sig av begreppen direkt respektive indirekt diskriminering. Härutöver används inom engelskan begreppet ”rule-of-reason-doktrinen” för EUD:s metod vid prövning av frågor avseende rättfärdigande av hinder för den fria rörligheten. Med hänsyn till att det är den allmänt vedertagna benämningen även i icke-engelskspråkiga länder, trots att den på svenska ofta översätts till ”förnuftsdoktrinen”<sup>35</sup>, är det den engelska termen som löpande kommer att användas i uppsatsen.

## 1.7 Disposition

I uppsatsens andra kapitel presenteras de rättsliga principerna för fördelning av beskattningsrätten. Kapitlet behandlar även i korthet internationell juridisk dubbelbeskattning samt skatteavtalsrättens grunder. Kapitlet syftar dels till att ge läsaren en förståelse för på vilka grunder en stat enligt

---

<sup>33</sup> OECD (2020a) s. 12 f.

<sup>34</sup> Se avsnitt 5.3.1 & 5.3.2.

<sup>35</sup> Dahlberg (2020) s. 404.

gällande rätt kan grunda skatteanspråk, dels ge läsaren en historisk bakgrund till skatteavtalstolkning. Avsnittet ämnar även, med anledning av den fortsatta redogörelsen, tydliggöra hur OECD:s publikationer kan få betydelse för, och inflytande över, skatterätten.

Kapitel tre har som övergripande syften att ge läsaren förståelse för hur affärsverksamheter som tillhandahåller digitala tjänster förhåller sig till begreppet fast driftställe och att diskutera tillräckligheten av rådande definitioner av begreppet. För att uppfylla syftena behandlas därför initialt i avsnitt 3.2.1 vad som enligt OECD kännetecknar digitala affärsverksamheter, följt av en presentation av hur s.k. användardata kan bidra till värdeskapande och generera intäkter för dessa företag. Avsnitt 3.3 redogör därefter för begreppet fast driftställe, vilka rekvisit som ska vara uppfyllda för att ett företag ska anses inneha ett fast driftställe samt vilka situationer som kan komma att undantas begreppet. Avsnitt 3.3.3 behandlar därefter internetserverns särställning. Kapitel avslutas därefter i avsnitt 3.4 med en sammanfattande diskussion där uppsatsens första frågeställning besvaras avseende digitala affärsverksamheter förhållande till rådande definitioner av fast driftställe.

Efterföljande kapitel fyra syftar till att sammanfattat redogöra för innebörden av de förslag till införande av en skatt på digitala verksamheter som har presenterats. Kapitel inleds därför med en beskrivning av de skatterättsliga utmaningar som de digitala affärsverksamheterna har gett upphov till, följt av en översiktlig redogörelse för såväl OECD:s som EU:s förslag. Därefter presenteras en internationell utblick där några samtida nationella lösningar och överenskommelser avseende en digitalskatt redogörs för. Slutligen förs en sammanfattande diskussion med anledning av den gjorda redogörelsen. Läsaren bör uppmärksamma att målet med kapitlet inte är att förmedla en fullständig redogörelse för förslagets innehåll, utan att det enbart med hänsyn till uppsatsens syfte avser att sammanfatta förslagen inför den kommande analysen.

Det femte kapitlet är uppsatsens sista deskriptiva del som dels syftar till att ge läsaren förståelse för hur EU-skatteätten förhåller sig till nationell skatterätt, dels utgöra diskussionsunderlag för den kommande analysen. Kapitlet inleds därför med en redogörelse för EU-skatteättens utgångspunkter där några av de mest fundamentala grunderna inom EU behandlas och två av EU:s mest väsentliga aktörer kommenteras i korthet. Kapitlet behandlar därefter de diskrimineringsförbud och förbud mot icke-diskriminerande restriktioner som råder inom EU. En särskild redogörelse görs även för etableringsfrihetens innebörd och dess förhållande till övriga friheter. Avsnitt 5.4 presenterar sedan EU-domstolens tillvägagångssätt vid prövning av frågor gällande nationella åtgärders förenlighet med de fria rörligheterna, följt av en redogörelse för utvald relevant praxis och en avslutande sammanfattning i avsnitt 5.5 respektive 5.6.

Uppsatsens sjätte och sista kapitel ämnar slutligen till att analysera och besvara uppsatsens andra frågeställning.

## 2 Principer för fördelning av beskattningsrätten

### 2.1 Inledning

Det finns flera väsentliga principer på det skatterättsliga området, såväl allmänna principer, vilka är relevanta för hela rättssystemet, som särskilda skatterättsliga principer.<sup>36</sup> Kapitlet ämnar dock att grundläggande redogöra för de principer som fördelar beskattningsrätten mellan olika stater. Avsnitt 2.2 behandlar därför inledningsvis de principer på vilken en stat kan grunda sitt beskattningsanspråk. I anslutning till detta redogörs i avsnitt 2.2.1 för när en internationell juridisk dubbelbeskattningssituation föreligger och hur en sådan kan undanröjas. Kapitlets avslutande avsnitt 2.2.2 behandlar slutligen i korthet grunderna inom skatteavtalsrätten och betydelsen av OECD:s publikationer för såväl tolkningen av skatteavtal som nationell rätt, i syfte att ge läsaren en grundläggande förståelse inför den fortsatta framställningen.

### 2.2 Principer för fördelning av beskattningsrätten

En stat kan som utgångspunkt grunda sitt beskattningsanspråk på en av de två huvudprinciperna, antingen hemvist<sup>37</sup> eller källstat. Den förstnämnda fokuserar på *skattesubjektets* anknytning till en stat, medan den senare är koncentrerad på *skatteobjektets* anknytning till en stat.

Ett skattesubjekt som enligt hemvistprincipen är obegränsat skattskyldig i en stat är skattskyldig för såväl inkomster från hemviststaten som från andra stater.<sup>38</sup> Exempelvis återfinns hemvistprincipen för juridiska personer i Sverige i 6 kap. 3 § IL. En juridisk person är obegränsat skattskyldig i

---

<sup>36</sup> Pahlsson m.fl. (2019) s. 60.

<sup>37</sup> Även kallad domicilprincipen.

<sup>38</sup> Dahlberg (2020) s. 33 & s. 55 f. Jämför även 6 kap. 4 § IL.

Sverige enligt hemvistprincipen för alla sina inkomster om den på grund av sin registrering<sup>39</sup>, plats för styrelsens säte eller av någon annan sådan omständighet är att anse som en svensk juridisk person. Svensk bolagsrätt tillämpar således *registreringsprincipen* för att avgöra om ett bolag är knutet till Sverige, dvs. om ett bolag är registrerat i Sverige så anses det också vara skatterättsligt hemmahörande här.<sup>40</sup> Hemvistprincipen grundar sig i allmänhet på argument om att det är de bosatta och etablerade i ett land som drar nytta av fördelarna i landet, såsom dess välfärd och samhällseliga resurser. Principen antas dessutom möjliggöra en rättvis avvägning av skattebördan, då en persons samlade skatteförmåga kan beaktas i ett land vid ett och samma tillfälle.<sup>41</sup> Härutöver bör nämnas att vilken stat som bedöms vara det ifrågavarande skattesubjektets hemviststat även har betydelse för tillämpningen av skatteavtal.<sup>42</sup>

I det fall hemvistprincipen inte är tillämplig kan en stat i stället grunda sitt beskattningsanspråk på källstatsprincipen. Principen innebär att inkomster kan bli skattepliktiga i den stat som *skatteobjektet* har anknytning till, trots att skattesubjektet ifråga inte är obegränsat skattskyldig i staten. Skattesubjektet bedöms i sådant fall vara begränsat skattskyldig i källstaten.<sup>43</sup> Beskattningsrätten tillfaller följaktligen den staten där inkomsten uppkommer eller där viss egendom är belägen.

Den främsta förklaringen till källstatsprincipen är att en stat där en inkomst har uppkommit har skapat förutsättningarna för att inkomsten ska kunna förvärfvas där. Principen underlättar även för inkomstens beskattning vid källan.<sup>44</sup> I Sverige är exempelvis utländska juridiska personer<sup>45</sup> begränsat

---

<sup>39</sup> Aktiebolag ska enligt 2 kap. 22 § ABL registreras i Sverige. Notera att som aktiebolag räknas även europabolag, se 2 kap. 4 § IL.

<sup>40</sup> Dahlberg (2020) s. 428. Registreringsprincipen ska skiljas från *sätesprincipen*, där ett bolags säte, i form av plats för huvudkontor eller huvudsaklig verksamhet, i stället för registrering är avgörande för ett bolags anknytning till en viss medlemsstat, se mål C-330/91, *Commerzbank*, EU:C:1993:303, p. 13.

<sup>41</sup> Lodin m.fl. (2021) s. 518.

<sup>42</sup> Dahlberg (2020) s. 277. För mer om skatteavtalsrätt, se avsnitt 2.2.2.

<sup>43</sup> *Ibid.* s. 33.

<sup>44</sup> Lodin m.fl. (2021) s. 518.

<sup>45</sup> Se 6 kap. 8 § IL för den svenska definitionen av utländsk juridisk person.



skattskyldiga enligt källstatsprincipen i 6 kap. 7 § IL. Den svenska innebörden av begreppet begränsad skattskyldighet framgår av 6 kap. 11 § 1 st. IL. Av bestämmelsen följer att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för bland annat inkomster från ett fast driftställe i Sverige. Fast driftställe är emellertid inte bara en term som förekommer i svensk rätt, utan är ett internationellt vedertaget begrepp. En närmare redogörelse för begreppet fast driftställe kommer därför att göras i ett senare avsnitt.<sup>46</sup>

## 2.2.1 Internationell juridisk dubbelbeskattning

Det är inte ovanligt att stater, liksom Sverige, använder sig av bägge ovannämnda grunderna hemvist och källstat för beskattning. En naturlig konsekvens av detta är att beskattningsprinciperna, tillika skatteanspråken, emellanåt kolliderar mellan olika stater. Det föreligger i sådana fall en internationell juridisk dubbelbeskattningssituation<sup>47</sup> när samma skattesubjekt är föremål för beskattning i minst två stater för samma skatteobjekt under samma tidsperiod.<sup>48</sup>

Det förekommer flera metoder för att undanröja eller mildra konsekvenserna av internationell juridisk dubbelbeskattning, såsom undantag från beskattning, avräkning för den i utlandet erlagda skatten samt kostnadsavdrag för i utlandet erlagd skatt.<sup>49</sup> Ett av de viktigaste tillvägagångssätten för att undanröja dubbla skatteanspråk är att tillämpa det aktuella skatteavtalet mellan de stater som gör anspråk på att beskatta inkomsten. De avtalsslutande staterna är genom skatteavtalet förpliktade att nedsätta sina egna beskattningsanspråk i enlighet med avtalets regelverk. Skatteavtalet fördelar således beskattningsrätten över den ifrågavarande

---

<sup>46</sup> Se avsnitt 3.3.

<sup>47</sup> Notera att begreppet ska särskiljas från *ekonomisk dubbelbeskattning*, där beskattningsunderlaget är föremål för beskattning två gånger mellan olika skattesubjekt. Som exempel på ekonomisk dubbelbeskattning kan anges att ett aktiebolags bolagsvinster i Sverige först beskattas med 20,6 % bolagsskatt enligt 65 kap. 10 § IL, följt av att aktieägarna beskattas för sin tilldelade utdelning.

<sup>48</sup> Dahlberg (2020) s. 33 f.

<sup>49</sup> Ibid. s. 103 ff.

inkomsten till endera staten, alternativt delas beskattningsrätten och skattesubjektets hemviststat får i sådant fall antingen avräkna eller undanta inkomsten från beskattning.<sup>50</sup>

## 2.2.2 Kort om skatteavtalsrätt

Skatteavtal är folkrättsliga traktater, vilket innebär att staternas rättsliga förhållande regleras av folkrätten. Exempelvis tillämpar Sverige tillsammans med flertalet andra stater ett s.k. dualistiskt synsätt<sup>51</sup> på den internationella rätten, med vilket menas att folkrätten och den nationella rätten utgör två separata rättssystem som existerar samtidigt. Skatteavtal behöver således införlivas genom en införlivandelag i den nationella rätten för att kunna tillämpas eftersom någon automatisk tillämplighet inte förekommer.<sup>52</sup>

Av det faktum att skatteavtal är traktater följer att Wienkonventionen från 1969 aktualiseras för de stater som har anslutit sig till konventionen. Konventionen innehåller bland annat regler i artiklarna 31–33 om hur tolkning av traktater ska göras. Förutsatt att medlemsstaterna som har ingått ett skatteavtal också är parter till Wienkonventionen och att det aktuella skatteavtalet har ingåtts efter år 1969, kan skatteavtalet tolkas med hjälp av konventionens omnämnda artiklar.<sup>53</sup> Det har i praxis klargjorts att tolkningen av dubbelbeskattningsavtal ska inriktas på avtalsparternas gemensamma avsikt, vilken kan fastställas med hjälp av metoderna i artiklarna 31–33 Wienkonventionen. Tolkningsmetoderna gäller såväl mellan de avtalslutande parterna som mellan enskilda och skattemyndigheter.<sup>54</sup>

---

<sup>50</sup> Hilling (2016) s. 34 f. Vilken metod som ska användas framgår av skatteavtalets s.k. ”metodartiklar”.

<sup>51</sup> Skilj från det monistiska synsättet, där folkrättsliga avtal och nationell rätt utgör två delar av ett och samma rättssystem, se Hilling (2016) s. 58 ff.

<sup>52</sup> Dahlberg (2020) s. 281.

<sup>53</sup> Hilling (2016) s. 49 ff. Notera att författaren i sammanhanget lyfter det faktum att Wienkonventionens tolkningsregler även är ett uttryck för internationell sedvanerätt.

<sup>54</sup> Dahlberg (2020) s. 282 ff.; RÅ 1996 ref. 84.

För svenskt vidkommande kan nämnas att HFD, tidigare Regeringsrätten, har konstaterat att skatteavtalstolkningen i enlighet med artikel 31 Wienkonventionen ska grundas på avtalstexten i överensstämmelse med den gängse meningen av avtalets uttryck, varav uttrycken ska ses i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte. Utöver detta har domstolen betonat att efterföljande överenskommelser och praxis mellan parterna ska tolkas för att klargöra parternas gemensamma uppfattning, samt att relevanta internationella rättsregler ska beaktas. I syfte att bekräfta den tolkning som har gjorts enligt artikel 31, eller för att fastställa avtalets tolkning när tolkningen är oklar eller leder till ett uppenbarligen eller oförnuftigt resultat, kan s.k. supplementära tolkningsmedel enligt artikel 32 användas. Som exempel på supplementära tolkningsmedel kan avtalets förarbeten och omständigheterna vid avtalets ingående nämnas.<sup>55</sup>

Majoriteten av dagens skatteavtal är utformade mot bakgrund av OECD:s modellavtal<sup>56</sup>, vilket har medfört en harmonisering av medlemsstaternas skatteavtal. Även om modellavtalet inte är bindande, fungerar det som förebild vid ingåendet av skatteavtal såväl mellan stater som är medlemmar i OECD, som mellan icke-medlemmar.<sup>57</sup> OECD har i anslutning till modellavtalet dessutom utarbetat kommentarer<sup>58</sup> som utvecklar modellavtalets terminologi samt återger bakgrunden till bestämmelserna. Dessa kommentarer kan därför användas såsom tolkningsmedel för ingångna skatteavtal. Det är i detta sammanhang relevant att ifrågasätta vilket värde som kommentarerna till modellavtalet bör tillmätas. HFD har i anslutning till detta uttalat följande avseende svensk rätt: "... bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse ofta tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen. Har ett dubbelbeskattningsavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, bör det normalt finnas fog för antagande att avtalsparterna avsett att uppnå ett

---

<sup>55</sup> RÅ 1996 ref. 84.

<sup>56</sup> OECD (2017a). Hädanefter kallat "modellavtalet".

<sup>57</sup> Hilling (2016) s. 35.

<sup>58</sup> OECD (2017b). Hädanefter kallat "kommentarerna".

resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat.”<sup>59</sup>

Det är även denna uppfattning som råder internationellt, att OECD:s kommentarer utgör ett viktigt hjälpmedel när skatteavtal ska tolkas.<sup>60</sup> Kommentarererna utgör således enbart icke-bindande tolkningsmedel som varken medlemsstaterna eller domstolar är bundna vid.<sup>61</sup> De används emellertid frekvent<sup>62</sup> både för att försöka utröna och tolka såväl innehållet i skatteavtal som definitioner av det i avtalet förekommande uttryck.<sup>63</sup> De har även använts för vägledning vid tillämpning av den nationella lagstiftningen, förutsatt att den interna lagstiftningen bygger på samma principer som modellavtalet.<sup>64</sup> OECD:s rekommendationer och riktlinjer utgör således inte bindande rätt utan måste implementeras eller inkorporeras i nationell rätt för att bli bindande.<sup>65</sup>

## 2.3 Sammanfattning

De traditionella principer på vilka en stat kan grunda beskattningsanspråk är hemvistprincipen respektive källstatsprincipen. I det fall samma skattesubjekt är föremål för beskattning i minst två stater för samma skatteobjekt, under en och samma tidsperiod, föreligger en internationell juridisk dubbelbeskattningssituation. För att undanröja sådana dubbla skatteanspråk från två olika stater tillämpas det skatteavtal som staterna har ingått. Majoriteten av dagens skatteavtal är utformade mot bakgrund av OECD:s modellavtal, varför OECD:s kommentarer och riktlinjer ofta används i syfte att tolka såväl innehållet i skatteavtal som definitioner av uttryck som förekommer däri. Trots att OECD:s föreskrifter och riktlinjer inte är bindande för medlemsstaterna, såvida de inte har införlivats i nationell rätt, används de frekvent även för vägledning vid tillämpning av

---

<sup>59</sup> RÅ 1996 ref. 84.

<sup>60</sup> Dahlberg (2020) s. 285.

<sup>61</sup> Hilling (2016) s. 55 ff.

<sup>62</sup> Se exempelvis RÅ 2009 ref. 91. HFD har även tillämpat ett uttalande i OECD:s kommentarer till modellavtalet för att bestämma tillämpningsområdet för en svensk intern lag, se HFD 2016 ref. 23.

<sup>63</sup> OECD (2017b); RÅ 1996 ref. 84.

<sup>64</sup> HFD 2016 ref. 23.

<sup>65</sup> Tjernberg (2018) s. 114 ff.

nationell rätt i det fall den nationella lagstiftningen bygger på OECD:s principer.

# 3 Digitala affärsverksamheter

## 3.1 Inledning

För att utröna vad som avses med digitala affärsverksamheter och deras förhållande till rådande definitioner av fast driftställe är det nödvändigt att först se till den historiska kontexten ur vilken de nya affärsmodellerna har vuxit fram. Det inledande avsnittet i kapitel tre presenterar därför initialt en bakgrund till de digitala affärsmodellernas framväxt, följt av en redogörelse för några av de kännetecknande dragen för digitala affärsverksamheter. I syfte att tydliggöra hur dessa företag främst genererar inkomster kommer därefter avsnitt 3.2.2 att förklara hur användardata kan bidra till värdeskapande för företag som tillhandahåller digitala tjänster. Kapitlets tredje avsnitt behandlar därefter begreppet fast driftställe och dess rekvisit, några av de situationer som kan vara undantagna begreppet, samt internetsservrars unika ställning. Kapitel tre avslutas sedan med en sammanfattande diskussion över de slutsatser som kan dras gällande digitala affärsverksamheter förhållande till rådande definitioner av fast driftställe.

## 3.2 Den digitala samtiden

### 3.2.1 Vad är en digital affärsverksamhet?

I takt med att informations- och kommunikationsteknologin har utvecklats och den globala handeln vuxit, har tekniken blivit billigare och standardiseringen ökat. Standardisering är något som är kännetecknande för den digitala ekonomins utveckling och har även inverkat på sätten som företag konkurrerar med varandra. I den digitala ekonomins begynnelse använde sig företag främst av sina egna maskinvarukomponenter. Tillverkare konkurrerade således med varandras standarder. När dessa komponenter så småningom standardiserades övergick företagen till att i stället konkurrera om priset. Den hastiga tekniska utvecklingen har sedan medfört att i stort sett samtliga nutida tillverkare och försäljare av elektronik

tillhandahåller en uppsjö av datorer, smartphones, TV-apparater, läsplattor m.m. Det främsta konkurrensmedlet har, förutom priset, därför utvecklats till att bli den enskilda tekniska enheten, dess utformning och funktioner, snarare än komponenterna inuti dem.<sup>66</sup>

Den digitala utvecklingen och internets framfart har förändrat sätten som individer konsumerar och interagerar med varandra, samt gett upphov till nya affärsmodeller. Den moderna tekniken har även möjliggjort för företag att verka i större skalor och över landsgränser, något som tidigare inte var möjligt i motsvarande utsträckning för traditionella affärsmodeller. För digitala affärsverksamheter har också användarna av internettjänsterna kommit att spela en alltmer central roll.<sup>67</sup>

Att särskilja digitala affärsverksamheter från traditionella företag är emellertid inte en helt okomplicerad uppgift då i princip hela det moderna samhället präglas av digitalisering.<sup>68</sup> En kategorisering i två skilda sektorer skulle kräva att det var möjligt att dra en skiljelinje mellan vilka verksamheter som kan anses vara digitala, respektive icke-digitala. Någon sådan specifik distinktion är dock inte möjlig att göra. En uppdelning i separata sektorer hade dessutom riskerat att bli både godtycklig och komplicerad med tanke på att moderna företag normalt bedriver både fysisk handel och e-handel parallellt.<sup>69</sup> Någon entydig definition av vad som utgör en digital affärsverksamhet finns följaktligen inte. OECD har emellertid gjort ett försök att sammanfatta de digitala affärsmodellernas nyckelfunktioner och karaktäristiska drag som organisationen anser är utmärkande för företag som tillhandahåller digitala tjänster.<sup>70</sup> Några av dem kommer att behandlas i det följande.

---

<sup>66</sup> OECD (2015a) s. 36.

<sup>67</sup> Ibid. s. 54. Se även avsnitt 3.2.2.

<sup>68</sup> Westberg (2014) kapitel 2 avsnitt 2.1; OECD (2015a) s. 142. Westberg uttrycker fenomenet som ”The whole economy is becoming digital”. OECD konstaterar i likhet med Westberg att ”Because the digital economy is increasingly becoming the economy itself, it would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy from the rest of the economy for tax purposes”.

<sup>69</sup> OECD (2015a) s. 54.

<sup>70</sup> Ibid. s. 64 ff. & s. 143.

En väsentlig egenskap som präglar den digitala ekonomin och dess affärsmodeller är avhängigheten immateriella tillgångar, såsom programvaror och algoritmer, vilka genererar inkomster och värde för bolagen. Dessa immateriella tillgångar har, tillsammans med övriga företagsfunktioner och användarna av företagets varor och tjänster, den gemensamma nämnaren att de är *mobila*. Digitala affärsverksamheters centrala funktioner och immateriella tillgångar kan nämligen styras från en plats för att sedan förflyttas till en annan vid behov, utan bundenhet till vare sig personal eller fysiska lokaler. Exempelvis kan ett bolag som bedriver verksamhet genom en webbsida behöva byta servern på vilken hemsidan är belägen i takt med att företaget expanderar och behöver större webbutrymme.

Utöver ovanstående är även de digitala verksamheternas konsumenter mer mobila än konsumenter till traditionella företag. En konsument med hemvist i stat A kan exempelvis bruka ett företags digitala tjänster genom att ladda ned företagets applikation i sin telefon medan den är på semester i stat B, för att sedan använda applikationen i stat C. Flexibilitet och rörlighet kan således konstateras vara något som särskiljer digitala affärsverksamheter från traditionella företag, vilka generellt sett är bundna till de stater där de är etablerade.<sup>71</sup> Digitala affärsverksamheter kan tack vare denna mobilitet ha betydande ekonomisk verksamhet i flertalet stater utan att behöva vara fysisk närvarande där.<sup>72</sup>

Något annat som kännetecknar digitala affärsverksamheter är s.k. nätverkseffekter, med vilket avses att beslut som en användare fattar kan inverka även på andra användare. Ett äldre typexempel på sådana nätverkseffekter är faxen, då en enskild fax i sig själv inte gör vidare nytta men vinner fördelar ju fler som väljer att införskaffa det. Ett mer samtida exempel är affärsverksamheter som driver webbsidor där det är användarna som genererar medieinnehållet. En nätverkseffekt uppstår då för de

---

<sup>71</sup> OECD (2015a) s. 65 ff.

<sup>72</sup> OECD (2018) s. 51.



befintliga användarna vars upplevelse förbättras när ytterligare användare går med i den digitala gemenskapen och delar sitt innehåll.<sup>73</sup>

Nätverkseffekter förstärks dessutom och blir desto tydligare på marknader med tendenser till monopol eller oligopol, såsom den digitala<sup>74</sup>, där företag likt Google och Facebook har fått betydande marknadsandelar och snabbt kan konkurrera ut mindre innovatörer.

Slutligen kan det konstateras att det i särklass mest utmärkande för digitala verksamheter är den ökade insamlingen och användningen av s.k. data från konsumenter, användare, leverantörer m.fl.<sup>75</sup> Det är exempelvis inte ovanligt förekommande att en konsument får en annons för en viss produkt i sitt Facebookflöde i nära anslutning till att den har läst en recension om produkten på nätet eller har pratat om den i fikarummet på sitt arbete. Vad som avses med användardata och hur det inverkar på, och kan bidra till, ett företags värdeskapande behandlas därför särskilt i det kommande avsnittet.

### **3.2.2 Användardata och dess betydelse för värdeskapande**

Internetanvändare förser dagligen digitala verksamheter med en avseende mängd personliga data. Typen, kvantiteten och värdet av de uppgifter som samlas in varierar emellertid. Att konsumenter lämnar digitala fotspår avseende sök-, och köphistorik, intressen, tweets, kommunikation, bilder, demografiska data m.m. till företagen som tillhandahåller tjänsterna dessa brukar är dock ett faktum. Företagen kan sedan utnyttja konsumenters personliga data i kommersiella syften.<sup>76</sup>

Digitala verksamheter kan få tillgång till data på diverse sätt. Konsumenter kan *frivilligt* dela med sig av personlig information, exempelvis via sociala medier eller genom angivande av betalningsuppgifter vid online-köp. Data

---

<sup>73</sup> OECD (2015a) s. 70 f.

<sup>74</sup> Ibid. s. 73.

<sup>75</sup> Ibid. s. 68.

<sup>76</sup> World economic forum (2011) s. 5.

kan även *observeras*, exempelvis genom att en individs platstjänster registrerar var denne befinner sig eller hur många minuter denne dagligen spenderar på olika applikationer i sin telefon. Härutöver kan företag *härleda* data genom att analysera befintliga personliga data. Exempelvis kan en individs tidigare konsumtionsmönster avslöja potentiella framtida inköp eller dennes kreditvärdighet beräknas utifrån finansiell historik.<sup>77</sup>

I syfte att konkretisera vad användardata är, dess funktioner och betydelse för digitala affärsverksamheter, kan användandet av s.k. cookies<sup>78</sup> få agera exempel. Cookies är små filer med information som lagras på den tekniska enhetens webbläsare hos individen som besöker en hemsida, förutsatt att individen har gett sitt samtycke till det. Vanligtvis ges tillgång till en hemsidas olika funktioner och innehåll först när cookies har accepterats av besökaren, vilket har medfört att gemene man ofta ger sitt samtycke till lagring av cookies utan nämnvärd kunskap om dess innebörd. När individens webbläsare åter kontaktar samma webbserver skickas en kopia av filerna tillbaka. Informationen som kakorna innehåller kan sedan användas av företagen, exempelvis i syfte att studera en individs internethistorik. Informationen kan även säljas vidare från webbplatsens innehavare till en tredje part, exempelvis en annonsfirma, vilken i sin tur kan skräddarsy annonsering till den enskilda individen eller kartlägga olika användares internetvanor på olika webbplatser. Det är cookies som bland annat möjliggör för webbplatser att komma ihåg inloggningsuppgifter och vilka varor som har placerats i en varukorg.<sup>79</sup> Google använder exempelvis cookies för att minnas språkinställningar, för att visa relevanta annonser för en individ baserat på dennes historik, kalkylera antalet besökare som en webbsida har, m.m.<sup>80</sup>

---

<sup>77</sup> World economic forum (2011) s. 14 f. De engelska termerna som däri används är *volunteered data*, *observed data* och *inferred data*.

<sup>78</sup> Även kallat "kakor" på svenska. Cookies är ett exempel på s.k. passivt användardeltagande, där information om den enskilda användaren samlas in utan att användaren själv behöver utföra någon handling, se OECD (2018) s. 55.

<sup>79</sup> PTS (2021).

<sup>80</sup> Google (2021).

