



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Amanda Bengtsson

Rätt skatt på rätt plats

- *En undersökning när hemarbete skapar ett fast driftställe*

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 VT 2022

Innehållsförteckning

<i>Summary</i>	1
<i>Sammanfattning</i>	3
<i>Förkortningar</i>	5
1 Inledning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Metod och material	8
1.3.1 Särskilt om internationellt material och den rättsdogmatiska metoden	8
1.3.2 Särskilt om de rättsfall som använts.....	10
1.3.3 Val av avtalsspråk	11
1.4 Avgränsningar	11
1.5 Forskningsläge	12
1.6 Terminologi	13
1.7 Disposition	14
2 Utgångspunkter för tillämpning av skatteavtal	16
2.1 Skatteavtalens syfte och funktion	16
2.2 Den folkrättsliga och internrättsliga sidan av skatteavtal	17
2.3 Tillämpning av skatteavtal	18
2.4 Sammanfattande slutsatser	19
3 Tolkning av skatteavtal	20
3.1 Folkrättslig eller internrättslig tolkning av skatteavtal	20
3.2 Lagtolkningsmetoder	21
3.3 Legalitetsprincipen och skatteavtalstolkning	22
3.4 Folkrättslig tolkning av skatteavtal	23
3.4.1 Skatteavtalstolkning enligt Wienkonventionen.....	23
3.4.2 Särskilt om Wienkonventionens tolkningsmetoder.....	26
3.4.3 Svensk praxis.....	27
3.5 OECD:s modellavtal	28
3.5.1 Hur kommentarerna förhåller sig till Wienkonventionens tolkningsregler	29
3.5.2 Ambulatorisk eller statisk tolkning?	30
3.5.3 Svensk praxis om ambulatorisk och statisk tillämpning av kommentarerna	32
3.6 Sammanfattande slutsatser	33
4 Fast driftställe	35
4.1 Fast driftställe enligt OECD:s modellavtal	35
4.1.1 Den generella definitionen av fast driftställe	36
4.1.2 Plats för affärsverksamhet.....	36
4.1.3 Särskilt om förfogande och hemarbete.....	37
4.1.4 Platsen ska vara stadigvarande	38
4.1.5 Helt eller delvis bedriven verksamhet.....	39
4.1.6 Affärsverksamhet måste bedrivas från platsen.....	39
4.1.7 Undantag från fast driftställe.....	40

4.2	Fast driftställe i intern rätt.....	40
4.2.1	Beskattning av utländska bolag som anses ha fast driftställe enligt intern rätt.....	40
4.2.2	Tillkomsten av den internrättsliga regleringen av fast driftställe.....	41
4.2.3	Jämförelse av fast driftställe enligt svensk intern rätt och enligt modellavtalet	42
4.3	Skatteverkets ställningstagande om fast driftställe vid hemarbete.....	43
4.4	Rättsfall om hemarbete och fast driftställe.....	45
4.4.1	RÅ 2009 ref. 91	46
4.4.2	HFD mål 1026-16.....	46
4.4.3	Kammarrättens dom i 2015 mål nr 4085-14 m.fl.....	47
4.4.4	En kort reflektion	48
4.5	Sammanfattande slutsatser	48
5	<i>När medför hemarbete ett fast driftställe med särskild beaktning av 2017 års kommentarer?</i>.....	50
5.1	Vilka rättskällor används vid bedömningen av om fast driftställe föreligger, vid tillämpningen av skatteavtal i den nationella rätten?.....	50
5.2	När medför hemarbete ett fast driftställe enligt skatteavtal i den nationella rättstillämpningen?	52
5.2.1	Särskilt om stadigvarande plats.....	52
5.2.2	Särskilt om helt eller delvis bedriven affärsverksamhet	54
5.3	Sammanfattande slutsatser	55
6	<i>Fast driftställe och hemarbete i ljuset av Covid19-pandemin</i>.....	57
6.1	OECD:s vägledning om tolkningen av fast driftställe och hemarbete under Covid19-pandemin.....	58
6.1.1	Skatteverkets inställning	59
6.1.2	Förhandsbesked från SRN 72/20/D.....	59
6.1.3	En reflektion.....	60
6.2	Hur ska bestämmelsen om fast driftställe tolkas och tillämpas under Covid19-pandemin, mot bakgrund av OECD:s vägledning som kom i samband med pandemin?	60
6.2.1	Gällande rätt under Covid19-pandemin	63
6.2.2	Sammanfattande slutsatser	66
6.3	Kan OECD:s vägledning som tillkom under Covid19-pandemin ha betydelse i andra sammanhang, till exempel vid oförutsebara krissituationer?	67
7	<i>Avslutning</i>.....	69
7.1	Sammanfattande slutsatser om de rättskällor som används vid bedömning om fast driftställe föreligger i skatteavtal i den nationella rättstillämpningen.....	69
7.2	Sammanfattande slutsatser om vad den senaste tidens rättsutveckling har visat om fast driftställe och hemarbete.....	71
	<i>Käll- och litteraturförteckning</i>.....	74
	<i>Rättsfallsförteckning</i>	80

Summary

This thesis aims to investigate when teleworking creates a permanent establishment for a person working at home, in their personal residence in Sweden, but are employed by an enterprise established abroad. Specifically, the thesis studies when teleworking constitutes a permanent establishment during treaty application of OECD's Model Tax Convention under Swedish domestic law. The purpose is also to systematize the law in the light of recent legal developments brought by the guidance from OECD during the Covid-19 pandemic and OECD's commentaries from 2017.

When a foreign enterprise has a permanent establishment in Sweden, it can become tax liable for the income that is derived from it. The term permanent establishment means a fixed business through which a business of an enterprise is wholly or partly carried on. The domestic regulation about permanent establishment is formed on the regulation in OECD's Model Tax Convention. For a permanent establishment to be constituted in tax treaty application, it must be considered as such in both sources of law.

This thesis studies different methods of interpretation, sources of law, and relevant principles for interpreting a tax treaty. In the Swedish Supreme Administrative court judgements RÅ 1987 ref. 167 and RÅ 1996 ref. 84 it was established that when interpreting tax treaties, one should establish the mutual agreement between the contracting parties through the Vienna convention's international treaty interpretation rules. The international public law principle of bona fide is presented and the conclusion is that the principle stresses the crucial importance of interpreting a treaty accordingly to the parties' mutual intentions. If the text of the treaty fails to establish this, one should interpret the treaty teleologically. It is also concluded that it is generally established that the commentaries of the OECD Model Tax Convention are accepted as a source of law during tax treaty application. In RÅ 2009 ref. 91 the domestic regulation of permanent establishment was interpreted with the guidance of the commentaries.

When the OECD model tax convention was updated in 2017, specific commentaries about teleworking and permanent establishment were released. The thesis shows that according to the new commentaries, it is of crucial importance that the home office is at the disposal of the foreign employer. In previous court judgement it has been sufficient that work related activities were conducted from the home for it to be considered at the enterprise's disposal. Considering the new commentaries this should not be enough, as the requirements have increased. Along with the new requirements, it is now central that teleworking is a requirement from the employee. If it is not, the place is not at the enterprise's disposal.

The Covid-19 pandemic resulted in that a significant number of employees were forced to work from home, away from the country of their employment, due Covid-19 restrictions. As a result, OECD published a guide on how the

term permanent establishment should be interpreted during the pandemic. The conclusion was that the guidance allowed for a different interpretation during the Covid19-pandemic versus in ordinary cases. Even if all the requirements of the definition are met, teleworking that is caused by Covid-19 should not create a permanent establishment. The thesis also discussed what value, as a source of law, the guidance has when determining if teleworking that is caused by the Covid-19 pandemic should create a permanent establishment. The conclusion is that the international law principle bona fide gives the guidance relevance even if it did not exist when drafting the treaty. This, because it most likely is the party's mutual intention to interpret permanent establishment in the light off Covid-19. How permanent establishment is interpreted during Covid-19 is only relevant during the pandemic and the guidance does not shed a light on the legal situation when it is not a pandemic. Which makes the commentaries from 2017 the most valuable source of law of how the term permanent establishment and teleworking has developed.

Sammanfattning

Uppsatsen utreder när en person som arbetar hemifrån i Sverige men är anställd på ett bolag beläget utomlands kan medföra att ett fast driftställe uppstår. Mer specifikt undersöks det när hemarbete kan skapa ett fast driftställe vid tillämpningen av OECD:s modellavtal i den nationella rätten. Uppsatsens syfte är även att systematisera gällande rätt mot bakgrund av den senaste tidens rättsutveckling. Vad som innefattas i den senaste tidens rättsutveckling är hur OECD:s vägledning om fast driftställe under Covid19-pandemin och OECD:s kommentarer från 2017 har påverkat bestämmelsen om fast driftställe i förhållande till hemarbete.

När ett utländskt bolag har ett fast driftställe i Sverige blir bolaget skattskyldigt för inkomster som kan härledas från det fasta driftställe. Med fast driftställe menas en stadigvarande plats varifrån ett företag helt eller delvis bedriver sin verksamhet. Den svenska interna bestämmelsen om fast driftställe är uppbyggd efter modellavtalets bestämmelse. För att ett fast driftställe ska föreligga vid tillämpning av skatteavtal krävs det att det finns ett fast driftställe både enligt svensk intern rätt och modellavtalets bestämmelse.

Tolkningsmetoder, rättskällor och principer som har betydelse vid tolkningen av skatteavtal behandlas. I Luxemburgmålet och Englandsfararmålet framgick att syftet med tolkningsprocessen gällande skatteavtal är att fastställa parternas gemensamma avsikt och detta ska ske folkrättsligt enligt Wienkonventionens tolkningsregler. Den folkrättsliga principen om bona fide redogörs för och slutsatsen är att principen innebär att skatteavtal ska tolkas så att dess syften realiserar. Om avtalstexten inte möjliggör för det kan en teleologisk tolkning intas. Det fastslås även att OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer är en erkänd rättskälla vid tolkningen av skatteavtal. I RÅ 2009 ref. 91 tolkades till exempel den interna bestämmelsen om fast driftställe mot kommentarerna.

I samband med att modellavtalet uppdaterades 2017 tillkom specifika kommentarer om fast driftställe och hemarbete. Utredningen visar att en avgörande faktor för att hemarbete ska skapa ett fast driftställe är att arbetsgivaren anses förfoga över platsen. De rättsfall som presenterats har visat att kravet på förfogande är lågt, det har räckt att arbete bedrivits från hemmet för att hemmet ansetts stå till arbetsgivarens förfogande. Med anledning av de specifika kommentarerna från 2017 bör inte det vara

tillräckligt längre. De nya kommentarerna uppställer högre krav på när kravet om förfogande anses uppfyllt än tidigare. Bland annat är det nu centralt i avgörandet om ett förfogande föreligger om hemarbetet är ett krav från arbetsgivaren.

Under Covid19 var det många anställda som tvingades arbeta hemifrån på grund av restriktioner som begränsade möjligheten att ta sig till kontoret. Av denna anledning publicerade OECD en vägledning om hur begreppet fast driftställe ska tolkas under Covid19-pandemin. Slutsatsen är att vägledningen innebär att begreppet fast driftställe tolkas annorlunda under Covid19-pandemin än i vanliga fall. Även om rekvisiten om fast driftställe är uppfyllda kommer hemarbete som föranletts av pandemin inte medföra ett fast driftställe. I uppsatsen diskuteras även vilket rättskällevärde vägledningen har. Slutsatsen är att den folkrättsliga principen om bona fide möjliggör för ett genomslag, då en tolkning som beaktar vägledningen med högsta sannolikhet överensstämmer med den gemensamma partsviljan, även om vägledningen inte fanns vid avtalsslutet. Uppsatsen kommer även fram till att vägledningen endast är gällande under Covid19-pandemin och medför inget nytt om begreppet fast driftställe i förhållande till hemarbete när det inte är pandemi. Varför 2017 års kommentarer, är den mest signifikanta rättskällan i hur begreppet fast driftställe i relation till hemarbete har utvecklats.

Förkortningar

RÅ	Regeringsrättensordbok
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
Ibid.	Ibidem
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
Not.	Notis
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
prop.	Proposition
SN	Skattenytt
SvSkT	Svensk skattetidning
Dnr	Diarienummer
Art	Artikel
SOU	Statens offentliga utredningar
Ref.	Referat
SRN	Skatterättsnämnden
RF	Regeringsformen

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Vi befinner oss i en digital era. Under de senaste 20 åren har den teknologiska utvecklingen accelererat och samhället har blivit allt mer digitaliserat. Även arbetsmarknaden har globaliserats eftersom digitaliseringen har skapat nya förutsättningar för att bedriva verksamhet och att arbeta.¹

Covid19 bidrog till ett skifte på arbetsmarknaden. När Utrikesdepartementet den 14 mars 2020 avrådde från utlandsresor fick flertalet svenskar med anställning utomlands börja arbeta hemifrån.² Enligt en undersökning arbetade över 40 procent hemifrån under pandemin.³ Tendenser i arbetsmarknaden visar att den fysiska arbetsplatsen kommer bytas ut till förmån för arbete hemifrån i allt högre omfattning, exempelvis har multinationella företag som Spotify annonserat att de kommer fortsätta erbjuda hemarbete efter pandemin.⁴

När en person, bosatt i Sverige men anställd utomlands, arbetar från sin bostad, kan bostaden i vissa fall betraktas som ett fast driftställe. Det utländska bolaget ställs då in för faktumet att de kan bli skattskyldiga i Sverige.⁵ I gränsöverskridande situationer regleras inte sällan bestämmelsen om fast driftställe i skatteavtal. För svenskt vidkommande är majoriteten av skatteavtalen baserade på avtal från Organisation for Economic Cooperation and Development.⁶ OECD är en mellanstatlig organisation vars syfte är att främja det politiska och ekonomiska samarbetet stater emellan och organisationen har därför upprättat ett modellavtal med tillhörande kommentarer. Kommentarererna förklarar hur bestämmelserna i skatteavtalet ska tolkas.⁷ Den svenska interna definitionen av fast driftställe finns i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229)⁸ och är uppbyggd efter modellavtalets definition.⁹

¹ SOU 2016:85 s. 165 f.

² Se Pressmeddelande från Utrikesdepartementet (2020).

³ Se Pressmeddelande från Statistiska centralbyrån (2021).

⁴ Se Norén (2021); Lundström, Westdahl (2021).

⁵ Se avsnitt 4.2.1;4.2.2.

⁶ Förkortas här efter OECD.

⁷ Se avsnitt 3.5.

⁸ Förkortas här efter IL.

⁹ Se avsnitt 4.2.1.

Vid hemarbete i en gränsöverskridande situation finns en rad intressen som aktualiseras. Det folkrättsliga åtagandet som ett skatteavtal innebär ska respekteras, så att syftet och avsikten med avtalet realiserar. Samtidigt måste intern rätt och konstitutionell rätt beaktas, eftersom Sverige har ett dualistiskt synsätt på folkrätten.¹⁰ Slutligen, finns kommentarerna från OECD som inte har en bindande verkan, men som på grund av prejudicerande praxis använts kontinuerligt vid tolkningen av bestämmelsen om fast driftställe vid tillämpningen av skatteavtal. Kommentarerna har i de situationerna använts även vid tolkningen av den interna definitionen av fast driftställe.¹¹

I samband med modellavtalets uppdatering 2017 tillkom OECD med nya kommentarer som särskilt behandlade hemarbete och fast driftställe, och under Covid19 tillkom en vägledning om hur hemarbete och fast driftställe ska tolkas under de rådande förutsättningarna. Dessa har kastat nytt ljus över hur fast driftställe och hemarbete ska tolkas och det går att anta att rättsläget har förändrats. I avsaknad av prejudicerande praxis och annan forskning som tar ställning till detta, avser uppsatsen att systematisera de rättskällor som påverkar tillämpningen och tolkningen om bestämmelsen av fast driftställe vid tillämpningen av OECD:s modellavtal i nationell rätt mot bakgrund av den senaste tidens rättsutveckling. Detta för att få en klar bild över rättsläget och slutligen få svar på frågan när hemarbete skapar ett fast driftställe.

1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsens syfte är att undersöka när hemarbete vid gränsöverskridande situationer¹² medför att ett fast driftställe uppstår för ett utländskt bolag med särskilt beaktande av den senaste tidens rättsutveckling. Detta görs genom att undersöka hur begreppet fast driftställe ska tolkas vid tillämpningen av modellavtalet i nationell rätt. Följande frågeställningar kommer ligga till grund för utredningen.

- Vilka rättskällor används vid bedömningen av om fast driftställe föreligger, vid tillämpningen av skatteavtal i den nationella rätten?
- Hur ska bestämmelsen om fast driftställe tolkas under Covid19-pandemin, mot bakgrund av OECD:s vägledning som kom i samband med pandemin vid tillämpningen av skatteavtal i den nationella rätten?

¹⁰ Se avsnitt 3.1.

¹¹ Se avsnitt 3.5; 5.1.

¹² Med gränsöverskridande situation menas en person som arbetar hemifrån i Sverige men är anställd på ett bolag som är beläget utomlands.

- Kan OECD:s vägledning som tillkom under Covid19-pandemin få betydelse i andra sammanhang, till exempel vid oförutsebara krissituationer?

1.3 Metod och material

För uppsatsen används den rättsdogmatiska metoden. Metoden syftar till att fastställa hur rätten ska tolkas och tillämpas i ett visst konkret sammanhang (ofta benämnt *de lege lata*)¹³ och bygger till stor del på de traditionella rättskällorna.¹⁴ Vad som inkluderas i begreppet rättskällor är nationella lagar, förarbeten, praxis och doktrin i fallande hierarkisk ordning.¹⁵ Trots att doktrinen erhåller lägre auktoritet är den ett viktigt inslag i uppsatsen då den bidrar till ett mer omfattande och kritiskt perspektiv, eftersom forskarna ofta har en fördjupad förståelse och kunskap inom sina specifika rättsområden.¹⁶ Emellertid, är det behövligt att framföra att användandet av doktrin innebär ett subjektivt inslag, eftersom det är oundvikligt att man ständigt präglas av undermedvetna tankar, värderingar och tidigare erfarenheter.¹⁷ Den rättsdogmatiska metoden inbegriper ofta även en kritisk granskning och diskussion om den problematik tillämpningen av gällande rätt kan leda till. Inom ramen för detta presenteras ofta nya lösningar och förslag (ofta benämnt *de lege feranda*).¹⁸ I uppsatsen förekommer resonemang utifrån både *de lege lata* och *de lege feranda*. Eftersom uppsatsen tar sikte på hur bedömningen om fast driftställe och hemarbete kan ha förändrats på grund av den senaste tidens rättsutveckling är det specifika rättsläget inte är utrett i en auktoritativ rättskälla. Slutsatserna är därför inte förankrade i en tydlig sådan, utan i stället är de byggda på en sammanvägning av rättsliga resonemang som framkommit av förarbeten, praxis och doktrin. Slutligen bör läsaren uppmärksammas att material till och med 10 maj 2022 har beaktats.