Mot bakgrund av ovanstående kan det konstateras att konsumenters användardata bidrar till digitala affärsverksamheter värdeskapande i flera avseenden. Användardata kan bland annat utnyttjas av digitala affärsverksamheter för att förbättra redan existerande produkter och tjänster, åtgärda buggar i programvaror samt skraddarsy och rikta reklam till utvalda segmenterade grupper i syfte att effektivisera och öka produktiviteten i verksamheten. Företag kan även med hjälp av konsumenters data förutspå såväl marknadstrender som efterfrågan på ett revolutionerande sätt, samt stödja och uppmuntra mänskligt beslutsfattande med hjälp av automatiserade algoritmer. Detta kan i sin tur resultera i konkurrensfördelar, inte minst i relation till icke-digitala verksamheter.<sup>81</sup> Fördelarna med att nyttja data ökar dessutom sannolikt exponentiellt med mängden information som ett företag har tillgång till om en specifik kund – ju mer varierad och ingående information företaget har, desto mer insikt erhålls om personens konsumtionsvanor och beteendemönster.<sup>82</sup> Delning av personliga data till externa annonsörer genererar dessutom årligen avsevärda annonsintäkter för digitala affärsverksamheter. Exempelvis inbringade Google Ads-plattformen sammanlagda annonsintäkter till Google under år 2020 om cirka 147 miljarder amerikanska dollar genom att möjliggöra för annonsörer att visa produktannonser och erbjudanden i Googles omfattande annonsnätverk till deras webbanvändare.<sup>83</sup> Siffran kan jämföras med Facebooks annonsintäkter som under år 2019 uppgick till nästan 30 miljarder dollar.<sup>84</sup>

Det bör i detta sammanhang dock nämnas att mängden data som dagligen genereras är synnerligen omfattande. All data är följaktligen inte värdefull, utan kan variera i såväl omfattning som betydelse. För att användardata ska generera värde för digitala affärsverksamheter krävs därför att den sällas utifrån relevans samt analyseras och tolkas utav företaget – något som kan vara mycket resurskrävande.<sup>85</sup> Det bör även noteras att användardatas

---

<sup>81</sup> Pedersen & Wilkinson (2019) s. 50 ff.

<sup>82</sup> OECD (2018) s. 53.

<sup>83</sup> Statista (2021a).

<sup>84</sup> Statista (2021b).

<sup>85</sup> OECD (2018) s. 53 ff.

avgörande betydelse för värdeskapande görs under ett antagande om att de riktade insatserna som följer av en genomförd dataanalys faktiskt också utförs i bästa möjliga riktning. Det är emellertid inte säkert att dataanalys och åtgärder som vidtas därefter genererar samma värde och effekt för alla affärsområden. Sammantaget kan dock konstateras att användardata i vart fall bidrar till värdefulla insikter om potentiella konsumenter och deras preferenser på ett sätt som inte tidigare har varit möjlig för traditionella företag.<sup>86</sup>

## 3.3 Fast driftställe

### 3.3.1 Inkomstskattelagen

Reglerna om fast driftställe syftar i allmänhet till att uppnå en rättvis fördelning av beskattningsrätten mellan skattesubjektets hemviststat och staten där företaget bedriver sin verksamhet.<sup>87</sup> Utländska juridiska personer är sedan år 1986 begränsat skattskyldiga i Sverige för inkomster hänförliga till ett fast driftställe i landet.<sup>88</sup> Fast driftställe är emellertid inte ett begrepp som enbart florerar i den svenska interna skatterätten, utan är vanligt förekommande även inom den internationella skatterätten.<sup>89</sup> Den svenska definitionen av fast driftställe återges i detta delavsnitt i syfte att exemplifiera hur nationell lagstiftning kan utformas mot bakgrund av OECD:s femte artikel om fast driftställe, vilken redogörs för i nästföljande delavsnitt.

I det fall en juridisk person med skatterättslig hemvist utomlands bedöms ha en sådan anknytning till Sverige att den anses ha ett fast driftställe här, kan inkomster hänförliga till det fasta driftstället beskattas i Sverige i enlighet med 6 kap. 11 § 1 st. 1 p. IL. Även royalty eller ersättning i form av periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar

---

<sup>86</sup> Pedersen & Wilkinson (2019) s. 51 f.

<sup>87</sup> Pistone (2019) s. 199.

<sup>88</sup> Prop. 1986/87:30.

<sup>89</sup> Eng: ”permanent establishment”, förkortas ofta PE. Begreppet återfinns bland annat i artikel sju i OECD:s modellavtal.

utnyttjas anses som inkomster från ett fast driftställe i Sverige om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.<sup>90</sup>

Vad som åsyftas med begreppet fast driftställe i svensk rätt definieras i 2 kap. 29 § IL:

”Med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs”<sup>91</sup>

Bestämmelsens andra stycke stadgar därefter några exempel på vad som anses utgöra fast driftställe, såsom plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet och fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet. Om någon är verksam för en näringsverksamhet i Sverige och regelmässigt använder fullmakt för att ingå avtal för verksamhetens innehavare, anses fast driftställe också föreligga.<sup>92</sup> En utländsk juridisk person som har en s.k. ”beroende agent” i Sverige anses således ha ett fast driftställe i landet. Det är emellertid inte tillräckligt att verksamhet bedrivs i Sverige genom en kommissionär med flera huvudmän, förmedling av mäklare eller en annan oberoende representant om det ingår i representantens vanliga näringsverksamhet. Det krävs följaktligen att det finns ett starkt band mellan agenten och uppdragsgivaren för att agenten ska anses utgöra ett fast driftställe.<sup>93</sup>

Av förarbetena till 2 kap. 29 § IL kan utläsas att den svenska bestämmelsen bygger på samma principer som OECD:s modellavtal.<sup>94</sup> Den internrättsliga definitionen av fast driftställe är således i huvudsak hämtad från modellavtalet, något som Sverige har gemensamt med många andra stater. Det framgår av nationell praxis att HFD är av uppfattningen att

---

<sup>90</sup> 6 kap. 11 § 2 st. IL.

<sup>91</sup> 2 kap. 29 § 1 st. IL.

<sup>92</sup> 2 kap. 29 § 3 st. IL.

<sup>93</sup> Dahlberg (2020) s. 70 f.; 2 kap. 29 § 3–4 st. IL.

<sup>94</sup> Prop. 1986/87:30 s. 42; Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 46 & s. 57.

modellavtalet med tillhörande kommentarer primärt kan användas i syfte att tolka skatteavtal som bygger på modellavtalet, men att de även kan vara vägledande vid tillämpning av intern rätt. Detta förutsatt att den interna lagstiftningen bygger på modellavtalets principer.<sup>95</sup> Eftersom bestämmelsen om fast driftställe har utformats med OECD:s modellavtal som förebild kan modellavtalet således även användas tillsammans med dess kommentarer för att tolka rekvisiten i 2 kap. 29 § IL. Skatteverket delar uppfattningen att så kan ske.<sup>96</sup>

### 3.3.2 OECD:s modellavtal

Förebilden till många staters nationella definitioner av fast driftställe återfinns i modellavtalets femte artikel. Bestämmelsen fungerar, likt det svenska lagrummet, som en precisering av när ett företag anses inneha ett fast driftställe i källstaten.<sup>97</sup> Artikeln utgör således den allmänna internationella definitionen av fast driftställe på vilka flertalet staters internrättsliga definitioner bygger. Artikeln används även vid tillämpning av artikel sju i modellavtalet, i vilken beskattningsrätten över inkomst från affärsrörelse enligt huvudregeln fördelas till företagets hemviststat. Om företaget emellertid bedriver verksamhet från ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten får dock den delen av inkomsten som är hänförlig till det fasta driftstället beskattas i den andra staten.<sup>98</sup>

Det är i modellavtalets femte artikel första punkt som den generella definitionen av fast driftställe stadgas, i vilken tre kumulativa krav formuleras för att ett fast driftställe ska anses föreligga:

- 1) det ska finnas en plats för affärsverksamhet,
- 2) platsen ska vara stadigvarande, och
- 3) affärsverksamheten ska bedrivas från platsen<sup>99</sup>

---

<sup>95</sup> RÅ 1998 not. 188; RÅ 2009 ref. 91; HFD 2013 not. 78.

<sup>96</sup> SKV (2021a).

<sup>97</sup> Notera dock att den svenska bestämmelsen skiljer sig avseende artikel 5.3 och 5.4.

<sup>98</sup> OECD (2017a) artikel 7.1.

<sup>99</sup> Ibid. artikel 5.1. Notera att artikel 5.2, liksom 2 kap. 29 § 2 st. IL, innehåller en exemplifierande lista på vad som särskilt innefattas i begreppet fast driftställe.

Samtliga rekvisit behandlas separat i de följande underavsnitten i syfte att tydliggöra deras närmare innebörd. Därefter presenteras några av de undantag från begreppet fast driftställe, som modellavtalets femte artikel fjärde punkt föreskriver.

### 3.3.2.1 Plats

Det första rekvisitet om plats för affärsverksamhet omfattar exempelvis utrustning, lokaler, eller anläggningar som företaget använder för att bedriva sin verksamhet oavsett om platsen ifråga används endast för det ändamålet.<sup>100</sup> Företaget måste således vara fysiskt närvarande i en stat för att det ska kunna anses ha en plats för affärsverksamhet.<sup>101</sup> Det avgörande för det första rekvisitets tillämplighet är om företaget kan *förfoga* över det ifrågavarande utrymmet som används för att bedriva verksamheten. Några krav ställs således inte på att företaget måste hyra, äga eller inneha en legal rättighet att bruka platsen för att rekvisitet ska anses vara uppfyllt.<sup>102</sup> Det kan följaktligen vara tillräckligt att företaget har tillgång till ett visst utrymme, exempelvis på ett annat företags faciliteter.<sup>103</sup> Ett företags blotta närvaro på en plats innebär emellertid inte automatiskt att det förfogar över platsen, utan en helbedömning måste göras utifrån det enskilda företags verkliga möjlighet att nyttja platsen, i vilken utsträckning företaget närvarar på platsen och de aktiviteter som utförs där.<sup>104</sup>

### 3.3.2.2 Stadigvarande

Det andra rekvisitet föreskriver att platsen som företaget förfogar över ska användas stadigvarande, vilket innebär ett krav på viss varaktighet.<sup>105</sup>

Begreppet har inte definierats i modellavtalet, men det kan av

---

<sup>100</sup> OECD (2017b) s. 117, p. 6.

<sup>101</sup> Jacobsson (2018) s. 179.

<sup>102</sup> OECD (2017b) s. 118–119, p. 10–12.

<sup>103</sup> Jacobsson (2018) s. 180 f. Se OECD (2017b) s. 119–120, p. 13–20 för ett antal exempel på när företrädare för ett företag närvar i ett annat företags lokaler.

<sup>104</sup> OECD (2017b) s. 118–119, p. 12.

<sup>105</sup> SKV (2021b).

kommentarerna utläsas innefatta såväl ett geografiskt som ett tidsmässigt krav.

Den geografiska aspekten innebär att det ska finnas ett samband mellan platsen för affärsverksamheten och en bestämd geografisk punkt eller ett specifikt område. Platsen för affärsverksamheten måste således i något avseende vara fixerad. Det råder delade meningar i doktrin avseende det geografiska kravet vad gäller innebörden av, samt till vilken grad, platsen ska vara bestämd. Jacobsson har inställningen att det med geografiskt fixerad avses att verksamheten inte kan förflyttas mellan olika ställen för att platsen ska anses vara stadigvarande. Författaren påpekar att kravet på att platsen ska vara geografiskt bestämd dock inte nödvändigtvis innebär att den ska vara orubblig eller fixerad till marken. Som exempel anger han att även utrustning som kan förflyttas, såsom en datorserver, bör kunna anses vara begränsad till ett geografiskt område.<sup>106</sup> Reimer är av något annorlunda uppfattning och menar att det samband som anläggningen eller utrustningen ska ha till marken som utgångspunkt måste vara så starkt att anläggningen är förhindrad att förflyttas från platsen. Författaren anser dock att det bör finnas undantag från detta. Exempelvis bör sådan utrustning som normalt inte förflyttas några längre tidsperioder undantas, liksom situationer då en förflyttning vanligen sker först i samband med ägarbyte.<sup>107</sup>

Vidare innebär det tidsmässiga kravet att platsen endast kan anses vara stadigvarande om den är beständig till viss grad och således inte är av rent tillfällig natur. Som utgångspunkt har OECD uppgett att sex månader bör utgöra riktlinjen för vad som kan anses vara stadigvarande.<sup>108</sup> Det förekommer dock situationer som anses konstituera en stadigvarande plats även om den anvisade tidsramen inte är uppfylld. Ett sådant exempel är om ett företag uteslutande bedriver affärsverksamhet i källstaten under en kortare tid. Om anknytningen till källstaten anses vara starkare och

---

<sup>106</sup> Jacobsson (2018) s. 183 ff.

<sup>107</sup> Reimer & Rust (2015) s. 343 f. Som exempel anger Reimer internetservrar och husbilar.

<sup>108</sup> OECD (2017b) s. 122, p. 28.



motsvarande verksamhet inte bedrivs i hemviststaten kan ett fast driftställe ändå föreligga förutsatt att övriga rekvisit är uppfyllda.<sup>109</sup> Andra situationer som kan vara undantagna sexmånadersfristen är om affärsverksamheten till sin natur är sådan att den endast bedrivs en kortare tid eller om den är av återkommande karaktär. I den sistnämnda situationen bör då både den sammanlagda tiden och det antalet gånger som platsen har använts genom åren tas i beaktande för att avgöra huruvida stadigvaranderekvisitet är uppfyllt eller inte.<sup>110</sup> Som exempel kan nämnas att Skatteverket för svenskt vidkommande har uppgett att en årligen återkommande aktivitet kan anses vara stadigvarande om verksamheten bedrivs i Sverige i mer än två till tre månader per år och att begreppet ”återkommande” normalt avser verksamhet som bedrivs under minst tre år. En verksamhet som bedrivs i Sverige i tre och en halv månad under en tvåårsperiod, eller en tidsperiod som understiger två månader per år, torde därför inte vara tillräckligt för att uppfylla stadigvaranderekvisitet.<sup>111</sup>

Sammantaget kan det konstateras att det avgörande för att en plats ska anses stadigvarande är att affärsverksamheten utövas från en specifik geografisk plats med tillräcklig varaktighet, dvs. inte om platsen de facto förflyttas.<sup>112</sup> Ett fast driftställe kan sålunda enbart anses vara belägen i en stat om platsen för affärsverksamheten kan lokaliseras till ett område inom statens territorium.<sup>113</sup>

### **3.3.2.3 Affärsverksamhet**

Det tredje och sista rekvisitet som ska vara uppfyllt för att ett fast driftställe ska föreligga är att företaget helt eller delvis anses bedriva sin affärsverksamhet från den stadigvarande platsen. Verksamheten behöver emellertid inte vara av produktiv karaktär eller permanent i den mening att

---

<sup>109</sup> OECD (2017b) s. 123, p. 30.

<sup>110</sup> Ibid. s. 122, p. 28–33.

<sup>111</sup> SKV (2021c).

<sup>112</sup> Jacobsson (2018) s. 185 f.

<sup>113</sup> OECD (2017b) s. 122, p. 27.

den inte kan ha några driftsavbrott. Det krävs dock att verksamheten utförs med viss regelbundenhet ifrån platsen.<sup>114</sup>

Det avgörande för om det tredje rekvisitet kan anses vara uppfyllt är om företaget anses bedriva sådan verksamhet som är väsentligen kännetecknande för dess verksamhet och affärsidé, samt kan betraktas som karaktäristisk för det specifika företaget. Det bör därför göras en helhetsbedömning utifrån omständigheterna i det enskilda fallet huruvida den verksamheten som bedrivs från platsen är utmärkande för företagets kärnverksamhet eller om det enbart rör sig om aktiviteter av förberedande eller biträdande art.<sup>115</sup>

Det är inte ovanligt i dagens digitaliserade samhälle att företag använder sig av automatiserad utrustning, där den anställda personalens huvudsakliga funktion är begränsad till att installera och kontrollera utrustningens drift. Exempel på sådan utrustning är spel- och försäljningsautomater som ett företag har ställt upp i en annan stat än sin hemviststat. Fast driftställe kan i dessa fall föreligga om företaget, förutom att installera utrustningen, även driver och underhåller den. Om verksamheten dock är begränsad till att enbart installera maskiner för att sedan hyra ut dem till andra företag, föreligger inget fast driftställe. Det är följaktligen nödvändigt att göra en bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet även i dessa fall.<sup>116</sup>

Sammanfattningsvis kan konstateras att om någon eller några av de tre redogjorda rekvisiten inte är uppfyllda anses något fast driftställe inte föreligga. Ett fast driftställe kan endast föreligga när det finns en plats för affärsverksamhet som är stadigvarande, varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. I det fall något av rekvisiten inte är uppfyllt medför avsaknaden av fast driftställe att källstaten inte erhåller beskattningsrätt över de inkomster som har genererats inom staten. Om samtliga villkor däremot

---

<sup>114</sup> OECD (2017b) s. 124, p. 35.

<sup>115</sup> SKV (2017b). Angående aktiviteter av förberedande eller biträdande karaktär, se avsnitt 3.3.2.4.

<sup>116</sup> OECD (2017b) s. 126, p. 41.

bedöms vara uppfyllda föreligger ett fast driftställe så snart som företaget påbörjar förberedelserna av verksamheten som varaktigt ska bedrivas från platsen. En verksamhet som inte kräver några förberedelser för bedrivande anses inneha ett fast driftställe redan från den tidpunkt då platsen är iordningsställd och verksamheten börjar bedrivas. Det fasta driftstället upphör sedan att existera i rättslig mening antingen när platsen överläts, eller när verksamheten upphör. Tillfälliga avbrott i verksamheten föranleder dock inte att det fasta driftstället upphör.<sup>117</sup>

### 3.3.2.4 Undantag från fast driftställe

Något som särskiljer modellavtalets femte artikel från exempelvis den svenska regleringen av fast driftställe är att den sistnämnda saknar undantag. Vid tillkomsten av 2 kap. 29 § IL angavs att det saknades tillräckliga skäl att i svensk rätt införa undantagsbestämmelser motsvarande modellavtalets artikel 5.4 med hänsyn till att det ansågs vara diskutabelt om verksamheter av förberedande eller biträdande art överhuvudtaget självständigt ens kunde utgöra ett fast driftställe.<sup>118</sup> Detta är således ett exempel på hur nationell rätt har utformats mot bakgrund av modellavtalet, men där vissa marginella internrättsliga variationer förekommer.

Artikel 5.4 i modellavtalet stadgar en icke-uttömmande lista med ett antal exempel på verksamheter och aktiviteter som, trots att de tre föreskrivna rekvisiten för fast driftställe är uppfyllda, inte utgör ett fast driftställe. Situationerna som uppräknas i bestämmelsen har den gemensamma nämnaren att de är av förberedande eller biträdande karaktär samt har anknytning till företagets interna verksamhet. Sådan verksamhet utgör således undantag från begreppet fast driftställe. Att särskilja vilka aktiviteter som är förberedande eller biträdande, från sådana aktiviteter som omfattas av begreppet fast driftställe, är inte helt okomplicerat. Det avgörande för om verksamheten ifråga är av förberedande eller biträdande art är huruvida

---

<sup>117</sup> OECD (2017b) s. 127, p. 44.

<sup>118</sup> Prop. 1986/87:30 s. 43.

aktiviteterna som utförs utgör en väsentlig och betydelsefull del av kärnverksamheten som helhet, eller enbart är sådant som stödjer denna.<sup>119</sup>

Några exempel på aktiviteter som undantas från begreppet fast driftställe är om företaget ifråga använder platsen enbart i syfte att lagra, uppvisa eller leverera varor som tillhör företaget.<sup>120</sup> Även nyttjade av en plats *endast* i syfte att samla in information till företaget är undantaget fast driftställe. Begreppet informationsinsamling omfattar härvid all sorts data, exempelvis skriftliga, muntliga och elektroniska data som samlas av företaget för att lagras, bearbetas och vidarebefordras. Undantaget omfattar dock inte sådan bearbetning av data vilken går bortom att enbart systematiskt arrangera och filtrera informationen. Detta medför att datacenter vars huvudsakliga eller uteslutande verksamhet består av att analysera data som har sänts från huvudkontorets hemviststat eller från tredje land inte omfattas av undantaget. Sådana databehandlingscenter skulle således kunna utgöra fast driftställe i vissa fall.<sup>121</sup>

Konsekvensen av att vissa situationer undantas från begreppet fast driftställe är att affärsverksamheter som, trots att de uppfyller de tre rekvisiten, kan falla utanför regelverket om verksamheten bedöms omfattas av någon av de undantagna situationerna i artikel 5.4. Det medför i sin tur att källstaten saknar laglig grund att beskatta företaget, varför inkomstbringande verksamhet som bedrivs i källstaten inte kan beskattas där. Den här problematiken har även uppmärksammats i doktrin, där risken har bedömts som överhängande att företag kan komma att utnyttja det ifrågavarande regelverket i syfte att undgå beskattning. Företag skulle exempelvis kunna använda sig av ett lager i källstaten i syfte att endast lagra, visa upp eller leverera varor och därigenom kringgå bestämmelsen om fast driftställe.<sup>122</sup>

---

<sup>119</sup> OECD (2017b) s. 133, p. 60.; Jacobsson (2018) s. 272 ff.

<sup>120</sup> OECD (2017a) artikel 5.4.a.

<sup>121</sup> Reimer & Rust (2015) s. 378 ff.

<sup>122</sup> Jacobsson (2018) s. 272 f.

### 3.3.3 Internetservrars särställning

Den digitala utvecklingen har medfört väsentliga förändringar både för människors konsumtionsvanor och för företags affärsmodeller. Internets framfart har medfört att bedrivande av näringsverksamhet inte längre är bundet vid fysiska landsgränser. Numera kan digitala affärsverksamheter generera betydande intäkter genom att tillhandahålla konsumenter och företag både varor och tjänster världen över dygnet runt, utan att fysiskt etablera butiker eller dotterbolag i andra stater.

OECD har mot bakgrund av ovanstående diskuterat om e-handel genom datorutrustning i en stat kan konstituera ett fast driftställe. Organisationen har betonat att det är nödvändigt att göra en distinktion mellan sådan datautrustning som företag placerar i en stat, vilken under särskilda omständigheter kan utgöra fast driftställe, och den information och mjukvara som används av eller lagras genom datautrustningen.<sup>123</sup> Såsom tidigare nämnts erfordras för fast driftställe en fysisk plats varifrån verksamheten bedrivs<sup>124</sup>, varför det är naturligt att konstatera att en hemsida i sig självt inte kan uppfylla det första rekvisitet för fast driftställe. En webbsida på internet utgör inte någon materiell egendom utan är en kombination av mjukvara och elektroniska data, varför den inte kan uppfylla kraven på plats för affärsverksamhet. Den *server* där en hemsida lagras och görs tillgänglig kan emellertid enligt OECD i somliga fall utgöra ett fast driftställe för det företag som förfogar över servern.<sup>125</sup>

En åtskillnad måste följaktligen göras mellan hemsidan och den server genom vilken hemsidan tillgängliggörs. Det är väsentligt att i detta sammanhang notera att det företag som driver en server inte nödvändigtvis är samma företag som bedriver sin verksamhet genom en webbsida belägen på servern. Det är nämligen relativt vanligt förekommande att en server ägs

---

<sup>123</sup> OECD (2017b) s. 151 f., p. 122–123.

<sup>124</sup> Se avsnitt 3.3.2.1.

<sup>125</sup> OECD (2017b) s. 152, p. 123.

av ett företag som endast hyr ut utrymme på servern till andra företag, en s.k. ”internet service provider” – ISP. Endast i de fall då ett företag bedriver sin verksamhet på en hemsida placerad på en server och även kan förfoga över servern, kan servern utgöra en plats för affärsverksamhet och följaktligen konstituera ett fast driftställe. Detta förutsatt att rekvisiten om stadigvarande och affärsverksamhetens bedrivande från platsen även är uppfyllda. Att ett företag som hyr utrymme på en server enligt avtal betalar ersättning till det uthyrande företaget i relation till det diskutrymme som det använder, medför således inte att servern och dess placering kan förfogas över av förstnämnda företaget.<sup>126</sup> Avseende datorutrustning bör noteras att en server, trots att den fysiskt är möjlig att förflytta, enbart kan anses uppfylla stadigvaranderekvisitet om den är placerad på en specifik plats en tillräckligt lång tid. Det får sedan utifrån omständigheterna i det enskilda fallet utredas om företaget anses bedriva sin affärsverksamhet från platsen där datorutrustningen, exempelvis servern, är belägen. Likt automatiserad utrustning<sup>127</sup> erfordras ingen personal för att ett företag som driver datorutrustning ändå ska kunna anses bedriva affärsverksamheten på platsen. Att personal närvarar är således inte en nödvändighet för att ett företag ändå ska kunna anses utöva sin verksamhet på platsen för datorutrustningen.<sup>128</sup>

Härutöver bör noteras att digitala affärsverksamheter kan komma att omfattas av tillämpningsområdet för den ovannämnda undantagsbestämmelsen i artikel 5.4. Frågan får främst bedömas mot bakgrund av vad företaget utför genom den aktuella datorutrustningen. OECD har som typexempel på elektronisk verksamhet som normalt anses vara verksamhet av förberedande eller biträdande karaktär nämnttillhandahållande av en kommersiell länk eller spegelserver, reklam för varor och tjänster samt informationsinsamling. I de fall sådana aktiviteter i sig själva utgör en väsentlig och betydande del av ett företags

---

<sup>126</sup> OECD (2017b) s. 152, p. 124–126.

<sup>127</sup> Se avsnitt 3.3.2.3.

<sup>128</sup> OECD (2017b) s. 153, p. 125–127.

affärsverksamhet, eller om liknande kärnfunktioner bedrivs genom datorutrustningen, anses verksamheten emellertid *inte* vara av förberedande eller biträdande art. Företag vars kärnverksamhet innefattar drift av egna servrar i syfte att lagra webbsidor åt andra företag, eller företag som bedriver försäljning genom datorutrustning där bindande avtal, betalningar och produktleveranser kan genomföras, kan anses inneha ett fast driftställe i vissa fall. En bedömning får följaktligen göras av aktiviteterna i ljuset av företagets kärnverksamhet, för att avgöra huruvida verksamheten omfattas av modellavtalets undantagsbestämmelse eller konstituerar ett fast driftställe.<sup>129</sup>

Praxis på området är tämligen begränsad. Exempelvis har HFD i Sverige hittills undanröjt ett förhandsbesked<sup>130</sup> i vilken fråga avsåg huruvida fast driftställe kunde anses uppkomma när ett utländskt företag hade förvärvat och placerat en server i en hyrd svensk lokal. Målet avsåg en utländsk koncern där dotterbolagets server skulle förläggas i Stockholm och moderbolaget skulle låta kunder nyttja moderbolagets mjukvara som tillgängliggjordes genom servern. Frågorna som skulle avgöras var således huruvida servern, respektive mjukvaran belägen på servern, kunde utgöra varsitt fast driftställe för bolagen.<sup>131</sup> HFD undanröjde förhandsbeskedet mot bakgrund av att uppgifterna i målet ansågs vara för knapphändiga för att bedöma om dotterbolaget kunde anses ha bedrivit sin affärsverksamhet från platsen där servern var placerad.<sup>132</sup>

---

<sup>129</sup> OECD (2017b) s. 153–154, p. 128–131.

<sup>130</sup> HFD 2013 not 78.

<sup>131</sup> Skatterättsnämnden var av uppfattningen i det aktuella målet att dotterbolaget genom att bedriva sin kärnverksamhet, dvs upplåtande av utrymme på servern, ansågs inneha ett fast driftställe i landet. Det bör i sammanhanget uppmärksammas att nämnden i ett *annat* avgörande, SRN (dnr 125/11/D), bedömde att ett fast driftställe inte ansågs föreligga när ett utländskt företag enbart ägde mjukvaran som användes av företagets kunder och som var lagrad på en server i Sverige som någon annan förfogade över då enbart ett innehav av immateriell egendom inte ansågs utgöra en plats för affärsverksamhet.

<sup>132</sup> HFD 2013 not. 78. Vänligen uppmärksamma att rättsfallet berör 2014 års modellavtal.

### 3.4 Sammanfattande diskussion

Vid tillkomsten av begreppet fast driftställe utgjorde fysiska butiker och filialer de främsta sätten genom vilka företag bedrev sina verksamheter. Ett bolag behövde då ett kontor, en butik, ett lager eller dylikt för att kunna bedriva sin verksamhet, något som även återspeglas i det första rekvisitet om fast driftställe – att en fysisk plats för affärsverksamheten erfordras.<sup>133</sup> Vid införandet av begreppet fast driftställe togs således ingen hänsyn till den globalisering och digitalisering som har kommit att präglade det moderna samhället och dess affärsmodeller. Idag kan företag bedriva inkomstbringande verksamhet virtuellt dygnet runt genom sina digitala plattformar till konsumenter världen över, utan att behöva ta hänsyn till vare sig öppettider eller geografiska landsgränser. En fysisk plats för affärsverksamhet i en stat är således inte längre nödvändigt för att ett företag ändå ska kunna generera inkomster därifrån.

Med hänsyn till avsaknaden av en fysisk plats, uppfyller digitala affärsverksamheter många gånger inte rekvisiten för fast driftställe. Utevaron av fast driftställe medför i sin tur att beskattningsrätten går förlorad för de stater där företagen bedriver sina digitala affärsverksamheter. Trots att invånare i olika stater nyttjar företagens varor och tjänster och genererar värdeskapande data för företagen är det enbart den eller de stater där företagen faktiskt har en filial eller annan fysisk etablering som erhåller beskattningsrätten över inkomsterna hänförliga till denna. Digitala affärsverksamheter riskerar härigenom att falla mellan stolarna och undgå beskattning i flertalet stater till följd av att synen på hur ekonomisk verksamhet bedrivs har förändrats.