1.3.1 Särskilt om internationellt material och den rättsdogmatiska metoden

Framställningen utgår således från en rättsdogmatisk metod, varigenom gällande rätt analyseras och systematiseras utifrån vedertagna rättskällor. Som ett led i att framställningen systematiserar gällande rätt beträffande skatteavtal i den nationella rätten tolkas och systematiseras även de

¹³ Sandgren (2018) s. 49.

¹⁴ Kleineman (2018) s. 21.

¹⁵ Se Heuman (2018) s. 125; Kleineman (2018) s. 37.

¹⁶ Kleineman (2018) s. 24.

¹⁷ Ibid. s. 37.

¹⁸ Sandgren (2018) s. 49.

folkrättsliga källorna. Detta eftersom skatteavtal visserligen utgör intern rätt då de är införlivade i svensk lagsstiftning men, har folkrättslig karaktär på grund av att skatteavtal är en internationell överenskommelse. Det finns därför två tolkningsmetoder att ta hänsyn till: den internrättsliga och den folkrättsliga. Centralt för den folkrättsliga metoden är att utröna de avtalsslutande parternas avsikt med vägledning i de tolkningsmedel som kommer till uttryck i Wienkonventionen.¹⁹ Detta är en källa som genomgående använts av HFD vid tolkningen av skatteavtal. Utöver folkrättsliga källor refereras flera gånger i uppsatsen till OECD:s modellavtal och tillhörande kommentarer. Anledningen till detta är att Sverige baserar sina skatteavtal på OECD:s modellavtal och HFD har genomgående i sin praxis använt kommentarerna som rättskälla. Även om ovannämnda inte utgör rättskällor i svensk traditionell bemärkelse har HFD i sin praxis betonat att de är av relevans vid tolkningen av införlivade skatteavtal i den nationella rättstillämpningen. Därför utgör de en erkänd rättskälla vid fastställandet av gällande intern rätt.

Vid utredningen av gällande rätt under Covid19-pandemin används en vägledning från OECD om hur fast driftställe ska tolkas mot de nya förutsättningar pandemin medförde. Vägledningen kan inte kategoriseras som kommentarer från OECD i den konventionella bemärkelsen eftersom medlemsstaterna bland annat inte haft möjlighet att avge anmärkningar eller reservationer. Vad som är gemensamt för vägledningen och kommentarerna är att de fyller samma syfte: att vägleda vid tolkningen av bestämmelser i skatteavtal. Vägledningen är även baserad på de redan befintliga kommentarerna från 2017 och tjänar som en handledning i hur dessa ska tolkas under Covid19-pandemin.²⁰

I RÅ 1996 ref. 84 konstaterades att om ett skatteavtal eller en bestämmelse utformats i överensstämmelse med modellavtalet kan det antas att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat. I doktrin har det framförts att om kommentarerna kan vara vägledande vid tolkningen torde det även innefatta annat material publicerat från OECD, så länge det kan anses som relevant tolkningsmaterial.²¹ Eftersom vägledningen fyller samma funktion som kommentarerna och dessutom utgår från dem anser jag att de har ett rättskällevärde vid fastställandet av gällande rätt under Covid19-pandemin vid tillämpningen av skatteavtal i den nationella rätten.

¹⁹ Wienkonventionen om traktaträtten, Wien den 23 maj 1969, SÖ 1975:1.

²⁰ OECD (2021) punkt.18.

²¹ Rick (2016) s. 545.

1.3.2 Särskilt om de rättsfall som använts

I framställningen används främst praxis från HFD. Dessa har tillämpats för att bland annat utreda vilken status den folkrättsliga metoden och OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer har vid tolkning av skatteavtal i den nationella rätten.

I utredningen om fast driftställe i förhållande till hemarbete har även rättsfall från lägre instanser använts. Det finns endast ett prejudicerande rättsfall, RÅ 2009 ref. 91, på området. De lägre instanserna används i syfte att visa att de resonemang som tillkom genom RÅ 2009 ref. 91 har varit vägledande vid bedömningen av om hemarbete kan skapa ett fast driftställe. De rättsfall som återges i detta syfte är ett från kammarrätten och ett undanröjt förhandsbesked från Skatterättsnämnden.²² Förekomsten av ett undanröjt förhandsbesked ger anledning till diskussion. Förhandsbeskedet undanröjdes eftersom bevisfrågan inte var utredd och inte grund av den rättsliga bedömningen. HFD uttalar sig inte om den rättsliga bedömningen. Därför går det inte att veta om HFD instämmer med den. Den rättsliga bedömningen i förhandsbeskedet är intressant för framställningen eftersom det rör ett anställningsförhållande och SRN använder sig av samma resonemang som det prejudicerande rättsfallet. Det prejudicerande rättsfallet rör ett delägarförhållande. Med ovan nämnt, används dock resonemangen försiktigt eftersom det avser ett undanröjt förhandsbesked.

Fokus i uppsatsen är hur fast driftställe och hemarbete ska tolkas mot bakgrund av den senaste tidens rättsutveckling. Vad som omfattas av den senaste tidens rättsutveckling är de senaste kommentarerna från 2017 och OECD:s vägledning som tillkom i samband med Covid19-pandemin. Det finns endast ett rättsfall som behandlar detta och det är ett förhandsbesked från SRN. Förhandsbesked får lämnas "[o]m det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning."²³ Förhandsbesked ska lämnas endast i de fall då det finns ett behov av att få prejudikatfrågor klarlagda. Doktrin har konstaterat att förhandsbesked ofta är utförligt motiverade med hänvisning till rättskällor och att HFD:s praxis ofta refererar till förhandsbeskedens motivering.²⁴ Därför finner jag att förhandsbesked kan ses som en fingervisning mot gällande rätt, även om de inte har samma prejudicerande ställning som HFD:s praxis.

²² Förkortas här efter SRN.

²³ Se 5 § lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

²⁴ Kristoffersson (2011) s. 840.

1.3.3 Val av avtalsspråk

I avsnitt 3.4.1 redogörs för Wienkonventionens tolkningsregler. Wienkonventionen om traktaträtten har bestyrkts på engelska, franska, spanska, ryska och kinesiska. I redogörelsen studeras både den engelska och den officiella svenska översättningen, där den svenska översättningen av tolkningsreglerna fungerar som ett hjälpmedel för att tolka originaltexten.²⁵ I redogörelsen om Wienkonventionens tolkningsregler kommer både den svenska och engelska texten behandlas och återges.

I kapitel 4 återges OECD:s definition och kommentarer om fast driftställe. OECD har publicerat modellavtalet på sina två officiella språk, engelska och franska.²⁶ Det finns ingen officiell översättning av bestämmelsen om fast driftställe med tillhörande kommentarer på svenska (med undantag för de avseenden bestämmelsen har införlivats i skatteavtal). På Skatteverkets hemsida finns det dock en översättning av bestämmelsen om fast driftställe där även flertalet av de tillhörande kommentarerna har översatts. Framställningen använder den engelska originalversionen och Skatteverkets översättning vid presentationen.²⁷

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen behandlar tolkning och tillämpning av bestämmelsen om fast driftställe från ett svenskt perspektiv. Framställningen är avgränsad till att endast behandla frågor som rör skatteavtal som är baserade på OECD:s modellavtal. Uppsatsen behandlar OECD:s modellavtal som en helhet och kommer inte djupgående analysera specifika dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med andra medlemsländer.

Huvudfokus i uppsatsen är när en anställd skapar ett fast driftställe, även om uppsatsen diskuterar ägarförhållanden översiktligt. För att ett utländskt bolag ska få ett fast driftställe i Sverige krävs det, utöver de rekvisit som skapar ett fast driftställe att bolaget bedriver näringsverksamhet enligt 2 kap. 29 § IL. Fokus är när rekvisiten som är relaterade till fast driftställe är uppfyllda och inte när ett bolag anses bedriva näringsverksamhet. Därför kommer denna aspekt lämnas utan avseende.

²⁵ Se SÖ 1975:51 för den officiella översättningen på svenska. I SÖ 1975:51 artikel 85 framgår det att originalspråket är engelska, franska, spanska, ryska och kinesiska.

²⁶ OECD (2008) s. 12.

²⁷ Se Skatteverket rättslig vägledning (2022a) för översättning av artikel 5 i modellavtalet med tillhörande kommentarer.

Redogörelsen om begreppet fast driftställe kommer göras utifrån den så kallade huvudregeln i 2 kap. 29 § 1st och artikel 5.1 i modellavtalet. Detta eftersom huvudregeln innefattar de väsentliga kriterierna för fast driftställe.²⁸ Vidare har den praxis som behandlat hemarbete i förhållande till fast driftställe nästan uteslutande baserat bedömningen på den generella definitionen. Undantagsregeln om verksamheter av förberedande och biträdande karaktär behandlas dock.

För uppsatsens frågeställning hade en redogörelse för reglerna om oberoende och beroende representant varit intressant.²⁹ Vid de tillfällen hemarbete inte ses som ett fast driftställe genom den generella definitionen, kan ett fast driftställe uppkomma med anledning av att arbetstagaren ses som en beroende representant. En redogörelse för den generella definitionen om fast driftställe är omfattande och komplex. Min avsikt är att redogöra för detta på ett ingående sätt och behandla många olika aspekter av detta område, varför jag väljer att inte behandla problematiken kring beroende och oberoende representant.

Vad gäller det specifika beskattningsanspråket, som kan uppstå när ett utländskt företag har fast driftställe i Sverige, kommer det diskuteras ytligt i syfte att läsaren ska få en förståelse för vad det innebär för en arbetsgivare när en anställds hemmakontor anses konstituera ett fast driftställe.

1.5 Forskningsläge

Förhållandet mellan svenska interna skatteregler och skatteavtal har berörts av ett åtskilligt antal skatterättsforskare. Centralt i många analyser har varit vilka rättskällor som kan användas vid tolkningen av skatteavtal. Till exempel Maria Hillings publikation *Folkrättens indirekta genomslag vid tolkningen av svenska skatteavtals införlivandelagstiftning*, som systematiserar gällande rätt vid tolkningen av skatteavtal men också utvärderar de olika rättskällorna mot rättssäkerhetsgarantier. Till exempel diskuterar Hilling om OECD:s kommentarer kan användas vid tolkningen av intern rätt och skatteavtal, med både det folkrättsliga och internrättsliga perspektivet i åtanke. Det finns även många publikationer om hur rättstillämparen bör förhålla sig till kommentarer som inkommit efter skatteavtal slutits. Som exempel kan nämnas Ann-Sophie Sallanders publikation *I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24* och Jan Bjuvbergs *Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal-synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen*. Forskning som specifikt

²⁸ Se avsnitt 4.1.1; 4.2.3.

²⁹ Se 2 kap. 29 § 4 st; Artikel 5.6 i OECD (2017).

behandlat tillämpningen av fast driftställe vid hemarbete i skatteavtal, är av liten omfattning. Alborz Shouri, skattejurist, har för EY skrivit en artikel *Minimalt arbete i hemmakontor utgör fast driftställe*, där skribenten kritiserar ett förhandsbesked från SRN. 2017 publicerades nya kommentarer från OECD som var särskilt inriktade på hemarbete och fast driftställe. Jag finner ingen forskning som har behandlat detta. I samband med Covid19 tillkom ett antal artiklar från olika byråer om hemarbete och fast driftställe. Till exempel har PWC publicerat en artikel *Skatterättsnämnden-fråga om fast driftställe till följd av pandemin* skriven av skattejuristerna Louise Karlén och Kristofer Karlsson. Skeppbronskatt har publicerat *Uppdaterad vägledning från OECD COVID-19-krisens effekter på skatteavtal* skriven av skattejuristerna Linnea Eriksson och Maria Norlin. Dessa artiklar är mer av en deskriptiv karaktär än reflexiv, eftersom de kortfattat sammanfattar rättsläget utan några utförliga resonemang. En fördjupad och mer heltäckande utredning som beaktar hemarbete och fast driftställe i relation till den senaste tidens rättsutveckling saknas och den kommande framställningen ämnar därför att behandla de centrala delarna beträffande detta.

1.6 Terminologi

Det är på sin plats att tydliggöra begrepp som kommer användas i framställningen.

Begreppen skatteavtal, modellavtal, OECD:s modellavtal och dubbelbeskattningsavtal används synonymt och med dessa termer åsyftas avtal som är baserade på OECD:s modellavtal. Det är inget specifikt avtal som avses när begreppen används.

När begreppet kommentaren, kommentarerna, modellavtalets kommentarer eller OECD:s kommentar används i uppsatsen syftar jag till kommentarerna till artiklarna i OECD:s modellavtal. När begreppen nyare kommentarer eller senare kommentarer används syftar jag på kommentarer som är yngre än det skatteavtal som avses. När jag syftar på en specifik version av kommentarer anger jag årtal.

När begreppet Covid19-vägledningen eller vägledningen används syftar jag på den kompletterande vägledningen till artikel 5 som OECD publicerade i samband med Covid19.

Begreppen anställd och arbetstagare används genomgående i uppsatsen och med detta åsyftas en person som ingått anställningsavtal med ett utomlandsbeläget företag.

Med begreppet arbetsgivare åsyftas ett utländskt bolag som har en anställd arbetstagare i Sverige. Begreppen arbetsgivare, företag och bolag använts synonymt.

Begreppen bostad, hem och hemmakontor använts synonymt och avser den plats som den anställde utför sitt arbete ifrån.

När begreppen Wienkonventionen, Wienkonventionens tolkningsartiklar används syftar jag på 1969 års Wienkonvention om traktaträtten.

1.7 Disposition

Uppsatsen är indelad i sju kapitel. Kapitel 2 och 3 berör skatteavtalstolkning och tillämpning. Dessa kapitel är relevanta för frågeställningen om hur begreppet fast driftställe ska tolkas vid tillämpningen av modellavtalet i den nationella rätten och frågeställningen om hur begreppet ska tolkas under Covid19-pandemin.

Den första delen, *kapitel 2*, inleds med en generell beskrivning av skatteavtalens syfte och funktion. Den folkrättsrättsliga och konstitutionella aspekten av skatteavtal utreds. Tillämpningsmetoden av skatteavtal redogörs även för.

Nästföljande kapitel, *kapitel 3*, behandlar skatteavtalstolkning. I kapitlet presenteras internrättsliga och folkrättsliga aspekter vid tolkning av skatteavtal. I kapitlet återges även vilken betydelse Wienkonventionen och kommentarerna har som tolkningsmedel vid tillämpningen av skatteavtal. Förhållandet mellan kommentarerna och Wienkonventionen samt vilket rättskällevärde ändringar i kommentarerna har avhandlas. Kapitlet ämnar med anledning av den fortsatta redogörelsen att läsaren ska få en överblick av gällande rätt vid skatteavtalstolkning.

Det som framkommer i *kapitel 4* är betydelsefullt för framställningens syfte: när medför hemarbete fast driftställe vid tillämpningen av skatteavtal i den nationella rätten? Kapitlet redogör för modellavtalets generella definition av fast driftställe med utgångspunkt i modellavtalets kommentarer. Därefter

följer en presentation av den interna bestämmelsen om fast driftställe och hur den förhåller sig till modellavtalets. Relevanta rättsfall på området avhandlas.

Det övergripande syftet med uppsatsen är även att tydliggöra hur begreppet fast driftställe i förhållande till hemarbete har förändrats på grund av den senaste tidens rättsutveckling. Därför finns en tydlig tematisk uppdelning mellan kapitel 5 och 6. Kapitel 5 fokuserar på rättsutvecklingen som 2017 års kommentarer medfört och kapitel 6 behandlar rättsutvecklingen Covid19-pandemin kan ha medfört.

Kapitel 5 är ett analyserande kapitel som besvarar uppsatsens första frågeställning, mot bakgrund av det material som tillkommit i föregående kapitel. Detta kapitel analyserar även när hemarbete medför ett fast driftställe. Fokus ligger på den rättsutveckling som 2017 års kommentarer kan ha medfört.

I *kapitel 6* analyseras fast driftställe och hemarbete i ljuset av Covid19-pandemin. Det inledande avsnittet återger bland annat material som tillkommit från OECD i samband med pandemin och ett förhandsbesked från SRN. Dessa redogörelser är av deskriptiv karaktär. Följande avsnitt utgör en analys. Rättskällevärdet av OECD:s vägledning som tolkningsmedel analyseras samt gällande rätt om hemarbete och fast driftställe under Covid19-pandemin klarläggs. Därmed besvaras uppsatsens andra frågeställning. I avsnittet därefter besvaras uppsatsens tredje frågeställning.

Det avslutande kapitlet, *kapitel 7*, sammanväger de slutsatser som har dragits i kapitel 5 och 6. Det första avsnittet fokuserar på vilka rättskällor som kan användas vid tolkningen av fast driftställe. Det andra avsnittet fokuserar på den rättsutveckling som Covid19-pandemin och 2017 års kommentarer medfört och besvarar frågan om när ett hemarbete medför ett fast driftställe.

2 Utgångspunkter för tillämpning av skatteavtal

I kapitlet redogörs för relevanta utgångspunkter vid tillämpningen av ett skatteavtal. Syftet med kapitlet är att läsaren ska få en grundläggande förståelse för skatteavtals syfte och funktion. Kapitlet syftar även till att läsaren ska få en förståelse för vilka konstitutionella aspekter som måste beaktas vid tillämpningen av ett skatteavtal. Kapitlet inleds med en beskrivning av skatteavtalets syfte. Efter detta följer en redogörelse av skatteavtalens status i nationell rätt. Avslutningsvis kommer en redogörelse för tillämpning av skatteavtal.

2.1 Skatteavtalens syfte och funktion

Det har i framställningens inledning framförts att fysiska personer har en allt större drivkraft att förflytta sig över gränserna. Ett problem som kan uppstå när såväl juridiska som fysiska personer förflyttar sig över gränserna är att inkomsterna de förvärvar har anknytning till mer än ett land. Olika stater kan tillämpa olika principer i sin interna skatterätt för sitt skatteanspråk. Det är inte ovanligt att beskattningsprinciperna tillika skatteanspråken kolliderar mellan staterna. I ett sådant scenario rör det sig om internationell juridisk dubbelbeskattning eftersom samma skattesubjekt är föremål för beskattning i minst två stater för en och samma inkomst.³⁰ Två vanliga beskattningsprinciper är hemvistprincipen och källstatsprincipen.³¹

När en stat baserar sitt beskattningsanspråk på skattesubjektets anknytning till staten, talar man om hemvistprincipen.³² För svenskt vidkommande kommer hemvistprincipen till uttryck i reglerna om obegränsad skattskyldighet för fysiska och för juridiska personer.³³ Källstatsprincipen innebär att beskattningsanspråket baseras på inkomstens anknytning till staten. I den stat från vilken inkomsten härstammar ska beskattningen ske.³⁴ I Sverige regleras principen i reglerna om begränsad skattskyldighet för fysiska och juridiska personer.³⁵ Principen motiveras med att det är den stat där inkomsten har uppkommit som har skapat förutsättningarna för inkomsterna.³⁶

³⁰ Dahlberg (2020) s. 35.

³¹ Ibid.

³² Lodin m.fl. (2019) s. 554.

³³ Se 3 kap. 8 § IL; 6 kap. 4 § IL.; Lodin m.fl. (2019) s. 559.

³⁴ Dahlberg (2020) s. 35.

³⁵ Se 3 kap 17 § IL; 6 kap. 11 § IL.

³⁶ Lodin m.fl. (2019) s. 554.

Det är således inte ovanligt att stater använder sig av dessa två grunder för skatteanspråk, och konsekvensen kan bli att ett skattesubjekt blir föremål för beskattning i två eller flera stater för en och samma inkomst.³⁷ Det rör sig om internationell juridisk dubbelbeskattning. Ett skatteavtal mellan staterna kan motverka detta eftersom de avtalsslutande staterna genom avtalet är förpliktade att undanröja eller sätta ner sina egna beskattningsanspråk.³⁸ Ett syfte med skatteavtal är således att undanröja eller lindra effekterna av internationell juridisk dubbelbeskattning.³⁹ Skatteavtal fyller även andra funktioner, så som att främja gränsöverskridande aktiviteter, det globala samarbetet samt motverka skatteflykt.⁴⁰

2.2 Den folkrättsliga och internrättsliga sidan av skatteavtal

Skatteavtal regleras folkrättsligt i Wienkonventionen på grund av att de är traktater ingångna mellan stater. Innebörden av detta är att rättsförhållandet regleras folkrättsligt och Sverige blir folkrättsligt skyldig att följa skatteavtal.⁴¹

Sverige har ett dualistiskt förhållningssätt till folkrätten.⁴² Folkrätten och den nationella rätten utgör två separata rättssystem som existerar samtidigt. Det framgår inte uttryckligen av grundlagen men regeringsformen vilar på förutsättningen att svenska domstolar och enskilda endast är underkastade svensk nationell rätt.⁴³ Detta innebär att skatteavtalet inte kan tillämpas direkt i det nationella rättssystemet och en åtgärd från staten krävs för att ge effekt. Enligt 10 kap. 1 § regeringsformen⁴⁴ krävs riksdagens godkännande om en överenskommelse förutsätter att lag ändras, upphävs eller stiftas innan regeringen binder staten. Det följer av 8 kap. RF att skatt ingår i detta område. Det är alltså riksdagen som har normgivningskompetens på skatteområdet.⁴⁵ I Sverige, har skatteavtalens genomslag i nationell rätt lösts genom att riksdagen inkorporerar skatteavtal genom en så kallad införlivandelag.⁴⁶ Detta medför att skatteavtalet blir tillämpligt enligt intern rätt, men i praktiken

³⁷ Lodin m.fl. (2019) s. 554.

³⁸ Dahlberg (2020) s. 276.

³⁹ Lodin (2019) s. 609.

⁴⁰ OECD (2017) introduktion punkt. 1–3.

⁴¹ Johansson (2021) s. 85.

⁴² Se Johansson (2021) s. 81. Motsatt till dualistiskt synsätt är det monistiska synsättet. Ett monistiskt synsätt innebär att internationella avtal och nationella lagar utgör två delar i samma rättssystem.

⁴³ Ibid. s. 81.

⁴⁴ Förkortas härefter RF.

⁴⁵ Johansson (2021) s. 81.

⁴⁶ Ibid.

är det lagen och inte själva avtalet som tillämpas.⁴⁷ Sverige har ingått skatteavtal med ett stort antal stater. Avtal har slutits på bilateralnivå (avtal mellan två stater) och multilateralnivå (avtal mellan flera stater). Exempelvis har Sverige tillsammans med Danmark, Finland, Färöarna, Island och Norge ingått det multilaterala nordiska skatteavtalet.⁴⁸

Som framkommit ovan får skatteavtalen sin effekt i svensk rätt genom en införlivandelag. I införlivandelagarna till de olika skatteavtalen finns det även en regel som i den skatterättsliga litteraturen kommit att benämnas som den *gyllene regeln*.⁴⁹ Innebörden av denna regel är att om en artikel i ett skatteavtal ger Sverige beskattningsrätt blir den ogiltig, om det inte finns en regel i intern svensk rätt som stadgar motsvarande rättighet. I en omvänd situation, att Sverige enligt intern rätt har beskattningsanspråk men inte har det enligt avtalat, gäller avtalet och Sverige får avstå.⁵⁰ En bestämmelse i ett skatteavtal får alltså endast tillämpas i den mån det innebär en inskränkning i beskattningsrätten och en bestämmelse kan aldrig medföra en ökad beskattningsrätt för Sverige.

2.3 Tillämpning av skatteavtal

Tillämpningen av ett skatteavtal innebär endast att staterna går med på att sänka sitt beskattningsanspråk. Staterna har fortfarande kvar sin beskattningsrätt enligt den nationella rätten.⁵¹ Detta följer av staternas suveränitet: varje stats exklusiva lagstiftningsrätt inom sitt territorium.⁵² Av vad som framkom i avsnittet ovan om den gylleneregeln, kan skatteavtal endast innebära en begränsning av beskattningsanspråket. Detta innebär för svenskt vidkommande att det första som måste undersökas vid tillämpningen av skatteavtal är om interna skatteregler stadgar skatteanspråk.⁵³ I de fall både de svenska och avtalspartens interna regler stadgar skattskyldighet måste bestämmelserna i det aktuella skatteavtalet undersökas. Det är nödvändigt för att fastslå vem av staterna som har beskattningsrätt. Skatteavtalen innehåller fördelningsartiklar som reglerar beskattningsrätten mellan staterna och undanröjer dubbelbeskattning genom avtalets metodartiklar.⁵⁴ De två vanligaste metoderna är friställningsmetoden och avräkningsmetoden. Friställningsmetoden innebär att hemviststaten avstår från sitt

⁴⁷ Johansson (2021) s. 84.

⁴⁸ Dahlberg (2020) s. 289.

⁴⁹ Johansson (2021) s. 173.

⁵⁰ Dahlberg (2020) s. 288.

⁵¹ Ibid. s. 278.

⁵² Ibid. s. 74.

⁵³ Sallander (2010) s. 186.

⁵⁴ Dahlberg (2020) s. 278.

beskattningsanspråk och avräkningsmetoden innebär att hemviststaten avräknar den utländska skatten mot den skatt som ska betalas till hemviststaten.⁵⁵ När beskattningen mellan avtalsparterna är fördelade, tillämpas intern rätt med de begränsningar som följer av skatteavtalet.⁵⁶

2.4 Sammanfattande slutsatser

Av vad som framgått ovan står det klart att skatteavtal har många syften, såväl att förhindra dubbelbeskattning och främja globalt samarbete som att förhindra skatteflykt. Det faktum att skatteavtal utgör folkrättsliga traktat innebär att Sverige som stat blir folkrättsligt skyldig att följa skatteavtal.⁵⁷

För att Sverige ska kunna fullgöra sina förpliktelser enligt skatteavtalet krävs det att traktaten införlivas genom den nationella inkorporeringslagstiftningen. Skatteavtalen ges alltså internrättslig verkan genom riksdagens antagande av avtalet som lag och det är skatteavtalen som lag som tillämpas och inte de folkrättsliga avtalen. Vad detta även innebär är att domstolarna är självständiga i förhållande till folkrätten och är inte skyldiga att tillämpa något som inte har införlivats i den svenska rätten.⁵⁸

⁵⁵ Dahlberg (2020) s. 279.

⁵⁶ Sallander (2010) s. 186.

⁵⁷ Se avsnitt 2.2; 2.3.

⁵⁸ Se avsnitt 2.2; Johansson (2021) s. 106.

3 Tolkning av skatteavtal

I kapitlet redogörs för skatteavtalsolkning. Först presenteras den internrättsliga och folkrättsliga aspekten av tolkningen. Därefter presenteras olika tolkningsmetoder och vilka begränsningar som tillkommer i tolkningen på grund av skatterättsliga principer. Sedan återges Wienkonventionens tolkningsartiklar i ljuset av såväl det folkrättsliga perspektivet som det internrättsliga. Slutligen behandlas OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer och hur dessa förhåller sig till tolkningsreglerna i Wienkonventionen. Kapitlet syftar till att ge läsaren en förståelse för betydelsen av lagtolkning i förhållande till rättstillämpningen av skatteavtal.

3.1 Folkrättslig eller internrättslig tolkning av skatteavtal

Vid tillämpningen av skatteavtal kan problem uppstå gällande hur den interna rätten och skatteavtalet ska tolkas i förhållande till varandra. Skatteavtal är ett folkrättsligt traktat och reglerar förhållandet mellan stater, och den interna rätten reglerar förhållandet mellan den enskilda och staten. Skatteavtal är införlivade i svensk rätt och utgör svensk lagstiftning men eftersom skatteavtal har sin grund i folkrätten bör även skatteavtalet tolkas enligt folkrättsliga principer.⁵⁹ I HFD 1987 ref. 162⁶⁰ fastslogs det att skatteavtal kan tolkas enligt folkrättslig metod.

Det finns dock ingen regel om vilken tolkningsmetod som ska tillämpas. Enligt Lindencrona kan både en internrättslig och folkrättslig tolkningsmetod bli aktuell beroende på situationen. Lindencrona uppställer tre skilda situationer: (1) om uttrycket är definierat i avtalet, ska uttrycket ligga till grund för tolkningen och därmed tillämpas den folkrättsliga metoden (2) om avtalet hänvisar till den interna rätten blir den tillämplig (3) saknas en definition i avtalet om ett begrep och det inte finns någon hänvisning till den interna rätten, är det en öppen fråga om den folkrättsliga eller internrättsliga tolkningsmetoden ska tillämpas.⁶¹

⁵⁹ Johansson (2021) s. 45 ff.

⁶⁰ Härefter Englandsfaramålet.

⁶¹ Lindencrona (1994) s. 84 f.

3.2 Lagtolkningsmetoder

Målet med lagtolkning är att finna lagens innebörd.⁶² För att fastställa denna finns olika lagtolkningsmetoder. Framställningen kommer att behandla objektiv, subjektiv och teleologisk tolkning.

En lagtolkningsmetod som fäster avgörande vikt vid lagens ordalydelse kallas objektiv. En rättstillämpare som vidtar en strikt objektiv lagtolkning beaktar inte något annat än lagtexten.⁶³ Den subjektiva lagtolkningsmetoden syftar till att utröna vad syftet var när lagen tillkom, exempelvis genom att tillmäta förarbetena stor betydelse.⁶⁴ Med teleologisk tolkning avses ändamålsenlig tolkning och rättstillämparen försöker med lagtolkningen finna det ändamål som finns bakom lagen. Den teleologiska metoden söker således i likhet med den subjektiva metoden att utröna syftet. Skillnaden är att syftet inte söks med hjälp av förarbetena utan lagen tolkas utifrån dess funktion och tilltänkta rättstillämpning.⁶⁵

Enligt Ekelöfs radikalteleologiska metod utrönes lagens ändamål, genom att göra åtskillnad mellan ordinära och säregna fall. När ett säregt fall ska bedömas måste först lagens ändamål i det ordinära fallet fastställas, vilket görs genom tolkningen av lagtexten i sådant fall. Sedan fastställs den samhälleliga effekt som uppnås av lagstiftningen i det ordinära fallet. Denna effekt ligger sedermera till grund för tolkningen i det säregna fallet.⁶⁶

Härvid ska det nämnas att viss doktrin gör åtskillnad mellan objektiv och subjektiv teleologisk tolkning, där den subjektiva teleologiska tolkningen finner syftet genom bland annat förarbeten.⁶⁷ I den folkrättsliga doktrinen anses teleologisk tolkning alltid subjektiv eftersom partsviljan ska utrönas. Lagen tolkas således inte frikopplad från sin upphovsman såsom en objektiv teleologisk tolkning gör.⁶⁸

Skillnaden mellan subjektiv tolkningsmetod, subjektiv teleologisk tolkningsmetod och objektiv teleologisk tolkningsmetod tycks vara en glidande skala där ingen fast gräns finns. För enkelhetens skull kommer framställningen benämna lagtextbundna tolkningar som *objektiva tolkningar*,

⁶² Kellgren (1997) s. 125.

⁶³ Ibid. s. 26.

⁶⁴ Strömholm (1996) s. 452 f.

⁶⁵ Pezzenik (1974) s. 150.

⁶⁶ Ekelöf (1991) s. 173 ff.

⁶⁷ Kellgren (1997) s. 129.

⁶⁸ Linderfalk (2001) s. 227 f.

tolkningar som tolkar bestämmelsen efter sammanhanget som *kontextuella* (subjektiva) och tolkningar som tar sikte på syftet och ändamålet bakom lagen för *teleologiska tolkningar*.⁶⁹

3.3 Legalitetsprincipen och skatteavtalstolkning

Eftersom ett skatteavtal utgör intern lagstiftning, måste rättstillämparen ta hänsyn till skatterättsliga principer som innebär begränsningar i tolkningen. För framställningen är främst den skatterättsliga legalitetsprincipen relevant. Ingen skatt utan lag – *nulla poena sine lege* – är en del av den skatterättsliga legalitetsprincipens kärna, som framför allt motiveras med ett rättssäkerhetskrav.⁷⁰ Det följer även av den grundlagstiftade maktfördelningen, att endast riksdagen har rätt att ta beslut om skatt, ”[d]et är en grundläggande princip att riksdagen har exklusiv normgivningskompetens på skatteområdet.”⁷¹ Föreskrifter om skatt får alltså inte delegeras till ett annat organ, med vissa undantag som inte faller inom ramen för denna framställning.⁷² Enligt Hultqvist är föreskriftskravet absolut på grund av det grundlagsstiftande normgivningsstadgandet i RF.⁷³

Det råder dock skilda åsikter om legalitetsprincipen är absolut, där bland annat Pålsson är tveksam till detta. Det är oaktat att det finns ett författningskrav på skatteområdet, men principen borde ses som en målsättning eller en princip snarare än en regel. Eftersom författningskravets eget bestämdhetskrav inte alltid är uppfyllt då skattebestämmelser i många fall har vaga ordalydelser.⁷⁴ Ett föreskriftskrav i skatterätten är enligt Pålsson därför inte ett bestämt krav men principen är en kontrollstation för ”god och förnuftig juridik.”⁷⁵ Även Hultqvist har framfört att föreskriftskravet inte ska uppställa något hinder om en strikt tolkning leder till ett uppseendeväckande resultat.⁷⁶ Att ett föreskriftskrav ska föreligga brukar ofta argumenteras ur ett förutsebarhetsperspektiv. Ett förutsebarhetskrav är oavhängigt legalitetsprincipen och innebär att den enskilde ska kunna förutse beskattningskonsekvenserna av sitt handlande.⁷⁷

⁶⁹ Pelin (2011) s. 106.

⁷⁰ Ljungman (1947) s. 21 f.

⁷¹ Prop 2009/10:80 s. 226.

⁷² Se Hultqvist (2016) s. 730. Undantag är föreskrifter om tull för vara och skatt för att reglera trafikförhållanden i kommun.

⁷³ Hultqvist (2016) s. 730.

⁷⁴ Pålsson (2014) s. 542 f.

⁷⁵ Ibid. s. 568.

⁷⁶ Hultqvist (1995) s. 65.

⁷⁷ Lodin m.fl. (2019) s. 645.

3.4 Folkrättslig tolkning av skatteavtal

Den folkrättsliga tolkningsmetoden kommer till uttryck i Wienkonventionen. Detta gäller för de medlemsstater som har ingått ett skatteavtal efter 1969. För de stater som inte uppfyller dessa krav ska tolkningen ske med tillämpning av internationell sedvanerätt. Sverige ratificerade Wienkonventionen 1974 och den trädde i kraft 1980. Med anledning av detta ska Sverige tolka internationella skatteavtal enligt Wienkonventionen. I realiteten verkar det inte ha betydelse huruvida avtalet ska tolkas enligt Wienkonventionen eller internationell sedvanerätt eftersom tolkningen i det sistnämnda fallet är identisk med Wienkonventionens.⁷⁸ I RÅ 1996 ref. 84⁷⁹ tillämpade HFD Wienkonventionens tolkningsregler i skatteavtalet mellan Sverige och Luxemburg, trots att Luxemburg inte hade ratificerat konventionen. HFD uttalade att skatteavtalstolkning ska fokusera på att uttröna de avtalsslutande parternas gemensamma avsikt och att detta ska fastställas enligt Wienkonventionens artiklar. I samma rättsfall uttalade HFD att tolkningsartiklarna i Wienkonventionen inte bara ska ligga till grund för den *folkrättsliga relationen* staterna emellan utan också för det *internrättsliga förhållandet* mellan den enskilde och skattemyndigheten.

3.4.1 Skatteavtalstolkning enligt Wienkonventionen

Utgångspunkten vid tolkning av skatteavtal är enligt Wienkonventionen att klargöra vad parterna hade för avsikt vid avtalets ingång med hjälp av tolkningsartiklarna 31–33.⁸⁰ I artikel 31.1 stadgas att en traktat ska tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte.

“A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in light of its object and purpose.”⁸¹

Traktaten ska alltså tolkas ärligt (eng. ”*in good faith*”), vilket ger uttryck för den folkrättsliga principen om bona fide. Det är allmänt etablerat att principen om bona fide ska genomsyra hela tolkningsprocessen. Att ett skatteavtal ska tolkas bona fide innebär bland annat att parterna ska hålla sig till avtalet. Avtalstexten har därför en stor betydelse vid tolkningen.⁸² Enligt doktrin

⁷⁸ Hilling (2017) s. 120.

⁷⁹ Härefter Luxemburgmålet.

⁸⁰ Hilling (2017) s. 121.

⁸¹ 31.1 Wienkonventionen.

⁸² Se Hilling (2017) s. 121; ILC Yearbook (1966) s. 222.

möjliggör även principen bona fide för en mer liberal tolkning. Engelen har i sin skatterättsliga litteratur skrivit att innebörden av bona fide är att fastställa parternas intentioner och att det inte är en "[p]urely literal interpretation of the treaty."⁸³ Även Cheng menar att principen om bona fide är att tolka enligt parternas gemensamma och verkliga avsikter och tolkningen som ska företas, ska vara enligt traktatens anda och inte dess strikta ordalydelse.⁸⁴

Artikel 31.1 ger även uttryck för tre olika tolkningsmetoder, en tolkning enligt *gängse mening*, en tolkning i sitt *sammanhang* och en tolkning med användning av traktatens *ändamål och syfte*.⁸⁵

Den första tolkningsmetoden, är att bestämmelser ska ges dess *gängse mening* (eng. "*ordinary meaning*"). Enligt Hilling innebär det att uttrycken i avtalstexten ska tolkas i ljuset av konventionellt språkbruk och utgångspunkten är därför att avtalstexten ska ligga till grund för att finna intentionen med avtalet.⁸⁶ Lindencrona anser att den gängse meningen är den betydelse uttryck har i sin allmänspråkliga bemärkelse och inte dess skatterättsliga. I ett skatteavtal är det emellertid uppenbart att parternas avsikt är att uttrycken ska tolkas i deras skatterättsliga mening, varför artikel 31.4, om speciell mening, kan tillämpas. Ett uttryck ska enligt artikeln ges en speciell mening om det är fastställt att det var parternas avsikt.⁸⁷ Arnold menar att uttryck inte ska klargöras baserat på den gängse meningen eller den konventionella betydelsen av dem, utan innebörden måste bestämmas utifrån sammanhanget, vilket är beroende av syftet för ordens användning.⁸⁸

I artikel 31.2 framgår att vad som avses med *sammanhanget* är avtalstexten, preambeln och bilagor. Dessutom ingår överenskommelser och dokument som slutits i samband med traktatens ingående.⁸⁹ I artikel 31.3 framgår ytterligare omständigheter som kan beaktas i sammanhanget, där framgår bland annat att internationella rättsregler, efterföljande överenskommelser och praxis som förklarar hur traktaten ska tolkas också kan utgöra sammanhang till traktaten.⁹⁰

⁸³ Engelen (2004) s. 133.