Det ovanstående innebär emellertid inte att digitala affärsverksamheter automatiskt alltid undgår bestämmelserna om fast driftställe, även om rättsläget kan konstateras vara osäkert då lagstiftning och vägledande prejudikat på området är knapphändig. Mot bakgrund av OECD:s

---

<sup>133</sup> Se avsnitt 3.3.2.1.



uttalanden<sup>134</sup> skulle ett företag som väljer att etablera en *egen server*<sup>135</sup> i en stat, varifrån företagets webbsida tillgängliggörs, hypotetiskt kunna anses inneha ett fast driftställe under särskilda omständigheter. Företaget ifråga måste i sådana fall kunna förfoga över både servern och den plats där servern beläggs, exempelvis en lokal som företaget råder över. Servern behöver dessutom placeras på platsen under en inte allt för kort tid utan att förflyttas därifrån, för att stadigvaranderekvisitet ska kunna anses vara uppfyllt. Det kan konstateras att det är osäkert huruvida riktlinjen om sex månader<sup>136</sup> är applicerbar även avseende servrars stadigvarandegrad, men kan fungera som hypotetisk utgångspunkt för diskussionen. Företaget måste härutöver även bedriva sin verksamhet från platsen – en helhetsbedömning som får göras utifrån företagets kärnverksamhet och omständigheterna i det enskilda fallet.<sup>137</sup>

Det bör även uppmärksammas att den kärnverksamhet som den digitala verksamheten bedriver kan få betydelse för huruvida undantaget i modellavtalets artikel 5.4 är tillämpligt. En digital affärsverksamhet som enbart samlar in information, exempelvis data, och vidarebefordrar denna utan vidare bearbetning kan komma att omfattas av undantaget och företaget anses i sådana fall inte inneha ett fast driftställe. En helhetsbedömning får därför göras utifrån omständigheterna i varje enskilt fall.<sup>138</sup>

Avslutningsvis kan det mot denna bakgrund konstateras att det är många omständigheter som samtidigt måste föreligga för att stater ska kunna grunda beskattningsanspråk på en digital affärsverksamhet med anledning av att företaget uppfyller rekvisiten för fast driftställe. Rådande definitioner av fast driftställe kan således i mångt och mycket anses vara otillräckliga i dagens digitaliserade samhälle.

---

<sup>134</sup> Se avsnitt 3.3.3.

<sup>135</sup> Det är som tidigare nämnts i avsnitt 3.3.3. sannolikt inte tillräckligt att företaget enbart hyr utrymme på en server som ägs av ett annat företag.

<sup>136</sup> Se avsnitt 3.3.2.2.

<sup>137</sup> Se avsnitt 3.3.2.3.

<sup>138</sup> Se avsnitt 3.3.2.4.

# 4 Införande av en digitalskatt

## 4.1 Inledning

Som konstaterats i det föregående avsnittet är det inte ovanligt att dagens beskattningsregler medför att företag som tillhandahåller digitala tjänster undgår skattskyldighet då staterna i vilka verksamheterna bedrivs ofta saknar lagstöd för ett sådant skatteuttag.<sup>139</sup> Kapitel fyra syftar därför till att sammanfattat redogöra för de förslag avseende införande av en s.k. digitalskatt som bland andra OECD och EU har presenterat, med anledning av de skatterättsliga utmaningar som rådande beskattningsprinciper har gett upphov till. Avsnittet avser således inte att redogöra för samtliga förslag i detalj, utan har som övergripande mål att utgöra diskussionsunderlag inför analysen.

Inledningsvis redogörs i avsnitt 4.2 dels för en grundläggande princip inom den internationella skatterätten, dels för några av de skatterättsliga utmaningarna som digitala affärsverksamheter har gett upphov till. Därefter följer en sammanfattning av OECD:s, respektive EU:s, förslag till införande av en skatt på digitala affärsverksamheter. Kapitlet avslutas sedan med en internationell utblick till några av de länder som redan har infört nationella digitalskatter samt en sammanfattande diskussion kring förslagen.

## 4.2 De skatterättsliga utmaningarna

### 4.2.1 Skatt efter förmåga – en utgångspunkt

En särskild skatterättslig princip som inledningsvis bör nämnas i detta avsnitt är den s.k. skatteförmågeprincipen, som innebär att var och en ska betala skatt i relation till sin förmåga. Teorin har lagt grunden för utformningen av flertalet staters skattelagstiftningar och kan även

---

<sup>139</sup> Att beslut om skatt måste ha laglig grund brukar även kallas ”ingen skatt utan lag”, eller *nullum tributum sine lege*, jfr Pahlsson m.fl. (2019) s. 60 f.

konstateras vara en grundläggande princip inom EU-skatterätten.<sup>140</sup> För svenskt vidkommande kan nämnas att teorin har inverkat på både det svenska inkomstbegreppet och har fungerat som motiv för den progressivitet som förekommer i den svenska inkomstbeskattningen av fysiska personer.<sup>141</sup> Enligt skatteförmågeprincipen är det endast den inkomst som har förvärvats som ska beskattas, varför flertalet nationella skattelagstiftningar utgår från s.k. nettoinkomstbeskattning. Nettoinkomstbeskattning innebär att en skattskyldig får göra avdrag för kostnader som denne har haft för att förvärva sina intäkter. Kostnader som den skattskyldige har haft för att förvärva inkomsterna minskar inkomsterna som kan konsumeras och ger skatteförmåga.<sup>142</sup> Pahlsson m.fl. exemplifierar härvid skatteförmågeprincipen som att en företagare som har redovisat en stor försäljning men liten nettovinst förutsätts ha sämre skatteförmåga, än den som visserligen inte har så hög omsättning men som på grund av färre utgifter lyckas hålla nettovinsten högre. Skatteförmågeprincipen bottnar således i önskemålet om en rättvis fördelning av skattebördan.<sup>143</sup>

## **4.2.2 Utmaningar med att beskatta digitala affärsverksamheter**

Digitaliseringens utbredning har utöver att förbättra det allmänna välbefinnandet för gemene man även medfört ekonomisk tillväxt och bidragit till sysselsättning för många. Den digitala ekonomin och dess affärsmodeller har emellertid, som tidigare konstaterats, medfört ett antal skatterättsliga komplikationer. OECD har sammanfattat dessa utmaningar och kategoriserat dem i tre grupper – nexus, data och karaktärisering.<sup>144</sup> Den förstnämnda utmaningen avser de digitala affärsverksamheternas oberoende av en fysisk plats för affärsverksamhet för att generera inkomster. OECD menar att den flexibilitet och avsaknad av fysiska etableringar som präglar

---

<sup>140</sup> Se t ex. mål C-650/16, *A/S Bevola mot Skatteministeriet*, EU:C:2018:424, p. 39–59.

<sup>141</sup> Lodin m.fl. (2021) s. 30 f. Den svenska inkomstbeskattningen för fysiska personer är progressiv, med vilket menas att skattesatsen ökar med beskattningsunderlagets storlek.

<sup>142</sup> *Ibid.* s. 40.

<sup>143</sup> Pahlsson m.fl. (2019) s. 63.

<sup>144</sup> OECD (2015a) s. 98 f.

dessa företag har medfört att stater, där enbart digitala verksamheter bedrivs, inte kan grunda beskattningsanspråk på befintliga nexus-regler. Nuvarande beskattningsprinciper kan därför mot denna bakgrund konstateras vara otillräckliga.<sup>145</sup> Den andra utmaningen avser digitala verksamheters möjligheter att samla in och utnyttja stora mängder data, vilket är värdeskapande för bolagen. OECD har argumenterat för att beskattningsrätten ska tillfalla de stater där företagens användare och konsumenter befinner sig och som data har insamlats från, men har även uppmärksammat svårigheterna med att uppskatta värdet av dessa data. Slutligen har OECD lyft det faktum att utvecklingen av nya digitala varor och tjänster har medfört svårigheter att karaktärisera de inkomster som följer av digitala affärsmodeller, såsom nya betalningsmetoder. Som exempel anför organisationen huruvida betalningstransaktioner för nyttjade molntjänster ska karaktäriseras som royalties, avgifter för tekniska tjänster eller affärsinkomster.<sup>146</sup> Karaktärisering av inkomster påverkar i sin tur bland annat vilken fördelningsartikel som kan komma att bli tillämplig i ett skatteavtal mellan två stater i en dubbelbeskattningssituation.<sup>147</sup>

I anslutning till dessa skatterättsliga utmaningar kan ett antal konkretiserande exempel presenteras i syfte att ge läsaren en bredare förståelse för den kontext ur vilka förslagen till en ny digitalskatt har vuxit fram. Facebook<sup>148</sup>, Amazon, Apple, Netflix, Google och Microsoft är bara några av världens största digitala företag. Samtliga dessa techjättar har de gemensamma nämnarna att de har sina huvudkontor i USA<sup>149</sup> och att de omsätter åtskilliga miljarder dollar varje år. Företagen har historiskt även anklagats för att de betalar för låg effektiv skatt jämfört med traditionella företag.<sup>150</sup> Fair Tax Mark presenterade exempelvis en rapport i december

---

<sup>145</sup> OECD (2015a) s. 100 ff.

<sup>146</sup> Ibid. s. 102 ff. Jfr även OECD (2017a) artikel 7 & artikel 12.2.

<sup>147</sup> Jfr avsnitt 2.2.1.

<sup>148</sup> Notera att Facebook i detta sammanhang används som ett samlingsbegrepp för alla de appar som ägs av Facebook, inklusive Facebook, Instagram, Whatsapp och Messenger.

<sup>149</sup> Fair Tax Mark (2019) s. 8 ff.

<sup>150</sup> COM(2018) 146 final, s. 4 ff. Europeiska kommissionen har anfört att digitala affärsverksamheter överlag, inte bara de omnämnda exemplen, betalar mindre än hälften av

2019 där uppgifter framkom angående de omnämnda techjättarnas erlagda skatter mellan åren 2010 och 2019. I rapporten framkom bland annat att Amazon i praktiken hade betalat 3,4 miljarder dollar i inkomstskatt under hela det senaste årtiondet, vilket endast motsvarade 12,7 % av företagets vinst under perioden. Google hade i sin tur betalat 27,9 miljarder dollar i inkomstskatt det senaste decenniet på vinster motsvarande 176,6 miljarder dollar och omsättningar som under samma period uppgick till totalt 647,6 miljarder dollar. Google hävdade dessutom samma år som rapporten utkom att den totala skattesats som företaget hade betalat under de senaste tio åren översteg 23 %, vilket kunde jämföras med den genomsnittliga skattesatsen om 23,7 % som tillämpades av OECD-länderna vid samma tidsperiod. Av Fair Tax Mark-rapporten framgick dock att den skatt som de facto hade betalats av Google enbart uppgick till 15,8 %.<sup>151</sup>

Det bör härvid dock nämnas att det existerar hundratals techbolag på marknaden, utöver de omnämnda företagen, vilka samtliga kan tänkas vålla skatterättsliga utmaningar. Forbes har exempelvis nyligen meddelat att det för närvarande finns 603 börsnoterade techbolag som var och en är värderade till över en miljard dollar. Det är dock endast 41 av dessa bolag som är hemmahörande i Europa, vilket kan jämföras med 298 bolag som är belägna i USA. En ännu mindre europeisk andel kan identifieras ifall de hundra största globala techföretagen studeras, där blott två är inom EU.<sup>152</sup> Detta kan jämföras med de av The Tax Foundation sammanställda uppgifterna av de 100 mest lönsamma multinationella företagen i världen, där 72 % konstaterades ha sina huvudkontor i USA ifall sektorer för finansiella tjänster och gruvdrift uteslöts.<sup>153</sup>

Genom utbredningen av företag som tillhandahåller digitala tjänster har en internationell lösning på de skatterättsliga utmaningarna, som rådande definitioner av fast driftställe gett upphov till, blivit alltmer angeläget.

---

den skattesats som traditionella företag betalar – en effektiv skattesats om 9,5 % jämfört med 23,2 %.

<sup>151</sup> Fair Tax Mark (2019) s. 6 f. & s. 20 ff.

<sup>152</sup> Forbes (2021a).

<sup>153</sup> The Tax Foundation (2021).

Redan i samband med att OECD:s rapport avseende beskattning av den digitala ekonomin utkom 2015, gjordes överenskommelsen att ett slutligt förslag till en konsensusbaserad lösning på den skatterättsliga problematiken skulle presenteras år 2020.<sup>154</sup> Bristen på konsensus har dock lett till att OECD:s slutliga förslag förväntas presenteras först under senare delen av 2021.

## **4.3 Införande av en skatt på digitala affärsverksamheter**

### **4.3.1 Pillar One och Pillar Two – oktober 2020**

OECD presenterade i oktober 2020 sina två preliminära förslag, s.k. ”blueprints”, till hur den digitala ekonomin kan komma att beskattas med anledning av de nuvarande beskattningssvårigheterna. Förslagen går under namnen *Pillar One* och *Pillar Two*, där den förstnämnda pelaren är inriktad på införandet av ett nytt nexus och förändringar av nuvarande vinstfördelningsregler i syfte att säkerställa att fördelningen av beskattningsrätten inte längre exklusivt begränsas till fysisk närvaro. Pelare två fokuserar i stället på införandet av en global minimiskatt och presenteras i slutet av detta avsnitt.<sup>155</sup>

Som nyss konstaterats syftar Pillar One till att uppnå en mer rättvis och effektiv fördelning av beskattningsrätten genom att anpassa det internationella inkomstskattesystemet till de digitala affärsmodellerna.<sup>156</sup> Förändringar som i allmänhet anses vara nödvändiga att införa för att säkerställa att vinster beskattas där ekonomisk verksamhet bedrivs och där värde skapas.<sup>157</sup> Pillar One innefattar därför dels alternativa lösningar på hur företag ska kunna beskattas i de länder där de saknar fysisk närvaro, dels förslag på olika typer av effektiviserande tvistlösningsmekanismer. De

---

<sup>154</sup> OECD (2015a).

<sup>155</sup> OECD (2020a) s. 3.

<sup>156</sup> Ibid. s. 8.

<sup>157</sup> Ibid. s. 3.

alternativa lösningarna på beskattningsproblematiken benämns som Amount A och Amount B. Eftersom det främst är Amount A som är av intresse för uppsatsens syfte ska enbart något kort sägas om Amount B. Det sistnämnda förslaget, Amount B, syftar nämligen dels till att förenkla administrationen avseende internprissättningsregler, dels till att öka skattesäkerheten och reducera antalet tvister mellan skattemyndigheter och skattskyldiga. Förslaget innebär bland annat att avräkning ska kunna göras för vissa distributions- och marknadsföringsaktiviteter som utförs i marknadsstaten, med vilket avses den stat där företagets användare eller konsumenter befinner sig.<sup>158</sup>

OECD föreslår genom Amount A att införa ett nytt nexus, i form av en fristående regel, parallellt tillämplig med befintliga nexus- och vinstfördelningsregler. Förslaget innebär en viss omfördelning av beskattningsrätten från hemviststaten till den s.k. marknadsstaten. En omfördelad andel av ett multinationellt företags vinst ska således kunna tillskrivas marknadsstaten.<sup>159</sup>

Vad som avses med ett multinationellt företag framgår inte direkt av förslaget. OECD har emellertid definierat begreppet inom ramen för BEPS Action 13 enligt följande: med en multinationell företagsgrupp avses (i) varje grupp som inkluderar två eller flera företag med skatterättslig hemvist i olika jurisdiktioner, *eller* varje grupp som inkluderar ett företag som har skatterättslig hemvist i en stat och som dessutom är skattskyldig för verksamhet som bedrivs genom fast driftställe i en annan stat, och (ii) inte är exkluderad med anledning av att företagens totala intäkter understiger 750 miljoner euro. Med ”grupp” avses en samling företag som genom ägande eller kontroll är relaterade till varandra på så vis att de antingen är skyldiga att upprätta koncernredovisning för den finansiella rapporteringen i enlighet med tillämpliga redovisningsprinciper, eller skulle vara skyldiga att göra så om aktier förvärvats i något av företagen på en offentlig marknad. Det

---

<sup>158</sup> OECD (2020a) s. 11 & s. 155 ff.

<sup>159</sup> Ibid. s. 11 ff.

multinationella företagens moderföretag utgörs av enheten i gruppen som direkt eller indirekt äger sådan tillräcklig andel i övriga bolag i gruppen att den är skyldig att upprätta koncernredovisning.<sup>160</sup> Skyldighet att upprätta koncernredovisning föreligger enligt internationella redovisningsstandarder för ett moderföretag som kontrollerar ett eller flera företag på så vis att det har makt över företaget, har rätt till avkastning på investeringar och/eller har rätt att påverka dess aktiviteter och utdelning.<sup>161</sup> Sådan kontroll uppnås generellt sett över ett dotterbolag när det kontrollerande företaget äger mer än 50 procent av andelarna i företaget<sup>162</sup> eller om det innehar en majoritet av röstandelarna däri.<sup>163</sup>

Enligt förslaget Pillar One Amount A från oktober 2020 ska endast två kategorier av multinationella företag kunna bli föremål för den nya beskattningen – automatiserade digitala tjänster och konsumentfokuserade verksamheter.<sup>164</sup> OECD föreslår dessutom att vissa branscher och företag kommer att vara undantagna den nya beskattningen, bland andra finansiella tjänster, internationella flyg- och sjöfartsbolag och verksamheter som nyttjar naturresurser.<sup>165</sup>

För att avgöra huruvida marknadsstaten kan grunda beskattningsanspråk på den nya nexusregeln ska en bedömning enligt förslaget först göras av det ifrågavarande företagens verksamhet och om det är av sådan art att det ingår i någon av de två omnämnda kategorierna. Den första kategorin av verksamheter som kan bli föremål för den nya beskattningen, automatiserade digitala tjänster, kan på svenska förkortas ADT och definieras enligt OECD som tjänster som anses vara både automatiserade och digitala. Med detta avses att tillhandahållandet av den ifrågavarande

---

<sup>160</sup> OECD (2015c) s. 39.

<sup>161</sup> Deloitte (u.å) s. 4.

<sup>162</sup> OECD (2003) s. 81.

<sup>163</sup> Deloitte (u.å) s. 6.

<sup>164</sup> OECD benämner dessa som ”Automated Digital Services (ADS)” respektive ”Consumer Facing Businesses (CFB)”. Vänligen notera att OECD i juli 2021 preliminärt ser ut att ha frångått denna uppdelning, jfr avsnitt 4.3.2. Detta återstår emellertid att se vid den mer detaljerade rapporten som väntas i oktober 2021.

<sup>165</sup> OECD (2020a) s. 47 ff.



tjänsten kräver minimalt mänskligt engagemang från leverantören efter att det aktuella digitala systemet väl har installerats, samt att de aktuella tjänsterna tillhandahålls via internet eller genom ett elektroniskt nätverk.

OECD anger genom en s.k. ”positiv lista” ett antal exempel på ADT-verksamheter som per se skulle komma att omfattas av Amount A, såsom sociala medieplattformar, molntjänster, online annonseringstjänster, försäljning och överlåtelse av användardata, onlinesökmotorer, onlinespel m.m. Verksamheter som däremot föreslås falla utanför begreppet ADT och i stället anges på en ”negativ lista” är bland andra skraddarsydda professionella tjänster, onlineförsäljning av varor och tjänster som inte utgör ADT-verksamheter, intäkter från försäljning av fysiska varor även om viss anknytning till internetförsäljning föreligger, samt olika tjänster som ger användaren åtkomst till internet eller andra elektroniska nätverk.<sup>166</sup> I det fall den aktuella verksamheten inte finns uppräknad på endera listor får en bedömning i stället göras utifrån användarens möjlighet att bruka tjänsten automatiskt, dvs. utan mänsklig inblandning från leverantören utöver sedvanlig service, underhåll eller systemuppdateringar. Den automatiserade tjänsten ska i sådana fall även tillgängliggöras digitalt för att den ska anses utgöra en ADT-verksamhet.<sup>167</sup>

Det bör i detta sammanhang uppmärksammas att ett multinationellt företags verksamhet kan bestå av att tillhandahålla flera olika tjänster, där vissa uppfyller kraven på ADT-verksamheter medan andra inte gör det. Som exempel på sådan multiverksamhet anger OECD ett företag som dels tillhandahåller konsumenter en standardiserad paketmolntjänst, dels erbjuder konsumenter att därutöver välja till vissa skraddarsydda molntjänster vilka kräver mer engagemang och aktiv inblandning från leverantören. OECD uppger att det i dessa fall kan bli nödvändigt att bedöma vilken av deltjänsterna som representerar en väsentlig del av

---

<sup>166</sup> OECD (2020a) s. 19 ff. För ytterligare precisering av de exemplifierade verksamheterna, se s. 23 ff.

<sup>167</sup> Ibid. s. 19 f.

affärsverksamheten för att avgöra om företagets verksamhet omfattas av tillämpningsområdet för Amount A.<sup>168</sup>

Utöver ADT-verksameter omfattar Amount A, som tidigare nämnts, en andra kategori – konsumentfokuserade verksamheter, ”KFV”. KFV omfattar kundinriktade företag som direkt eller indirekt via mellanhänder förser sina kunder med varor eller tjänster som till sin karaktär typiskt sett är avsedda för försäljning till konsumenter. Med det sistnämnda avses att företagen har utvecklat varorna eller tjänsterna i syfte att de regelbundet eller normalt ska tillhandahållas konsumenter. Företagen som omfattas utför exempelvis konsumentmarknadsundersökningar, till konsumenter riktade marknadsföringsåtgärder, utnyttjar användardata, tillhandahåller konsumentfeedback eller supporttjänster.<sup>169</sup> Som exempel på sådana verksamheter kan nämnas diverse e-handelsföretag och marknadsplatser, såsom Amazon och Wish.

I det fall ett multinationellt företags verksamhet bedöms ingå i endera ovannämnd verksamhetskategori, erfordras enligt förslaget att en bedömning även görs av företagets globala bruttointäkter (omsättning). För att marknadsstaten med hänvisning till den nya nexusregeln ska kunna beskatta en andel av företagets vinst krävs det enligt förslaget att den globala omsättningen överstiger ett visst tröskelbelopp. Som allmän utgångspunkt föreslås i oktober 2020 att det multinationella företags konsoliderade bruttointäkter (omsättning) från ADT eller KFV ska överstiga ett tröskelvärde om 750 miljoner euro.<sup>170</sup> Det bör i detta sammanhang noteras att skattebasen för Amount A enligt förslaget sedan ska bestämmas på grundval av det multinationella företags sammanlagda vinster, inte det enskilda företags vinster. Det multinationella företaget ifråga behöver enligt förslaget därför göra en uppdelning mellan intäkter från ADT,

---

<sup>168</sup> OECD (2020a) s. 36 f.

<sup>169</sup> Ibid. s. 20 ff.

<sup>170</sup> Ibid. s. 58 ff.

respektive KfV-verksamheter samt sådana intäkter som faller utanför dessa.<sup>171</sup>

För det fall det multinationella företags totala omsättning överstiger tröskelvärdet kan marknadsstaten grunda beskattningsanspråk med hänsyn till den nya nexus-regeln. Genom att sedan lokalisera vilka användare av tjänsten som kan knytas till marknadsstaten, exempelvis genom geolokalisering baserad på GPS-data eller genom IP-adresser, avgörs sedan hur stor andel av bolagets vinst som ska omfördelas till marknadsstaten.<sup>172</sup> Det tekniskt komplicerade regelverket som följer av vinstallokeringen till marknadsstaten kommer emellertid inte att redogöras för här eftersom det faller utanför uppsatsens primära syfte.

OECD har, som inledningsvis konstaterats i avsnittet, även föreslagit en s.k. Pillar Two vilken syftar till att råda bot på återstående BEPS-utmaningar avseende den vinstallokering till lågskatteländer som har kommit att bli allt vanligare. Förslaget är utformat för att säkerställa att *alla* multinationellt verksamma företag beskattas med en global minimiskattenivå, oberoende av var de har sitt huvudkontor och i vilka jurisdiktioner de verkar. En gemensam minimiskattenivå anses minimera incitamenten för länder att attrahera eller skydda sina nationella skattebaser. Samtliga internationellt verksamma företag föreslås därför träffas av reglerna, således inte bara digitala affärsverksamheter, till skillnad från Pillar One. Dessa s.k. GloBE-regler ämnar säkerställa att bolag vars inkomster överstiger en viss tröskelnivå inte blir föremål för en för låg effektiv beskattning. I det fall ett dotterbolag i koncernen har erlagt för låg effektiv skatt föreslås vinsten i stället kunna beskattas hos moderbolaget. OECD föreslår i detta sammanhang att reglerna ska omfatta sådana multinationella företag vars omsättningar överskrider en tröskelnivå om 750 miljoner euro. Företag som överskrider tröskelvärdet bör enligt förslaget samtliga erlägga åtminstone en global minimiskatt. Förslaget föreskriver därför att stater ska ges rätt att

---

<sup>171</sup> OECD (2020a). s. 98 f.

<sup>172</sup> Ibid. s. 70 ff.

beskatta dessa globala bolag upp till miniminivån, antingen om ett annat land inte har utnyttjat sin primära beskattningsrätt eller om bolaget ifråga har blivit föremål för en alltför låg effektiv beskattning.<sup>173</sup> Andra stater än de där bolagen primärt verkar ska således ges rätt att ”skatta tillbaka” upp till den överenskomna miniminivån.<sup>174</sup>

### 4.3.2 Pillar One och Pillar Two – juli 2021

Efter intensivt arbete konstaterade OECD den första juli 2021 att totalt 131 länder var överens avseende en reform av de internationella skattereglerna, enligt vilka multinationella företag i vissa fall även skall erlägga skatt i de stater där deras användare och konsumenter befinner sig. Reformerna kommer att göras i form av två pelare, i likhet med de ovan redogjorda utkasterna Pillar One och Pillar Two från oktober 2020. En slutlig, mer detaljerad redogörelse av pelarnas innebörd och utformning kommer emellertid att presenteras först i oktober 2021. Det är möjligt att ur rapporten från juli 2021 utläsa att det slutliga förslaget skiljer sig i vissa avseenden från de preliminära förslagen från 2020. Skillnaderna avseende Pillar One Amount A presenteras därför först översiktligt i det följande.

OECD har fastställt att multinationella företag kommer att bli skattskyldiga i marknadsstaterna, i de fall deras omsättningar uppfyller två krav – en global omsättningströskel och en lokal omsättningströskel. För det första erfordras för skattskyldighet att det multinationella företagens *globala* omsättning överstiger 20 miljarder euro och att dess vinstmarginal, dvs. vinst före skatt, överstiger 10 %.<sup>175</sup> För det andra krävs det, för att en andel av det multinationella företagens vinst ska kunna omfördelas till marknadsstaten, att företagens omsättning *från den ifrågavarande marknadsstaten* uppgår till minst en miljon euro. För mindre marknadsjurisdiktioner, vars BNP understiger 40 miljarder euro, behöver

---

<sup>173</sup> OECD (2020b) s. 13 ff.

<sup>174</sup> Ibid. s. 150.

<sup>175</sup> OECD (2021b) s. 4. Omsättningströskeln kan dock senare komma att sänkas till 10 miljarder euro, beroende på om implementeringen blir lyckad.

omsättningen i marknadsstaten emellertid enbart uppgå åtminstone till 250 000 euro. Om det multinationella företaget uppfyller dessa två krav på omsättning ska en andel av dess vinst omfördelas till marknadsstaten. I korthet innebär en sådan omfördelning att de marknadsstater där företagens omsättning överskrider det lokala gränsvärdet ska kunna beskatta 20–30 % av företagens vinst utöver vinstmarginalen om 10 %. Reglerna avseende Pillar One Amount A förväntas träda i kraft 2023 och en översyn av reglerna ska därefter göras sju år efter ikraftträdandet. De nya beskattningsreglerna förväntas medföra att marknadsjurisdiktioner tilldelas beskattningsrätt över mer än 100 miljarder amerikanska dollar.<sup>176</sup>

Avseende Pillar Two konstateras att en global minimiskatt om 15 % ska gälla för multinationella företag som har globala omsättningar över 750 miljoner euro, enligt de s.k. GloBE-reglerna. De länder där företagen har sina huvudkontor får emellertid tillämpa reglerna trots att omsättningen inte uppgår till detta gränsvärde. Reglerna är dessutom frivilliga för medlemsstater att införa, men ska utformas i enlighet med Pillar Two i det fall de implementeras.<sup>177</sup>

Sammanfattningsvis kan det konstateras att det slutliga förslaget Pillar One Amount A skiljer sig från utkastet från oktober 2020. Det är dels ett avsevärt högre tröskelvärde för företagens globala omsättning som krävs för skattskyldighet, dels har ett tröskelvärde för omsättning i marknadsjurisdiktionen tillkommit som ett andra krav för skattskyldighet. Det krävs dessutom att företaget har en vinstmarginal om åtminstone 10 %. Det framgår dock inte tydligt om OECD med det slutliga förslaget avser att slopa den uppdelning av digitala verksamheter i ADT respektive KfV-verksamheter, som i oktober 2020 föreslogs omfattas av skattereglernas tillämpningsområde. Av det tillgängliga materialet att döma tycks samtliga multinationella företag omfattas av tillämpningsområdet för Pillar One Amount A, således inte bara vissa verksamheter. Slutligen kan det även

---

<sup>176</sup> OECD (2021b) s. 4 f. & s. 10.