⁸⁴ Cheng (1987) s. 114.

⁸⁵ Hilling (2014) s. 332; Linderfalk (2007) s. 61.

⁸⁶ Hilling (2017) s. 122.

⁸⁷ Se Lindercrona (1994) s. 80; artikel 31.4 Wienkonventionen "A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended".

⁸⁸ Arnold (2010) s. 4.

⁸⁹ Se Wienkonventionen artikel 31.2(a) och (b).

⁹⁰ Se Wienkonventionen artikel 31.3(c), (d) och (e).

Med den tredje tolkningsmetoden, avtalets ändamål och syfte, menas vad de avtalsslutande parterna avser att uppnå med avtalet. Kleist är av åsikten att med avtalets ändamål och syfte avses inte en bestämmelse i avtalet utan det är ändamålet och syftet med avtalet som helhet som är relevant.⁹¹ Vidare anför Kleist att svårigheten i att bedöma vad avtalets ändamål och syfte är att ett skatteavtal kan ha mer än ett syfte. Skattebetalaren anser troligtvis att det främsta syftet är att undanröja dubbelbeskattning, medan för skattemyndigheten är ett minst lika viktigt syfte att motverka skatteflykt. Här anför Kleist att en kontextuell tolkning bör vidtas eftersom vägledning kan finnas i sammanhanget såsom i förarbeten.⁹²

Av lydelsen till artikel 32 följer att supplementära tolkningsmedel får användas vid tolkning av traktat. I artikeln anges under vilka förutsättningar de supplementära tolkningsmedlen ska användas. Dessa får åberopas för att bekräfta den tolkning som framkommer i artikel 31. De får även användas när utfallet enligt artikel 31 är tvetydigt eller oklart (eng. *"ambiguous or obscure"*) eller är uppenbart orimligt eller oförnuftigt (eng. *"manifestly absurd or unreasonable"*). Metoden får alltså endast användas vid de nyss nämnda situationerna: för att bekräfta en tolkning eller för att finna meningen med traktattexten.⁹³ I artikel 32 framgår även vilket material som innefattas i supplementära tolkningsmedel, till exempel förarbeten till avtalet och *"omständigheter vid dess ingående."* Av *"omständigheter vid dess ingående"* följer att det saknas en uttömmande lista över vad för material som utgör ett supplementärt tolkningsmedel.⁹⁴

Avslutningsvis behandlar artikel 33 situationer där traktaten har bestyrkts på flera språk. Huvudregeln är att de olika språkversionerna av traktaten är av samma värde om inte parterna har avtalat om något annat. Vidare presumeras att traktatens uttryck har samma mening i varje bestyrkt text. Om det finns skillnader mellan språkversionerna efter en tillämpning av artikel 31 och 32, ska traktatens ändamål och syfte beaktas och den mening som bäst sammanjämkar detta får genomslag.⁹⁵

⁹¹ Kleist (2012) s. 74.

⁹² Ibid. s. 73.

⁹³ Hilling (2017) s. 123.

⁹⁴ Arnold (2010) s. 7.

⁹⁵ Johansson (2021) s. 47.

3.4.2 Särskilt om Wienkonventionens tolkningsmetoder

Arnold är av åsikten att Wienkonventionens tolkningsregler inte är till hjälp vid tolkning av skatteavtal, eftersom tolkningsreglerna är vaga till sin karaktär. Tolkningsmetoden i artikel 31 är så pass generell att den är betydelslös. Att vid en tolkning använda gängse mening, sammanhang och syfte är en universell metod och därmed ger artikel 31 ingen egentlig vägledning.⁹⁶ Precis som artikel 31 är meningslös anser Arnold att artikel 32 om supplementära tolkningsmedel också är det. Användningen är begränsad och därmed ineffektiv. Om en domare skulle använda regeln korrekt, innebär det att denne skulle tillämpa långdragna meningslösa test för att avgöra om tolkningen resulterar i en tvetydig eller orimligt resultat. En sådan process är inte rimlig och det är därför inte troligt att regeln används korrekt.⁹⁷ Arnold anför: “[i]f a judge or other interpreter consults supplementary material that clearly suggests that a treaty provision should be interpreted in a particular way (even in a way other than that suggested by the application of the rules in Art. 31), it is unrealistic (and defies common sense) to assume that he would then be able to disregard or limit the use or the weight to be given to the material.”⁹⁸ Eftersom domaren alltid kommer ha tillgång till material som utgör supplementära tolkningsmedel, är det oundvikligt att tolkningen inte påverkas. En domare skulle aldrig medvetet bortse från material som är vägledande.

Det faktum att tolkningsreglerna är vaga innebär också att det öppnar upp för frågan vilken tolkningsmetod som ska ges mest tyngd när avtal tolkas enligt Wienkonventionen. Ska syftet främst utläsas genom en strikt avtalsbunden tolkning (objektiv tolkning) eller ska avsikten främst utrönas med hjälp av sammanhanget (kontextuell tolkning) eller finns det möjlighet för en teleologisk tolkning?

Detta har redan berörts i förgående avsnitt där principen om bona fide redogjordes för och det anfördes att principen möjliggör för en inte avtalsbunden tolkning. FN:s folkrättskommission har dock uttalat att “[t]he text of the treaty must be presumed to be the authentic expression of the intentions of the parties, and that the elucidation of the meaning of the text rather than an investigation ab initio of the supposed intentions of the parties constitutes the object of interpretation.”⁹⁹ Detta ger tydligt uttryck för en avtalsbunden objektiv tolkning. Emellertid, framför Kleist att möjlighet till

⁹⁶ Arnold (2010) s. 7.

⁹⁷ Ibid. s. 5 f.

⁹⁸ Ibid. s. 7.

⁹⁹ ILC Yearbook (1966) s. 220.

en kontextuell tolkning går att finna eftersom avtalet ska tolkas ”in the light of the object and purpose of the treaty” och att exempelvis den gängse meningen ska tolkas i sammanhanget. Tolkningen är således inte begränsad till en strikt objektiv tolkning, utan en kontextuell tolkning kan vara för handen.¹⁰⁰ Likt Engelen och Cheng är Linderfalk av åsikten att principen om bona fide möjliggör att frångå avtalstextens ordalydelse och tolka teleologiskt. Linderfalk framför att när ordalydelsen i bestämmelsen inte realiserar parternas syfte är en sådan metod tillämplig. Detta eftersom principen om bona fide bygger på en presumtion att parterna har formulerat bestämmelserna så att de uppnår sina syften, något som inte alltid är en realitet.¹⁰¹ Målet med bona fide är att komma fram till ett resultat som överensstämmer med vad parterna avsett. Om parterna misslyckas med det, borde principen även ge möjlighet att bortse från traktatens ordalydelse och tolka teleologiskt utifrån parternas avsikt.¹⁰²

Av det hitintills framförda finns argument för samtliga tolkningsmetoder. Nästa fråga är vad svensk praxis gett uttryck för.

3.4.3 Svensk praxis

I Englandsfararmålet förespråkade HFD en folkrättslig tolkning enligt Wienkonventionen. I målet lade HFD tyngdpunkten på avsikten parterna hade med skatteavtalet utan att begränsa tolkningen till avtalstexten. Fallet avsåg bland annat tolkningen av begreppet ”inkomstkälla”. Eftersom det inte var möjligt att av avtalstexten utläsa parternas avsikt, framförde HFD det är ”[...] nödvändigt att med ledning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra sådana förhållanden försöka klarlägga vad som kan anses ha varit de avtalsslutande parternas avsikt.”¹⁰³ HFD anförde också att ”[a]vgörande för avtalets tolkning är sålunda främst vad avtalsparterna avsett med bestämmelserna i avtalet, när dessa tillkom.”¹⁰⁴ Kleist anser att resonemangen speglar ett kontextuellt förhållningssätt eftersom tyngdpunkten lades på avsikten mellan staterna och tolkades mot bakgrund av sammanhanget i enlighet med artikel 31.3 Wienkonventionen.¹⁰⁵

¹⁰⁰ Kleist (2012) s. 74.

¹⁰¹ Linderfalk (2014) s. 16 ff.

¹⁰² Ibid. s. 26 f.

¹⁰³ RÅ 1987 ref. 162 s. 3.

¹⁰⁴ Ibid. s. 5.

¹⁰⁵ Kleist (2012) s. 77.

I Luxemburgmålet fastslog HFD att Wienkonventionens tolkningsregler ska ligga till grund för tolkningen och att tolkningen ska inriktas på att fastställa avtalsparternas gemensamma avsikt. Tolkningen ska alltså primärt grundas på avtalstexten, men uttrycken ska ses till sitt sammanhang mot bakgrund av avtalets syfte och ändamål. Även i HFD 2011 not. 59 uttalade domstolen att parternas gemensamma avsikt är central och samma tolkningsprocedur som i ovannämnda rättsfall tillämpades.

Domstolen fäster således stor vikt vid parternas gemensamma avsikt baserat på det kontextuella och det är det som är vägledande vid oklarheter. Detta är inte helt linje med den objektiva tolkningsmetod som FN:s folkrättskommission gett uttryck för.

3.5 OECD:s modellavtal

OECD består av 38 medlemsstater.¹⁰⁶ Sverige har varit medlem i OECD sedan organisationen bildades. Det övergripande syftet med organisationen är att främja ekonomiskt och internationellt samarbete.¹⁰⁷ OECD:s skattekommitté har utarbetat en modell för hur skatteavtal mellan medlemsstaterna bör se ut och har rekommenderat medlemsstaterna att basera sina skatteavtal på det, vilket har efterföljts. Idag finns det en betydande harmonisering av skatteavtalen.¹⁰⁸ Målet med skatteavtalen är utöver att främja globalt samarbete också att undvika dubbelbeskattning. Modellavtalen ämnar klargöra och standardisera vilken skattesituation en skattebetalare befinner sig i, så att medlemsstaterna kan ha gemensamma lösningar på identiska fall av dubbelbeskattning.¹⁰⁹ Den första versionen av modellavtalet kom ut 1963 och har sedan dess uppdaterats kontinuerligt. Den senaste versionen är från 2017.¹¹⁰ Modellavtalen är inte bindande men de fungerar som en förebild vid ingående av avtal mellan medlemsstaterna. Det används även av stater som inte är medlemmar i OECD. I anslutning till modellavtalet har OECD även utarbetat kommentarer som har till syfte att fastställa innehållet i modellavtalet och tjäna som ett tolkningshjälpmedel. Kommentarererna innehåller bland annat förklaringar till terminologin och historiska beskrivningar av bakgrunden till bestämmelserna.¹¹¹ Medlemsstaterna har möjlighet att avge anmärkningar på kommentarer och reservera sig mot artiklar i modellavtalet. Det sistnämnda innebär att en stat

¹⁰⁶ OECD Global (2021).

¹⁰⁷ Johansson (2021) s. 50.

¹⁰⁸ Hilling (2017) s. 124 f.

¹⁰⁹ OECD:s modellavtal 2017 kommentaren till introduktionen punkt. 2.

¹¹⁰ Johansson (2021) s. 52.

¹¹¹ Hilling s. 124 f.

inte tänker införa en viss artikel i modellavtalet i sina framtida skatteavtal. En anmärkning innebär att en stat lämnar synpunkt till en kommentar för att visa att staten företar en annan tolkning än den kommentaren ger uttryck för.¹¹²

Modellavtalen med dess kommentarer är alltså inte bindande och det kan diskuteras vilken betydelse dessa har i förhållande till den svenska internrätten. Vid tolkning av svensk intern skatterätt anses rättsnormhierarkin vara i följande turordning; lagtext-praxis-förarbeten-doktrin.¹¹³ OECD-material passar inte in på ett självklart sätt i denna redan befintliga normhierarki.¹¹⁴ Emellertid, är modellavtalen med tillhörande kommentarer en etablerad rättskälla i svensk rätt. HFD har i Luxemburgmålet uttalat att vid internationell beskattning bör modellavtalet med kommentarer tillmätas särskild betydelse. Detta föranleds av att när ett avtal har utformats efter modellavtalet finns anledning att anta att parterna avsett uppnå ett resultat i överrensstämmelse med kommentarerna. Ett sådant förfarande har bekräftats i efterföljande praxis.¹¹⁵ I HFD 2016 ref. 53 konstaterade HFD genom att hänvisa till Luxemburgmålet att det finns fog för att anta att partsavsikten stämmer överens med kommentarerna om ett skatteavtal utformats i enlighet med OECD:s modellavtal. Kommentarererna är alltså inte bindande men för svensk del har de använts som vägledning, vilket tydligt visar stöd för att de har ett betydande rättskällevärde.

3.5.1 Hur kommentarerna förhåller sig till Wienkonventionens tolkningsregler

Inom den folkrättsliga doktrinen har det även diskuterats hur OECD:s kommentarer förhåller sig till Wienkonventionen. Särskilt centralt är under vilket tillämpningsområde i Wienkonventionens artiklar 31–33 kommentarerna faller. Som nyss nämnts, använder domstolarna kommentarerna som ett tolkningsmedel, men det framgår inte av praxis *hur* de får ställning i förhållande till Wienkonventionen.¹¹⁶

Dahlberg framför att om kommentarerna funnits tillräckligt länge kan de inordnas under artikel 31.1 som gängse mening, men det krävs tid för att kommentarerna ska anses ha fått tillräcklig spridning och genomslag för detta.¹¹⁷ Hilling menar att beroende på vilken argumentation som förs kan användningen av kommentarerna motiveras av de olika tolkningsartiklarna i

¹¹² Se Johansson (2021) s. 52; Dahlberg (2020) s. 285 f.

¹¹³ Rick (2016) s. 543.

¹¹⁴ Ibid.

¹¹⁵ Se bland annat Rå 2009 ref. 91; HFD 2012 ref. 18; HFD 2016 ref. 23.

¹¹⁶ Se Bjuvberg (2015) s. 428.

¹¹⁷ Dahlberg (2020) s. 285; Vogel (2002) s. 616.

Wienkonventionen. Exempelvis kan kommentarerna tillämpas för att bestämma skatteavtalets ”ändamål och syfte” i enlighet med artikel 31.1.¹¹⁸ Ward anför att om två medlemsstater har anslutit sig till en viss artikel i modellavtalet och inte lämnat en reservation mot tillhörande kommentarer talar det starkt för att den gemensamma partsavsikten är att följa kommentarerna.¹¹⁹

Avslutningsvis går det att fastslå att det inte råder överensstämmelse om var kommentarerna ska inordnas i Wienkonventionen. Däremot råder det överensstämmelse om att kommentarerna har en betydande roll vid tolkningen av skatteavtal, vilket även stöds av praxis från HFD.¹²⁰

3.5.2 Ambulatorisk eller statisk tolkning?

En särskilt central fråga är om ett statiskt eller ett ambulatoriskt förhållningssätt till OECD:s kommentarer ska tillämpas vid tolkning av skatteavtal. Kommentarer som uppdateras kontinuerligt och ett ambulatoriskt förhållningssätt innebär att ändringar som har gjorts i kommentarerna efter skatteavtalets ingående ska tillmätas betydelse.¹²¹ Ett statiskt förhållningssätt innebär att kommentarerna som fanns tillgängliga vid avtalets ingående är de kommentarer som ska tillämpas vid tolkningen.¹²²

Doktrinen har problematiserat de olika förhållningssätten. Bjuvberg framför att det starkaste argumentet för en statisk tolkning är att den versionen som förelåg vid tidpunkten för avtalsslutet är också den som har antagits av parterna och utgör en del av sammanhanget.¹²³ Kleist menar att senare kommentarer inte kan utgöra partsavsikten eftersom de inte fanns vid avtalets ingående och inte heller kan de utgöra sammanhanget i artikel 31.2 eftersom de inte upprättades vid avtalsslutet.¹²⁴ Jones är av åsikten att en statisk tolkning riskerar att samma bestämmelse tillämpas och tolkas olika beroende på när skatteavtalet införlivades. Ett ambulatoriskt förhållningssätt innebär en mer enhetlig tolkning eftersom samma uttryck och bestämmelser kommer tolkas lika.¹²⁵ Vogel anför att om en kommentar har funnits sedan tillkomsten av Wienkonventionen kan den anses ha sådan dignitet att den utgör gängse mening enligt artikel 31.1 i Wienkonventionen. Kommentarer som har

¹¹⁸ Hilling (2017) s. 126.

¹¹⁹ Ward (2006) s. 100.

¹²⁰ Se avsnitt 3.5.

¹²¹ Hilling (2017) s. 117; s. 125.

¹²² Ibid. s. 117.

¹²³ Bjuvberg (2015) s. 439.

¹²⁴ Kleist (2012) s. 104.

¹²⁵ Jones (2002) s. 103.

tillkommit efter det att avtalet slutits kan ses som speciell mening enligt artikel 31.4. Detta gäller cirka 10 år gamla kommentarer. Kommentarer som är nyare än så kan inordnas under artikel 32 om supplementära tolkningsmedel.¹²⁶ Även Wattel och Marres framför att nyare kommentarer kan inordnas som ett supplementärt tolkningsmedel. Detta eftersom enligt dem, borde uttrycket ”förarbetena till traktaten och omständigheterna vid dess ingående” endast ses som ett exempel på vad som kan utgöra ett sådant tolkningsmedel.¹²⁷ Jones ställer sig frågande till att kommentarerna någonsin kan utgöra ett supplementärt tolkningsmedel. Det skulle innebära att rättstillämparen förväntas att tolka skatteavtal utan att beakta kommentarerna och endast tillämpa dessa när oklarheter eller tvetydigheter förekommer. När det gäller nyare kommentarer anför Jones att det är svårt att inordna ett ambulatoriskt förhållningssätt till dessa enligt Wienkonventionens regler 31.1–31.4.¹²⁸ Jones anför att doktrin ofta argumenterar för att ett ambulatoriskt tolkningssätt skulle innebära konstitutionella problem. Ett argument är att många stater införlivar skatteavtal genom lag, exempelvis Sverige, och om de nya kommentarerna retroaktivt görs gällande blir det problematiskt ur ett konstitutionellt perspektiv. Föreliggande resonemang instämmer inte Jones med eftersom intern lagstiftning förändras kontinuerligt och i de flesta fall tas den senare lagstiftningen i beaktande. Risken med att inte tillämpa senare kommentarer är att skatteavtalen blir irrelevanta eftersom de inte är anpassade efter de nya förutsättningarna som har tillkommit i samhället efter skatteavtalets införlivande.¹²⁹ Även om senare kommentarer inte på ett lika uppenbart vis kan inordnas i Wienkonventionen som kommentarerna som förelåg vid skatteavtalets ingång kan de anses att ”[...]they may represent a consensus on how developments are to be treated,[...]”¹³⁰

Sallander menar att en kommentar som ändrar det materiella kan medföra konstitutionella problem eftersom den nya innebörden av bestämmelsen inte fanns vid avtalsslutet, vilket kan strida mot legalitetsprincipen.¹³¹ Dahlberg är av uppfattningen att nyare kommentarer kan användas om de endast innebär ett förtydligande och inte innebär en förändring i sak. Ault framför en besläktad åsikt att ett ambulatoriskt förhållningssätt kan tillämpas på redan ingångna avtal om det utgör ett förtydligande.¹³² Denna utgångspunkt finner

¹²⁶ Dahlberg (2020) s. 285; Vogel (2002) s. 616.

¹²⁷ Wattel & Marres (2003) s. 228.

¹²⁸ Jones (2002) s. 102 f.

¹²⁹ Ibid. s. 103 f.

¹³⁰ Ibid. s. 104.

¹³¹ Sallander (2017) s. 718 f.

¹³² Se Dahlberg (2020) s. 284; Ault (1993) s. 67.

även stöd i introduktionen till OECD:s modellavtal där det går att utläsa följande:

“[m]any amendments are intended to simply clarify, not change, the meaning of the Articles or the Commentaries, and such a contrario interpretations (that the previous wording resulted in consequences different from those of the modified wording) would clearly be wrong in these cases.”¹³³

Ändringar och tillägg i kommentarerna utgör ofta förtydligande av hur artiklarnas ska tolkas och är inte en förändring av artikeln. Nya kommentarer som innebär en materiell förändring, ska däremot inte beaktas vid tolkningen av redan ingångna avtal. Barenfeld framför att en distinktion mellan ett förtydligande och tillägg kan låta rimlig i teorin men i praktiken är det svårt att skilja ett förtydligande från ett tillägg. En ändring som inte är av ren grammatisk karaktär innebär att det finns mer än en tolkning av bestämmelsen vilket medför en materiell förändring av rättsläget.¹³⁴

3.5.3 Svensk praxis om ambulatorisk och statisk tillämpning av kommentarerna

Praxis har vittnat om både ett ambulatoriskt och statiskt förhållningssätt. I Luxemburgmålet, fann HFD inte ledning i de kommentarer som var aktuella vid avtalsslutet, varför senare kommentarer tillämpades. Kommentarererna gav dock inget resultat och HFD uttalade att de saknade relevans för målet. Sallander framför att HFD hade ett *försiktigt* ambulatoriskt förhållningssätt eftersom de först beaktade äldre och sedan nyare kommentarer.¹³⁵ Även i RÅ 2001 ref. 38 företog domstolen ett ambulatoriskt förhållningssätt där tolkningen av begreppet fast driftställe gjordes i ljuset av kommentarerna till 1992 års version av modellavtalet, trots att kommentarerna som fanns vid avtalsslutet var från 1963 års version. Det ska dock noteras att den första instansen tillämpade den äldre versionen av modellavtalet men kom till samma slutsats som HFD, vilket kan vara en antydning att ett ambulatoriskt förhållningssätt är för handen så till vida det inte förändrar utgången i målet.¹³⁶ HFD 2016 ref. 57 bekräftar denna slutsats. De ändringar som hade skett i kommentarerna efter avtalets ingång innebar ett utvidgat tillämpningsområde som medförde att den inkomst som tidigare inte var beskattningsbar skulle bli det med anledning av de nya kommentarerna. Som följd av detta, beaktade HFD inte de nyare kommentarerna, vilket är en

¹³³ OECD (2017) kommentaren till introduktionen punkt. 36.

¹³⁴ Barenfeld (2005) s. 49 ff.

¹³⁵ Sallander (2010) s. 110.

¹³⁶ Ramber (2012) s. 510.

indikation att HFD inte lägger ändringar och tillägg i kommentarer till grund för tolkningen om artikeln får en annan materiell innebörd.¹³⁷ I ovannämnda dom uttalar HFD även att ”[...]det förhållandet att flera länder reserverade sig när tillägget togs in i kommentaren visar att den tillagda skrivningen inte endast är ett klargörande av bestämmelsens innebörd. Tillägget medför snarare att bestämmelsens tillämpningsområde utvidgas, vilket alltså skedde efter det att Irland och Sverige undertecknade skatteavtalet. Vid sådant förhållande bör bortses från tillägget vid tolkningen av den gemensamma partsavsikten.”¹³⁸ Thorell menar att detta är en indikation på att om senare kommentarer innebär att artikelns tillämpningsområde utvidgas bör tillägget bortses ifrån tolkningen av den gemensamma partsavsikten.¹³⁹

3.6 Sammanfattande slutsatser

Vad gäller hur skatteavtalen ska tolkas, är det bekräftat i HFD:s praxis att Wienkonventionens tolkningsregler ska ligga till grund för tolkningen i svensk intern rätt. I Englandsfarmålet stod det klart att Wienkonventionen ska ligga till grund för avtalstolkningen för att utröna viljan mellan parterna. I samma rättsfall framgick även att tolkningen ska grunda sig på avtalstexten och om avsikten inte kan utrönas ska uttrycken tolkas i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets syfte och ändamål.¹⁴⁰ I Luxemburgmålet bekräftades denna inställning och tydliggjordes även att Wienkonventionens tolkningsregler ligger till grund för det internrättsliga förhållandet mellan den enskilde och skattemyndigheten.¹⁴¹ Wienkonventionens tolkningsregler är alltså tillämpliga både som egenskap av folkrättslig traktat som vid tolkningen av införlivade skatteavtal i egenskap av svensk intern rätt.

Den folkrättsliga tolkningsmetod som Wienkonventionen uppställer kan beskrivas som främst objektiv då avtalets ordalydelse är grunden för tolkningen.¹⁴² Principen om bona fide möjliggör för en teleologisk tolkning eftersom syftet med principen är att uppnå en tolkning i enlighet med parternas gemensamma och verkliga avsikter. Detta kan jämföras med Ekelöfs radikalteleologiska tolkningsmetod, att man ska tolka efter den avsedda effekt lagen vill uppnå.¹⁴³ HFD har i avgjorda mål lagt stor vikt vid

¹³⁷ Bjuvberg (2016) s. 213 f.

¹³⁸ HFD 2016 ref. 57 s. 4 f.

¹³⁹ Thorell (2020) s. 617.

¹⁴⁰ Se avsnitt 3.1; 3.4.3.

¹⁴¹ Se avsnitt 3.4; 3.4.3.

¹⁴² Se avsnitt 3.4.1; 3.4.2.

¹⁴³ Se avsnitt 3.2; 3.4.1; 3.4.2.

avtalstexten men vid tolkningen av den har partsavsikten varit central, varför metoden kan beskrivas som kontextuell.¹⁴⁴

Det står även klart att Sverige är en medlemsstat i OECD och av detta följer att Sverige i stor mån baserar sina skatteavtal på modellavtalet. I modellavtalet finns det även kommentarer som ska vägleda vid tolkningen av avtalet. Dessa är inte rättsligt bindande men såväl doktrin som praxis är eniga över kommentarernas betydelse.¹⁴⁵ I Luxemburgmålet uttalade domstolen att kommentarerna anses utgöra partsavsikt hos de stater som baserat sina skatteavtal på modellavtalet. När det gäller kommentarer som har tillkommit efter det att avtalet har införlivats råder det delade meningar om ett ambulatoriskt eller statistiskt förhållningssätt ska intas.¹⁴⁶

Fördelen med ett ambulatoriskt förhållningssätt är att det troligtvis är mest anpassat efter de rådande omständigheterna, men också att det leder till en mer enhetlig tolkning över tid, eftersom bestämmelser kommer tolkas lika. Ett statistiskt förhållningssätt kan medföra att uttryck i ett gammalt avtal får en annan betydelse i det nyare avtalet. Nackdelen med ett ambulatoriskt förhållningssätt är att det kan leda till rättsosäkerhet och oförutsebarhet i skattesystemet något som inte rimmar med det av många ansett grundlagsreglerade föreskriftskravet. Ett statistiskt förhållningssätt främjar rättsäkerheten eftersom kommentarerna som fanns vid avtalsslutet även ska användas vid tolkningen. Risken med ett sådant förhållningssätt är dock att kommentarerna kan vara oförenliga med samtiden.¹⁴⁷

Den hitintills genomgångna praxisen talar för att ett ambulatoriskt förhållningssätt kan intas men inte om de nya kommentarerna ändrar det materiella så att beskattningsanspråket utvidgas. Något som stämmer överens med OECD:s instruktioner om hur senare kommentarer ska användas.¹⁴⁸

¹⁴⁴ Se avsnitt 3.4.3.

¹⁴⁵ Se avsnitt 3.5; 3.5.1.

¹⁴⁶ Se avsnitt 3.5.2.

¹⁴⁷ Ibid.

¹⁴⁸ Se avsnitt 3.5.3.

4 Fast driftställe

Uppsatsens syfte är att undersöka när fast driftställe uppstår i Sverige när en person arbetar hemifrån i Sverige men är anställd på ett utlandsbeläget bolag. Syftet tar således sikte på gränsöverskridande situationer och på grund av Sveriges medlemskap i OECD och dess beskattningsavtal med andra medlemsstater påverkas modellavtalets definition regleringen om fast driftställe. I avgörandet om en arbetsgivare har ett fast driftställe enligt beskattningsavtal mellan Sverige och ett annat medlemsland, erfordras det att fast driftställe finns enligt såväl den svenska bestämmelsen som modellavtalets.¹⁴⁹ Därför ska en genomgång av den internrättsliga regleringen och OECD:s bestämmelse om fast driftställe företas. Kapitlets inledande avsnitt behandlar modellavtalets generella definition av fast driftställe med utgångspunkt i OECD:s kommentarer. Även situationer som är undantagna begreppet avhandlas. Därefter återges begreppet fast driftställe ur ett internrättsligt perspektiv. Först presenteras de skattemässiga konsekvenserna av att ha ett fast driftställe i Sverige. Sedan återges den svenska bestämmelsen om fast driftställe och relevanta skillnader mellan modellavtalets och den internrättsliga bestämmelsen belyses. Ett ställningstagande från Skatteverket om fast driftställe och hemarbete diskuteras även, med särskilt beaktande av 2017 års kommentarer. Slutligen återges relevanta rättsfall om när fast driftställe uppkommit vid hemarbete vid tillämpning av modellavtalet i den nationella rätten.

4.1 Fast driftställe enligt OECD:s modellavtal

OECD:s bestämmelse om fast driftställe regleras i artikel 5. Den senaste versionen av OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer är från 2017. I samband med uppdateringen fick artikel 5 en delvis ändrad lydelse. Sverige har reserverat sig i ett antal avseende i den nya revideringen. Sverige kommer inte använda sig av den nya lydelsen av artikel 5.4, 5.5 och 5.6 med tillhörande kommentarer och kommer inte tillämpa den nya regleringen 5.4.1.¹⁵⁰ Hur framställningen ska förhålla sig till reservationen är värt att diskutera. En reservation innebär som bekant att en stat inte ämnar införa en viss artikel i modellavtal i sina framtida avtal.¹⁵¹ Det finns dock många aspekter vad gäller reservationer som inte faller inom ramen för framställningen. Eftersom reservationerna som vidtagits inte har en större

¹⁴⁹ Se avsnitt 2.3.

¹⁵⁰ Se Skatteverket rättslig vägledning (2022b).

¹⁵¹ Se avsnitt 3.2.

påverkan på framställningens frågeställningar, kommer jag inte behandla de artiklar där Sverige har reserverat sig och kommer i stället att utgå från den äldre versionen från 2014.

4.1.1 Den generella definitionen av fast driftställe

Bestämmelsen om fast driftställe regleras i artikel 5 i modellavtalet. Det är i artikel 5.1 den generella definitionen av fast driftställe återfinns. Denna definition benämns som huvudregeln, i vilken tre kumulativa rekvisit framgår som måste vara uppfyllda för ett fast driftställe ska uppkomma.¹⁵²

- Det ska finnas en plats för affärsverksamheten (eng. *"place of business"*),
- Platsen ska vara stadigvarande (eng. *"fixed"*),
- Affärsverksamheten ska helt eller delvis bedrivas från platsen (eng. *"through which the business of the enterprise is wholly or partly carried on"*).

Följande underavsnitt behandlar dessa tre rekvisit separat. Fokus ligger på de aspekter som är relevanta för uppsatsens syfte. Sedan presenteras de undantag som framgår av artikel 5.4.

4.1.2 Plats för affärsverksamhet

Uttrycket plats för affärsverksamhet (eng. *"place of business"*) omfattar bland annat lokaler, byggnader och andra anläggningar som företaget använder för att bedriva sin affärsverksamhet.¹⁵³ Det är inte av vikt huruvida platsen behövs för att bedriva verksamheten. Inte heller är det av betydelse om platsen används uteslutande för affärsmässiga ändamål.¹⁵⁴ Det som är avgörande för första rekvisitets tillämplighet är om företaget förfogar över (eng. *"at disposal"*) platsen.¹⁵⁵ En bedömning görs utifrån de faktiska förhållandena och det är inte avgörande *hur* företaget förfogar över platsen. Det har ingen betydelse om företaget hyr platsen, äger eller till och med förfogar över den illegalt.¹⁵⁶ Däremot måste det finnas ett samband mellan platsen och en specifik geografisk punkt.¹⁵⁷ Platsen måste vara fysiskt

¹⁵² OECD (2017) kommentaren till art 5 punkt. 6.

¹⁵³ Ibid.

¹⁵⁴ Ibid. punkt. 10.

¹⁵⁵ Ibid. punkt. 11.

¹⁵⁶ Ibid. punkt. 12.

¹⁵⁷ Ibid. punkt. 21.

belägen inom källstatens territorium.¹⁵⁸ Varför exempelvis en satellit eller en hemsida inte kan uppfylla kravet om plats.¹⁵⁹ Det erfordras således fysisk närvaro av företaget i källstaten för att företaget ska anses förfoga över platsen. Den blotta närvaron är inte tillräcklig utan en helhetsbedömning över omständigheterna krävs. Faktorer som i vilken utsträckning företaget närvarar på platsen, företagets faktiska makt (eng. ”*effective power*”) att nyttja platsen, och vilka aktiviteter som sker på platsen tas i beaktande.¹⁶⁰ Hur faktisk makt att nyttja platsen förhåller sig till att förfoga över platsen visas nedan med exempel från kommentarerna.

Om ett företag har exklusiv formell rätt (eng. ”*exclusive legal right*”) att nyttja en plats och den endast används för att bedriva affärsverksamhet, anses företaget förfoga över platsen. Företag med tillåtelse att nyttja ett annat företags plats på en regelbunden basis och gör det under en längre tid kan anses förfoga över platsen.¹⁶¹ Däremot om företagets närvaro på platsen är oregelbunden och tillfällig (eng. ”*intermittent and incidental*”) ska den inte anses vara en plats för affärsverksamhet.¹⁶² De ovannämnda exemplen belyser att om företaget inte har en exklusiv formell rätt att nyttja platsen, torde det krävas en regelbundenhet och omfattning för att platsen ska anses vara till företagets förfogande. Dessa kommentarer om exklusiv formell rätt och vikten av regelbundenhet och omfattning vid avgörandet om förfogande, publicerades första gången i 2017 års kommentarer. I de tidigare versionerna av kommentarerna var inte kravet på närvaro i förhållande till förfogande lika omfattande.¹⁶³

4.1.3 Särskilt om förfogande och hemarbete

Den 11 oktober 2011 publicerades ett förslag från OECD på hur hemarbete ska tolkas i förhållande till fast driftställe. Förslaget inkom efter att en delegation hade ställt frågan om detta. OECD kom till slutsatsen att denna fråga är relaterad till innebörden av ”förfoga” och att en tydligare redogörelse om hemarbete behövdes¹⁶⁴, varför två specifika punkter om hemarbete i kommentarerna infördes första gången i 2017 års utgåva.¹⁶⁵

I de specifika kommentarerna om hemarbete framgår att endast det faktum att en arbetstagare arbetar hemifrån innebär inte att platsen automatiskt är till

¹⁵⁸ OECD (2017) kommentaren till art 5 punkt. 27.

¹⁵⁹ Ibid.

¹⁶⁰ Ibid. punkt. 12.

¹⁶¹ Ibid.

¹⁶² Ibid.

¹⁶³ Se till exempel OECD (2014) kommentaren till art 5 punkt. 4.2.

¹⁶⁴ OECD (2011) s. 12 f.

¹⁶⁵ Se OECD (2017) kommentaren till art 5 punkt. 18–19.

företagets förfogande. En helhetsbedömning över omständigheterna krävs.¹⁶⁶ En arbetstagare som tillfälligt och oregelbundet arbetar hemifrån medför inte att bostaden är till företagets förfogande. Ett hemmakontor som används kontinuerligt och regelbundet (eng. ”*regular and continuous*”) och om arbetsgivaren inte tillhandahållit en kontorsplats, kan medföra att platsen anses vara till förfogande.¹⁶⁷ Arten av verksamheten (eng. ”*nature of the business*”) kan också vara sådan att arbetstagaren måste arbeta hemifrån för att fullgöra sina arbetsuppgifter.¹⁶⁸ När en gränsarbetare (eng. ”*cross frontier worker*”) som är anställd i ett grannland väljer att utföra det mesta av sitt arbete hemifrån kommer det inte innebära att bostaden anses stå till företagets förfogande, om arbetsgivaren erbjudit en arbetsplats i grannlandet.¹⁶⁹ Det beror på att arbetstagaren har en faktisk möjlighet att arbeta på plats och följaktligen är hemarbetet inte ett krav. Avgörande är om arbetstagarens arbetsförhållanden medför att denne måste arbeta hemifrån eller om företaget faktiskt tillhandahåller en arbetsplats.¹⁷⁰

OECD:s råd anför att användandet av ett hemmakontor oftast inte medför några problem eftersom de anställda i allmänhet har ett eller flera driftställen att rapportera till i den staten de arbetar i. Arbetet som utförs hemifrån är också många gånger av förberedande eller biträdande karaktär och omfattas därför av bestämmelsens undantagsregel.¹⁷¹ Slutligen ska det tilläggas att ovanstående troligen avser situationer där det finns ett anställningsförhållande mellan företaget och individen. Denna bedömning baseras på att orden anställd (eng. ”*employee*”) och företag (eng. ”*enterprise*”) används i exemplen.¹⁷²

4.1.4 Platsen ska vara stadigvarande

För att fast driftställe ska föreligga krävs det även att platsen företaget förfogar över är stadigvarande (eng. ”*fixed*”). Det krävs en viss varaktighet. Tidsgränsen när en plats anses varaktig är obestämd. Emellertid har många medlemsländer ansett att en verksamhet som bedrivs mindre än sex månader inte betraktas utföras från en stadigvarande plats. OECD anger därför sex månader som riktlinje.¹⁷³ Denna tidsfrist gäller inte för verksamheter av återkommande karaktär. I sådana situationer tas den sammanlagda tiden och

¹⁶⁶ OECD (2017) kommentaren till art 5 punkt. 18.