<sup>177</sup> Ibid. s. 6 f.

noteras att OECD särskilt understryker frivilligheten i att införa de regler som Pillar Two föreskriver, till skillnad från Pillar One Amount A.

### 4.3.3 Digital skatt på EU-nivå

För att möta de skatterättsliga utmaningarna som digitala affärsverksamheter innebär har även Europeiska kommissionen under år 2018 presenterat förslag till beskattning av den digitala ekonomin.<sup>178</sup> Bland annat har ett direktiv föreslagits enligt vilken skatt på digitala verksamheter skulle kunna tas ut i det fall ett multinationellt företag ansågs ha betydande digital närvaro i en stat. Kommissionen föreslog även en integrering av bestämmelserna i direktivet i ett gemensamt bolagsskattesystem.<sup>179</sup> Med betydande digital närvaro avsågs i direktivet en verksamhet som tillhandahöll digitala tjänster och som uppfyllde minst ett av följande tre villkor: (1) den andel av bolagets totala intäkter från beskattningsperioden som var hänförliga till tillhandahållandet av digitala tjänster till användare i en medlemsstat översteg sju miljoner euro, (2) antalet användare av en eller flera av företagets digitala tjänster som var belägna i en medlemsstat under en beskattningsperiod översteg 100 000, eller (3) antalet affärskontrakt för att tillhandahålla sådana digitala tjänster under beskattningsperioden vilka har ingåtts av användare i en medlemsstat översteg 3 000. Enligt direktivet ansågs användare befinna sig i en medlemsstat om de brukade en enhet i den staten genom vilken de fick tillgång till den digitala tjänsten.<sup>180</sup> I det fall en digital affärsverksamhet konstaterades inneha betydande digital närvaro i en medlemsstat, föreslogs att de vinster som var hänförliga till denna skulle kunna beskattas i den medlemsstaten.<sup>181</sup>

För att åtgärder som rådet föreslår ska kunna realiseras krävs enhällighet<sup>182</sup>, varför det föreslagna direktivet inte kunde genomföras. EU:s ministrar är emellertid fortfarande av den gemensamma uppfattningen att de

---

<sup>178</sup> COM(2018) 147 final.

<sup>179</sup> COM(2018) 146 final.

<sup>180</sup> COM(2018) 147 final s. 16 f.

<sup>181</sup> Ibid. s. 17 f.

<sup>182</sup> För mer om enhällighetskravet, se avsnitt 5.2.2.

skatterättsliga utmaningar som följer av den digitala ekonomin behöver nå en konsensusbaserad global lösning inom ramen för OECD. Rådets medlemmar har nyligen även bekräftat att EU är redo att gå vidare med en ny utredning i det fall OECD inte når någon global lösning inom en snar framtid.<sup>183</sup>

Även om rådet ännu inte har antagit något direktiv om digitalskatt, har det antagit nya regler för att underlätta det administrativa samarbetet i fråga om digitala plattformar och informationsutbyten kring sådana verksamheter. Från och med 1 januari 2023 kommer plattformsoperatörer både inom och utanför EU att bli rapporteringsskyldiga för vilka inkomster som plattformarna genererar. Reglerna kommer därigenom att underlätta för nationella skattemyndigheter att fastställa företagets skattskyldighet.<sup>184</sup>

#### **4.3.4 En internationell utblick**

Till följd av de långdragna processerna inom såväl OECD som EU har flertalet enskilda medlemsstater valt att ensidigt införa nationella skatter på digitala affärsverksamheter, däribland Frankrike, Ungern, Italien och Storbritannien.<sup>185</sup> Frankrike har till exempel valt att införa en treprocentig omsättningsskatt på inkomster som anses ha intjänats i landet av företag vars totala skattepliktiga inkomster från digitala tjänster uppgår till mer än 25 miljoner euro i Frankrike, samt överstiger 750 miljoner euro globalt. Frankrike avser emellertid dra tillbaka den nationella digitalskatten så snart OECD når en överenskommelse.<sup>186</sup> Den franska digitalskatten har varit föremål för omfattande debatt, där särskilt kritiska åsikter har framförts från amerikanskt håll. Amerikanska handelsrättsrepresentanter argumenterade vid införandet av den särskilda franska digitalskatten för att den var oproportionerligt utformad med hänvisning till de ifrågavarande tröskelvärdena och att den därigenom var diskriminerade gentemot

---

<sup>183</sup> European Council (SN 18/21) s. 5.

<sup>184</sup> Council of the EU (217/21).

<sup>185</sup> KPMG (2021) s. 5.

<sup>186</sup> NBC (2020).

amerikanska företag. Detta eftersom en klar majoritet av de bolag som skulle bli föremål för den nya skatten hade sina säten i USA, medan enbart ett fåtal hade skatterättslig hemvist i Frankrike.<sup>187</sup> Överlag har kritik framförts från amerikanskt håll, särskilt från USA:s finansminister Janet Yellen, avseende införandet av en omsättningsbaserad skatt på digitala affärsverksamheter, med hänsyn till att en sådan skatt i huvudsak skulle drabba amerikanska företag.<sup>188</sup>

Vidare nåddes i juni 2021 en historisk överenskommelse av G7-länderna avseende en global skattereform i form av två parallella pelare. Den första pelaren föreslås innefatta reformer för att säkerställa att de mest lönsamma multinationella företagen även betalar skatt i de länder de bedriver verksamhet, inte bara i de stater där de har sina huvudkontor. Reglerna avser således fördela beskattningsrätten även till marknadsstaterna och är avsedda att träffa globala bolag med en vinstmarginal om minst 10 %, där minst 20 % av beloppen överstigande vinstmarginalen föreslås tilldelas marknadsstaten. Utöver pelare ett kom G7-länderna även överens om att införa en andra pelare avseende införandet av en global minimiskatt i syfte att säkerställa att multinationella företag betalar åtminstone 15 % i bolagsskatt i de länder de verkar.<sup>189</sup> I juli 2021 var samtliga G20-länder överens dels om att multinationella företag ska kunna beskattas i de stater där de bedriver verksamhet, dels avseende en global minimiskatt om 15 %. Dessa pelare ska vidarebehandlas i syfte att nå en mer detaljerad multilateral lösning inom ramen för G20-ländernas möte i slutet av oktober 2021.<sup>190</sup>

## 4.4 Sammanfattande diskussion

Genom digitaliseringen har nya digitala affärsmodeller gett upphov till flertalet skatterättsliga utmaningar, främst avseende nexus, data och

---

<sup>187</sup> United States Trade Representative Report (2019), s. 25 ff. & s. 41 ff. Av uppgifterna framgick bland annat att sjutton av tjugosju bolag som skulle träffas av den franska digitalskatten var belägna i USA, respektive åtta av nio avseende skatten på annonseringstjänster.

<sup>188</sup> Reuters (2021).

<sup>189</sup> GOV.UK (2021).

<sup>190</sup> Forbes (2021b).



karaktärisering. Utöver att EU har presenterat förslag till en skatt på digitala verksamheter och att ensidiga nationella åtgärder har vidtagits, har OECD med anledning av skatteutmaningarna dels föreslagit att marknadsstater ska tilldelas beskattningsrätt över vissa multinationella företag, dels föreslagit införandet av en global minimiskatt. Det förstnämnda förslaget, Pillar One Amount A, innebär att vissa multinationella företag, vars konsoliderade omsättningar överstiger vissa tröskelvärden samt innehar viss vinstmarginal, ska bli skattskyldiga i marknadsstater för en andel av företagets vinst. De huvudsakliga argumenten till att införa en sådan s.k. digitalskatt är att rådande beskattningsprinciper är orättvisa, såtillvida att digitala affärsverksamheter har erlagt lägre bolagsskatt än traditionellt verksamma företag. Införande av en särskild digitalskatt skulle därför anses medföra en mer rättvis fördelning av beskattningsrätten, eftersom även marknadsstater skulle tilldelas rätt att rikta beskattningsanspråk gentemot de digitala affärsverksamheterna.

Även om uppsatsens primära syfte inte är att analysera de olika förslagens innehåll kan ett antal frågor ändå ställas i anslutning till den i kapitlet ovan gjorda redogörelsen. Ett uppenbart ifrågasättande som kan framföras avseende Pillar One Amount A från oktober 2020 är huruvida det är möjligt att i ett digitaliserat samhälle, på ett förutsägbart och rättssäkert sätt, särskilja digitala affärsverksamheter från icke-digitala med hänsyn till att majoriteten av dagens företag bedriver såväl fysisk som internetbaserad verksamhet. Risken för godtycklighet och oförutsägbarhet kan sägas vara överhängande, trots att OECD har försökt precisera exempel på vad som anses utgöra s.k. ADS-, respektive KVV-verksamhet och på verksamheter som inte omfattas av den föreslagna digitalskatten. Exempelen är inte uttömmande, varför det kan antas att regelverket skulle riskera att bli tekniskt komplicerat med ökade nationella administrativa bördor som följd vid ett framtida införlivande av förslaget. Det kan exempelvis diskuteras vad som särskiljer en standardiserad molntjänst, som enligt OECD omfattas av tillämpningsområdet för Pillar One Amount A, från en skräddarsydd molntjänst som inte omfattas. För att skatteregler i enlighet med Pillar One

från oktober 2020 ska kunna införas, där grunderna för beskattning och skattesatser tydligt framgår, är det avgörande att först veta vilka företagssektorer som kan komma att omfattas av lagstiftningen samt vilka som kan falla utanför dess tillämplighet. Den flytande gränsdragningen mellan skattskyldiga, respektive icke-skattskyldiga, verksamheter riskerar härigenom medföra att lagstiftningen blir oförutsägbar. Problematiken kan även konstateras ha lyfts av OECD.<sup>191</sup>

Ponera att det ändå gick att tydligt avgränsa vilka digitala affärsverksamheter som skulle omfattas av den föreslagna digitalskatten. Det kan ändå ifrågasättas huruvida det i nästa led skulle vara möjligt att särskilja vilka intäkter som är hänförliga till sådan digital affärsverksamhet som omfattas av skattskyldigheten, från sådana intäkter som genereras från annan verksamhet som inte omfattas. Hur ska intäkter öronmärkas och delas upp från respektive verksamhet, såsom OECD föreslagit, i det fall situationen rör ett bolag som både bedriver verksamhet som omfattas av skattskyldighet för digitalskatten och inte? Med avseende på att marknaden är dynamisk och att företag i mångt och mycket tillhandahåller mångfacetterade digitala tjänster, kan det bli svårt att bedöma vad som utgör ett företags kärnverksamhet och vilka intäkter som ska beskattas respektive undantas skatteplikt. Företagen riskerar härmed att utsättas för ökad administrativ påfrestning.

Kanske är det med anledning härav som OECD i juli 2021 eventuellt slopar uppdelningen mellan digitala verksamheter som omfattas, respektive inte omfattas, av regelverkets tillämpningsområde. Det framgår emellertid inte helt tydligt om så kommer att ske, utan återstår att se vid tiden för den mer detaljerade rapporten som väntas i oktober 2021. Det skulle i vart fall underlätta för såväl företagen som nationella myndigheter om *samtliga* multinationella företag i stället skulle omfattas av skattskyldigheten.

---

<sup>191</sup> Jfr avsnitt 3.2.1 not 68.

Det kan oberoende av ovanstående redogörelse diskuteras huruvida grunden för skattskyldighet, omsättning, verkligen utgör ett relevant mått på ett företags skatteförmåga. Enligt skatteförmågeprincipen ska, som konstaterats, var och en erlägga skatt efter förmåga och endast sådana inkomster som har förvärvats ska beskattas. Omsättning tar emellertid inte hänsyn till ett företags kostnader och att ett företag har hög omsättning innebär inte nödvändigtvis att företaget har hög lönsamhet. Omsättning ger snarare en indikation på företagets förmåga att generera inkomster, utan att beakta vilka kostnader företaget har haft. Det senast tillkomna kravet från OECD i juli 2021 avseende viss vinstmarginal kan därför konstateras vara välkommet.

Det är även möjligt att avslutningsvis framföra ett antal kommentarer avseende den globala minimiskatt som har föreslagits av såväl OECD som G20-länderna. Även om en minimiskatt till viss del skulle säkerställa det globala skatteuttaget och reducera möjligheterna för ”race to the bottom”, medför det sannolikt inte att skillnaderna mellan länders bolagsskattesatser helt kommer att upphöra. Stater är suveräna att utforma sina egna skattesystem och trots att en minimiskatt innebär en viss harmonisering och ett ingrepp i den suveräniteten, kommer det högst troligt fortfarande att förekomma variationer i bolagsskattesatser mellan stater. Det kan dessutom diskuteras huruvida 15 % verkligen är en tillräcklig lägstanivå då de flesta länders bolagsskattesatser redan är högre än så. Det är inte heller avsevärt högre än den bolagsskattesats som Irland, ett annars som skatteparadis kritiserat land, tillämpar om 12,5 %.<sup>192</sup> Samtidigt kan införandet av en lägsta global skattenivå sägas sända en väsentlig signal om att glansdagarna för skatteparadis kanske är över – något som kan få positiva effekter för skattekonkurrensen internationellt om skillnaderna mellan staters bolagsskattesatser jämnas ut.

---

<sup>192</sup> Jfr SvD (2021).

# 5 EU-skatte rätt

## 5.1 Inledning

Målen med uppsatsens femte kapitel är dels att ge läsaren en grundläggande förståelse för förhållandet mellan nationell rätt och EU-rätt, dels att utgöra diskussionsunderlag för den kommande analysen. Mot bakgrund härav presenteras därför inledningsvis en översiktlig bakgrund av EU-skatte rättens grunder, följt av en redogörelse för EU:s kompetens på området för direkt beskattning samt en presentation av några av EU:s aktörer av betydelse för redogörelsen. I avsnitt 5.3 behandlas därefter både förbudet mot diskriminering och icke-diskriminerande restriktioner, följt av en redogörelse i avsnitt 5.4 av EUD:s metod vid prövning av en medlemsstats lagstiftnings förenlighet med de fria rörligheterna. Kapitlet avslutas därefter med en redogörelse för några EU-rättsliga avgöranden av relevans för införandet av en digital beskattning.

## 5.2 EU-skatte rättens grunder

### 5.2.1 Utgångspunkter

Några av de främsta syftena med EU är att främja fred, välfärd och att upprätta en inre marknad.<sup>193</sup> Det är särskilt den inre marknaden som är av betydelse för den ifrågavarande uppsatsen. För att förverkliga den inre marknaden gäller enligt FEUF ett krav på att varor<sup>194</sup>, tjänster<sup>195</sup>, personer<sup>196</sup> och kapital<sup>197</sup> fritt ska kunna röra sig mellan EU:s medlemsstater utan några inre gränser.<sup>198</sup> Detta brukar benämnas som de *fyra friheterna*. Även etableringsfriheten<sup>199</sup> anses i allmänhet inbegripas i de friheter som ska

---

<sup>193</sup> Artikel 3 FEU.

<sup>194</sup> Artikel 28 FEUF.

<sup>195</sup> Artikel 56 FEUF.

<sup>196</sup> Artikel 45 FEUF; Dahlberg (2021) s. 372. Dahlberg anser att fria rörligheten för personer innefattar såväl fri rörlighet för arbetstagare som etableringsfrihet.

<sup>197</sup> Artikel 63 FEUF.

<sup>198</sup> Artikel 26.2 FEUF. FEUF utgör en del av EU:s primärrätt.

<sup>199</sup> Artikel 49 FEUF. För en mer utförlig redogörelse av etableringsfriheten, se avsnitt 5.3.3.

upprätthålla den inre marknaden då den möjliggör för både personer och företag att fritt etablera sig i andra medlemsstater.<sup>200</sup> Samtliga friheter är endast tillämpliga i gränsöverskridande situationer och således inte på rena interna förhållanden i en medlemsstat.<sup>201</sup> Det bör även nämnas att fri rörlighet för kapital, till skillnad från övriga friheter, föreskriver förbud mot restriktioner för kapitalrörelser och betalningar både gentemot tredje land och inom EU.<sup>202</sup>

Den inre marknaden karaktäriseras utöver de fria rörligheterna av en tullunion, som innebär att tullar mellan medlemsstaterna är förbjudna och att en gemensam handelspolitik ska främjas även gentemot tredje land.<sup>203</sup> Det råder dessutom en gemensam konkurrenspolitik inom EU, såtillvida att det är förbjudet för företag att inom den inre marknaden förhindra fri och rättvis konkurrens genom att ingå konkurrensbegränsande överenskommelser eller genom att missbruka en dominerande ställning.<sup>204</sup> Medlemsstater får inte heller skydda inhemska företag från konkurrens genom att gynna vissa företag eller viss produktion med stöd eller andra statliga medel som kan snedvrída, eller hota att snedvrída, konkurrensen. Det senare benämns även som ett förbud mot statligt stöd, vilket föreskrivs i artikel 107–109 FEUF.<sup>205</sup> Dessa artiklar innefattar inte bara ett förbud mot att utge direkta bidrag, utan även ett förbud mot avstående från intäkter. Det sistnämnda är särskilt relevant inom det skatterättsliga området och kan typiskt sett omfatta situationer då stater väljer att beskatta en viss näringsverksamhet lindrigare än en viss annan verksamhet.<sup>206</sup> Någon aktiv överföring av statliga medel är således inte nödvändig, utan enbart att en stat avstår från inkomster som

---

<sup>200</sup> Derlén, Ingmanson & Lindholm (2021) s. 14 ff. För en närmare redogörelse av etableringsfriheten, se avsnitt 5.3.3.

<sup>201</sup> Mål C-107/94, *Asscher*, EU:C:1996:251, p. 32.

<sup>202</sup> Dahlberg (2020) s. 432 ff.

<sup>203</sup> Artikel 30–32 FEUF.

<sup>204</sup> Artikel 101–102 FEUF.

<sup>205</sup> Hädanefter även kallade ”statsstödsreglerna”.

<sup>206</sup> Dahlberg (2020) s. 378 ff.

annars skulle ha betalats till staten kan i vissa fall utgöra otillåten överföring av statliga medel.<sup>207</sup>

I syfte att säkerställa den fria rörligheten för varor mellan medlemsstaterna på normala konkurrensvillkor föreskriver fördraget även ett förbud mot protektionistiska skatter.<sup>208</sup> Enligt artikel 110 FEUF får medlemsstater varken direkt eller indirekt lägga interna skatter eller avgifter på varor från andra medlemsstater som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor. Detta oberoende av varornas slag. Medlemsstater får inte heller lägga sådana interna skatter eller avgifter på varor från andra medlemsstater som är av sådan art att de indirekt skyddar andra varor.<sup>209</sup> Bestämmelsen i artikel 110 FEUF ämnar således säkerställa att interna skatter och avgifter är fullständigt neutrala avseende konkurrensen mellan inhemska och importerade varor.<sup>210</sup>

## 5.2.2 EU:s kompetens på området för direkt beskattning

EU:s kompetens på skatteområdet är delvis begränsad och unionen ska enligt principen om tilldelade befogenheter<sup>211</sup> enbart handla inom ramen för de befogenheter som medlemsstaterna har tilldelat den i fördraget för att nå de mål som har fastställts däri.<sup>212</sup> Av principen om tilldelade befogenheter följer att EU måste kunna hänvisa till den fördragsbestämmelse som har gett unionen rätt att fatta det aktuella beslutet.<sup>213</sup> Det bör i detta sammanhang nämnas att EU:s maktutövning även begränsas av den s.k. proportionalitetsprincipen, vilken innebär att åtgärder som EU vidtar inte får

---

<sup>207</sup> Mål C-83/98 P, *Frankrike/Ladbroke Racing Ltd mot kommissionen*, EU:C:2000:248, p. 48–51.

<sup>208</sup> Mål C-167/05, *Kommissionen mot Sverige*, EU:C:2008:202, p. 40–41.

<sup>209</sup> Artikel 110 FEUF.

<sup>210</sup> Mål C-167/05, *Kommissionen mot Sverige*, EU:C:2008:202, p. 40–41.

<sup>211</sup> Artikel 5.2 FEU.

<sup>212</sup> Jfr artikel 3 & artikel 4 FEUF för vilka områden som unionen ska ha exklusiv, respektive delad, befogenhet.

<sup>213</sup> Derlén, Ingmanson & Lindholm (2021) s. 28 f.; artikel 296 FEUF. EU kan exempelvis vidta åtgärder genom att anta ett direktiv med stöd av artikel 50.1 FEUF, i syfte att främja etableringsfriheten.

vara mer långtgående än vad som är nödvändigt för att uppnå det avsedda målet.<sup>214</sup>

Som utgångspunkt gäller på det direkta beskattningsområdet att kompetensen är delad mellan medlemsstaterna och EU, där medlemsstaterna är suveräna att utforma sina nationella skattesystem och samtidigt är bundna till somliga av unionens rättsakter.<sup>215</sup> Detta har inneburit att EU för närvarande har 27 olika inkomstskattesystem.<sup>216</sup> Frågor om direkta skatter faller således inte inom gemenskapens primära behörighetsområde. Medlemsstaterna är dock skyldiga att respektera gemenskapsrätten vid utövandet av nationell rätt.<sup>217</sup>

Inom området för direkt beskattning erfordras för tillnärmning av lagstiftning enhällighet av rådet vid antagande av direktiv, enligt artikel 114–115 FEUF. Att EU på detta sätt likriktar medlemsstaternas lagstiftning genom att anta direktiv brukar även benämnas positiv integration.<sup>218</sup> Enhällighetskravet har medfört vissa svårigheter för beslutsfattandet på det direkta beskattningsområdet, även om vissa direktiv har kunnat antas med stöd av de omnämnda artiklarna.<sup>219</sup>

### 5.2.3 Företrädesprincipen

Utgångspunkten för utformning av skattelagstiftning är den folkrättsliga principen om suveränitet, vilken innebär att varje stat självständigt får bedöma på vilka grunder skatt ska tas ut. Varje stat har således monopol på maktutövandet i landet, även om EU:s medlemsstater till viss del har fått

---

<sup>214</sup> Derlén, Ingmanson & Lindholm (2021) s. 32.; artikel 5.4 FEU.

<sup>215</sup> Jfr artikel 288 FEUF.

<sup>216</sup> Pahlsson (2018) s. 55 f.

<sup>217</sup> Se exempelvis mål C-279/93, *Schumacker*, EU:C:1995:31, p. 21; Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763, p. 29.

<sup>218</sup> Derlén, Ingmanson & Lindholm (2021) s. 15.

<sup>219</sup> Dahlberg (2020) s. 387. Se exempelvis rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsländer.

avstå suveräniteten till följd av medlemskapet i EU.<sup>220</sup> EUD har nämligen i praxis fastslagit att EU-rätten har företräde i förhållande till nationell lagstiftning. Den s.k. företrädesprincipen framhölls särskilt av EUD i mål C-26/62 *Van Gend en Loos*, som uttalade att ”gemenskapen utgör en ny rättsordning inom folkrätten till vars förmån staterna, låt vara på begränsade områden, har inskränkt sina suveräna rättigheter och som inte enbart medlemsstaterna utan även dessas medborgare lyder under”.<sup>221</sup> Företrädesprincipen anses därefter ha beästs genom mål C-6/64 *Costa mot E.N.E.L.*, i vilken domstolen konstaterade att medlemsstaterna genom att upprätta gemenskapen hade begränsat sina suveräna rättigheter och därigenom skapat ett regelverk som var tillämpligt på deras medborgare och för staterna själva. Denna maktöverföring som staterna hade företagit från sin nationella rättsordning till förmån för gemenskapsrättsordningen, medförde en definitiv inskränkning av staternas suveräna rättigheter.<sup>222</sup> I det fall nationell rätt och EU-rätt är oförenliga kan EU-rätten således inte åsidosättas av nationell lagstiftning, utan har företräde.<sup>223</sup>

## 5.2.4 Något om EU-domstolen och europeiska kommissionen

EUD:s främsta uppgift är att säkerställa att EU-rätten tolkas och tillämpas korrekt. Domstolen granskar bland annat lagligheten av unionens rättsakter och är behörig att pröva talan som har väckts av Europaparlamentet, rådet, kommissionen, eller av en medlemsstat. Domstolen är exempelvis behörig att pröva frågor om bristande behörighet, åsidosättande av FEUF, eller av någon annan rättsregel.<sup>224</sup> EUD kan även enligt artikel 267 FEUF meddela förhandsavgöranden avseende tolkningen av fördragen, giltigheten och

---

<sup>220</sup> Pahlsson m.fl. (2019) s. 40 f. För svenskt vidkommande återspeglas detta i 10 kap. 6 § RF, där riksdagens beslutanderätt i vis mån kan överlåtas till EU förutsatt att EU:s fri- och rättighetsskydd motsvarar det som stadgas i RF och EKMR.

<sup>221</sup> Mål C-26/62, *Van Gend en Los*, EU:C:1963:1. För liknande resonemang, se även mål C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114, och mål C-106/77, *Simmenthal*, EU:C:1978:49.

<sup>222</sup> Mål C-6/64, *Costa mot E.N.E.L.*, EU:C:1964:66.

<sup>223</sup> Derlén, Ingmanson & Lindholm (2021) s. 33 ff.

<sup>224</sup> Artikel 263 FEUF.



tolkningen av rättsakter som har beslutats av unionens institutioner, organ eller byråer. Nationella domstolar kan således begära att EUD ska meddela förhandsavgöranden avseende *tolkningen* av EU-rätten. Det är emellertid den nationella domstolens uppgift att därefter ta ställning till om den nationella lagstiftningen är förenlig med EU-rätten eller inte, samt ta hänsyn till de förevarande sakomständigheterna.<sup>225</sup>

Ett annat väsentligt organ inom EU är Europeiska kommissionen. Kommissionen är unionens verkställande organ som ska främja unionens allmänna intressen och som bland annat lämnar förslag till lagstiftning samt övervakar tillämpningen av unionsrätten.<sup>226</sup> Det är exempelvis kommissionens ansvar att fortlöpande tillse att de tidigare omnämnda statsstödsreglerna genomförs och efterlevs av medlemsstaterna. I det fall kommissionen anser en åtgärd vara oförenlig med statsstödsreglerna kan den besluta att upphäva eller ändra stödåtgärderna. Om en medlemsstat inte rättar sig efter kommissionens beslut, kan kommissionen eller andra berörda medlemsstater hänskjuta ärendet till EUD. En medlemsstat får inte heller genomföra någon åtgärd i det fall kommissionen väl har inlett ett förfarande om granskning av en stödåtgärds förenlighet med fördraget.<sup>227</sup> Ett ärende avseende nationella reglers förenlighet med statsstödsreglerna kan följaktligen enbart *initieras* av kommissionen. En medlemsstat kan emellertid föra talan om upphävande av kommissionens beslut i ett statsstödsärende.<sup>228</sup>

---

<sup>225</sup> Dahlberg (2020) s. 388 ff. Notera att svenska SRN inte utgör en sådan nationell domstol som kan begära förhandsavgöranden, se mål C-134/97, *Victoria Film A/S*, EU:C:1998:535.

<sup>226</sup> Artikel 17 FEU.

<sup>227</sup> Dahlberg (2020) s. 378 ff.; Artikel 108 FEUF.

<sup>228</sup> Artikel 263 FEUF; Dahlberg (2020) s. 384.

## 5.3 Diskriminerings- och restriktionsförbud

### 5.3.1 Det allmänna diskrimineringsförbudet

För att säkra de fria rörligheterna och i förlängningen den inre marknaden, innehåller FEUF ett krav på likabehandling i form av ett generellt diskrimineringsförbud i artikel 18. All diskriminering på grund av nationalitet är genom bestämmelsen förbjuden.<sup>229</sup> Artikeln är emellertid inte tillämplig på rent interna förhållanden i en medlemsstat utan kan endast tillämpas i de fall det rör sig om gränsöverskridande situationer där någon av de fria rörligheterna har utnyttjats.<sup>230</sup>

Diskriminering på grund av nationalitet brukar även benämnas *öppen diskriminering* eller *direkt diskriminering*. För svenskt vidkommande kan exempelvis nämnas att Sverige tillämpar registreringsprincipen, dvs. att aktiebolag som har registrerats i Sverige anses ha sin skatterättsliga hemvist här. Det skatterättsliga hemvistbegreppet sammanfaller således för svensk del med det EU-rättsliga medborgarskapet, vilket medför att användning av det svenska hemvistbegreppet skulle kunna ge upphov till öppen diskriminering för aktiebolag. Begreppet öppen diskriminering ska åtskiljas från s.k. *dold diskriminering* eller *indirekt diskriminering*, med vilket avses otillåten diskriminering på någon annan grund än nationalitet men där effekten är densamma som om nationalitet hade varit det särskiljande kriteriet.<sup>231</sup>

Otillåten diskriminering kan endast föreligga om två jämförbara situationer behandlas olika, eller om två olika situationer är föremål för samma behandling. När EUD företar en diskrimineringsanalys erfordras därför att en jämförelse görs mellan två objektivt jämförbara situationer.<sup>232</sup> Objektivt

---

<sup>229</sup> Dahlberg (2020) s. 395.

<sup>230</sup> Helminen (2020), kapitel 2, avsnitt 2.1.1.

<sup>231</sup> Mål C-279/93, *Schumacker*, EU:C:1995:31, p. 26; Dahlberg (2020) s. 400 ff.

<sup>232</sup> Helminen (2020), kapitel 2, avsnitt 2.1.3.1.

jämförbara situationer kräver följaktligen likabehandling inom den inre marknaden. Exempelvis ska bolag med fast driftställe i en medlemsstat vara föremål för samma skattemässiga behandling som de bolag som har skatterättslig hemvist i den staten. Inhemska och utländska företag kan dock befinna sig i objektivt jämförbara situationer även om fast driftställe inte föreligger. Enbart det faktum att ett utländskt företag är begränsat skattskyldigt i en stat medför nämligen *inte* att företaget inte kan befinna sig i en jämförbar situation med ett inhemskt bolag som är obegränsat skattskyldigt. Ett utländskt företag som kan anses befinna sig i en jämförbar situation med ett inhemskt företag har även rätt till samma behandling som det sistnämnda.<sup>233</sup> En skillnad i behandling kan således endast tillåtas om det rör sig om två situationer som *inte* är objektivt jämförbara, eller om skillnaden ifråga är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse.<sup>234</sup> Bedömningen av om två situationer är objektivt jämförbara ska göras med beaktande av det mål som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna.<sup>235</sup>

EUD har i flertalet mål bedömt att medlemsstaters skattelagstiftningar har gett upphov till öppen diskriminering, exempelvis i målet *Avoir-Fiscal*. I fallet medgav fransk lagstiftning franska bolag som ägde aktier i andra franska bolag skattetillgodohavande för den skatt som det utdelande bolaget hade erlagt, vilken sedan kunde avräknas mot skatten på utdelning som det mottagande bolaget var skyldigt att erlægga. Motsvarande rätt till skattetillgodohavande medgavs emellertid inte filialer till bolag med säte i andra medlemsstater, med aktieinnehav i franska bolag. EUD bedömde att skillnaden i behandling utgjorde öppen diskriminering i strid med etableringsfriheten i nuvarande artikel 49 FEUF.<sup>236</sup> Öppen diskriminering ansågs även föreligga i *Royal Bank of Scotland*, där olika skattesatser var tillämpliga enligt grekisk skattelagstiftning beroende på var den

---

<sup>233</sup> Helminen (2020), kapitel 2, avsnitt 2.1.3.4.

<sup>234</sup> Mål C-48/13, *Nordea Bank*, EU:C:2014:2087, p. 23; Mål C-66/14, *Finanzamt Linz mot Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz*, EU:C:2015:661, p. 30.

<sup>235</sup> Mål C-342/10, *Kommissionen mot Finland*, EU:C:2012:688, p. 36; Mål C-337/08, *X Holding*, EU:C:2010:89, p. 22.

<sup>236</sup> Mål C-270/83, *Avoir Fiscal*, EU:C:1986:37.

ifrågavarande banken hade sitt säte. En högre skattesats om 40 % tillämpades på banker med säte utanför Grekland, medan grekiska banker var föremål för en lägre skattesats om 35 %. EUD konstaterade att den grekiska lagstiftningen gav upphov till öppen diskriminering.<sup>237</sup> Det bör i detta sammanhang dock uppmärksammas att det förhållandet att medlemsstater parallellt utövar sin beskattningsrätt inte i sig medför några restriktioner för den fria rörligheten, så länge utövandet av beskattningsrätten inte är diskriminerande.<sup>238</sup>

### **5.3.2 Förbudet mot restriktioner och icke-diskriminerande hinder**

Utöver det generella diskrimineringsförbudet i artikel 18 FEUF, föreskriver de grundläggande friheterna förbud mot inskränkningar i rätten att utnyttja fördragets friheter.<sup>239</sup> Detta har kommit att benämnas både som ett förbud mot restriktioner i den fria rörligheten och ett förbud mot icke-diskriminerande hinder i den fria rörligheten. Det bör härvid noteras att somliga av bestämmelserna i FEUF saknar uttryckliga diskrimineringsförbud. Artiklarna som avser de fria rörligheterna har i stället utformats som förbud mot inskränkningar, respektive förbud mot restriktioner i friheterna. EUD utläser emellertid avseende samtliga friheter förbud mot samtliga former av diskriminering.<sup>240</sup>

Med en icke-diskriminerande restriktion avses en försvårande åtgärd som inverkar hindrande på någon av de grundläggande friheterna, utan att göra någon åtskillnad mellan olika situationer på så sätt att den kan sägas vara diskriminerande. Varje diskriminering är således samtidigt en restriktion, medan varje restriktion inte nödvändigtvis utgör en diskriminering. Alla åtgärder som förbjuder, hindrar eller gör det mindre attraktivt att utöva en

---

<sup>237</sup> Mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, EU:C:1999:216.

<sup>238</sup> Dahlberg (2020) s. 401.

<sup>239</sup> *Ibid.* s. 396.

<sup>240</sup> Pahlsson (2018) s. 60 ff.

grundläggande frihet betraktas således som begränsningar av den fria rörligheten.

När EUD analyserar huruvida en medlemsstats lagstiftning utgör en restriktion mot den fria rörligheten företar den inte alltid någon uttalad jämförelse mellan två objektivt jämförbara situationer, såsom den gör vid en diskrimineringsanalys. Domstolen prövar främst huruvida en nationell lagstiftning innebär ett hinder för en gränsöverskridande transaktion, utan att för den delen vara diskriminerande. Dahlberg är emellertid av uppfattningen att diskrimineringsanalysen och restriktionsanalysen inte i praktiken skiljer sig nämnvärt åt då restriktionsanalysen ofta outtalat jämför situationer som skulle kunna vara objektivt jämförbara.<sup>241</sup>

I det fall EUD prövar en medlemsstats företagna åtgärders förenlighet med någon av de fria rörligheterna är det tillräckligt att en prövning görs gentemot den enskilda artikeln och således inte även gentemot det generella diskrimineringsförbudet i artikel 18 FEUF.<sup>242</sup> Artikel 18 FEUF tillämpas därför endast i fristående fall som omfattas av unionsrätten men där det saknas uttryckliga regler om icke-diskriminering i fördraget. Exempelvis är principen om icke-diskriminering genomförd genom artikel 49 FEUF avseende etableringsfriheten, varför det saknas skäl för EUD att även tolka artikel 18 FEUF i de fall den förstnämnda artikeln är tillämplig.<sup>243</sup>

Sammanfattningsvis kan konstateras att det inte är en helt okomplicerad uppgift att särskilja öppen, respektive dold, diskriminering från icke-diskriminerande restriktioner. Det framgår av EUD:s praxis att EUD på senare tid snarare avgör huruvida nationell lagstiftning utgör hinder för den fria rörligheten samt om det eventuella hindret kan rättfärdigas, utan att för

---

<sup>241</sup> Dahlberg (2020) s. 396.

<sup>242</sup> Mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, EU:C:1999:216 p. 20; Dahlberg (2020) s. 395.

<sup>243</sup> Mål C-385/12, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép- dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (hädanefter Hervis Sport)*, EU:C:2014:47, p. 25–26.

den delen uttryckligen använda sig av begreppet diskriminering.<sup>244</sup> I det fall domstolen bedömer att en medlemsstats nationella skatteregler utgör otillåten diskriminering, eller sådana restriktioner för den fria rörligheten som inte kan rättfärdigas, är lagstiftningen oförenlig med EU-rätten och följaktligen otillåten.<sup>245</sup>

### 5.3.3 Mer om etableringsfriheten

Den inre marknaden karaktäriseras som tidigare nämnts bland annat av de fria rörligheterna, vilka regleras av flertalet artiklar i FEUF. Av betydelse för uppsatsens syfte är det främst etableringsfriheten som är av intresse och därför ska behandlas mer ingående i det följande.

Det huvudsakliga stadgandet för etableringsfriheten återfinns i artikel 49 FEUF, som är direkt tillämplig i EU:s medlemsstater.<sup>246</sup> Artikel 49 föreskriver att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium är förbjudna, liksom restriktioner för upprättande av kontor, filialer eller dotterbolag. Det måste således röra sig om en gränsöverskridande situation för att artikeln ska bli tillämplig.<sup>247</sup> Det är tillräckligt att en skattelagstiftning *kan* medföra en inskränkning i etableringsfriheten för att vara otillåten enligt fördraget – den behöver således inte faktiskt ha lett till att bolag har avhållit sig från att förvärva, bilda eller bibehålla ett dotterbolag eller dylikt i en annan medlemsstat.<sup>248</sup> Etableringsfriheten innefattar således inte endast ett förbud mot öppen diskriminering på grund av ett bolags säte, utan även ett förbud mot varje form av dold diskriminering som med tillämpning av andra

---

<sup>244</sup> Jfr Generaladvokat Francis G. Jacobs förslag till avgörande i mål C-136/00, *Danner*, EU:C:2002:198 p. 32–41; Dahlberg (2020) s. 402 ff.

<sup>245</sup> Pahlsson (2018) s. 57.

<sup>246</sup> Mål C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, EU:C:1999:438, p. 34; Mål C-81/87, *Daily Mail*, EU:C:1988:456, p. 15. Notera även att artikel 49 FEUF har direkt effekt och därför kan refereras till direkt av nationella domstolar.

<sup>247</sup> Jfr artikel 63.2 FEUF om fri rörlighet för kapital, enligt vilken restriktioner för betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland är förbjudna.

<sup>248</sup> Mål C-231/05, *Oy AA*, EU:C:2007:439, p. 42.

särskiljningskriterier än nationalitet i praktiken leder till samma resultat.<sup>249</sup> Alla former av diskriminering och restriktioner i etableringsfriheten är således förbjudna.<sup>250</sup>

Etableringsfriheten gäller för såväl fysiska som juridiska personer och innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet, samt en rätt att bilda och driva företag på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för sina egna medborgare.<sup>251</sup> Enligt artikel 54 FEUF likställs bolag<sup>252</sup> med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna. Etableringsfriheten innefattar således även en rätt för bolag som har bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, huvudkontor eller huvudsakliga verksamhet inom unionsgemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller en agentur.<sup>253</sup> Som exempel på åtgärder som av EUD har ansetts vara oförenliga med etableringsfriheten kan nämnas att en medlemsstat inför en obligatorisk skatt med ett särskiljningskriterium som framstår som objektivt, men som på grund av sina egenskaper i de flesta fall missgynnar bolag med säte utomlands och som befinner sig i en jämförbar situation med bolag som har sitt säte i den medlemsstat där beskattningen sker. En sådan skatt utgör förbjuden indirekt diskriminering enligt artikel 49 FEUF, som grundas på var bolag har sitt säte.<sup>254</sup> Inte heller får ett moderbolag med hemvist i en medlemsstat behandlas mindre skattemässigt fördelaktigt om det har ett dotterbolag i en annan medlemsstat, än moderbolag som endast har dotterbolag i samma medlemsstat. Skillnaden i behandling kan i dessa fall hindra moderbolag från att etablera sig i andra medlemsstater.<sup>255</sup>

---

<sup>249</sup> Mål C-385/12, *Hervis Sport*, EU:C:2014:47, p. 30; Mål C-236/16 och 237/16, *Anged*, EU:C:2018:291, p. 17.

<sup>250</sup> Helminen (2020), kapitel 2, avsnitt 2.2.5.1.

<sup>251</sup> Artikel 49 FEUF.

<sup>252</sup> Med ”bolag” förstås bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligrättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte, se artikel 54.2 FEUF.

<sup>253</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763, p. 30.

<sup>254</sup> Förenade målen C-236/16 och 237/16, *Anged*, EU:C:2018:291, p. 18.

<sup>255</sup> Mål C-66/14, *Finanzamt Linz mot Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz*, EU:C:2015:661, p. 26–31.

En annan terminologi som normalt brukar användas, i stället för ”etableringsland”<sup>256</sup>, i samband med de fria rörligheterna och gränsöverskridande aktiviteter är ursprungsstat<sup>257</sup> respektive värdstat.<sup>258</sup> I fall som rör etableringsfrihet är ursprungsstaten den stat där personen som vidtar en gränsöverskridande etablering är hemmahörande, medan staten i vilken etableringen företas är värdstaten.<sup>259</sup> Ursprungligen prövade EUD främst den skatterättsliga behandlingen i värdstaten. I flertalet rättsfall där värdstaten föreskrivit andra villkor för bolag med säte i en annan medlemsstat än värdstaten har EUD ansett att skillnaden i behandling har utgjort otillåtna inskränkningar i etableringsfriheten i strid med nuvarande artikel 49 FEUF.<sup>260</sup> Det bör i sammanhanget dock uppmärksammas att samtliga grundläggande friheter, däri inbegripet etableringsfriheten, omfattar ett förbud mot hindrande åtgärder i såväl ursprungsstaten som värdstaten.<sup>261</sup> Etableringsfriheten syftar således till att säkerställa nationell behandling i både ursprungs-, och värdstaten, samt att utgöra ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare eller bolag som har bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat.<sup>262</sup>

Slutligen bör nämnas att begärda förhandsavgöranden avseende en skattelagstiftnings förenlighet med etableringsfriheten kan vara formulerade såsom potentiella inskränkningar även av andra friheter. Av EUD:s praxis framgår att domstolen inte har ansett det vara nödvändigt att utreda frågor om eventuella hinder mot övriga friheter i det fall etableringsfriheten har bedömts vara tillämplig.<sup>263</sup> I målet *Baars* var frågan för EUD bland annat vilken av friheterna kapital eller etablering som skulle ges företräde vid

---

<sup>256</sup> Jfr ordalydelsen i artikel 49 andra stycket FEUF.

<sup>257</sup> Eng: ”state of origin” eller ”home state”.

<sup>258</sup> Eng: ”host state”.

<sup>259</sup> Dahlberg (2020) s. 399 f.

<sup>260</sup> Se bl.a. mål C-270/83, *Avior Fiscal*, EU:C:1986:37, p. 27–28; mål C-253/03, *CLT-UFA SA*, EU:C:2006:129, p. 31.

<sup>261</sup> Dahlberg (2020) s. 428 ff.

<sup>262</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763, p. 31.

<sup>263</sup> Se bl.a. mål C-436/00, *X och Y*, EU:C:2002:704, p. 66.; Mål C-385/12, *Hervis-Sport*, EU:C:2014:47, p. 20–24.



prövningen i målet. Domstolen kungjorde att ”det framgår nämligen av artikel 52 andra stycket i fördraget att etableringsfriheten innefattar rätt för en medborgare i en medlemsstat att bilda och driva företag, särskilt bolag, i en annan medlemsstat. En medborgare i en medlemsstat som innehar kapitalet i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, och som därigenom har ett betydande inflytande över bolagets beslut och kan bestämma över bolagets verksamhet, utnyttjar således sin etableringsrätt.”<sup>264</sup> I det förevarande målet rörde det sig om en fysisk person bosatt i en medlemsstat med ett hundraprocentigt aktieinnehav i ett bolag beläget i en annan medlemsstat, varför EUD ansåg att frågan omfattades av etableringsfrihetens tillämpningsområde.<sup>265</sup>

Det har även i senare praxis bekräftats av EUD att etableringsfriheten har företräde i de fall förvärv av andelar görs i ett bolag som har bildats och etablerats i en medlemsstat på så sätt att det ger ett bestämmande inflytande över företaget och dess verksamhet, medan fri rörlighet för kapital tillämpas om andelsinnehavet inte är så stort att ett obestridligt inflytande föreligger.<sup>266</sup> Det avgörande för om etableringsfriheten har företräde framför övriga friheter i en rent EU-rättslig situation<sup>267</sup> är således om den beskattningsbara personen innehar, eller förvärvar, ett sådant andelsinnehav som medför att det har betydande inflytande över bolagets beslut och kan bestämma över bolagets verksamhet.

---

<sup>264</sup> Mål C-251/98, *Baars*, EU:C:2000:205, p. 22.

<sup>265</sup> *Ibid.* p. 20–21.

<sup>266</sup> Mål C-436/00, *X och Y*, EU:C:2002:704, p. 65 & p. 67; Mål C-208/00, *Überseeing BV mot NCC*, EU:C:2002:632, p. 77.

<sup>267</sup> Notera härvid att etableringsfriheten inte gäller i förhållande till tredje land, såsom fri rörlighet för kapital gör. Enligt Dahlberg (2020) s. 438 har fri rörlighet för kapital därför företräde vid frågor som rör utomeuropeiska förhållanden.

## 5.4 EUD:s tillvägagångssätt vid frågor om hinder för den fria rörligheten

### 5.4.1 Bakgrund

Hur prövningen görs av frågor avseende eventuella hinder för den fria rörligheten har utvecklats främst genom EUD:s praxis. Domstolen har sedermera utvecklat en doktrin, enligt vilken vissa typer av begränsningar av de grundläggande friheterna kan rättfärdigas. Doktrinen har fått namnet *rule of reason-doktrinen*, vilket på svenska ofta benämns som ”förnufts-doktrinen”.<sup>268</sup> Det är emellertid enbart indirekt diskriminering och icke-diskriminerande restriktioner i den fria rörligheten som kan rättfärdigas med hänsyn till doktrinen. Direkt diskriminering på grund av nationalitet kan följaktligen inte rättfärdigas med hjälp av *rule of reason-doktrinen* utan endast med stöd av en uttrycklig undantagsbestämmelse i FEUF, såsom hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.<sup>269</sup>

### 5.4.2 Aktuell fördragsfrihet och prövning av eventuella hinder

Vid tolkningsfrågor avseende fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna avgör EUD i första hand, inom ramen för restriktionsprövningen, *vilken* av de grundläggande friheterna som är tillämplig. Enligt praxis ska detta avgöras med beaktande av den aktuella lagstiftningens ändamål.<sup>270</sup> Medlemsstaters skattelagstiftningar kan nämligen medföra hinder för flera av de fria rörligheterna. Exempelvis överlappar, såsom tidigare har nämnts, tillämpningsområdet för artiklarna om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital varandra inom EU. EUD har, som tidigare nämnts, i flertalet mål bedömt att etableringsfriheten har

---

<sup>268</sup> Dahlberg (2020) s. 403 f.

<sup>269</sup> Jfr artikel 52 FEUF; mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, EU:C:1999:216, p. 32; Helminen (2020), kapitel 2, avsnitt 2.3.1.

<sup>270</sup> Mål C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, p. 90.

företräde i de fall den är tillämplig eftersom det i dessa fall saknas skäl för domstolen att tolka frågan gentemot övriga friheter.<sup>271</sup>

Efter att ha fastställt vilken av friheterna som är tillämplig företar domstolen därefter den diskriminerings-, respektive restriktionsanalys, som tidigare har beskrivits under avsnitt 5.3.1. och 5.3.2, genom vilken de aktuella situationerna jämförs. I det fall domstolen bedömer att situationerna är jämförbara på så vis att skattemässig likabehandling *borde* föreligga, medför en eventuell skillnad i behandling att ett hinder för den aktuella friheten föreligger. Domstolen ska i sådant fall avgöra huruvida den ifrågasatt inskränkningen eller restriktionen i den fria rörligheten kan rättfärdigas med hänsyn till rule of reason-doktrinen.<sup>272</sup>

### **5.4.3 Rättfärdigande enligt rule of reason-doktrinen**

De generella kriterierna för rule of reason-doktrinen tillämplighet uttalades av EUD i målet *Gebhard*. Domstolen konstaterade i målet att nationella åtgärder som hindrar eller gör det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheterna ska uppfylla fyra kriterier för att kunna rättfärdigas. De nationella åtgärderna ska:

1. vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt,
2. framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse,
3. vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem, och
4. inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.<sup>273</sup>

---

<sup>271</sup> Mål C-323/18, *Tesco-Global*, EU:C:2020:140, p. 54.

<sup>272</sup> Jfr domstolens tillvägagångssätt i mål C-385/12, *Hervis Sport*, EU:C:2014:47.

<sup>273</sup> Mål C-55/94, *Gebhard*, EU:C:1995:411, p. 37.

Vilka rättfärdigande grunder som principiellt har accepterats av EUD på det direkta beskattningsområdet framgår av praxis. För det första kan en nationell skattelagstiftning som medför restriktioner för den fria rörligheten rättfärdigas om den avser att förhindra skatteflykt. Härvid bör dock noteras att skatteflykt är ett vitt begrepp och en term som används i såväl dagligt tal, som av media och i skatterättslig doktrin. Det är således inte alla argument om förhindrande av skatteflykt som accepteras som rättfärdigande grund. Exempelvis får EU-medborgare fritt välja att etablera sig i det land som är mest gynnsamt skattemässigt, utan att det för den delen innebär skatteflykt. Den här typen av ”skatteplanering” är snarare en naturlig följd av att EU:s medlemsstaters skattesystem inte har harmoniserats.<sup>274</sup> Det faktum att skattenivån är lägre i en stat ger följaktligen inte stater med högre skattenivåer rätt att vidta åtgärder som begränsar de grundläggande friheterna.<sup>275</sup> Nationella åtgärder som inskränker den fria rörligheten kan därför endast vara motiverade med hänsyn till förhindrandet av skatteflykt om lagstiftningen ifråga avser att träffa rent konstlade upplägg.<sup>276</sup> Med rent konstlade upplägg avses arrangemang som saknar ekonomisk förankring och som skapas i syfte att undvika skatt.<sup>277</sup> Dahlberg konstaterar med anledning härav att tröskeln därför kan anses vara relativt hög för de situationer när den ifrågavarande rättfärdigande grunden kan tillämpas.<sup>278</sup>

EUD har dock accepterat förhindrande av skatteflykt som en rättfärdigande grund även i situationer när det inte har rört sig om rent konstlade upplägg, under förutsättning att andra rättfärdigande grunder har varit parallellt tillämpliga.<sup>279</sup> Detta återkommer jag till senare i detta delavsnitt.

---

<sup>274</sup> Helminen (2020) kapitel 2, avsnitt 2.3.3.1.

<sup>275</sup> Mål C-294/97, *Eurowings Luftverkehrs AG och Finanzamt Dortmund-Unna*, EU:C:1999:524, p. 44.

<sup>276</sup> Mål C-264/96, *ICI*, EU:C:1998:370, p. 26; mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, EU:C:2002:749, p. 37.

<sup>277</sup> Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544, p. 55.

<sup>278</sup> Dahlberg (2020) s. 406 ff.

<sup>279</sup> Se exempelvis mål C-446/03, *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763; mål C-231/05, *Oy AA*, EU:C:2007:439. EUD ansåg i målen att behovet av att förhindra skatteflykt och att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten var parallellt tillämpliga.

Den andra rättfärdigandegrunden avser bevarandet av skattesystemets inre sammanhang, vilken anses ha accepterats av EUD i fallet *Bachmann*.<sup>280</sup> Grunden ska i allmänhet prövas i förhållande till det ändamålet som eftersträvas med den nationella lagstiftningen.<sup>281</sup> Alltsedan *Bachmann* har EUD varit motvillig att tillämpa den ifrågavarande grunden för rättfärdigande av inskränkningar i den fria rörligheten. Domstolen har konstaterat det krävs att det föreligger ett direkt samband avseende en och samma skattskyldig mellan den aktuella skatteförmånen och den kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarar mot denna förmån, för att argument om upprätthållande av skattesystemets inre sammanhang ska vinna framgång.<sup>282</sup> Något sådant direkt samband finns enligt domstolen inte i fall då ett dotterbolag till ett moderbolag med säte i en annan medlemsstat missgynnas skattemässigt, utan att någon skattemässig förmån som kan kompensera för behandlingen föreligger.<sup>283</sup>

Den tredje rättfärdigandegrunden som har accepterats av EUD är effektiv skattekontroll, vilket medför att en medlemsstat har rätt att vidta sådana åtgärder som möjliggör att såväl de beskattningsbara inkomsternas storlek som de förluster som har samband därmed, kan kontrolleras av staten på ett klart och precist sätt.<sup>284</sup> Åtgärderna får inte heller gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå en sådan effektiv skattekontroll.<sup>285</sup> Av praxis framgår att EUD endast har accepterat rättfärdigandegrunden effektiv skattekontroll i de fall då medlemsstaten ifråga *inte* har kunnat få tillgång till nödvändiga upplysningar för att korrekt kunna taxera skattesubjektet, genom exempelvis en skrivelse om informationsutbyte i ett skatteavtal eller i ett direktiv.<sup>286</sup> Sådana artiklar om informationsutbyte förekommer bland annat i skatteavtal som är utformade mot bakgrund av OECD:s

---

<sup>280</sup> Mål C-204/90, *Bachmann*, EU:C:1992:35.

<sup>281</sup> Mål C-319/02, *Manninen*, EU:C:2004:484, p. 43.

<sup>282</sup> Mål C-253/09, *Kommissionen mot Ungern*, EU:C:2011:795, p. 72.

<sup>283</sup> Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, EU:C:2002:749, p. 42.

<sup>284</sup> Mål C-250/95, *Futura Participations*, EU:C:1997:239, p. 31.

<sup>285</sup> Mål C-101/05, *Skatteverket mot A*, EU:C:2007:804, p. 56.

<sup>286</sup> Se exempelvis mål C-101/05, *Skatteverket mot A*, EU:C:2007:804; Mål C-250/95, *Futura Participations*, EU:C:1997:239.

modellavtal<sup>287</sup>, i direktiv<sup>288</sup> och andra bilaterala informationsutbytesavtal mellan stater.<sup>289</sup>

Den skatterättsliga territorialitetsprincipen utgör den fjärde accepterade rättfärdigandegrunden enligt rule of reason-doktrinen.<sup>290</sup> Även om Sverige inte tillämpar principen<sup>291</sup> innebär den för de medlemsstater som gör det att en stat endast får beskatta sådana inkomster från icke-bosatta personer som har en koppling till statens territorium.<sup>292</sup> EUD har prövat flertalet mål där frågor har bedömts om hinder för de fria rörligheterna har kunnat rättfärdigas med hänsyn till territorialitetsprincipen.<sup>293</sup> Hittills saknas det emellertid rättsfall på det direkta skatteområdet i vilka EUD uttryckligen har hänvisat till territorialitetsprincipen som den avgörande faktorn som har rättfärdigat ett hinder för den fria rörligheten.<sup>294</sup>

EUD har härutöver även avgjort mål där flera rättfärdigandegrunder har varit tillämpliga samtidigt, såsom tidigare anfördes avseende rättfärdigandegrunden förhindrande av skatteflykt. I det välkända avgörandet *Marks & Spencer* gjorde domstolen en samlad bedömning av sammanlagt tre rättfärdigandegrunder – säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, förhindrande av risken att förluster beaktas två gånger och risken för skatteundandragande eller skatteflykt. Omständigheterna i målet var följande. Marks & Spencer var ett bolag med säte i Storbritannien som hade ett antal dotterbolag i andra stater, däribland Frankrike, Tyskland och Belgien. Dessa dotterbolag gick under en period med kraftiga underskott, varför moderbolaget avsåg att avyttra och avveckla verksamheterna i dotterbolagen. De ifrågavarande underskotten

---

<sup>287</sup> Jfr OECD (2017a) artikel 26.

<sup>288</sup> Jfr avsnitt 4.3.3 om de föreslagna ändringarna avseende rapporteringsskyldighet för digitala plattformar.

<sup>289</sup> Dessa kallas ofta TIEA (Tax Information Exchange Agreement).

<sup>290</sup> Mål C-250/95, *Futura Participations*, EU:C:1997:239, p. 22.

<sup>291</sup> Dahlberg (2020) s. 415.

<sup>292</sup> Helminen (2020) kapitel 2, avsnitt 2.3.6.

<sup>293</sup> Se exempelvis mål C-168/01, *Bosal Holding*, EU:C:2003:479, p. 38–40; Mål C-342/10, *Kommissionen mot Finland*, EU:C:2012:688, p. 41–44 & p. 45–47.

<sup>294</sup> Helminen (2020) kapitel 2, avsnitt 2.3.6.

kunde enligt den nationella lagstiftningen i Storbritannien emellertid inte kvittas mot det brittiska moderbolagets överskott eftersom dotterbolagen ifråga var utländska och inte brittiska. Möjligheten att utnyttja underskotten i resultatutjämnings syften tillföll följaktligen enbart brittiska dotterbolag.

EUD konstaterade att lagstiftningen utgjorde en inskränkning i etableringsfriheten, vilken enbart var tillåten om den kunde rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset och uppfyllde kravet på proportionalitet. Domstolen kungjorde inledningsvis att vinster och förluster ska behandlas symmetriskt inom ramen för samma skattesystem i syfte att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan olika berörda medlemsstater. Den välavvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna skulle allvarligt äventyras om bolagen ifråga gavs en möjlighet att välja var deras förluster skulle beaktas, något som den nationella lagstiftningen ifråga motverkade. Inskränkningen ansågs därför vara motiverad med hänsyn till säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Vidare betonade domstolen att medlemsstater måste kunna förhindra risken att förluster beaktas två gånger. En sådan risk hade förelegat om avdrag hade medgetts för förlusterna i de utländska dotterbolagen. En bestämmelse, som den ifrågavarande, där avdrag inte medgavs för de utländska dotterbolagens underskott var således även berättigad med hänsyn till den andra rättfärdigande grunden. Slutligen ansåg EUD att medlemsstaten, genom att inte tillåta avdrag för förlusterna i dotterbolagen, hindrade risken för skatteundandraganden eftersom förluster därigenom inte kunde överföras organiserat inom en koncern.