¹⁶⁷ Ibid.

¹⁶⁸ Ibid.

¹⁶⁹ Ibid. punkt. 19.

¹⁷⁰ Ibid. punkt. 18–19.

¹⁷¹ OECD (2017) punkt.19; Se avsnitt 4.1.7 om undantagen.

¹⁷² Se OECD (2017) punkt. 18.

¹⁷³ OECD (2017) kommentaren till art 5 punkt. 28.

antalet gånger platsen använts genom åren i beaktande för att fastställa om platsen är stadigvarande.¹⁷⁴ Ett annat undantag från tidsfristen är verksamheter som bedrivs uteslutande i källstaten under kortare tid. Om ingen motsvarande verksamhet finns i hemviststaten och anknytningen är starkare till källstaten, kan platsen betraktas som stadigvarande.¹⁷⁵

4.1.5 Helt eller delvis bedriven verksamhet

För att fast driftställe ska uppstå på den stadigvarande platsen krävs det att företaget *helt eller delvis* (eng. *”wholly or partly carried on”*) bedriver sin affärsverksamhet från platsen. Verksamheten behöver inte vara permanent i den bemärkelsen att den inte har några avbrott, så länge den bedrivs regelbundet från platsen.¹⁷⁶ Det måste finnas samband mellan den stadigvarande plats verksamheten bedrivs från och affärsverksamheten. Som exempel på sådan anknytning är en konsult som arbetar på en bank, om denne i ett utbildningsprojekt förflyttar sig mellan bankens olika filialer som är belägna på olika platser, finns inte sådan anknytning mellan den verksamhet som bedrivs och den plats som är stadigvarande för att fast driftställe skulle uppkomma. Anta i stället att konsulten arbetar på samma filial men arbete utförs på filialens olika kontor. Då anses all verksamhet kunna bindas till samma plats.¹⁷⁷ Om en målare arbetar i en kontorsbyggnad och har flera efterföljande kontrakt som är oberoende av varandra, från flera uppdragsgivare, anses inte en sådan anknytning finnas eftersom det inte finns ett kommersiellt samband mellan platserna där verksamheten bedrivs och affärsverksamheten.¹⁷⁸ Det måste således finnas en anknytning mellan den verksamhet som bedrivs och den plats som är stadigvarande för att ett fast driftställe ska uppkomma.

4.1.6 Affärsverksamhet måste bedrivas från platsen

Det sista kravet för att en verksamhet ska utgöra ett fast driftställe är att det rör sig om en *affärsmässig verksamhet* (eng. *”place of business”*). Verksamheten behöver inte vara av produktiv karaktär, vilket innebär att den inte behöver producera eller generera ett ekonomiskt värde.¹⁷⁹ Det erfordras att verksamheten utgör en väsentlig och betydande del av företagets verksamhet, för att den ska ses som affärsmässig. Verksamheten som bedrivs ska utgöra kärnverksamhet. När verksamhetens allmänna syfte är identiskt

¹⁷⁴ OECD (2017) kommentaren till art 5 punkt. 29.

¹⁷⁵ Ibid. punkt. 30.

¹⁷⁶ Ibid. punkt. 35.

¹⁷⁷ Ibid. punkt. 25.

¹⁷⁸ Ibid. punkt. 24.

¹⁷⁹ OECD (2017) kommentaren till art 5 punkt. 35.

med företagets brukar det utgöra kärnverksamheten.¹⁸⁰ Det krävs således en helhetsbedömning av omständigheterna.¹⁸¹ I sammanhanget är det relevant att nämna att det görs skillnad på aktiviteter som utgör kärnverksamhet och aktiviteter som är av förberedande och biträdande art. Den del av verksamheten som anses förberedande eller biträdande omfattas av undantaget i artikel 5.4.

4.1.7 Undantag från fast driftställe

I artikel 5.4 följer en icke-uttömmande lista med ett antal verksamheter och aktiviteter som är undantagna att utgöra fast driftställe, trots att de uppfyller samtliga tre rekvisit.¹⁸² Gemensamt för dessa är att de är av förberedande eller biträdande karaktär. Distinktionen för vad som är en aktivitet som omfattas av begreppet fast driftställe och vad som utgör en förberedande eller biträdande aktivitet, är inte självklar. Avgörande i bedömningen är om verksamheten är en väsentlig och betydande del av företagets hela verksamhet.¹⁸³ Några exempel på aktiviteter som faller inom undantaget är om företaget använder en plats endast för att lagra eller leverera varor som tillhör företaget.¹⁸⁴ Innebörden av att falla inom undantaget är att medlemsländer saknar grund för att beskatta företaget för det resultat som genereras från verksamheten som bedrivs i källstaten.¹⁸⁵ Avslutningsvis för att undantagsregeln ska vara tillämpligt krävs det att aktiviteterna *uteslutande* är av förberedande eller biträdande karaktär. Om aktiviteterna som utförs även utgör kärnverksamhet träffas inte verksamheten av undantaget.¹⁸⁶

4.2 Fast driftställe i intern rätt

För att fast driftställe vid hemarbete ska uppstå krävs det att fast driftställe finns både enligt modellavtalets begrepp och enligt intern rätt. Följande avsnitt kommer redogöra för fast driftställe ur ett internrättsligt perspektiv.

4.2.1 Beskattning av utländska bolag som anses ha fast driftställe enligt intern rätt

Den som är obegränsat skattskyldig i Sverige, är skattskyldig för alla sina inkomster, oavsett om inkomsten kommer från Sverige eller utomlands. Detta

¹⁸⁰ OECD (2017) kommentaren till art 5 punkt. 59.

¹⁸¹ Ibid. punkt. 79.

¹⁸² OECD (2014) kommentaren till art 5 punkt. 21.

¹⁸³ Ibid. punkt. 24.

¹⁸⁴ Ibid. punkt. 22.

¹⁸⁵ Jacobsson (2018) s. 272 f.

¹⁸⁶ OECD (2014) kommentaren till art 5 punkt. 30.

ger uttryck för hemvistprincipen.¹⁸⁷ Svenska juridiska personer är obegränsat skattskyldiga, något som kommer till uttryck i 6 kap. 3 § IL. Vilka som faller inom begreppet framgår av samma paragraf, exempelvis juridiska personer som är registrerade i Sverige eller har Sverige som plats för styrelsens säte.¹⁸⁸

Av 6 kap. 7 § IL följer att utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga här i riket. En person som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för inkomster som härstammar från Sverige, oavsett var personen har sin skatterättsliga hemvist. Detta följer av källstatsprincipen.¹⁸⁹ I 6 kap. 11 § IL, ges en närmare precisering för när en juridisk person anses som begränsat skattskyldig, då det i bestämmelsen går att utläsa en lista av inkomster som ”anses ha tillräcklig anknytning till Sverige”. I bestämmelsen framgår att en juridisk person är begränsat skattskyldig för inkomster från ett fast driftställe i Sverige.

En arbetsgivare kan, när deras arbetstagare arbetar hemifrån bli begränsat skattskyldig om platsen arbetstagaren utför arbetet ifrån utgör ett fast driftställe. Bolaget blir således skattskyldigt för all inkomst som kan hänföras till Sverige.¹⁹⁰ När arbetsgivaren har ett fast driftställe i Sverige likställs den även med en svensk arbetsgivare och blir även skattskyldig därefter.¹⁹¹

4.2.2 Tillkomsten av den internrättsliga regleringen av fast driftställe

Den internrättsliga regleringen av fast driftställe återfanns först i den numera upphävda Kommunalskattelagen (1928:370).¹⁹² Vid begreppets tillkomst tog beskattningen sikte på att avgöra vilken beskattningsort en fysisk eller juridisk person skulle beskattas i. Detta medförde bland annat att juridiska personer beskattades i alla kommuner där verksamhet bedrevs.¹⁹³ År 1986 infördes en modifierad bestämmelse i syfte att utvidga bestämmelsen om fast driftställe och precisera den ytterligare. Lagstiftaren framhöll att den interna beskattningsrätten ska vara lika omfattande som den beskattningsrätt som tillkommer Sverige genom ingångna skatteavtal. Tillämpningen av den interna bestämmelsen om fast driftställe underlättas därmed i förhållande till skatteavtalets samt att det innebär att beskattningen blir densamma oavsett om skattskyldigheten uppkommer på grund av den interna rätten eller ett

¹⁸⁷ Se avsnitt 2.1.

¹⁸⁸ 6 kap. 3 § IL.

¹⁸⁹ Se avsnitt 2.1.

¹⁹⁰ Se 13 kap. 1 § IL.

¹⁹¹ Ceije (2020) s. 169.

¹⁹² 3 kap.53§ Kommunalskattelag (1928:370).

¹⁹³ 1986/87:30 s. 40.

skatteavtal. Av den anledningen, är den internrättsliga regleringen om fast driftställe utformad efter samma principer som i modellavtalet.¹⁹⁴ Den nuvarande regleringen återfinns i 2 kap. 29 § IL. Trots att den svenska bestämmelsen är skriven med modellavtalet som förebild, skiljer de sig åt. Detta eftersom den svenska regeln om fast driftställe inte uppdaterats på flera år, till skillnad från modellavtalet.¹⁹⁵ Relevanta skillnader diskuteras nedan.

4.2.3 Jämförelse av fast driftställe enligt svensk intern rätt och enligt modellavtalet

Den generella definitionen av fast driftställe framgår av 2 kap. 29 § 1 st.

”Med fast driftställe för näringsverksamhet¹⁹⁶ avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.”¹⁹⁷

Definitionen med dess tre kumulativa rekvisit motsvarar i princip lydelsen av artikel 5.1.¹⁹⁸

Det som skiljer den svenska bestämmelsen och modellavtalet åt är att den svenska bestämmelsen saknar en motsvarighet till modellavtalets undantagsregler om verksamheter av biträdande och förberedande karaktär. Att dessa undantag inte finns med motiveras i propositionen med att det är diskutabelt om undantagen självständigt kan utgöra ett fast driftställe som de definieras i modellavtalet.¹⁹⁹ Sverige har däremot inte reserverat sig mot bestämmelsen och den finns med i ingångna skatteavtal exempelvis med Luxemburg och Cypern.²⁰⁰ HFD bekräftade undantagsregelns tillämpning i RÅ 1998 not. 188. Fallet rörde ett överklagande av ett förhandsbesked och behandlade frågan om fast driftställe förelåg för ett tyskt bolag som avsåg att etablera ett kontor i Sverige. De anställda skulle bedriva uppsökande verksamhet genom att identifiera potentiella kunder. Den interna bestämmelsen om fast driftställe tolkades mot modellavtalet och dess kommentarer. I skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland fanns det undantag till fast driftställe. Bland annat undantogs verksamhet som bestod i att ombesörja reklam, ge upplysningar, eller liknande verksamhet av biträdande eller förberedande karaktär. Dessa undantag liknade den verksamhet som skulle utföras i Sverige. Domstolen anförde dock att eftersom aktiviteterna

¹⁹⁴ 1986/87:30 s. 40 ff.

¹⁹⁵ Dahlberg (2020) s. 261.

¹⁹⁶ Notera att uppsatsen utgår från att rekvisitet ”näringsverksamhet” är uppfyllt.

¹⁹⁷ 2 kap. 29 § 1 st. IL.

¹⁹⁸ Jfr avsnitt 4.1.1.

¹⁹⁹ Se prop 1986/87:30 s. 41 ff.

²⁰⁰ Se Lag (1996:1510) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg artikel 5.1 e-f; Lag (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern artikel 5.1 e-f.

som skulle utföras inte var uteslutande av förberedande eller biträdande karaktär kommer hela verksamheten beskattas i Sverige. Något som överensstämmer med OECD:s kommentarer hur bedömningen ska göras.²⁰¹

Avslutningsvis kan det mot denna bakgrund konstateras att av det framställningen har visat är att den interna bestämmelsen om fast driftställe är lik modellavtalets, men skillnader finns.

4.3 Skatteverkets ställningstagande om fast driftställe vid hemarbete

I ett ställningstagande från 2015 har Skatteverket uttalat sig om när ett utländskt bolag, som har en anställd som arbetar hemifrån i Sverige, anses ha ett fast driftställe.²⁰² Det är tydligt att ställningstagandet är baserat på det förslag om specifika kommentarer gällande hemarbete och fast driftställe, som tillkom år 2011 och infördes i 2017 års uppdatering av modellavtalet.²⁰³ Till exempel fanns det inte i de tidigare kommentarerna att en avgörande faktor i om hemarbete skapar fast driftställe är om det är ett krav från arbetsgivaren. Ställningstagandet behandlar denna aspekt utförligt.²⁰⁴ Skatteverket har inte uppdaterat sitt ställningstagande i samband med att kommentarerna officiellt infördes i modellavtalet. Under Covid19-pandemin uppdaterade Skatteverket sin rättsliga vägledning om begreppet fast driftställe eftersom de tog ställning till nytt material som tillkommit från OECD. I denna hänvisade Skatteverket till ställningstagandet från 2015 för att visa på att det nya materialet är i linje med ställningstagandet.²⁰⁵ Detta är en indikation på att Skatteverket anser att ställningstagandet är relevant, trots att det inte har uppdaterats i samband med att kommentarerna officiellt infördes.

Skatteverket anför att även om möjlighet att arbeta på kontoret finns utesluter det inte att arbetstagarens hem står till företagets förfogande. När en arbetstagare arbetar hemifrån, trots att denne blivit erbjuden att arbeta i företagets lokaler, kan det tolkas som en uttrycklig eller underförstådd överenskommelse. En underförstådd överenskommelse är exempelvis när arbetet är av sådan art att hemarbete krävs eller att arbetsgivaren har betalat för utrustning som används vid hemarbete.²⁰⁶ Skatteverket anger även

²⁰¹ Se avsnitt 4.1.7.

²⁰² Se Skatteverkets ställningstagande (2015).

²⁰³ Se Edvinsson, Wickström (2015); Jfr Skatteverkets ställningstagande (2015) och OECD (2011) s. 12 ff.

²⁰⁴ Jfr Skatteverkets ställningstagande (2015) och OECD (2014) kommentaren till artikel 5 punkt 4.1–4.5.

²⁰⁵ Se avsnitt 6.1.1.

²⁰⁶ Se Skatteverkets ställningstagande (2015) punkt. 1.

konkreta situationer när hemarbete kan tolkas som sådana överenskommelser. Här nämns en arbetstagare som bor i Sverige men är anställd på ett företag beläget i Spanien. Det finns inga kontor i Sverige och företaget kommer överens med den anställde att denne ska arbeta hemifrån i Sverige. I en sådan situation rör det sig om en uttrycklig överenskommelse och hemarbetet är ett krav. Hemmakontoret utgör därmed ett fast driftställe.²⁰⁷

Skatteverket belyser i sitt ställningstagande, likt modellavtalets kommentarer, gränsarbete. Härvid berörs en person som är anställd i Köpenhamn men bor i Lund. Den anställde arbetar på plats varje dag utom en gång i veckan där denne arbetar hemifrån. Enligt Skatteverket är omfattningen av arbetet så ringa att hemarbetet inte ses som ett krav.²⁰⁸ I samma ställningstagande anför Skatteverket att en helhetsbedömning erfordras. Om den anställde hade arbetat fler dagar i veckan hemifrån anses det finnas en uttrycklig eller underförstådd överenskommelse, oavsett möjlighet att arbeta på plats. Därmed är hemmakontoret till företagets förfogande och fast driftställe uppstår.²⁰⁹ Enligt Skatteverket krävs det således att arbete sker hemifrån i mindre omfattning än på kontoret, vilket innebär att deras syn på när hemarbete är ett krav är mer extensiv i jämförelse med OECD:s syn. Enligt OECD kan en gränsarbetare utföra det mesta av sitt hemarbete hemifrån utan att det ses som ett krav, så länge möjlighet att arbeta på plats finns.²¹⁰

En annan skillnad mellan Skatteverkets ställningstagande och OECD:s kommentarer är begreppen underförstådda och uttrycklig överenskommelse som Skatteverket använder. Det framgår inte hur Skatteverket kommit fram till att dessa begrepp ska användas och jag finner varken uttrycken i praxis eller förarbeten. Visserligen kan begreppet underförstådd överenskommelse vara i samklang med OECD:s kommentarer från 2017, i den mån att hemarbete inte får anses som ett *krav*. En underförstådd överenskommelse fångar upp situationer där arbetstagarens arbetsförhållanden medför att denne måste arbeta hemifrån. Oavsett om arbetsgivaren teoretiskt tillhandahåller en plats eller inte. Anta att ett italienskt bolag har en anställd i Sverige. Om arbetet är av den arten att hemarbete krävs för att den anställde ska fullgöra sina arbetsuppgifter, torde hemarbetet ses som ett krav, både enligt OECD:s kommentarer och Skatteverkets ställningstagande om underförstådd överenskommelse. Detta eftersom faktisk möjlighet att arbeta på plats rimligen inte finns.²¹¹

²⁰⁷ Se Skatteverkets ställningstagande (2015) punkt. 4.3.2 exempel 6.

²⁰⁸ Se Ibid. punkt. 4.3.2 exempel 2.

²⁰⁹ Se Ibid. punkt. 4.3.2.

²¹⁰ Jfr Skatteverkets ställningstagande (2015) punkt. 4.3.2 och avsnitt 4.1.3.

²¹¹ Jfr Skatteverkets ställningstagande (2015) punkt. 4.3.2 exempel 6 och avsnitt 4.1.3.

Svårare är att tolka in begreppet uttrycklig överenskommelse i OECD:s kommentarer. Onekligen kan även enligt kommentarerna en uttrycklig överenskommelse om hemarbete ses som ett krav. Men till skillnad från Skatteverkets ställningstagande kan en arbetstagare och arbetsgivare upprätta ett avtal att det mesta av arbetet ska utföras från hemmet, såtillvida arbetsplatsen är tillgänglig för arbetstagaren (som vid gränsarbete). Enligt Skatteverket medför en sådan uttrycklig överenskommelse att hemarbetet är ett krav.²¹² Det relevanta är inte hur premisserna ter sig utan det faktiska arbetet som utförs.

Ett ställningstagande från Skatteverket fungerar som ett styrande dokument för Skatteverkets handläggning. Det är inte en bindande rättskälla för domstolarna men eftersom det fungerar som ett styrande dokument för handläggningen måste enskilda som motsätter sig Skatteverkets ståndpunkt vända sig till domstolen för att få sin fråga prövad.²¹³ Med anledning av deras informativa roll och att rättsläget kring fast driftställe och hemarbete är tämligen obeprövat, är det i mitt tycke anmärkningsvärt att Skatteverket inte hänvisar tydligare till vad deras resonemang är baserade på. Det är förvånande att Skatteverket inte motiverar varför en annorlunda tolkning av rättsläget företas som inte är i överensstämmelse med OECD:s råd. HFD har fastslagit att OECD:s kommentarer ska vara vägledande vid tolkningen om fast driftställe.²¹⁴ Eftersom Skatteverket inte anfört varför ställningstagandet skiljer sig ifrån OECD:s kommentarer och deras ställningstagande inte är en bindande rättskälla, kommer inte uppsatsen behandla de skillnader som framgår av ställningstagandet, vid bedömningen om gällande rätt.

4.4 Rättsfall om hemarbete och fast driftställe

Det kan inledningsvis noteras att det saknas rättsfall om hemarbete och fast driftställe i förhållande till de särskilda kommentarer om hemarbete som tillkom 2017. Emellertid är de rättsfall som tillkom även innan uppdateringen relevanta eftersom (1) det utgör den enda prejudicerande praxis som finns på området (2) de övriga rättsfallen behandlar andra aspekter som fortfarande är relevanta för uppsatsens syfte.

²¹² Jfr Skatteverkets ställningstagande (2015) punkt 4.3.2 och avsnitt 4.1.3.

²¹³ Thorell (2020) s. 612.

²¹⁴ Se avsnitt 3.5; Se bland annat RÅ 1996 ref. 84; HFD 2016 ref. 57.

4.4.1 RÅ 2009 ref. 91

Fallet rörde ett överklagat förhandsbesked om ett norskt bolag vars verksamhet bestod av kapitalförvaltning. Bolaget hade sitt säte i Norge och var obegränsat skattskyldigt där. Bolaget hade ingen verksamhet i Sverige med undantag för att ägaren som skötte bolagets kapitalförvaltning gjorde det från sin bostad i Sverige. Den verksamhet som var tänkt att bedrivas var att ägaren via telefon skulle instruera en svensk bank med bland annat vilka inköp och försäljningar banken skulle utföra. Antalet transaktioner förväntades uppgå till mellan 10 och 30 per år, men aldrig överstiga 50. Ägaren tillsammans med en norsk ledamot utgjorde styrelsen och bolaget hade inga anställda.

HFD använde modellavtalet med tillhörande kommentarer vid tolkningen av fast driftställe, även vid tolkningen av den interna bestämmelsen. HFD konstaterade att verksamheten ska bestå av kapitalförvaltning och att någon särskild *plats* för sådan verksamhet inte finns i Sverige, utan *platsen* där kapitalförvaltningen ska ske är från ägarens bostad. HFD anförde att det räcker med att det rent faktiskt finns ett utrymme att förfoga över för att kravet på *plats* för verksamhet ska anses uppfyllt. HFD kom till slutsatsen, med hjälp av dåvarande punkt 4 och 4.1²¹⁵ i kommentarerna, att det inte krävs en formell juridisk rätt för att platsen ska stå till företagets förfogande. Det räckte därför att ägaren skulle utföra arbete från bostaden för att ett förfogande ansågs föreligga. Vad gäller kravet om att verksamhet måste *bedrivas* från platsen, var det tillräckligt att ägaren lämnade köp- och säljinstruktioner från sin bostad för att det kunde antas att annat arbete *delvis* bedrevs där ifrån. Enligt HFD var det tillräckligt att ett förfogande förelåg i bostaden för att platsen skulle anses stadigvarande.

4.4.2 HFD mål 1026-16

Förhandsbeskedet rörde en arbetstagare som var bosatt i Sverige men anställd i ett bolag som var beläget utomlands. Personen det rörde arbetade som försäljningschef på ett utländskt bolag som levererade supporttjänster av teknisk och administrativ karaktär till sitt moderbolag. Arbetsuppgifterna skulle bland annat bestå av att tillhandahålla råd och stöd för lanseringen av moderbolagets tjänster i Norden samt marknadsföring av tjänsterna. Enligt arbetstagarens anställningsavtal utgjorde såväl arbetsgivarens lokal i utlandet som arbetstagarens hem en arbetsplats. Det arbete som planerades att utföras från bostaden skulle vara av mindre omfattning och utgöra ungefär fem

²¹⁵ Se OECD (2017) kommentaren till art 5 punkt. 11–12.

procent av det faktiska arbetet. Arbetsgivaren skulle inte tillhandahålla utrustning eller ge särskild ersättning för det arbete som planerades utföras i hemmet.

SRN anförde att visserligen var arbetet som skulle utföras hemifrån inte i en stor omfattning, men det var arbete av betydelse och arbetet måste anses ingå i kärnverksamheten. SRN:s bedömning grundade sig på den bedömningen som gjordes i ovannämnda rättsfall, RÅ 2009 ref. 91. SRN konstaterade att omständigheterna i de båda fallen är snarlika, med undantag för att detta fall rörde sig om en arbetstagare och inte en ägare. SRN anförde att det inte påverkar bedömningen och mot bakgrund av att det inte krävs en juridisk formell rätt att förfoga över en plats och att arbetstagaren faktiskt planerade att utföra arbete från hemmet medförde att bostaden ansågs som ett fast driftställe.

Förhandsbeskedet undanröjdes av HFD på grund av att motstridiga uppgifter hade tillkommit. Exempelvis hade det kommit motstridiga uppgifter gällande arbetet som skulle utföras. Bolaget hade bland annat angivit att endast arbete av förberedande karaktär såsom att boka möten och resor, svara på e-post skulle utföras men hade i en senare komplettering angivit att arbete som utgör kärnverksamheten skulle utföras från hemmet. Bolaget hade även lämnat tvivelaktiga uppgifter i uppskattningen om omfattningen av arbetet. Eftersom förhandsbeskedet undanröjdes på grund av att bolaget hade angivit motstridiga uppgifter om arbetets karaktär och inte på grund av den juridiska bedömningen, anser jag att förhandsbeskedet är av relevans. Om HFD hade kommit till samma slutsats som SRN om samma underlag hade varit korrekt framgår inte.

4.4.3 Kammarrättens dom i 2015 mål nr 4085-14 m.fl.

Även det här fallet berör om hemarbete kan skapa ett fast driftställe. Situationen, likt RÅ 2009 ref. 91, rörde en delägare som var bosatt i Sverige men hade ett bolag beläget utomlands. Bolaget hade sitt säte på Cypern men ägaren var folkbokförd i sin bostad i Sverige. Bolagets verksamhet bestod av värdepappershandel och delägaren var ansvarig för bland annat besluten bakom värdepapperstransaktionerna, något som delägaren gjorde via telefon till banken. Det finns inga klara uppgifter var ägaren befann sig när arbetet utfördes.

Kammarrätten bedömde att det inte är nödvändigt att ett bolag äger eller hyr en lokal för att platsen ska anses vara till förfogande. Kammarrätten anförde

att visserligen var det otydligt var ägaren befann sig vid introduktionstillfällena och även om det onekligen stod det klart att ägaren inte har befunnit sig i Sverige hela året stod det klart att ägaren hade tillbringat tid i sin bostad. Ägaren hade bland annat fått rapporter gällande kapitalförvaltning hemskickat till sig, något som tyder på att ägaren tillbringat tid i sin bostad. På grund av denna omständighet, kunde kammarrätten inte utesluta att arbete *delvis* hade utförts från bostaden i Sverige och därmed ansågs verksamhet *bedriven* från bostaden. Det var alltså på grund av att det inte gick att utesluta att delägaren utfört arbete från sin bostad, och därför hade bolaget haft ett teoretiskt utrymme för att bedriva verksamhet, som var anledningen till att hemmakontoret ansågs vara ett fast driftställe.

4.4.4 En kort reflektion

Framställningen tar sikte på anställningsförhållanden och det prejudicerande rättsfallet rör ett delägarförhållande. I bedömningen framgår inte att det faktum att situationen rör ett ägarförhållande påverkade utgången, utan avgörande var att det inte krävs en formell juridisk rätt för ett förfogande och att arbete bedrevs från hemmet. SRN förde ett likartat resonemang, att det som framgick i RÅ 2009 ref. 91 inte är avhängigt av ägarförhållanden eller anställningsförhållanden. Till följd av detta bedömer jag att de rättsliga resonemang som framgår av RÅ 2009 ref. 91 även är relevanta vid anställningsförhållanden.

4.5 Sammanfattande slutsatser

Den svenska bestämmelsen om fast driftställe är skapad med modellavtalets bestämmelse som förebild. Som följd av detta är dess generella definitioner lika.²¹⁶ Den svenska bestämmelsen saknar dock en motsvarande bestämmelse till modellavtalets undantagsregel om biträdande och förberedande karaktär. I RÅ 1998 not. 188 bekräftade dock HFD regelns genomslag. I samma rättsfall användes kommentarerna som ett tolkningsmedel vid tolkningen av den *interna* bestämmelsen om fast driftställe. Även i RÅ 2009 ref. 91 användes kommentarerna vid tolkningen av den interna bestämmelsen om fast driftställe.²¹⁷

I samband med 2017 års uppdatering av modellavtalet tillkom särskilda kommentarer om fast driftställe och hemarbete. I dessa framgick att om en

²¹⁶ Se avsnitt 4.1.1; 4.2.3.

²¹⁷ Se avsnitt 4.2.3; 4.4.1.

arbetsgivare ska anses förfoga över arbetsplatsen krävs det att hemarbetet är ett krav. Hur arbetsförhållandet ter sig är avgörande vid bedömningen.²¹⁸

Skatteverkets ställningstagande om när hemarbete medför fast driftställe skiljer sig från OECD:s kommentarer, vilket är anmärkningsvärt eftersom såväl HFD som förarbetena har bekräftat att kommentarerna ska vara vägledande vid tolkningen av fast driftställe.²¹⁹

I svensk praxis har hemarbete medfört fast driftställe. I samtliga berörda rättsfall har OECD:s kommentarer legat till grund för bedömningen och avgörande har varit att det inte krävs en formell juridisk rätt att nyttja en plats för att ett förfogande ska finnas.²²⁰

²¹⁸ Se avsnitt 4.1.3.

²¹⁹ Se avsnitt 4.3.

²²⁰ Se avsnitt 4.4.1; 4.4.2; 4.4.3.

5 När medför hemarbete ett fast driftställe med särskild beaktning av 2017 års kommentarer?

I det följande kapitlet kommer det material som presenterats i kapitel 2,3 och 4 analyseras ingående i syfte att besvara uppsatsens frågeställning: vilka rättskällor används vid bedömningen om fast driftställe föreligger vid tillämpningen av skatteavtal i den nationella rätten? Utifrån detta besvaras sedan uppsatsens kärnfråga om när hemarbete medför fast driftställe med särskild beaktning av den senaste tidens rättsutveckling. Fokus ligger på den rättsutveckling 2017 års kommentarer har medfört.

5.1 Vilka rättskällor används vid bedömningen av om fast driftställe föreligger, vid tillämpningen av skatteavtal i den nationella rätten?

Vid bedömningen av huruvida ett fast driftställe finns ska först den svenska bestämmelsen i 2 kap. 29 § IL tillämpas för att undersöka om det föreligger ett skatteanspråk. Detta bland annat på grund av den gyllene regeln, skatteavtal kan endast inskränka beskattningsrätten och inte utvidga den. Därför måste det först tas ställning till om det finns beskattningsrätt enligt svensk intern rätt.²²¹ Sedan tolkas skatteavtalet²²² med dess bestämmelser, för att se om det finns några inskränkningar i beskattningsrätten. När beskattningen mellan avtalsparterna är fördelad tillämpas intern rätt med de begränsningar som följer av skatteavtalet. Det är således det införlivade skatteavtalet som ges företräde över de interna reglerna.²²³

På grund av att folkrätten binder stater emellan och inte den enskilde och myndigheten är inte domstolen skyldig att tolka skatteavtal i den interna rättstillämpningen folkrättsligt.²²⁴ Däremot har HFD genomgående i praxis gett skatteavtalens folkrättsliga sida genomslag vid tolkningen.²²⁵ I Luxemburgmålet slog domstolen fast att folkrättslig tolkningsmetod ska tillämpas vid internrättslig konflikt mellan den enskilde och skattemyndigheten. Utgångspunkten är därför att rättstillämparen ska vid

²²¹ Se avsnitt 2.2; 2.3.

²²² Notera att skatteavtalet har ställning som nationell lag, det som tolkas är avtalstexten i egenskap av svensk lag se avsnitt 2.2; 2.4.

²²³ Se avsnitt 2.3.

²²⁴ Se avsnitt 2.2; 2.4.

²²⁵ Se bland annat RÅ 1987 ref. 162; HFD 2011 not. 59; HFD 2016 ref. 57.

tillämpningen av den interna lag som skatteavtalet utgör även beakta de folkrättsliga principerna om tolkning. Vid tolkning av skatteavtal är det centrala att fastställa parternas gemensamma avsikt något som ska göras i enlighet med Wienkonventionens tolkningsartiklar.²²⁶ I Englandsfarmålet, framgick att tolkningen primärt ska grunda sig på avtalstexten, men uttrycken ska tolkas sett till sitt sammanhang mot bakgrund av avtalets syfte och ändamål. Tyngdpunkten läggs således vid att avsikten ska klarläggas med hjälp av sammanhanget. Efterföljande praxis har bekräftat en sådan kontextuell tolkningsmetod.²²⁷

Utöver att folkrättens tolkningsregler är en rättskälla vid tolkningen av skatteavtal, är det etablerat att även OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer är ett accepterat tolkningsmedel. Hur OECD:s modellavtal med dess kommentarer finner folkrättslig grund i förhållande till Wienkonventionen är oklart eftersom de inte är bindande för avtalsparterna. Om ett avtal har utformats efter modellavtalet finns det anledning att anta att den gemensamma partsviljan är att uppnå ett resultat i överensstämmelse med kommentarerna. På sådant vis får kommentarerna en vägledande betydelse vid fastställandet av partsavsikten.²²⁸

Vid tillkomsten av den svenska bestämmelsen om fast driftställe framförde lagstiftaren att bestämmelsen ska motsvara OECD:s eftersom det underlättar tillämpningen av den interna rätten i förhållande till skatteavtalen. Det innebär att beskattningen blir densamma oavsett om skattskyldigheten uppkommer på grund av den interna rätten eller modellavtalet.²²⁹ Hur den svenska regeln ska tolkas i förhållande till modellavtalet framgår inte närmare men HFD:s praxis har kontinuerligt använt OECD:s modellavtal och dess kommentarer vid tolkningen av den interna begreppet om fast driftställe. I RÅ 1998 not.188 tolkades den interna bestämmelsen om fast driftställe mot bakgrund av modellavtalet och dess kommentarer. Även i RÅ 2009 ref. 91 sökte HFD ledning i kommentarerna till modellavtalet vid tolkningen av den svenska bestämmelsen.²³⁰ Modellavtalet med dess kommentarer är således vägledande vid bedömningen om fast driftställe föreligger, även när den interna regeln ska tolkas i anknytning till skatteavtal. 2017 års kommentarer kommer därför användas vid tolkningen av bestämmelsen med undantag för de avseenden Sverige har reserverat sig.

²²⁶ Se avsnitt 3.4.1.

²²⁷ Se avsnitt 3.4.2.

²²⁸ Se avsnitt 3.5; 3.5.1; Se även RÅ 1996 ref. 84; RÅ 2009 ref. 91; HFD 2016 ref. 57.

²²⁹ Se avsnitt 4.2.2.

²³⁰ I HFD 2016 ref. 23 uttryckte domstolen med en hänvisning till RÅ 2009 ref. 91 att om en intern bestämmelse är uppbyggd mot modellavtalet kan kommentarerna vara vägledande vid tillämpningen av den interna bestämmelsen.

5.2 När medför hemarbete ett fast driftställe enligt skatteavtal i den nationella rättstillämpningen?

För att fast driftställe ska uppkomma vid hemarbete måste fast driftställe föreligga både enligt den interna regeln och enligt modellavtalets bestämmelse. Båda bestämmelsernas generella definition är i stort identiska. För att hemarbete ska skapa ett fast driftställe krävs det att det finns en *stadigvarande plats* från vilken företaget *helt eller delvis* bedriver sin *affärsverksamhet*.²³¹

Med anledning av att de generella rekvisiten i stort överensstämmer och att den interna bestämmelsen i praxis har tolkats mot modellavtalets kommentarer, kommer inte framställningen tolka fast driftställe mot båda bestämmelserna. Framställningen tolkar istället de tre generella rekvisiten som måste vara uppfyllda i båda bestämmelserna mot 2017 års kommentarer och den praxis som presenterats. Modellavtalets undantagsregler om förberedande och biträdande karaktär beaktas också.

Frågeställningen kommer besvaras utifrån de tre kumulativa rekvisit som måste vara uppfyllda för att fast driftställe ska finnas. I det första underavsnittet analyseras det som framkommit om rekvisitet gällande *stadigvarande plats*. I det andra underavsnittet analyseras rekvisiten *helt eller delvis* bedriven *affärsverksamhet*.

5.2.1 Särskilt om stadigvarande plats

För att hemarbete ska skapa ett fast driftställe krävs att bostaden ses som en *stadigvarande plats*. För att bostaden ska anses vara en stadigvarande plats, måste företaget förfoga över platsen, och denna måste vara stadigvarande.²³² Både i modellavtalets kommentarer och enligt de rättsfall som har presenterats har det framkommit att en plats för affärsverksamhet kan uppkomma var som helst så länge den står till företagets förfogande. Av det som framkommit i rättsfallen är kraven för när företaget anses förfoga över platsen låga. I inget av de genomgångna rättsfallen har bolagets faktiska möjlighet att förfoga över bostaden diskuteras. Det har räckt att arbete bedrivits från hemmet för att ett förfogande ska anses föreligga.

I modellavtalet från år 2017 tillkom ett förtydligande i kommentarerna vad gäller förfogande. Ett av förtydligandena var att om företaget inte har *exklusiv*

²³¹ Se avsnitt 4.1.1; 4.2.3.