Inskränkningen av etableringsfriheten kunde följaktligen rättfärdigas i Marks & Spencer eftersom de tre rättfärdigande grunderna var tillämpliga samtidigt. Domstolen ansåg emellertid att inskränkningen inte var

proportionerlig då förlusterna varken kunde utnyttjas i det utländska dotterbolagets hemviststat eller rullas fram till senare beskattningsår.<sup>295</sup>

#### 5.4.4 Proportionalitet

I det fall EUD har bedömt att en restriktion för den fria rörligheten har varit rättfärdigad med hänsyn till någon av de accepterade rättfärdigande-grunderna, måste den härutöver göra en proportionalitetsbedömning. De ifrågavarande åtgärderna får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det aktuella målet med lagstiftningen. Skattebestämmelser som utgör begränsningar av de grundläggande friheterna accepteras följaktligen inte om det finns andra åtgärder tillgängliga för att nå samma mål på ett mindre restriktivt sätt.<sup>296</sup>

#### 5.4.5 Några icke-accepterade rättfärdigande grunder

Utöver de tidigare redogjorda rättfärdigande grunderna har medlemsstater anfört andra grunder för att försöka rättfärdiga nationella skattelagstiftningar som inskränker de fria rörligheterna. En sådan argumentationslinje som har framförts är att det inte ligger inom EUD:s kompetensområde att pröva frågor om skattelagstiftningars förenlighet med de fria rörligheterna. Sådana argument har emellertid inte accepterats som rättfärdigande grund av domstolen.<sup>297</sup> Domstolen har inte heller accepterat argument om att personen som är föremål för en hindrande åtgärd samtidigt är föremål för en kompenserade fördel, eller att likabehandling hade skett om bolaget ifråga hade valt en annan etableringsform.<sup>298</sup>

---

<sup>295</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763. Se även mål C-123/11, *A Oy*, EU:C:2013:84, för en liknande bedömning av de tre parallellt tillämpliga rättfärdigande grunderna.

<sup>296</sup> Helminen (2020) kapitel 2, avsnitt 2.3.1. Jämför exempelvis EUD:s bedömning i mål C-446/03, *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763, p. 54–55.

<sup>297</sup> Mål C-279/93, *Schumacker*, EU:C:1995:31, p. 21.

<sup>298</sup> Dahlberg (2020) s. 424.



Slutligen är det inte ovanligt att medlemsstater har anfört argument om att den nationella skatteåtgärden krävs för att förhindra förlust av skatteintäkter och att den avser skydda den nationella skattebasen.<sup>299</sup> EUD anser dock att minskade skatteintäkter inte utgör ett sådant tvingande hänsyn av allmänintresse som kan åberopas för att berättiga en åtgärd som strider mot en grundläggande frihet.<sup>300</sup>

## 5.5 Några för uppsatsen betydelsefulla avgöranden

### 5.5.1 Hervis-Sport

Målet *Hervis-Sport* rörde den särskilda omsättningsskatt som infördes i Ungern mellan åren 2010 och 2012 inom sektorer för detaljhandel i butik, verksamheter inom telekommunikation och leverans av energi. Enligt den särskilda lagstiftningen utgjordes beskattningsunderlaget av den skattskyldiges nettoomsättning. Skatten för så kallade ”sammanlänkade företag” fastställdes enligt den särskilda lagstiftningen genom en sammanläggning av företagens nettoomsättningar. Med sammanlänkade företag avsågs bland annat den beskattningsbara personen och det företag i vilket den denne direkt eller indirekt hade ett majoritetsinflytande över. Med andra ord omfattades olika koncernförhållanden av begreppet. Skattesatsen ökade sedan progressivt beroende på skattesubjektets nettoomsättning enligt tabellen nedan.<sup>301</sup>

Nettoomsättning i ungerska forint (HUF)	Skattesats
<500 miljoner	0 %
500 miljoner-30 miljarder	0,1 %
30 miljarder-100 miljarder	0,4 %
>100 miljarder	2,5 %

<sup>299</sup> Dahlberg (2020) s. 425 f.

<sup>300</sup> Mål C-264/96, *ICI*, EU:C:1998:370, p. 28; mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, EU:C:2002:749, p. 36.

<sup>301</sup> Mål C-385/12, *Hervis-Sport*, EU:C:2014:47, p. 3–11.

Omständigheterna i målet var följande. Hervis var en juridisk person som var dotterbolag till företaget SPAR och således ingick i SPAR-koncernen. Hervis var skattskyldig i Ungern för den del av den särskilda skatten som stod i proportion till Hervis egen omsättning. Med anledning av att bolaget ingick i en koncern, ett s.k. ”sammanlänkat företag”, utgjorde koncernens totala nettoomsättning det beskattningsunderlag på vilken den ovannämnda progressiva skatteskalen tillämpades. Bolaget blev därför föremål för en betydligt högre skattesats än om enbart dess ungerska butikers omsättningar hade utgjort beskattningsunderlaget. Hervis anförde med anledning härav att beskattningsunderlaget endast borde ha utgjorts av omsättningen i företagets ungerska butiker, eftersom det var på detta sätt som skatten beräknades för andra ungerska butikskedjor vilka inte ingick i någon koncern och som Hervis konkurrerade med. Frågorna som var föremål för EUD:s prövning var dels huruvida den nationella lagstiftningen avseende den särskilda omsättningsskatten var förenlig med de fria rörligheterna då den särskilda skatten hade en potentiellt diskriminerande verkan gentemot juridiska personer som i en koncern var sammanlänkade med bolag med säte i en annan medlemsstat, dels huruvida förbudet mot protektionistiska skatter enligt artikel 110 FEUF var tillämpligt.<sup>302</sup>

EUD inledde med att konstatera att målet omfattades av tillämpningsområdet för etableringsfriheten med anledning av att skattelagstiftningen tillämpades på andelsinnehav som gav ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet. Det saknades därför anledning att pröva frågorna gentemot såväl andra friheter, som det generella diskrimineringsförbudet i artikel 18 FEUF. Domstolen fann inte heller anledning att utreda betydelsen av artikel 110 FEUF eftersom den inte ansåg att det framgick att varor från andra medlemsstater belades med högre skatt än inhemska varor.<sup>303</sup>

---

<sup>302</sup> Mål C-385/12, *Hervis-Sport*, EU:C:2014:47, p. 11–16 & p. 29.

<sup>303</sup> *Ibid.* p. 20–27.

Vidare konstaterade domstolen att den nationella lagstiftningen ifråga uppställde ett särskiljningskriterium mellan sådana beskattningsbara personer som ingick, respektive inte ingick, i en koncern. Detta särskiljningskriterium ansågs dock inte utgöra någon direkt diskriminering eftersom omsättningsskatten ifråga togs ut på identiska villkor för samtliga bolag som bedrev den typen av verksamhet i Ungern. Skattesatsens kraftiga progressivitet i förhållande till omsättningen och sättet på vilket beskattningsunderlaget beräknades för koncerner, ansågs emellertid kunna missgynna sådana bolag som ingick i en koncern i förhållande till företag som inte gjorde det.<sup>304</sup>

Härutöver kungjorde EUD att beskattningsbara personer som ingick i en koncern förvisso kunde anses befinna sig i en jämförbar situation med beskattningsbara personer som inte gjorde det, i förhållande till den aktuella skatteregeln. Detta eftersom båda parter omfattades av den särskilda skatten och att deras individuella omsättning var oberoende av andra beskattningsbara personers omsättningar. EUD underströk dock att om det vid en kontroll skulle visa sig att *majoriteten* av de beskattningsbara personer som tillhörde en grupp av bolag och som omfattades av den högsta skattesatsen var sammanlänkade med bolag som hade säte i andra medlemsstater, skulle tillämpningen av en kraftigt progressiv skatteskala på den sammanlagda omsättningen riskera att särskilt missgynna bolag med utländsk anknytning.<sup>305</sup> EUD meddelade att en sådan bedömning och kontroll måste göras av den nationella domstolen och om denna skulle finna att så är fallet skulle den nationella lagstiftningen utgöra indirekt diskriminering grundad på bolagets säte, vilket strider mot etableringsfriheten. En sådan inskränkning kunde endast tillåtas om den var motiverad av tvingande skäl av allmänintresse och uppfyllde kraven på proportionalitet.<sup>306</sup>

---

<sup>304</sup> Mål C-385/12, *Hervis-Sport*, EU:C:2014:47, p. 31–36.

<sup>305</sup> *Ibid* p. 38–39.

<sup>306</sup> *Ibid*. p. 40–42.

## 5.5.2 Tesco-Global

I mars 2020 meddelade EUD dom i målet *Tesco-Global*, vars sakomständigheter till mångt och mycket liknar de i *Hervis-Sport*. EUD poängterade dock att *Tesco-Global* kunde åtskiljas från *Hervis-Sport*, eftersom det sistnämnda målet gällde en kombination av starkt progressiva skattesatser och en regel om sammanslagning av omsättning för närstående företag. Av detta följde att skattskyldiga för omsättningsskatten som tillhörde en koncern beskattades på grund av en ”fiktiv” omsättning, vilket inte var situationen i det förevarande fallet.<sup>307</sup>

Omständigheterna i *Tesco-Global* var följande. I Ungern var företag som bedrev verksamhet inom detaljhandel i butik skattepliktiga för en särskild omsättningsskatt och beskattningsunderlaget utgjordes av företagets nettoomsättning. Skattesatserna ökade sedan progressivt med företagets nettoomsättning, i likhet med den tabell som redogjorts för i *Hervis-Sport*.<sup>308</sup> Målet ifråga rörde bolaget *Tesco*, ett ungerskt dotterbolag som bedrev detalj- och grossisthandel i butik och som ingick i en företagsgrupp med säte i Storbritannien. *Tesco* hade fastställts skyldighet att, utöver en befintlig skatteskuld, erlägga den särskilda omsättningsskatten, ett skattetillägg samt en förseningsavgift. Bolaget överklagade skyldigheten att betala den särskilda omsättningsskatten, bland annat med hänvisning till att det menade att lagstiftningen innebar en inskränkning i etableringsfriheten, friheten att tillhandahålla tjänster och fri rörlighet för kapital. *Tesco* gjorde gällande att den starkt progressiva skatteskalen för den särskilda skatten och strukturen på den ungerska detaljhandelsmarknaden medförde att alla bolag i de lägsta skattesatsintervallerna var företag som ägdes av ungerska fysiska eller juridiska personer som bedrev franschiseverksamhet, medan alla företag utom ett som omfattades av det högsta skatteintervallet var företag knutna till bolag med säte i en annan medlemsstat. *Tesco* hävdade att bolag som ägdes av utländska fysiska eller juridiska personer således stod för en

---

<sup>307</sup> Mål C-323/18, *Tesco-Global*, EU:C:2020:140, p. 75.

<sup>308</sup> *Ibid*, p. 3–10.

oproportionerligt stor del av den särskilda skatten och att den faktiska skattebördan för skatten främst belastade beskattningsbara personer med utländska aktieägare.<sup>309</sup> Den nedanstående tabellen redogör för de sifferuppgifter som framgick av de ungerska myndigheterna och de i målet ingivna handlingarna.

Nettoomsättning i ungerska forint (HUF)	Skattesats	Andel av skattesubjekten som var ungersk-ägda
<500 miljoner	0 %	100 %
500 miljoner-30 miljarder	0,1 %	Information saknas
30 miljarder-100 miljarder	0,4 %	En minoritet <sup>310</sup>
>100 miljarder	2,5 %	En skattskyldig <sup>311</sup>

Mot bakgrund av ovanstående menade bolaget att den särskilda skattelagstiftningen var oförenlig med de fria rörligheterna och diskrimineringsförbudet samt hänvisade till EUD:s avgörande i Hervis-Sport och den majoritetsregel som däri etablerades och argumenterade för dess tillämplighet.<sup>312</sup> Frågorna i målet avsåg således bland annat huruvida den särskilda omsättningsskatten var förenlig med principerna om diskrimineringsförbud, om etableringsfrihet, likabehandling, om fri rörlighet för tjänster och kapital samt förenligheten med artikel 110 FEUF och reglerna om statligt stöd.<sup>313</sup>

EUD inledde med att konstatera att frågorna rörande statligt stöd inte kunde tas upp till prövning, med hänvisning till att det saknades ett sådant tvingande samband mellan den särskilda skatten och den skattebefrielse från den särskilda skatten som Tesco hade ansökt om.<sup>314</sup> Domstolen påpekade

<sup>309</sup> Mål C-323/18, *Tesco-Global*, EU:C:2020:140, p. 10–19.

<sup>310</sup> Ibid. p. 67. EUD formulerade det som att "...en majoritet av de beskattningsbara personerna i det tredje och det fjärde intervallet ägdes av fysiska eller juridiska personer från andra medlemsstater."

<sup>311</sup> Ibid. p. 16. Det totala antalet företag som ingick i detta intervall framgick emellertid inte av domen.

<sup>312</sup> Ibid. p. 11–17.

<sup>313</sup> Ibid. p. 19.

<sup>314</sup> Ibid. p. 30–43.

därefter att det faktum att den redan i målet Hervis-Sport hade uttalat sig om den ungerska särskilda skattelagstiftningens förenlighet med unionsrätten varken hindrade den från att meddela ett nytt avgörande, eller tvingade den att avvisa frågorna i det förevarande målet. Den hänskjutande nationella domstolen ansåg nämligen att det var nödvändigt för att kunna avgöra det nationella målet att fastställa huruvida omsättningsskattens progressivitet *i sig*, oberoende av regeln om sammanläggning av nettoomsättningar, kunde vara indirekt diskriminerande i förhållande till beskattningsbara personer som kontrollerades av personer i andra medlemsstater som bar den faktiska skattebördan. EUD valde med anledning av detta att pröva frågan om eventuell diskriminering.<sup>315</sup>

Domstolen konstaterade, med beaktande av den särskilda skattelagens ändamål, att frågan omfattades av tillämpningsområdet för etableringsfriheten i artikel 49 FEUF eftersom den nationella lagstiftningen skulle tillämpas på sådana andelsinnehav som gav ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet. Den saknade därför anledning att pröva frågan gentemot fri rörlighet för tjänster, respektive kapital, samt det generella diskrimineringsförbudet i artikel 18 FEUF. Den ansåg också att artikel 110 FEUF saknade relevans i det nationella målet eftersom det inte framgick att den särskilda skatten belastade utländska varor annorlunda än inhemska varor. Frågan var således om artikel 49 och 54 FEUF utgjorde hinder för den särskilda omsättningsskatten, vars starkt progressiva karaktär medförde att den faktiska skattebördan huvudsakligen belastade företag som direkt eller indirekt kontrollerades av medborgare i andra medlemsstater eller av bolag med säte i en annan medlemsstat.<sup>316</sup>

EUD påpekade att etableringsfriheten innefattar en möjlighet för ett bolag att åberopa en inskränkning i friheten för ett annat bolag som det förstnämnda är förbundet med, i den mån inskränknigen påverkar dess egen beskattning. Tesco, det ungerska dotterbolaget, kunde därför åberopa

---

<sup>315</sup> Mål C-323/18, *Tesco-Global*, EU:C:2020:140, p. 45–49.

<sup>316</sup> *Ibid.* p. 50–58.

en inskränkning i moderbolagets etableringsfrihet eftersom det drabbade dess egen beskattning. Domstolen återupprepade därefter det genom tidigare praxis etablerade faktum att en obligatorisk skatt med ett särskiljningskriterium som framstår som objektivt, men som i de flesta fall, på grund av sina egenskaper, missgynnar bolag med säten i andra medlemsstater och som befinner sig i en jämförbar situation med bolag som har sitt säte i den medlemsstat där beskattning sker utgör en enligt artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF förbjuden indirekt diskriminering som grundas på var bolag har sitt säte. Eftersom samtliga bolag i Ungern var skyldiga att betala den särskilda omsättningsskatten och att de ifrågavarande skattesatserna var tillämpliga för alla företag beroende på deras omsättning, gjordes ingen åtskillnad mellan företagen beroende på deras säten. Någon direkt diskriminering förelåg således inte.<sup>317</sup>

EUD utredde därefter huruvida den särskilda skatten utgjorde indirekt diskriminering och hänvisade till de ingivna handlingarnas sifferuppgifter, ur vilka informationen i den tabell som tidigare redogjorts för framgick. Skattebördan för den särskilda skatten belastade således till största delen beskattningsbara personer som ägdes av fysiska eller juridiska personer från *andra* medlemsstater, medan ungerska bolag antingen undantogs skatten eller var föremål en marginell skattesats. Domstolen kungjorde att medlemsstater fritt får införa de skattesystem som de finner lämpligast. En progressiv omsättningsskatt omfattas således av medlemsstatens suveränitet. Det särskiljande kriteriet för skatten, omsättningen, ansågs av domstolen vara neutral då den ansågs utgöra en relevant indikator på de beskattningsbara personernas skatteförmåga. Den särskilda skattelagstiftningen hade dessutom till syfte att beskatta personer med en skatteförmåga som översteg den allmänna skattskyldigheten.<sup>318</sup>

Domstolen ansåg att den omständigheten att en sådan särskild skatt till största delen belastar beskattningsbara personer som ägs av fysiska eller

---

<sup>317</sup> Mål C-323/18, *Tesco-Global*, EU:C:2020:140, p. 59–64.

<sup>318</sup> *Ibid.* p. 65–71.

juridiska personer från andra medlemsstater inte i sig innebär att skatten kan karakteriseras som diskriminerande, utan att detta snarare beror på att den ungerska detaljhandelsmarknaden i butik domineras av sådana aktörer.<sup>319</sup> EUD menade att den omständigheten utgjorde en kvotbaserad eller slumpartad indikator som kunde förväntas föreligga varje gång den berörda marknaden domineras av företag från andra medlemsstater eller tredje land, eller av inhemska företag med utländskt ägande. Domstolen underströk att även utländska bolag omfattades av de lägre skattesatserna i de fall deras omsättningar inte översteg nästa omsättningsnivå. Mot bakgrund härav ansåg EUD att de starkt progressiva skattesatserna inte i sig själva gav upphov till någon diskriminering. Den ifrågavarande särskilda omsättningsskatten ansågs således inte utgöra något hinder för etableringsfriheten.<sup>320</sup>

### 5.5.3 Vodafone

Även avgörandet *Vodafone* avsåg den särskilda progressiva omsättningsskatten i Ungern, varför den särskilda lagen och EUD:s samtliga överväganden inte kommer att återges ännu en gång. Det bör dock noteras att de skattesatser och olika intervaller av nettoomsättning skilde sig något åt från tidigare mål eftersom avgörandet *Vodafone* berörde telekommarknaden, något som tabellen nedan ämnar illustrera.<sup>321</sup>

Nettoomsättning i ungerska forint (HUF)	Skattesats
<500 miljoner	0 %
500 miljoner-5 miljarder	4,5 %
>5 miljarder	6,5 %

Omständigheterna i målet var följande. Vodafone var ett ungerskt dotterbolag verksamt inom telekommarknaden med en enda aktieägare, Vodafone Europe BV, etablerad i Nederländerna. Det ungerska dotterbolaget utgjorde vid tiden den tredje största operatören på den

<sup>319</sup> Mål C-323/18, *Tesco-Global*, EU:C:2020:140, p. 72.

<sup>320</sup> *Ibid.* p. 73–74 & p. 76.

<sup>321</sup> Mål C-75/18, *Vodafone*, EU:C:2020:139, p. 1–9.



ungerska telekommarknaden med mer än 20 % av marknadsandelarna och ingick i koncernen Vodafone Group plc, vars säte var beläget i Storbritannien. Liksom Tesco-Global, var det ungerska dotterbolaget Vodafone skattskyldigt för den särskilda omsättningsskatten och hävdade bland annat att skatten ifråga utgjorde ett statligt stöd och dessutom kunde ha en indirekt diskriminerande verkan i förhållande till beskattningsbara personer som ägdes av utländska fysiska eller juridiska personer i strid med artikel 49 och 54 FEUF.

Även Vodafone argumenterade för att det endast var ungerska dotterbolag med utländska moderbolag som träffades av den särskilda skatten och den högsta skattesatsen i det översta omsättningsintervallet. Frågorna som var föremål för EUD:s prövning även i detta mål var om artiklarna 49, 54 och 107–108 FEUF utgjorde hinder för en sådan progressiv skatt på nettoomsättning som medförde att den faktiska skattebördan belastade företag som direkt eller indirekt kontrollerades av bolag med säte i en annan medlemsstat, samt om en sådan verksam utgjorde indirekt diskriminering eller statligt stöd.<sup>322</sup> Av de i målet ingivna handlingarna framgick följande uppgifter avseende de beskattningsbara personerna inom telekombranschen som träffades av den särskilda omsättningsskatten.<sup>323</sup>

Nettoomsättning i ungerska forint (HUF)	Skattesats	Andel av skattesubjekten som var ungersk-ägda
<500 miljoner	0 %	100 %
500 miljoner-5 miljarder	4,5 %	50 %
>5 miljarder	6,5 %	En minoritet <sup>324</sup>

EUD:s överväganden och bedömningar överensstämmer i stora delar med avgörandet Tesco-Global, varför domstolens slutsatser endast kortfattat

<sup>322</sup> Mål C-75/18, *Vodafone*, EU:C:2020:139, p. 10–17.

<sup>323</sup> *Ibid.* p. 47.

<sup>324</sup> Domstolen formulerade detta som: ”...en majoritet av de beskattningsbara personer som omfattades av det högre intervallet ägdes av fysiska eller juridiska personer i andra medlemsstater”.

kommer att sammanfattas i det följande. Domstolen inledde sin bedömning med att konstatera att det inte förelåg ett tvingande samband mellan den särskilda skatten och den aktuella skattebefrielsen som Vodafone hade ansökt om, varför frågan om statligt stöd avvisades av domstolen även i detta mål.<sup>325</sup> EUD ansåg inte heller i detta mål att dess tidigare avgörande i *Hervis-Sport* hindrade den från att pröva de förevarande frågorna.<sup>326</sup>

Vad gällde lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten bedömde domstolen att det inte var fråga om någon direkt diskriminering då den särskilda skatten inte gjorde någon åtskillnad mellan företag beroende på deras säte. Samtliga företag verksamma på telekommarknaden i Ungern var skattskyldiga för omsättningsskatten och föremål för samma skattesatser. Att den särskilda skattens progressivitet i sig skulle leda till att beskattningsbara personer ägda av ungerska personer gynnades till nackdel för beskattningsbara personer ägda av personer från andra medlemsstater, såsom Vodafone och kommissionen hävdade, ansågs emellertid inte av domstolen i sig innebära att skatten kunde karaktäriseras som diskriminerande. Detta motiverade domstolen, likt i avgörandet *Tesco-Global*, med att den progressiva skatten grundades på ett objektivt och neutralt särskiljningskriterium – omsättningen. Att det främst var bolag med utländsk anknytning som belastades av de högre skattesatserna bedömde domstolen snarare utgöra en kvotbaserad eller slumpartad indikator som kunde förväntas föreligga när den berörda marknaden dominerades av företag från andra medlemsstater, tredje land, eller av inhemska företag med utländskt ägande. Domstolen påpekade slutligen att samtliga företag verksamma inom telekombranschen omfattades av grundintervallet med den lägsta skattesatsen, således inte bara inhemska företag. EUD ansåg följaktligen att den särskilda progressiva skatten inte genom sin karaktär gav upphov till någon indirekt diskriminering grundad på företagets säte.<sup>327</sup>

---

<sup>325</sup> Mål C-75/18, *Vodafone*, EU:C:2020:139, p. 18–32.

<sup>326</sup> *Ibid.*, p. 33–37.

<sup>327</sup> *Ibid.*, p. 38–56.

## 5.5.4 Google Ireland

Målet *Google Ireland* gällde bolaget Google Ireland Limited. Företaget, med skatterättslig hemvist på Irland, hade ålagts de högsta möjliga administrativa straffavgifterna för att ha åsidosatt den anmälningsskyldighet som följde av ungersk lagstiftning för de personer som bedrev sådan verksamhet som innebar skyldighet att erlägga reklamskatt i landet. Enligt den ungerska lagen om reklamskatt förelåg nämligen skattskyldighet för reklamskatt vid publicering eller spridning av reklam på internet som huvudsakligen skett på ungerska eller en ungerskspråkig webbplats. I det fall den beskattningsbara personen ifråga inte var registrerad vid skattemyndigheten var denne skyldig att inom viss tid anmäla sig som skattskyldig för reklamskatten vid skattemyndigheten. Om anmälningsskyldigheten inte uppfylldes påfördes den skattskyldige successivt administrativa straffavgifter vilka sammanlagt högst fick uppgå till ca 3,1 miljoner euro för samma beskattningsbara person.

Det bör härvid nämnas att den ungerska lagen om regler för beskattning föreskrev att personer med hemvist i Ungern automatiskt uppfyllde anmälningsskyldigheten när de ansökt om registrering vid handelsregistret och om ett skatteregistreringsnummer. Beloppet av den ifrågavarande straffavgiften för Google Ireland var således upp till 2 000 gånger högre än den straffavgift som kunde påföras bolag med hemvist i Ungern. Straffavgifterna enligt reklamskattelagen blev dessutom tillämpliga redan innan de skattskyldiga personerna kunde få kännedom om de avgifter som förekom och kunde åtgärda underlåtenheten att anmäla sig, varför det enligt den hänskjutande domstolen var omöjligt för dessa bolag att förhindra att de uppnådde takbeloppet.<sup>328</sup> Frågan som var föremål för prövning i målet var om de föreskrivna reglerna i reklamskattelagen var förenliga med artikel 56 FEUF avseende fri rörlighet för tjänster och icke-diskrimineringsprincipen.

---

<sup>328</sup> Mål C-482/18, *Google Ireland*, EU:C:2020:141, p. 1–10 & p. 16.

EUD påpekade inledningsvis att den hänskjutande domstolens fråga avsåg anmälningsskyldighetens förenlighet med artikel 56 FEUF och inte skattskyldigheten för den särskilda reklamskatten. Domstolen konstaterade sedan att anmälningsskyldigheten inte i sig utgjorde ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster, då den inte medförde ytterligare administrativ börda för reklamföretag som inte hade hemvist i Ungern i förhållande till den administrativa börda som drabbade leverantörer av reklamtjänster som hade hemvist i Ungern. Att leverantörer med hemvist i Ungern automatiskt uppfyllde anmälningsskyldigheten utgjorde enligt domstolen inte en skillnad i behandling som kunde utgöra en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster, då även företag med hemvist utanför Ungern var befriade anmälningsskyldigheten om de redan av annan anledning var registrerade hos skattemyndigheten. Någon inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster förelåg således inte avseende anmälningsskyldigheten. De höga straffavgifter som kunde åläggas leverantörer med hemvist utanför Ungern utgjorde emellertid hinder för friheten att tillhandahålla tjänster, med hänsyn till att leverantörer med hemvist i Ungern ålades med en avsevärt lägre avgift.<sup>329</sup>

### **5.5.5 Några synpunkter på Tesco-Global och Vodafone**

Efter domstolens avgöranden i Tesco-Global och Vodafone, har kritik riktats mot domsluten av bland andra Ruth Mason<sup>330</sup> och Leopold Parada.<sup>331</sup> Författarna har anfört att domstolen undvek den verkliga frågan i målen genom att pröva huruvida skattens progressivitet i sig var förenlig med EU-rätten, i stället för att undersöka om omsättningsintervallerna i de ifrågavarande skattelagstiftningarna hade verkligt samband med nationalitet. Skribenterna ansåg att när domstolen väl hade konstaterat att en progressiv skatteskala i sig självt inte är olaglig, var det enkelt för den att avvisa målen

---

<sup>329</sup> Mål C-482/18, *Google Ireland*, EU:C:2020:141, p. 24–56.

<sup>330</sup> Ruth Mason är professor i skatterätt vid Virginias universitet.

<sup>331</sup> Leopold Parada är föreläsare och lektor i skatterätt vid Leeds universitet.

och därigenom undgå den verkliga kärnfrågan som enligt författarna var huruvida en till synes neutral skattelagstiftning utnyttjades i syfte att utöva avsiktlig diskriminering gentemot utländska företag. Kritik riktades både mot att domstolen i avgörandena undvek att diskutera eventuella diskriminerande avsikter bakom lagstiftningen och att den majoritetsregel som etablerades i Hervis-Sport inte tillämpades. Författarna anförde härutöver att avgörandena Tesco-Global och Vodafone kan anses tyda på att EUD inte kommer att vara mottaglig för kommande fördragsrättsliga utmaningar avseende skatter på digitala verksamheter, då det enligt författarna finns en risk för att domstolen på liknande sätt skulle kunna diskutera lagligheten med progressivitet snarare än eventuell diskriminering.<sup>332</sup>

Cecile Brokelind<sup>333</sup> delar Mason och Paradas åsikter avseende avgörandenas betydelse för en kommande digitalskatt. Hon menar att EUD:s senaste avgöranden i Tesco-Global och Vodafone talar för att domstolen inte skulle anse att en starkt progressiv skatt på digitala verksamheter strider mot de grundläggande friheterna, trots att de avsiktligt skulle vara utformade att beskatta utländska skattebetalare. Brokelind framhåller som en förklaring till varför domstolen i avgörandena inte beaktade huruvida diskriminerande avsikt att särskilt beskatta utländska företag förelåg, att det skulle kunna bero på att det erfordras för att bana väg för en digitalskatt.<sup>334</sup>

## 5.6 Sammanfattning

Kapitlet har redogjort för EU-skatterättens grunder, vilka präglas av upprätthållandet av en inre marknad där fri rörlighet för personer, tjänster, varor, kapital och etableringsfrihet råder. Etableringsfriheten har konstaterats ha företräde framför övriga friheter i det fall en beskattningsbar person innehar ett sådant andelsinnehav som medför att det har betydande inflytande över bolagets beslut och kan bestämma över dess verksamhet.

---

<sup>332</sup> Mason & Parada (2020) s. 26 ff.

<sup>333</sup> Cecile Brokelind är professor i skatterätt vid Lunds universitet.

<sup>334</sup> Brokelind (2021) s. 4 f.

Kompetensen på det direkta beskattningsområdet är delad mellan medlemsstaterna och EU. Medlemsstaterna är suveräna att utforma sina nationella skattesystem, förutsatt att gemenskapsrätten efterlevs och respekteras. EU-rätten har nämligen företräde i förhållande till nationell rätt i det fall det sistnämnda är oförenlig med EU-rätten. Det kan även konstateras att det krävs enhällighet för att kommissionen ska kunna anta direktiv på det direkta beskattningsområdet.

För att säkra den inre marknaden råder förbud mot diskriminering och icke-diskriminerande hinder i den fria rörligheten. Situationer som kan anses vara jämförbara ska som utgångspunkt behandlas lika. I det fall EUD anser att en medlemsstats skatteregler eller vidtagna åtgärder utgör otillåten diskriminering eller hinder för den fria rörligheten är lagstiftningen oförenlig med EU-rätten och följaktligen otillåten. EUD har härvid utvecklat en doktrin, *rule of reason-doktrinen*, enligt vilken vissa icke-diskriminerande hinder kan rättfärdigas om de framstår som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse och uppfyller kraven på proportionalitet.

Slutligen redogjordes för några av EUD:s avgöranden som avser omsättningsbaserade skatter och där tillhörande synpunkter.

# 6 Analys

## 6.1 Inledning

Syftet med uppsatsen är att analysera om ett EU-lands införande och tillämpning av en omsättningsbaserad skatt för multinationella företag är förenlig med EU:s fria rörligheter samt förbud mot diskriminering och icke-diskriminerande hinder. Det bör av läsaren särskilt uppmärksammas att analysen i huvudsak utgår från OECD:s förslag Pillar One från oktober 2020, vilket har redogjorts för under avsnitt 4.3.1, då något tillräckligt detaljerat slutligt förslag inte har presenterats i skrivande stund. Det är således främst införandet av regler i enlighet med detta förslag, med beaktande av de skillnader som har framkommit i juli 2021, som avses i den följande analysen.<sup>335</sup>

Uppsatsens analyserande avsnitt inleds med en diskussion kring införandet och tillämpningen av en sådan skatt och vilka företag som kan tänkas bli föremål för den. Därefter resoneras kring skattens förhållande till de fria rörligheterna och funktionsfördragets förbud mot såväl direkt som indirekt diskriminering och icke-diskriminerande hinder. Avslutningsvis redogörs för några av de slutsatser som kan dras utifrån den genomförda analysen.

## 6.2 Den föreslagna skatten och de fria rörligheterna

### 6.2.1 Vilka företag kan tänkas bli föremål för skatten?

Mot bakgrund av den tidigare framställningen kan det inledningsvis konstateras att utformningen av en omsättningsbaserad skatt för digitala affärsverksamheter ännu inte är definitivt fastställd, utan förväntas presenteras i detalj i oktober 2021. Multinationella företag kommer då att bli

---

<sup>335</sup> Jfr avsnitt 4.3.2.

skattskyldiga i de stater där deras användare är belägna om deras konsoliderade omsättningar överskrider 20 miljarder euro globalt, samt om de innehar en vinstmarginal om åtminstone 10 %. För att marknadsstaten ska tilldelas beskattningsrätt erfordras även att det multinationella företaget i marknadsstaten har en omsättning som överskrider en miljon euro, alternativt 250 000 euro i de fall det rör sig om en mindre marknadsstat. Skattebasen för en sådan särskild skatt kommer som tidigare nämnts att fastställas på grundval av det multinationella företagens vinster.

En skattelagstiftning i enlighet med Pillar One Amount A kan konstateras ha ett relativt begränsat tillämpningsområde med hänsyn till att den i praktiken enbart kommer att träffa de företag som har tillräckligt höga omsättningar och vinstmarginal. Det förefaller därför vara uppenbart att inte samtliga digitala affärsverksamheter kommer att omfattas av den särskilda skatten, utan enbart de som uppfyller kraven på viss omsättning och vinst.<sup>336</sup> Det kan därför antas att det främst kommer att vara tämligen väletablerade företag med betydande marknadsandelar som kommer att bli föremål för den nya skatten. Så kallade startups, mindre och medelstora företag vars omsättningar med största sannolikhet understiger tröskelvärdena, kommer inte att bli skattskyldiga för den nya skatten såvida de inte ingår i en framgångsrik multinationell företagsgrupp där de konsoliderade omsättningarna överstiger tröskelvärdena. Även sådana multinationella företag som är relativt väletablerade kan riskera falla utanför tillämpningsområdet för skatten, med hänsyn till de höga omsättningströsklarna såväl globalt som lokalt i den enskilda marknadsstaten.

Det kan i detta sammanhang spekuleras i vilka bolag som i realiteten skulle kunna bli skattskyldiga för den ifrågavarande skatten. Några uppenbara exempel som kan nämnas är giganterna Google, Amazon, Facebook, Microsoft och Netflix, vilka samtliga utgör multinationella företag med

---

<sup>336</sup> Se avsnitt 4.3.1 & 4.3.2.



höga omsättningar. De omnämnda företagen har, utöver att de är marknadsledande inom sina respektive branscher, även den gemensamma nämnaren att de har sina huvudkontor utanför EU – i dessa fall USA. Av tidigare presenterade fakta framgår att det faktiskt är en övervägande del av de mest framgångsrika techbolagen som är belägna utanför EU och att endast två utav de hundra största techbolagen har sina huvudkontor på europeiskt territorium.<sup>337</sup> Därmed inte sagt att samtliga dessa techbolag omfattas av de nya skattereglernas tillämpningsområde.

Det kan mot denna bakgrund ifrågasättas om en omsättningsbaserad skatt är konstruerad på ett sådant sätt att den skulle kunna utgöra hinder för den fria rörligheten eftersom det i huvudsak kommer vara multinationella företag med anknytning till moderbolag utanför EU som kommer att träffas av den. Frågorna om den särskilda digitalskattens förenlighet med de fria rörligheterna och diskrimineringsförbuden granskas därför separat i det följande avsnittet.

## **6.2.2 Eventuella hinder för den fria rörligheten**

Det kan fastställas att samtliga fria rörligheter i funktionsfördraget innefattar förbud mot både direkt och indirekt diskriminering samt icke-diskriminerande restriktioner. De fria rörligheterna syftar primärt till att säkra den inre marknaden inom EU, varför diskriminering gentemot tredje land principiellt inte är otillåtet såvida det inte rör sig om restriktioner för kapitalrörelser.<sup>338</sup> Diskriminering och hinder för den fria rörligheten är emellertid förbjudet gentemot sådana dotterbolag som har etablerats i enlighet med en EU-medlemsstats lagstiftning till moderbolag som är etablerade i tredje land. Ett dotterbolag inom EU till ett moderbolag med säte utanför EU har således rätt till samma behandling som ett dotterbolag till ett moderbolag med säte inom EU och får inte utsättas för vare sig

---

<sup>337</sup> Se avsnitt 4.2.2.

<sup>338</sup> Se avsnitt 5.2.1.

diskriminering eller andra restriktioner som medför hinder för den fria rörligheten.<sup>339</sup>

Det följer av EUD:s dom i Tesco-Global att det finns en möjlighet för ett bolag att åberopa en inskränkning i etableringsfriheten för ett *annat* bolag som det förstnämnda är förbundet med, i det fall inskränkningen påverkar dess egen beskattning.<sup>340</sup> Ett dotterbolag inom EU till ett moderbolag utanför EU har följaktligen rätt att åberopa inskränkningar i moderbolagets etableringsfrihet, i det fall det skulle anse att dess egna beskattning påverkas av inskränkningen. Med hänsyn till vad som har konstaterats i det föregående avsnittet, att det i huvudsak antas vara företag med anknytning till moderbolag utanför EU som kommer att bli skattskyldiga för den föreslagna omsättningsbaserade skatten<sup>341</sup>, kan det därför diskuteras huruvida den ifrågavarande skatten utgör hinder för den fria rörligheten. För att utreda frågan kommer den följande redogörelsen att utgå från det av EUD etablerade tillvägagångssättet.<sup>342</sup>

### 6.2.2.1 Aktuell fördragsfrihet

Den första frågan som ska bedömas inom ramen för prövningen är *vilken* av funktionsfördragets friheter som kan aktualiseras i den förevarande situationen. Frågan ska, som tidigare konstaterats, avgöras med beaktande av den aktuella lagstiftningens ändamål.<sup>343</sup>

Syftena med att införa en särskild skatt för digitala verksamheter är, som tidigare nämnts, att uppnå en mer rättvis och effektiv fördelning av beskattningsrätten, samt att säkerställa att vinster beskattas där ekonomisk verksamhet bedrivs och där värde skapas.<sup>344</sup> För att uppnå dessa syften föreslås skattskyldighet grundas på det multinationella företagens

---

<sup>339</sup> Jfr avsnitt 5.3.3.

<sup>340</sup> Se avsnitt 5.5.2.

<sup>341</sup> Se avsnitt 4.2.2 & avsnitt 6.2.1.

<sup>342</sup> Se avsnitt 5.4.

<sup>343</sup> Se avsnitt 5.4.2.

<sup>344</sup> Se avsnitt 4.3.1.

konsoliderade omsättningar. Med hänsyn till detta kan det argumenteras för att etableringsfriheten är den rättighet som potentiellt inskränks av den föreslagna digitalskatten då multinationella företag med största sannolikhet kommer att ha högre totala omsättningar och därigenom lättare uppnå tröskelvärdena för skattskyldighet, än företag som inte ingår i någon sådan framgångsrik global företagsgrupp. Det kan därför hävdas att det finns en risk för att moderbolag undviker att bilda nya, eller bibehålla befintliga, dotterbolag med anledning av skillnaden i skattemässig behandling. Som tidigare nämnts behöver den särskilda digitalskatten inte ha lett till att företag de facto har avhållit sig från att förvärva, bilda eller bibehålla ett dotterbolag eller filial i en annan medlemsstat, utan det är tillräckligt att så *kan* ha skett för att lagstiftningen ska vara oförenlig med fördraget. Härutöver följer det av den tidigare redogörelsen att en prövning av en lagstiftnings förenlighet med fördraget primärt ska göras gentemot etableringsfriheten i det fall frågan omfattas av dess tillämpningsområde. Som tidigare konstaterats har etableringsfriheten företräde framför övriga friheter inom EU i det fall den beskattningsbara personen förvärvar eller innehar andelar i ett företag som har etablerats i en medlemsstat på så sätt att den har bestämmande inflytande över företaget och dess verksamhet.<sup>345</sup> Det ska därför först avgöras om etableringsfriheten är den tillämpliga friheten i det förevarande fallet.

De nya skattereglerna föreslås tillämpas på multinationella företag, vars skattskyldighet kommer att grundas på företagens konsoliderade omsättningar. Med multinationella företag avses, som tidigare konstaterats, minst två företag med skatterättslig hemvist i olika jurisdiktioner som genom kontroll eller ägande är relaterade till varandra på så vis att skyldighet att upprätta koncernredovisning föreligger. Sådan kontroll uppnås som huvudregel när moderbolaget äger mer än 50 % av andelarna i ett annat bolag, alternativt innehar en majoritet av röstandelarna i det.<sup>346</sup> Vid bedömningen av om skattskyldighet föreligger för ett sådant multinationellt

---

<sup>345</sup> Se avsnitt 5.3.3.

<sup>346</sup> Se avsnitt 4.3.1.

företag, med anledning av att dess konsoliderade omsättningar överstiger tröskelvärdena, får det således betydelse hur stort andelsinnehav som moderbolaget innehar i övriga bolag eftersom det påverkar både vilka företag och omsättningar som ska ingå i bedömningsunderlaget. Med hänsyn till att de multinationella företag som primärt antas bli skattskyldiga enligt de nya reglerna har sina säten utanför EU<sup>347</sup> och att dessa innehar helägda dotterbolag i bland annat EU, innebär dessa majoritetsinnehav att moderbolagen har betydande inflytande över dotterbolagens beslut och deras verksamheter. Eftersom frågan som är föremål för prövning inte avser rena kapitalplaceringssituationer, utan avser sådana dotterbolag till moderbolag utanför EU i vilka moderbolagen innehar majoritetsinnehav, medför det att frågan omfattas av etableringsfrihetens tillämpningsområde. Det saknas därför anledning att pröva frågan gentemot övriga friheter. En sådan slutsats kan även konstateras överensstämma med EUD:s bedömningar i rättsfallen *Hervis-Sport*<sup>348</sup>, *Tesco-Global*<sup>349</sup> och *Vodafone*.<sup>350</sup>

Även om den frågeställning som är föremål för prövning avser multinationella företag där moderbolagen är etablerade *utanför* EU, bör det för tydlighetens skull uppmärksammas att etableringsfriheten även förbjuder inskränkningar mot ett multinationellt företag vars moderbolag är beläget i en annan EU-medlemsstat. Det är som tidigare konstaterats oförenligt med etableringsfriheten att en medlemsstat inför en särskild skatt som i de flesta fall missgynnar bolag med säten i andra medlemsstater och som befinner sig i en jämförbar situation med bolag som har sitt säte i den medlemsstat där beskattningen sker.<sup>351</sup> Det är dock inte den situationen som utreds i uppsatsen.

---

<sup>347</sup> Jfr avsnitt 6.2.1.

<sup>348</sup> Se avsnitt 5.5.1.

<sup>349</sup> Se avsnitt 5.5.2.

<sup>350</sup> Se avsnitt 5.5.3.

<sup>351</sup> Se avsnitt 5.5.2.

### 6.2.2.2 Diskriminerings- och restriktionsanalys

Efter att ha konstaterat att den aktuella frågan omfattas av etableringsfrihetens tillämpningsområde, följer det av EUD:s tillvägagångssätt att metodens nästföljande steg är att utföra den diskriminerings-, respektive restriktionsanalys som domstolen företar. Det ska därför inledningsvis bedömas huruvida ett dotterbolag till ett moderbolag utanför EU kan anses befinna sig i en objektivt jämförbar situation med ett dotterbolag till ett moderbolag inom EU.<sup>352</sup> Ett moderbolag som avser upprätta ett dotterbolag i en medlemsstat inom EU ska följa den medlemsstatens lagstiftning oberoende av dess skatterättsliga hemvist. Någon åtskillnad görs generellt sett inte avseende upprättandet av dotterbolag beroende på moderbolagets hemvist. Det kan inte heller antas föreligga några formella skillnader som beror på ett moderbolags nationalitet avseende driften av en sådan digital affärsverksamhet, varför det kan konstateras att ett dotterbolag med anknytning till ett moderbolag utanför EU befinner sig i en objektivt jämförbar situation med ett dotterbolag till ett moderbolag inom EU. Dessa situationer ska därför som utgångspunkt även behandlas lika.<sup>353</sup>

Den föreslagna skattelagstiftningen gör inte någon uttrycklig distinktion mellan bolag beroende på deras nationalitet. Samtliga multinationella företag som omsätter över de särskilda tröskelnivåerna och innehar tillräcklig vinstmarginal kommer att bli skattskyldiga i marknadsstater, oberoende av deras säte. Med hänsyn till att kraven på vissa omsättningar och viss vinstmarginal kan anses vara objektiva och därigenom medför att skatten kommer att tas ut på identiska villkor för samtliga bolag som uppfyller de rättsliga förutsättningarna för det, kan någon direkt diskriminering på grund av nationalitet inte anses föreligga. Bedömningen kan även konstateras gå i linje med EUD:s bedömningar i målen *Hervis-Sport*, *Tesco-Global* och *Vodafone*.<sup>354</sup>

---

<sup>352</sup> Jfr avsnitt 5.3.1, 5.3.2 & 5.4.2.

<sup>353</sup> Se avsnitt 5.3.1.

<sup>354</sup> Se avsnitt 5.5.1, 5.5.2 & 5.5.3.

Att införa en skatt med ett objektiva särkiljningskriterium har i praxis konstaterats vara principiellt tillåtet enligt EUD. Det är emellertid inte förenligt med etableringsfriheten att införa en obligatorisk skatt med ett särkiljningskriterium som framstår som objektiva, men som på grund av sina egenskaper i de flesta fall missgynnar bolag med säte utomlands och som befinner sig i en jämförbar situation med bolag som har sitt säte i den medlemsstat där beskattningen sker.<sup>355</sup> Det kan i detta sammanhang argumenteras *för* att omsättningskriterierna för den digitala skatten, trots att de framstår som objektiva, indirekt riskerar att missgynna företag med anknytning till bolag utanför EU, eftersom dessa statistiskt är överrepresenterade bland de mest lönsamma digitala bolagen idag.<sup>356</sup>

I likhet med EUD:s resonemang i *Hervis-Sport*<sup>357</sup> går det att argumentera för att särkiljningskriteriet för digitalskatten, tröskelvärdena för omsättning, indirekt missgynnar europeiska dotterbolag till moderbolag utanför EU i förhållande till företagsgrupper inom EU då de förstnämnda med hänvisning till presenterad statistik i större utsträckning kommer att överskrida tröskelvärdena.<sup>358</sup> Visserligen skiljer sig den föreslagna digitalskatten från den särskilda skatten i målet *Hervis-Sport* på så vis att skattesatsen för digitalskatten inte kommer att vara progressiv. De föreskrivna tröskelvärdena riskerar emellertid medföra att den huvudsakliga skattebördan kommer att tillfalla företag med anknytning till ett moderbolag utanför EU. Även om någon renodlad progressivitet i skatteskalen inte kan identifieras för digitalskatten, såsom var fallet i *Hervis-Sport*, kan i vart fall det sätt på vilken beskattningsanspråket grundas komma att missgynna bolag som ingår i en multinationell företagsgrupp med anknytning till bolag utanför EU i förhållande till bolag som inte har sådan anknytning. Ett sådant

---

<sup>355</sup> Jfr avsnitt 5.3.3.

<sup>356</sup> Se avsnitt 4.2.2.

<sup>357</sup> Se avsnitt 5.5.1.

<sup>358</sup> Jfr avsnitt 4.2.2.

övervägande överensstämmer även med EUD:s resonemang i Hervis-Sport.<sup>359</sup>

Vidare kan det argumenteras, i likhet med Mason och Parada<sup>360</sup>, för att den majoritetsregel som etablerades av EUD i Hervis-Sport bör tillämpas vid bedömningen av digitalskattens förenlighet med etableringsfriheten. Med regeln fastslog domstolen, som tidigare nämnts, att om det skulle visa sig att majoriteten av de beskattningsbara personer som tillhör en grupp av bolag och som omfattas av den högsta skattesatsen är sammanlänkade med bolag som har säte i andra medlemsstater, skulle tillämpningen av en kraftigt progressiv skatteskala på den sammanlagda omsättningen riskera att särskilt missgynna bolag med utländsk anknytning.<sup>361</sup>

Även om det ännu inte går att påvisa exakt vilka företag som kommer att träffas av den särskilda digitalskatten kan det, med hänvisning till presenterad statistik, antas att i vart fall en avsevärd andel kommer att ha anknytning till bolag med säten utanför EU. Huruvida denna betydande andel kan komma att utgöra en majoritet av bolagen som blir föremål för högst skatt i marknadsstaterna och om det skulle vara tillräckligt att en enkel majoritet är utanför EU för att argument om hinder för den fria rörligheten skulle vinna framgång, återstår dock att se vid tiden för implementeringen av den föreslagna digitalskatten. Utifrån EUD:s senare avgöranden i Tesco-Global<sup>362</sup> och Vodafone<sup>363</sup>, kan dock slutsatsen dras att den i Hervis-Sport<sup>364</sup> etablerade majoritetsregeln inte tillämpades. Därmed inte sagt att regeln har spelat ut sin roll och skulle kunna aktualiseras i framtiden avseende den nya digitalskatten. De senare avgörandena Tesco-Global och Vodafone utgick nämligen, till skillnad från Hervis-Sport, inte från att en sammanläggning av de sammanlänkade företagens nettoomsättningar skulle göras vid beräkningar av beskattningsunderlaget och skatten. Det gjorde däremot den i

---

<sup>359</sup> Se avsnitt 5.5.1.

<sup>360</sup> Se avsnitt 5.5.5.

<sup>361</sup> Se avsnitt 5.5.1.

<sup>362</sup> Se avsnitt 5.5.2.

<sup>363</sup> Se avsnitt 5.5.3.

<sup>364</sup> Se avsnitt 5.5.1.

Hervis-Sport och likaså kommer den föreslagna digitalskatten att göra. Frågan om majoritetsregelns tillämplighet avseende den nya digitalskatten är emellertid något som kommer att bli föremål för de nationella domstolarnas prövning och som dessa i slutändan har att avgöra.<sup>365</sup>

Det är härutöver möjligt att argumentera *emot* att den föreslagna digitalskatten innebär en inskränkning av etableringsfriheten. Det kan utifrån domarna Tesco-Global<sup>366</sup> och Vodafone<sup>367</sup> resoneras kring den digitala marknadens strukturer och befintliga aktörer som förklaringar till varför företag med anknytning till bolag utanför EU kan antas utgöra en betydande andel av de företag som kommer att bli skattskyldiga för digitalskatten. Det kan anföras att det är med anledning av att den digitala marknaden till stor del domineras av företag med huvudkontor utanför EU, i det här fallet USA, som bolag med anknytning till dessa stater också kan antas utgöra en övervägande andel av de skattskyldiga för digitalskatten. Det skulle följaktligen snarare kunna vara en kvotbaserad eller slumpartad indikator som medför att det är dessa bolag som högst sannolikt också kommer att vara överrepresenterade bland de skattskyldiga för den nya digitalskatten. Det kan följaktligen hävdas vara en naturlig konsekvens att företag med anknytning till vissa stater kommer att vara överrepresenterade i antalet skattskyldiga för den särskilda skatten om marknaden domineras av just dessa aktörer. En sådan argumentationslinje överensstämmer dessutom med EUD:s senare avgöranden i Tesco-Global<sup>368</sup> och Vodafone<sup>369</sup>, varför det inte är omöjligt att anta att EUD skulle göra en liknande bedömning även av den nya digitalskatten.

Det kan dessutom framhållas, såsom EUD konstaterade i målen Tesco-Global<sup>370</sup> och Vodafone<sup>371</sup>, att även företag med anknytning till moderbolag

---

<sup>365</sup> Jfr avsnitt 5.2.4.

<sup>366</sup> Se avsnitt 5.5.2.

<sup>367</sup> Se avsnitt 5.5.3.

<sup>368</sup> Se avsnitt 5.5.2.

<sup>369</sup> Se avsnitt 5.5.3.

<sup>370</sup> Se avsnitt 5.5.2.

<sup>371</sup> Se avsnitt 5.5.3.



utanför EU kommer att undgå skattskyldighet ifall de inte uppnår tröskelvärdena för omsättning eller kravet om viss vinstmarginal. Det är således inte bara multinationella företag inom EU som eventuellt kan undgå skattskyldighet för den särskilda digitalskatten, utan också sådana företag med anknytning till moderbolag utanför EU som inte uppfyller omsättningskriterierna eller kriteriet om viss vinstmarginal.

Ett sista ifrågasättande som kan framföras som argument emot den särskilda digitalskattens eventuella inskränkning av etableringsfriheten är den hypotetiska situationen att dotterbolag inom EU, till ett moderbolag utanför EU, *i sig själva* överskrider tröskelvärdena för omsättning. Det kan i sådana teoretiska situationer då diskuteras huruvida etableringsfriheten verkligen riskerar att inskränkas med hänsyn till att skattskyldigheten i marknadsstaten då hade uppstått oberoende av sammanslagningen med moderbolagets omsättning.

Mot bakgrund av EUD:s senaste praxis i Tesco-Global och Vodafone är det inte osannolikt att anta att EUD inte skulle anse att fördraget hotas i en sådan situation som är för handen. Det föreligger, som anförts i det ovanstående, likväl skäl som talar för det och det kan därför inte heller uteslutas. I det fall den nya digitalskatten kan anses utgöra en inskränkning i etableringsfriheten ska det enligt EUD:s tillvägagångssätt även utredas om en sådan inskränkning kan rättfärdigas med hänsyn till rule-of-reason bedömningen<sup>372</sup>, vilket görs i det följande avsnittet.

### **6.2.2.3 Rule-of-reason bedömning**

För att avgöra om den potentiellt inskränkande digitalskatten kan rättfärdigas måste de fyra kriterier som uttalades av EUD i Gebhard-målet uppfyllas. Som tidigare konstaterats är det enbart indirekt diskriminering och icke-diskriminerande restriktioner som kan rättfärdigas enligt doktrinen

---

<sup>372</sup> Se avsnitt 5.4.3.

och inte direkt diskriminering.<sup>373</sup> Med hänsyn till de slutsatser som tidigare har dragits<sup>374</sup> ska det därför diskuteras om digitalskatten framstår som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.

Den första rättfärdigande grunden, förhindrandet av skatteflykt, omfattar som tidigare konstaterats ”rent konstlade upplägg” som har arrangerats utan ekonomisk förankring i syfte att undvika skatt.<sup>375</sup> Även om BEPS-projektet i sin helhet syftar till att motverka skatteflykt<sup>376</sup> är syftena med den särskilda digitalskattens inte att träffa rent konstlade upplägg.<sup>377</sup> De företag som en sådan skattelagstiftning ämnar beskatta har verklig ekonomisk förankring och har inte upprättats i syfte att undvika skatt, varför rättfärdigande grunden inte är aktuell i den förevarande situationen. Avseende den andra rättfärdigande grunden, bevarandet av skattesystemets inre sammanhang, kan det konstateras att något direkt samband som erfordras för grundens tillämplighet inte föreligger då det saknas en skattemässig förmån, såsom exempelvis en avdragsrätt, som kompenserar för det skattemässiga missgynnandet som skattskyldigheten för digitalskatten innebär. EUD har dessutom historiskt varit motvilliga att tillämpa rättfärdigande grunden<sup>378</sup>, varför inte heller den kan antas vara aktuell i det förevarande fallet.

Att argument om effektiv skattekontroll skulle finna framgång är också tämligen osannolikt, eftersom det såväl inom EU som gentemot tredje land existerar flertalet informationsutbytesåtgärder.<sup>379</sup> Dessutom kommer de förändringar av rapporteringsskyldigheten för plattformsoperatörer både inom och utanför EU innebära att nationella skattemyndigheter lättare kommer att kunna härleda inkomster från digitala verksamheter och fastställa deras eventuella skattskyldighet.<sup>380</sup> Med hänsyn till dessa omfattande informationsutbyten som i dagsläget görs mellan stater, kan inte

---

<sup>373</sup> Se avsnitt 5.4.3.

<sup>374</sup> Jfr avsnitt 6.2.2.2.

<sup>375</sup> Se avsnitt 5.4.3.

<sup>376</sup> Jfr avsnitt 1.1 not. 2.

<sup>377</sup> Jfr avsnitt 4.3.1.

<sup>378</sup> Se avsnitt 5.4.3.

<sup>379</sup> Jfr avsnitt 5.4.3.

<sup>380</sup> Se avsnitt 4.3.3.

heller grunden effektiv skattekontroll rättfärdiga en eventuell inskränkning i etableringsfriheten då det finns möjligheter att kontrollera att olika inkomster och att transaktioner redovisas korrekt.

Med hänsyn till att det saknas rättsfall på det direkta beskattningsområdet där EUD uttryckligen har hänvisat till territorialitetsprincipen som den avgörande rättfärdigandegrunden av ett hinder för den fria rörligheten<sup>381</sup>, anses den rättfärdigandegrunden sannolikt inte heller skulle vara aktuell i detta fall. Inte heller argument om minskade skatteintäkter kommer att vinna framgång, då det inte har accepterats som en rättfärdigandegrund av EUD.<sup>382</sup>

Slutligen bör de tre rättfärdigandegrunder som etablerades genom, och ansågs parallellt tillämpliga, i avgörandet Marks & Spencer diskuteras.<sup>383</sup> Syftena med att införa en digitalskatt är, som konstaterats, att uppnå en mer rättvis och effektiv fördelning av beskattningsrätten och att inkomster ska kunna beskattas där värde skapas.<sup>384</sup> Den föreslagna digitalskatten syftar emellertid inte till att motverka risken för att förluster beaktas två gånger eller att förhindra skatteundandraganden. Digitalskatten ämnar således inte träffa olika resultatutjämningsituationer, vilket skattelagstiftningen i Marks & Spencer gjorde. Det sistnämnda avgörandet avsåg skattemässiga resultatutjämnningar där förluster överfördes som inte motsvarades av några transaktioner eller någon affärsmässighet.<sup>385</sup> Till skillnad från Marks & Spencer kommer den föreslagna digitalskatten i stället att beskatta intäkter som uppkommer genom transaktioner i landet. De rättfärdigandegrunder som EUD etablerade genom rättsfallet är således inte heller aktuella i det förevarande fallet.

---

<sup>381</sup> Se avsnitt 5.4.3.

<sup>382</sup> Se avsnitt 5.4.5.

<sup>383</sup> Jfr avsnitt 5.4.3.

<sup>384</sup> Se avsnitt 4.3.1.

<sup>385</sup> Jfr avsnitt 5.4.3.

#### 6.2.2.4 Proportionalitetsbedömning

Med hänsyn till den diskussion som har förts i det föregående delavsnittet, att sannolikt ingendera av de utredda rättfärdigandegrunderna kan anses vara tillämpliga i det förevarande fallet, är det som utgångspunkt inte heller nödvändigt att utreda huruvida proportionalitet föreligger. Proportionaliteten kommer ändå kort att kommenteras i syfte att fullfölja samtliga steg i EUD:s tillvägagångssätt och helhjärtat granska den föreslagna digitalskattens förenlighet med de fria rörligheterna. Den aktuella digitalskatten måste nämligen enligt rule-of-reason bedömningen, utöver att vara motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse, även säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom den och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målsättningen för att kunna rättfärdigas.<sup>386</sup>

Målsättningen med att införa en särskild digitalskatt, att beskattningsrätten även ska tilldelas marknadsstater vilka genom lagstiftningen ska ges en möjlighet att beskatta den andel av multinationella företags intäkter som är hänförliga till staten, kan den tidigare föreslagna tröskelnivån om 750 miljoner euro anses tala *för* att reglerna ifråga är ändamålsenliga.<sup>387</sup> Det kan diskuteras om en lägre, eller obefintlig, tröskelnivå hade varit proportionerlig eftersom digitalskatten i sådana fall även hade omfattat startups, mindre och medelstora företag. De högre tröskelnivåer som har presenterats i juli 2021 riskerar emellertid att inbegripa för få företag och därigenom inte heller vara ändamålsenliga. Det kan härvid ifrågasättas om OECD eventuellt har satt tröskelnivåerna för omsättning för högt, något som kommer att framgå vid en framtida översyn av reglerna.

### 6.3 Sammanfattade slutsatser och avslutande diskussion

Utifrån den genomförda undersökningen av den omsättningsbaserade skattens förenlighet med de fria rörligheterna och EU:s

---

<sup>386</sup> Se avsnitt 5.4.4.

<sup>387</sup> Se avsnitt 4.3.1.

diskrimineringsförbud kan ett antal slutsatser dras. En skattelagstiftning i enlighet med Pillar One Amount A skulle till sin utformning vara objektiv och tas ut på lika villkor för samtliga företag som uppfyller de rättsliga förutsättningarna för skattskyldighet. En sådan lagstiftning kan därför inte anses ge upphov till någon direkt diskriminering grundad på nationalitet. I det avseendet är en omsättningsbaserad skatt för multinationella företag således förenlig med EU:s fria rörligheter och diskrimineringsförbud.

Uppsatsen har emellertid även utrett och diskuterat huruvida en omsättningsbaserad skatt för multinationella företag kan anses ge upphov till indirekt diskriminering och icke-diskriminerande restriktioner för den fria rörligheten. Med hänsyn till att något slutligt, tillräckligt detaljerat, förslag till digitalskatt ännu inte har presenterats i skrivande stund, är det givetvis svårt att dra några definitiva slutsatser. Av redogörelsen följer dock att de tröskelnivåer som föreslås föranleda skattskyldighet i marknadsstater riskerar att medföra att det främst är multinationella företag med anknytning till företag utanför EU som kommer att bli skattskyldiga för den ifrågasatt digitalskatten, då dessa aktörer för närvarande är de mest framstående på marknaden för digitala tjänster och därigenom har omsättningar som överskrider tröskelvärdena. Därmed inte sagt att marknaden i framtiden kan komma att domineras av företagsgrupper inom EU i stället, då marknaden för digitala tjänster som allmänt känt är mycket dynamisk och i ständig utveckling.

Med hänsyn till den samtida marknadsstrukturen och det faktum att renodlade EU-företagsgrupper statistiskt är underrepresenterade bland de mest framgångsrika digitala affärsverksamheterna, har det i det ovanstående diskuterats huruvida digitalskatten kan anses utgöra ett hinder för den fria rörligheten då en stor andel av de för digitalskatten skattskyldiga kommer att ha anknytning till ett moderbolag utanför EU – i många fall USA. Det kan härvid konstateras att ett dotterbolag inom EU till ett moderbolag utanför EU har rätt till samma skatterättsliga behandling som ett dotterbolag till ett moderbolag inom EU. Det förstnämnda har i praxis fastställts inneha

en rätt att åberopa inskränkningar i etableringsfriheten för ett annat bolag som det är förbundet med, i det fall inskränkningen påverkar dess egen beskattning.

Det kan även konstateras att det faktum att digitalskatten föreslås bli tillämplig på multinationella företag, innebär att endast sådana företag som ett moderbolag har betydande inflytande över kommer att ingå i bedömningsunderlaget för eventuell skattskyldighet. Frågan om digitalskattens förenlighet med de fria rörligheterna har därför konstaterats omfattas av etableringsfrihetens tillämpningsområde, varför en prövning gentemot övriga friheter inte har ansetts vara nödvändig att göra. Det bör dock uppmärksammas att någon av de andra friheterna skulle kunna tänkas aktualiseras i de teoretiska fall det inte skulle röra sig om majoritetsinnehav.<sup>388</sup>

En diskussion har dessutom förts där slutsatsen har dragits att det är möjligt att argumentera både för och emot att digitalskatten medför hinder för etableringsfriheten samt utgör indirekt diskriminering. Det kan utifrån EUD:s avgöranden i rättsfallen Tesco-Global och Vodafone även konstateras att det inte är osannolikt att anta att EUD skulle anse att digitalskatten varken är oförenlig med etableringsfriheten eller förbudet mot icke-diskriminerande restriktioner. Även om rättsläget kan konstateras vara osäkert föreligger det som framförts bärande skäl att ifrågasätta om en omsättningsbaserad skatt, såsom marknaden ser ut i dagsläget, riskerar medföra hinder för etableringsfriheten för de företagsgrupper som har anknytning till ett moderbolag utanför EU. Det kan därför inte heller uteslutas att den föreslagna digitalskatten i detta avseende strider mot etableringsfriheten och förbudet mot icke-diskriminerande hinder. Det återstår dock att se hur det slutliga förslaget till digitalskatt utformas i detalj och hur EUD kan tänkas bedöma en sådan situation som har varit föremål för diskussion. Då EUD:s främsta uppgift är att meddela förhandsbesked

---

<sup>388</sup> Jfr exempelvis Google Ireland, se avsnitt 5.5.4.

avseende tolkningen av EU-rätten, blir den framtida utvecklingen särskilt intressant att följa angående nationella domstolars benägenhet att tillämpa den majoritetsregel som etablerades i Hervis-Sport avseende den nya digitalskatten. I det fall en inskränkning i etableringsfriheten skulle anses föreligga med anledning av att majoriteten skattskyldiga har anknytning till ett företag utanför EU, kan slutsatsen dras att det i vart fall är tämligen osannolikt att en sådan inskränkning skulle kunna rättfärdigas med hänvisning till någon av de accepterade rättfärdigandegrunderna.

Det återstår att se vem av OECD eller EU som först presenterar ett slutligt förslag till en digitalskatt som är möjligt för stater att implementera. I det fall OECD:s slutliga, mer detaljerade, förslag presenteras inom utsatt tid krävs det att medlemsstaterna även implementerar förslaget i nationell rätt för att digitalskatten ska bli en realitet. Förslag från OECD är som konstaterats inte obligatoriska att följa även om medlemsstaterna som utgångspunkt förutsätts göra det. Det kan därför diskuteras om medlemsstaterna vid implementeringen möjligen kan anpassa OECD:s förslag i vissa delar för att undvika frågor om indirekt diskriminering, eller för att i vart fall minska risken för eventuell fördragsstridighet. I det fall EU i stället uppnår enhällighet för ett direktiv avseende en digitalskatt får det förutsättas att ett sådant utformas i enlighet med funktionsfördraget. I sådana fall är det osannolikt att något hinder för den fria rörligheten skulle aktualiseras. Ett antagande av ett direktiv från EU avseende en digitalskatt skulle dessutom innebära ytterligare harmonisering på det direkta beskattningsområdet.

Avslutningsvis kan det konstateras att det står klart att en skatt för bland annat digitala affärsverksamheter kommer att införas i sinom tid av endera organisationen. En sådan skatt har länge varit föremål för diskussion och representerar numera den klyfta som har uppstått mellan EU och USA i skattepolitiken. Frågan kan därför slutligen väckas om digitalskatterna närmast har kommit att bli en symbol för ett politiskt handelskrig mellan EU och USA. Den infekterade frågan om vilken eller vilka stater som ska

tilldelas beskattningsrätten över de digitala affärsverksamheternas väldiga vinster avspeglas inte minst i den kritik som den amerikanska handelsrättsorganisationen framförde när Frankrike valde att införa sin nationella digitalskatt och som har riktats mot nuvarande förslag Pillar One. Problematiken bottnar i tankar om rättvisa och att EU anser sig ha rätt till att få sin beskärda del av skattekakan, då skattebaserna anses ha försvunnit till förmån för tredje land. Det är knappast någon hemlighet att det alltsedan de första BEPS-utmaningarna utkristalliserades har legat i europeiskt intresse att kunna beskatta techjättar såsom Amazon, Google och Facebook, varför en skatt på digitala verksamheter snarare är en fråga om *när och hur*, än om.



# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### Sverige

#### Propositioner

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

Prop. 1999/00:2: Inkomstskattelagen.

### Europeiska unionen

#### Europeiska rådet och Europeiska unionens råd

European Council (SN 18/21), ”Statement of the Members of the European Council”, Brussels, 25 mars 2021. Tillgänglig online:

<<https://www.consilium.europa.eu/media/48976/250321-vtc-euco-statement-en.pdf>>. Hämtad 2021-06-09.

Council of the EU (217/21), ”Beskattning: rådet antar nya regler för att stärka det administrativa samarbetet och omfatta försäljning via digitala plattformar”, Pressmeddelande, 22 mars 2021. Tillgänglig online:

<<https://www.consilium.europa.eu/sv/press/press-releases/2021/03/22/taxation-council-adopts-new-rules-to-strengthen-administrative-cooperation-and-include-sales-through-digital-platforms/pdf>>. Hämtad 2021-06-24.

#### Europeiska kommissionen

COM(2018) 146 Final, ”Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy” Brussels, 21.03.2018, European Commission. Tillgänglig online:

<[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/communication\\_fair\\_taxation\\_digital\\_economy\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_fair_taxation_digital_economy_21032018_en.pdf)>. Hämtad 2021-04-13.

COM(2018) 147 final, ”Proposal for a council directive, laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence”, European Commission, Brussels, 21.03.2018. Tillgänglig online:

<[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/default/files/e\\_proposal\\_significant\\_digital\\_presence\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/e_proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf)>. Hämtad 2021-06-02.

SWD (2018) 81 final, European Commission COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT, IMPACT ASSESSMENT, "Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services", Brussels, 21 mars 2018. Tillgänglig online: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018SC0081&from=FR>> Hämtad 2021-04-13.

## Elektroniska källor

### OECD:s publikationer

OECD (2003), "Glossery of industrial organisation economics and competition law", compiled by R. S. Khemani and D. M. Shapiro, commissioned by the Directorate for Financial, Fiscal and Enterprise Affairs, OECD, 1993, Uppdaterad 14 mars 2003, Tillgänglig online: <<http://www.oecd.org/dataoecd/8/61/2376087.pdf>>. Hämtad 2021-06-19.

OECD (2013) "Addressing Base Erosion and Profit Shifting", OECD Publishing. Tillgänglig online: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>. Hämtad 2021-04-13.

OECD (2015a) "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig online: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>>. Hämtad 2021-04-13.

OECD (2015b), "Explanatory Statement", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. Tillgänglig online: <[www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf)>. Hämtad 2021-04-13.

OECD (2015c), "Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig online: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>>. Hämtad 2021-06-17.

OECD (2017a), "Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017", OECD Publishing. Tillgänglig online: <[http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en)>. Hämtad mellan 2021-04-13 och 2021-07-30.

OECD (2017b) "Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017", OECD Publishing. Tillgänglig online: <[http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en)>. Hämtad mellan 2021-04-13 och 2021-07-30.

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 online: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>>. Hämtad mellan 2021-04-28 och 2021-05-04.

OECD (2020a), *"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 online: <<https://doi.org/10.1787/beba0634-en>>. Hämtad mellan 2021-06-03 och 2021-07-30.

OECD (2020b), *"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 online: <<https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>>. Hämtad mellan 2021-06-03 och 2021-07-30.

OECD (2021a), *"Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic"*, OECD Secretariat, 21 januari 2021. Tillgänglig online: <<https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-pandemic-df42be07/>>. Hämtad 2021-07-08.

OECD (2021b), *"Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy"*, OECD Publishing, 1 juli 2021. Tillgänglig online: <<https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>>. Hämtad 2021-07-03.

## **Skatteverkets publikationer**

SKV (2021a), *"Hur ska inkomstskattelagen tolkas?"*, Rättslig vägledning. Tillgänglig online: <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.6/2689.html>>. Hämtad mellan 2021-04-19 och 2021-05-06.

SKV (2021b), *"Article 5 Permanent establishment"*, Rättslig vägledning. Tillgänglig online: <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.6/2971.html#>>. Hämtad 2021-04-21.

SKV (2021c), *"Huvudregel"*, Rättslig vägledning. Tillgänglig online: <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.6/2690.html>>. Hämtad 2021-04-21.

## Artiklar

Andersson, Krister (2018), ”Beskattning av multinationella företag i digitaliseringens tidsålder”, Skattenytt, 2018 Nr 12. Tillgänglig online: <[https://skattenytt.se/wp-content/uploads/2018/12/SN2018nr12\\_A1\\_Andersson.pdf](https://skattenytt.se/wp-content/uploads/2018/12/SN2018nr12_A1_Andersson.pdf)>. Hämtad 2021-04-20.

Brokelind, Cécile (2021), ”An Overview of Legal Issues Arising from the Implementation in the European Union of the OECD’s Pillar One and Pillar Two Blueprint”, 75 Bulletin for International Taxation No. 5, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, 3 maj 2021. Tillgänglig online: <[https://research-ibfd.org.ludwig.lub.lu.se/#/doc?url=/document/bit\\_2021\\_05\\_e2\\_1](https://research-ibfd.org.ludwig.lub.lu.se/#/doc?url=/document/bit_2021_05_e2_1)>. Hämtad mellan 2021-05-05 och 2021-07-05.

Forbes (2021a), ”Europe Must Close Huge Tech Gap, Says EU Digital Chief”, Zenger News for Forbes, 25 mars 2021. Tillgänglig online: <<https://www.forbes.com/sites/zengernews/2021/03/25/exclusive-europe-must-close-huge-tech-gap-says-eu-digital-chief/?sh=7e80b04322bc>>. Hämtad 2021-07-14.

Forbes (2021b), ”G20 Signs Off On 15 % Global Minimum Corporate Tax – Here’s How It Will Work”, Graison Dangor, 11 juli 2021. Tillgänglig online: <<https://www.forbes.com/sites/graisondangor/2021/07/11/g20-signs-off-on-15-global-minimum-corporate-tax-heres-how-it-will-work/?sh=7d33862d1c7e>>. Hämtad 2021-07-12.

Jokinen, Kim (2021), ”Sverige bör förbereda sig för digitala skatter”, Dagens Industri, 24 januari 2021. Tillgänglig online: <<https://www.di.se/debatt/sverige-bor-forbereda-sig-for-digitala-skatter/>>. Hämtad 2021-04-13.

Mason, Ruth & Parada, Leopold (2018), ”Digital Battlefield in the Tax Wars”, 6 november 2018, Virginia Law and Economics Research Paper No. 2018-16, 92 Tax Notes International 1183 (2018), Tillgänglig online via SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=3279639>>. Hämtad mellan 2021-04-15 och 2021-07-05.

Mason, Ruth & Parada, Leopold (2020), ”The Legality of Digital Taxes in Europe”, 3 juni 2020, Virginia Tax Review, 2020, Virginia Public Law and Legal Theory Research Paper No. 2020-50, Virginia Law and Economics Research Paper No. 2020-10. Tillgänglig online via SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=3618663>>. Hämtad mellan 2021-04-15 och 2021-07-05.

NBC (2020), ”France orders tech giants to pay digital tax”, Tech News, Reuters, uppdaterad 25 november 2020. Tillgänglig online: <<https://www.nbcnews.com/tech/tech-news/france-orders-tech-giants-pay-digital-tax-rcna185>>. Hämtad 2021-06-10.

Reuters (2021), ”Multinational tax shift unlikely until 2022, says Yellen”, Lawder, David & Jones, Gavin, Reuter Business, 11 juli 2021. Tillgänglig online: <<https://www.reuters.com/business/uss-yellen-says-expects-finalize-tax-changes-large-firms-2022-2021-07-11/>>. Hämtad 2021-07-11.

SvD (2021), ”G7 överens om en global minimiskatt, Joel Dahlberg, 5 juni 2021. Tillgänglig online: <<https://www.svd.se/historisk-overenskommelse-om-bolagsskatt-nara>>. Hämtad 2021-07-06.

Szudoczky, Rita & Károlyi, Balázs (2020), ”Progressive Turnover Taxes under the Prism of the State Aid Rules - Effective Tools to Tax High Financial Capacity or Inconsistent Tax Design Granting Selective Advantages?”, European State Aid Law Quarterly: Berlin, Volume 19, Issue 3, (2020): 251–270. Tillgänglig online: <<https://doi.org/10.21552/estal/2020/3/3>>. Hämtad mellan 2021-04-03 och 2021-05-03.

Tankersley, Jim (2020), ”How Tech Taxes Became the World’s Hottest Economic Debate”, The New York Times, 12 oktober 2020. Tillgänglig online: <<https://www.nytimes.com/2020/01/23/business/tech-taxes-debate.html>>. Hämtad 2021-04-13.

Westberg, Björn (2014), ”Taxation of the Digital Economy - An EU Perspective”, 54 Eur. Taxn. 12 (2014), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, 24 oktober 2014. Tillgänglig online: <[https://research-ibfd.org/ludwig.lub.lu.se/#/doc?url=/document/et\\_2014\\_12\\_e2\\_1](https://research-ibfd.org/ludwig.lub.lu.se/#/doc?url=/document/et_2014_12_e2_1)>. Hämtad 2021-04-27.

## Övrigt

Deloitte (u.å.), ”Clearly IFRS”, Publiceringsdatum saknas. Tillgänglig online: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-audit-clearly-ifs-consolidated-financial-statements-ifs-10.pdf>>. Hämtad 2021-06-18.

Fair Tax Mark (2019), ”The Silicon Six, and their \$100 billion global tax gap”, December 2019. Tillgänglig online: <<https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2019/12/Silicon-Six-Report-5-12-19.pdf>>. Hämtad 2021-06-28.

Google (2021), ”Integritet och användarvillkor, annonsering”. Tillgänglig online: <<https://policies.google.com/technologies/ads>>. Hämtad 2021-04-29.

GOV.UK (2021), "Policy paper – G7 finance Ministers and Central Bank Governors Communiqué", UK Government, Uppdaterad 5 juni 2021. Tillgänglig online: <<https://www.gov.uk/government/publications/g7-finance-ministers-meeting-june-2021-communiqué/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communiqué>>. Hämtad 2021-06-10.

Gustafsson, Nina (2021), "Beskattning av den digitala ekonomin: Kan OECD leda vägen framåt?- En utredning av OECD:s förslag avseende Pillar One och Pillar Two", Juridiska Fakulteten vid Lunds Universitet, Lund, 2021. Tillgänglig online: <<http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=9046159&fileOid=9054709>>. Hämtad 2021-07-08.

KPMG (2021), "Taxation of the digitalized economy", Developments summary, Uppdaterad 15 januari 2021. Tillgänglig online: <<https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>>. Hämtad 2021-04-14.

Matulaniec, Wiktorina (2019), "Fast driftställe 2.0 – En redogörelse för förslagen till beskattning av en betydande digital närvaro", Juridiska fakulteten vid Lunds Universitet, Lund, 2019. Tillgänglig online: <<https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=8977533&fileOid=8985642>>. Hämtad 2021-04-12.

Post- och telestyrelsen (2021), "Frågor och svar om kakor (cookies) för dig som använder internet", uppdaterad 25 februari 2021. Tillgänglig online: <<https://www.pts.se/sv/privat/internet/integritet/kakor-cookies/>>. Hämtad 2021-04-29.

PwC (2021), "Nya momsregler för e-handel från 1 juli: är du redo?", Söderberg, Hillevi, 23 april 2021. Tillgänglig online: <<https://blogg.pwc.se/taxmatters/nya-momsregler-e-handel>>. Hämtad 2021-06-18.

Statista (2021a), "Google: annual advertising revenue 2001-2020", Johnson, Joseph, 5 februari 2021. Tillgänglig online: <<https://www.statista.com/statistics/266249/advertising-revenue-of-google/>>. Hämtad 2021-05-03.

Statista (2021b), "Social media ad revenue in the U.S 2019, by platform", 14 januari 2021. Tillgänglig online: <<https://www.statista.com/statistics/1103339/social-media-ad-revenue-platform/>> Hämtad 2021-05-03.

The Tax Foundation (2021), "Treasury's Latest Pillar 1 Proposal: A Strategy to Split the Riches or Give Away the Store?", Daniel Bunn, Publicerad 14 april 2021. Tillgänglig online: <<https://taxfoundation.org/treasury-pillar-1-proposal/>>. Hämtad 2021-06-18.

United States Trade Representative Report (2019), "*Section 301 Investigation Report on France's Digital Services Tax*", 2 december 2019. Tillgänglig online: <[https://ustr.gov/sites/default/files/Report\\_On\\_France%27s\\_Digital\\_Services\\_Tax.pdf](https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf)> Hämtad 2021-06-10.

World Economic Forum (2011), "*Personal Data: The Emergence of a New Asset Class*", An Initiative of the World Economic Forum January 2011 In Collaboration with Bain & Company, Inc. Tillgänglig online: <[http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_ITTC\\_PersonalDataNewAsset\\_Report\\_2011.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_ITTC_PersonalDataNewAsset_Report_2011.pdf)>. Hämtad 2021-04-28.

## Litteratur

### Böcker

Dahlberg, Mattias (2019), "*EU och svensk företagsbeskattning*", 1. uppl., Stockholm, SNS Förlag, 2019.

Dahlberg, Mattias (2020), "*Internationell beskattning*", 5. uppl., Lund, Studentlitteratur AB, 2020.

Derlén, Mattias & Ingmanson, Staffan & Lindholm, Johan (2021), "*Grundläggande EU-rätt*", 2. uppl., Stockholm, Liber, 2021.

Gadžo, Stjepan (2018), "*Acknowledgements in Nexus Requirements for Taxation of Non-Residents' Business Income – A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy*", (IBFD 2018), Books IBFD. Tillgänglig online: <[https://research-ibfd-org.ludwig.lub.lu.se/#/doc?url=/document/nrt\\_head](https://research-ibfd-org.ludwig.lub.lu.se/#/doc?url=/document/nrt_head)>. Hämtad 2021-07-01.

Helminen, Marjaana (2020), "*EU Tax Law – Direct Taxation - 2020*": 2020 Edition (IBFD), Books IBFD. Tillgänglig online: <[https://research-ibfd-org.ludwig.lub.lu.se/#/doc?url=/document/etl2020\\_head](https://research-ibfd-org.ludwig.lub.lu.se/#/doc?url=/document/etl2020_head)> Hämtad 2021-05-20.

Hilling, Maria (2016), "*Skatteavtal och generalklausuler, ett komparativt perspektiv*", 1. uppl., Stockholm, Wolters Kluwer Sverige AB, 2016.

Jacobsson, Linus (2018), "*Permanent Establishment through Related Persons – a study of the Treatment of Related Persons under Article 5 of the OECD Model Tax Convention*", 1., uppl., Uppsala, Uppsala Universitet, 2018.

Kleineman Jan (2018), "Rättsdogmatisk metod", s. 21–46, i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), "*Juridisk metodlära*", 2. uppl., Lund, Studentlitteratur AB, 2018.

Lodin, Sven-Olof & Lindencrona, Gustaf & Melz, Peter & Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, & Persson Österman, Roger (2021), *"Inkomstskatt, en lärobok i skatterätt, del 1 och 2"*, 18. uppl., Lund, Studentlitteratur AB, 2021.

Pedersen, John Storm & Wilkinson, Adrian (red.) (2019), *"Big Data: promise, application and pitfalls"*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK, 2019. Tillgänglig online: <<https://doi-org.ludwig.lub.lu.se/10.4337/9781788112352>>. Hämtad 2021-05-03.

Pistone, Pasquale (2019), "Permanent Establishment and the Digital Economy" s. 199–225, i: Maisto, Guglielmo, *"New trends in the Definition of Permanent Establishment"*, Amsterdam, IBFD Publications BV, 2019.

Påhlsson, Robert (2018), *"Konstitutionell skatterätt"*, 4. uppl., Uppsala, Iustus Förlag AB, 2018.

Påhlsson, Robert & Kleist, David & Rendahl, Pernilla & Svensson, Bo (2019), *"Grundläggande inkomstskatterätt"*, 1. uppl., Uppsala, Iustus Förlag AB, 2019.

Reichel, Jane (2018), "EU-rättslig metod" s. 109–142 i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *"Juridisk metodlära"*, 2. uppl., Lund, Studentlitteratur AB, 2018.

Reimer, Ekkehart & Rust, Alexander (red.) (2015), *"Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Volume 1"*, 4. uppl., Nederländerna, Wolters Kluwer, 2015.

Sandgren, Claes (2018), *"Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation"*, 4. uppl., Stockholm, Norstedts Juridik, 2018.

Skaar, Aage, Arvid (2020), *"Permanent establishment : erosion of a tax treaty principle"*, 2. uppl., Nederländerna, Wolters Kluwer, 2020.

Tjernberg, Mats (2018), *"Skatterättslig tolkning"*, 1. uppl., Uppsala, Iustus Förlag AB, 2018.



# Rättsfallsförteckning

## EU-domstolen

Mål C-6/64, *Costa mot E.N.E.L*, EU:C:1964:66.

Mål C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114.

Mål C-26/62, *Van Gend en Los*, EU:C:1963:1.

Mål C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707.

Mål C-48/13, *Nordea Bank*, EU:C:2014:2087.

Mål C-55/94, *Gebhard*, EU:C:1995:411.

Mål C-66/14, *Finanzamt Linz mot Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz*, EU:C:2015:661.

Mål C-75/18, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt mot Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, "Vodafone"*, EU:C:2020:139.

Mål C-81/87, *Daily Mail*, EU:C:1988:45.

Mål C-83/98 P, *Frankrike/Ladbroke Racing Ltd mot kommissionen*, EU:C:2000:248.

Mål C-101/05, *Skatteverket mot A*, EU:C:2007:804.

Mål C-106/77, *Simmenthal*, EU:C:1978:49.

Mål C-107/94, *Asscher*, EU:C:1996:251.

Mål C-123/11, *A Oy*, EU:C:2013:84.

Mål C-134/97, *Victoria Film A/S*, EU:C:1998:535.

Generaladvokat Francis G. Jacobs förslag till avgörande i mål C-136/00, *Danner*, EU:C:2002:198.

Mål C-167/05, *Kommissionen mot Sverige*, EU:C:2008:202.

Mål C-168/01, *Bosal Holding*, EU:C:2003:479.

Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544.

Mål C-204/90, *Bachmann*, EU:C:1992:35.

Mål C-208/00, *Überseeing BV mot NCC*, EU:C:2002:632.

Mål C-231/05, *Oy AA*, EU:C:2007:439.

Mål C-236/16 och 237/16, *Anged*, EU:C:2018:291.

Mål C-250/95, *Futura Participations*, EU:C:1997:239.

Mål C-251/98, *Baars*, EU:C:2000:205.

Mål C-253/03, *CLT-UFA SA*, EU:C:2006:129.

Mål C-253/09, *Kommissionen mot Ungern*, EU:C:2011:795.

Mål C-264/96, *ICI*, EU:C:1998:370.

Mål C-270/83, *Avoir Fiscal*, EU:C:1986:37.

Mål C-279/93, *Schumacker*, EU:C:1995:31.

Mål C-294/97, *Eurowings Luftverkehrs AG och Finanzamt Dortmund-Unna*, EU:C:1999:524.

Mål C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, EU:C:1999:438.

Mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, EU:C:1999:216.

Mål C-319/02, *Manninen*, EU:C:2004:484.

Mål C-323/18, *Tesco-Global Áruházak Zrt. mot Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, "Tesco-Global"*, EU:C:2020:140.

Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, EU:C:2002:749.

Mål C-330/91, *Commerzbank*, EU:C:1993:303.

Mål C-337/08, *X Holding*, EU:C:2010:89.

Mål C-342/10, *Kommissionen mot Finland*, EU:C:2012:688.

Mål C-385/12, *Hervis Sport-és Divatkereskedelmi*, EU:C:2014:47.

Mål C-436/00, *X och Y*, EU:C:2002:704.

Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763.

Mål C-482/18, *Google Ireland*, EU:C:2020:141.

Mål C-650/16, *A/S Bevola mot Skatteministeriet*, EU:C:2018:424.

## Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1996 ref. 84.

RÅ 1998 not. 188.

RÅ 2009 ref. 91.

HFD 2013 not. 78.

HFD 2016 ref. 23.

## Skatterättsnämnden

SRN (dnr 125/11/D), 2013-06-12.