²³² Se avsnitt 4.1.3; 4.1.4.

formell makt att nyttja platsen är det *omfattningen* och *regelbundenheten* som är avgörande för bedömningen.²³³ I det undanröjda förhandsbeskedet bedömer SRN att det inte är av betydelse om situationen rör ett ägarförhållande eller anställningsförhållande i bedömningen om förfogande.²³⁴ Till följd av de nya kommentarerna, bör inte resonemanget längre vara relevant. Vid en anställningsrelation torde inte hemarbete innebära att arbetsgivaren har exklusiv formell makt att nyttja bostaden. För att exklusiv formell makt ska finnas krävs det att företaget har exklusiv rätt att nyttja lokalen och att den uteslutande ska användas i verksamheten, något som knappast kan gälla vid ett anställningsförhållande och hemarbete. Därför ska regelbundenheten och omfattningen vara en avgörande faktor vid bedömningen av rekvisitet förfogande.²³⁵

Vidare tillkom även specifika kommentarer om hemarbete. I dessa framkom att en viktig del i bedömningen om bostaden ska anses stå till arbetsgivarens förfogande är om det är frivilligt att arbeta hemifrån eller om det är ett krav från arbetsgivaren. Om det är ett krav föreligger ett förfogande. Det centrala i avgörandet är om arbetsgivaren tillhandahåller en arbetsplats. I bedömningen ska tas i beaktning om omständigheterna är sådana att det erfordras att den anställde arbetar hemifrån för att fullgöra sina arbetsuppgifter. Om arbetsgivaren inte tillhandahåller en plats är omfattningen och regelbundenheten avgörande. I kommentarerna nämns även två situationer där hemarbete anses frivilligt och förfogande inte finns. Det avser gränsarbetare som erbjudits att arbeta på plats eller där det finns ett kontor i samma stat att ”rapportera till”. Gemensamt för båda exempel är att arbetstagaren har rimlig tillgång till arbetsplatsen och jag tolkar det som att det är därför hemarbetet anses frivilligt. I en situation som exempelvis inte rör gränsarbete är det inte tillräckligt att arbetstagaren erbjuds att arbeta på plats. När arbetsplatsen inte är rimligt tillgänglig är det mycket som talar för att det krävs att arbetstagaren arbetar hemifrån för att utföra sina arbetsuppgifter. De faktiska omständigheterna är avgörande.²³⁶

Redan innan 2017 års tillägg krävdes närvaro på platsen för att ett förfogande skulle anses föreligga. Det framgick dock inte vilken grad av närvaro som krävdes. I samtliga genomgångna rättsfall har det räckt att arbete har utförts från platsen för att hemmet ansetts till förfogande. I det undanröjda förhandsbeskedet konstaterades att omfattningen av arbetet som planerades var liten men att det var av en ”betydande art”, en del av kärnverksamheten,

²³³ Se avsnitt 4.1.3.

²³⁴ Se avsnitt 4.4.2.

²³⁵ Se avsnitt 4.1.2.

²³⁶ Se avsnitt 4.1.3; 4.3.

därför var det faktum att omfattningen endast skulle utgöra fem procent inte av vikt. Det som var av vikt var att arbetstagaren skulle utföra arbetsuppgifter delvis i sitt hem. Hemmet stod därmed till företagets förfogande. Med hänsyn till ovannämnda tillägg torde det faktum att 95 procent av arbetet planeras utföras på kontoret ge fog för en diskussion om ett förfogande finns.²³⁷ Även RÅ 2009 ref. 91 kan tolkas mot det anförda. I avgörandet framgår att maximalt 50 transaktioner skulle företas på ett år, vilket ger anledning till att anse att regelbundenheten och omfattningen inte är tillräcklig för ett förfogande. Emellertid rör det sig om ett delägarförhållande, vilket kan innebära att de nya kommentarerna inte är relevanta.²³⁸

Att de nya kommentarerna om möjlighet att arbeta på plats och förfogande skulle förändra utgången i RÅ 2009 ref. 91 eller kammarrättsfallet är å ena sidan inte troligt, eftersom de tar sikte på ett anställningsförhållande och delägarna i allra högsta grad kan bestämma var de ska befinna sig. Å andra sidan kan inte endast det faktum att en ägare utför arbete hemifrån innebära att företaget förfogar över platsen. Den fysiska personen som äger bolaget och den juridiska personen är åtskilda.

För att en plats ska bedömas som stadigvarande är varaktigheten avgörande. Det finns ingen definitiv tidsgräns men sex månader har ansetts som riktlinje.²³⁹ I praxis har bostaden ansetts stadigvarande när den är till företagets förfogande. En diskussion direkt kopplad till stadigvaranderekvisitet har inte förts. När arbete delvis bedrivs från hemmet har bostaden ansetts vara till företagets förfogande och därmed har hela platsen bedömts stadigvarande.

5.2.2 Särskilt om helt eller delvis bedriven affärsverksamhet

Det måste även finnas anknytning mellan det arbete som bedrivs och bostaden, för att rekvisitet om helt eller delvis bedriven affärsverksamhet ska vara uppfyllt.²⁴⁰ I RÅ 2009 ref. 91 och kammarrättsfallet har en sådan anknytning ansetts finnas genom att innehavaren lämnar köp- och säljinstruktioner från hemmet. I det prejudicerande fallet var det tillräckligt att ägaren gav instruktioner till banken från bostaden för att det skulle anses vara sannolikt att även annat arbete bedrevs i bostaden.²⁴¹ I kammarrättsfallet var det inte bevisat att arbete hade utförts i Sverige. Men det faktum att ägaren

²³⁷ Se avsnitt 4.4.2.

²³⁸ Se avsnitt 4.4.1.

²³⁹ Se avsnitt 4.1.2.

²⁴⁰ Se avsnitt 4.1.5.

²⁴¹ Se avsnitt 4.4.1

var folkbokförd i Sverige och att transaktionslistor skickades till ägarens adress gjorde att det ansågs sannolikt att verksamheten delvis bedrivits från bostaden.²⁴² Vad detta visar är att kravet på att verksamhet anses bedriven är lågt och det räcker med det kan göras sannolikt att arbete utförs från hemmet för att verksamhet ska anses vara helt eller delvis bedriven från platsen.

Det finns inget krav på vilken typ av verksamhet som måste bedrivas från bostaden för att en affärsverksamhet ska anses föreligga. Det krav som finns är att det ska röra sig om kärnverksamhet och inte verksamhet av förberedande eller biträdande art.²⁴³ Vad som exakt menas med kärnverksamhet får bedömas i varje enskild situation då det arbete som utförs ska utgöra en väsentlig och kännetecknande del av företagets verksamhet.²⁴⁴ I RÅ 2009 ref. 91 var det arbete som utfördes från bostaden telefonbaserade orderläggningar till bolagets bank. Bolagets verksamhet bestod endast av kapitalförvaltning. Arbetet som utfördes var således väsentligt kopplat till bolagets allmänna syfte med sin verksamhet. I det undanröjda förhandsbeskedet fanns det motstridiga uppgifter om vilket sorts arbete som skulle utföras. HFD undanröjde beslutet på grunden av att det fanns en indikation på att arbetsuppgifterna endast skulle bestå av administrativa uppgifter och då träffas av undantaget om förberedande och biträdande art.²⁴⁵ Vad detta visar är att administrativa arbete kopplat till den roll man har inte utgör kärnverksamhet, utan uppgifterna ska vara väsentligt kopplade till den roll arbetstagaren innehar i bolaget, som i RÅ 2009 ref. 91.

5.3 Sammanfattande slutsatser

Följaktligen, för att ett fast driftställe ska uppkomma vid hemarbete krävs följande:

- Att bostaden ses som en stadigvarande plats,
- Det måste finnas anknytning mellan affärsverksamheten och bostaden för att verksamhet ska anses helt eller delvis bedriven därifrån,
- Verksamheten som bedrivs måste utgöra affärsverksamhet.

2017 års kommentarer, likt de tidigare kommentarerna, ger stöd för att ett fast driftställe kan uppkomma när en anställd arbetar hemifrån. Precis som innan

²⁴² Se avsnitt 4.4.3.

²⁴³ Se avsnitt 4.1.6; 4.1.7.

²⁴⁴ Se avsnitt 4.1.6.

²⁴⁵ Se avsnitt 4.4.1; 4.4.2.

krävs det att samma rekvisit ska vara uppfyllda för detta. Kommentarererna har däremot förändrat rekvisitet om förfogande. Till följd av detta, är det inte längre tillräckligt att arbete bedrivs från hemmet för att ett förfogande ska finnas, i vart fall vad gäller anställningsförhållanden.

Eftersom kravet på förfogande och anknytning har varit lågt ställt i praxis, är frågan om det inneburit att fast driftställe kan uppkomma på vilken plats som helst, exempelvis om en anställd utför arbete på ett bibliotek eller ett café, så länge det är sannolikt att verksamhet bedrivits därifrån. Med de nya kraven om förfogande bör det inte längre vara möjligt.

6 Fast driftställe och hemarbete i ljuset av Covid19-pandemin

Av de förgående kapitlen framgår att både den internrättsliga och folkrättsliga tolkningsmetoden aktualiseras vid tolkningen av begreppet fast driftställe vid tillämpning av skatteavtal i den nationella rätten. Det har även framgått att bestämmelsen om fast driftställe ska tolkas mot OECD:s kommentarer. Syftet med uppsatsen är att utröna gällande rätt om hemarbete och fast driftställe mot bakgrund av den senaste tidens rättsutveckling, vilket är varför uppsatsen också behandlar gällande rätt i ljuset av Covid19-pandemin. Kapitlet är intressant för framställningen eftersom hemarbete och fast driftställe ställs i nytt ljus samt centrala delar av skatteavtalstolkning behandlas. Detta eftersom OECD:s råd under Covid19-pandemin publicerade en vägledning för hur bestämmelsen om fast driftställe ska tolkas. I framställningen har det framförts att senare kommentarer svårligen kan utgöra den gemensamma partsavsikten, samtidigt som det framförts att om skatteavtalen ska fylla sin funktion kan det vara nödvändigt att anpassa tolkningen efter utvecklingen som råder i samhället.²⁴⁶ När kapitlet behandlar vägledningens rättskällevärde vid tolkningen av fast driftställe, ställs dessa två avväganden på sin spets.

Kapitlet inleds med en genomgång av OECD:s vägledning med anledning av Covid19-pandemin. Sedan presenteras Skatteverkets inställning till vägledningen och ett förhandsbesked som tolkar fast driftställe mot Covid19-pandemin återges. I kapitlets andra avsnitt besvaras uppsatsens andra frågeställning: hur ska bestämmelsen om fast driftställe tolkas och tillämpas under Covid19-pandemin, mot bakgrund av OECD:s vägledning som kom i samband med pandemin? För att besvara frågan diskuteras först vägledningens rättskällevärde, med särskilt beaktande av det material som framkommit i kapitel 2 och 3. Sedan belyses skillnaden i bedömningen om fast driftställe mot 2017 års kommentarer och vägledningen. Relevanta slutsatser presenteras. Kapitlet avslutas med att besvara uppsatsens tredje frågeställning: kan OECD:s vägledning som tillkom under Covid19-pandemin ha betydelse i andra sammanhang, till exempel vid oförutsebara krissituationer?

²⁴⁶ Se avsnitt 3.5.2.

6.1 OECD:s vägledning om tolkningen av fast driftställe och hemarbete under Covid19-pandemin

I april 2020 publicerade OECD en kompletterande vägledning till artikel 5 i modellavtalet med anledning av Covid19-pandemin. Vägledningen är baserad på de redan befintliga kommentarerna från 2017.²⁴⁷ Pandemin resulterade i att anställda i högre utsträckning arbetade hemifrån och en komplettering var nödvändig eftersom frågor uppstod om arbetsgivaren kunde bli skattskyldig på grund av att hemmakontoret är att anse som ett fast driftställe. Den senaste uppdateringen av vägledningen är från januari 2021.²⁴⁸ Vägledningen berör hur Covid19-pandemin kan påverka förekomsten av ett fast driftställe enligt skatteavtal. Vägledningen avser att visa rådets syn på hur bestämmelserna bör tolkas och vägledningen är endast relevant när folkhälsoåtgärder är i kraft. Med folkhälsoåtgärder menas tvingande eller rekommenderade åtgärder för att begränsa spridningen av Covid19 från regeringen²⁴⁹ i någon av de berörda staterna. Syftet med vägledningen är att underlätta tillämpningen av skatteavtal och undvika dubbelbeskattning.²⁵⁰

Rådet framför att mot bakgrund av de exceptionella och oförutsebara förutsättningarna Covid19-pandemin medfört kan en tolkning av bestämmelserna särskilt företas i ljuset av detta.²⁵¹ Som en följd av detta, innebär det att om hemarbete föranletts av Covid19-begränsningar ska den anställdes arbete hemifrån inte konstituera ett fast driftställe. Anledningen är att arbetet inte kan anses som ett krav från arbetsgivaren eftersom hemarbetet beror på Covid19-begränsningar. Slutsatserna är baserade på 2017 års kommentarer punkt 18–19 och under Covid19 kan begränsningarna som föranlett hemarbete tolkas särskilt mot dessa.²⁵² Rådet anför även att stadigvaranderekvisitet inte kan anses uppfyllt eftersom pandemin är tillfällig och arbetet hemifrån därmed inte anses ha den kontinuiteten som krävs för att platsen ska anses stadigvarande.²⁵³ Om arbetstagaren väljer att fortsätta arbeta hemifrån även efter Covid19-begränsningarna har upphört är det inte anledning nog för att bostaden ska bedömas vara till arbetsgivarens förfogande. En bedömning kring omständigheterna måste vidtas för att

²⁴⁷ OECD (2021) punkt. 18.

²⁴⁸ Ibid. punkt. 3–6.

²⁴⁹ Tvingande eller rekommenderade folkhälsoåtgärder benämns härefter som Covid19-begränsningar.

²⁵⁰ OECD (2021) punkt. 2–4.

²⁵¹ Ibid. punkt. 5.

²⁵² Ibid. punkt. 16–19; Se även avsnitt 4.1.3.

²⁵³ Ibid. punkt. 16.

avgöra om det nu mer permanenta hemmakontoret kan anses stå till företagets förfogande.²⁵⁴

6.1.1 Skatteverkets inställning

Skatteverket instämmer i OECD:s uttalande kring tolkningen. Detta eftersom det handlar om en exceptionell och tillfällig situation som föranletts av Covid19-begränsningar och varken företaget eller verksamhetens art kräver att den anställde ska arbeta hemifrån. Skatteverket anför att bedömningen överensstämmer med deras ställningstagande från 2015.²⁵⁵

6.1.2 Förhandsbesked från SRN 72/20/D

I april 2021 publicerades ett förhandsbesked från SRN där nämnden tog ställning till huruvida ett utländskt bolag kan anses ha fast driftställe i Sverige på grund av att en delägare arbetat hemifrån med anledning av Covid19-begränsningar. SRN tog även ställning i frågan om fast driftställe kan uppkomma vid hemarbete efter Covid19-pandemin. Delägaren planerade att i framtiden arbeta i Sverige cirka tre månader per kalenderår.

SRN konstaterade att eftersom hemarbetet beror på påbud av en myndighet kan det inte ses som ett krav och därav är hemmakontoret inte till företagets förfogande och ett fast driftställe uppkommer inte. Denna grund för beslutet överensstämmer i stort med vägledningens formulering, särskilt punkt 16. Om SRN baserat sitt beslut på OECD:s vägledning är däremot oklart. Detta eftersom SRN inte hänvisar till någon källa när de skriver ut beslutet. I stycket ovan finns en hänvisning till 2017 års kommentarer punkt 18. I punkt 18 går det att utläsa att fast driftställe vid hemarbete föreligger om det anses som ett krav från arbetsgivaren. OECD:s vägledning använder punkt 18 i kommentarerna som en grund för deras syn på tolkningen under pandemin. Skatteverket som är motpart i avgörandet baserar sin rättsliga grund på vägledningen. SRN kommer fram till samma beslut som Skatteverket.

Det går således inte med absolut säkerhet fastställa om SRN kommit fram till beslutet med hjälp av 2017 års kommentarer eller OECD:s vägledning. Kärnan och bakgrunden till formuleringen i beslutet är dock exakt i linje med OECD:s vägledning.²⁵⁶ En sådan slutsats och formulering är svår att finna

²⁵⁴ OECD (2021) punkt. 17.

²⁵⁵ Se Skatteverket rättslig vägledning (2022c).

²⁵⁶ Jfr OECD (2021) punkt. 16. “[d]uring the COVID-19 pandemic, individuals who stay at home to work remotely are typically doing so as a result of public health measures: it is an extraordinary event not an enterprise’s requirement” och SRN 72/20/D “ [a]tt det inte kan utnyttjas av honom beror på påbud från myndigheterna i [det andra landet]. Arbetet från hemmet är därmed inte föranlett av ett krav från arbetsgivaren.” påbud från myndigheterna i [det andra landet]. Arbetet från hemmet är därmed inte föranlett av ett krav från arbetsgivaren.”

stöd för enbart av tillämpningen av 2017 års kommentarer. Därför drar jag slutsatsen att SRN troligtvis har använt vägledningen som ett tolkningsmedel i tillämpningen av 2017 års kommentarer, precis som vägledningen har gjort.

Vad gäller rättsläget efter pandemin anser SRN att det faktum att delägaren eventuellt kommer att fortsätta arbeta hemifrån i Sverige inte föranleder ett fast driftställe. Även om det innebär att rekvisitet om förfogande är uppfyllt, är arbetet inte tillräckligt varaktigt för att platsen ska ses som stadigvarande. Detta eftersom arbetet i Sverige endast skulle uppgå till tre månader per år.

6.1.3 En reflektion

Skatteverket anför i sin rättsliga vägledning att OECD:s vägledning överensstämmer med Skatteverkets ställningstagande från 2015. Att Skatteverket kommer till en sådan slutsats ger upphov till frågan om de anser att det inte finns en materiell skillnad i vägledningen och OECD:s kommentarer. I förhandsbeskedet från 2021 baserar dock Skatteverket sin rättsliga grund på OECD:s vägledning, vilket talar för att de faktiskt anser att vägledningen gett nytt ljus på rättsläget.

I min mening är det självklart att Covid19-vägledningen innebär ett nytt materiellt rättsläge. Vägledningen kom i syfte att anpassa begreppet fast driftställe efter den uppkomna situationen, vilket innebär att rekvisiten tolkas annorlunda än under normala förhållanden.²⁵⁷ OECD:s råd är även tydliga med att vägledningen endast gäller under Covid19-begränsningar, vilket bekräftar att begreppet fast driftställe tolkas olika beroende om det är Covid19-pandemi eller inte. I avsnitt 6.2.1 följer en närmare redogörelse av den materiella skillnaden mellan vägledningen och 2017 års kommentarer.

6.2 Hur ska bestämmelsen om fast driftställe tolkas och tillämpas under Covid19-pandemin, mot bakgrund av OECD:s vägledning som kom i samband med pandemin?

Utredningen av gällande rätt under Covid19-pandemin erfordrar en diskussion om OECD:s väglednings ställning som en rättskälla. I inledningen anfördes att uppdateringen inte kan anses utgöra kommentarer i den konventionella bemärkelsen men att uppdateringen fyller samma syfte som

²⁵⁷ Se OECD (2021) punkt. 10 om stadigvaranderekvisitet. Rådet menar att eftersom pandemin ska ses som tillfällig ska platsen inte ses som stadigvarande oavsett om rekvisitet i realiteten är uppfyllt.

kommentarerna: att vägleda vid tolkningen av bestämmelser i skatteavtal. Därför kommer vägledningen diskuteras i ljuset av det som framkommit av kommentarernas rättsliga ställning.

En central aspekt i frågan om senare kommentarer får användas vid tolkningen av skatteavtal är om de förändrar det materiella i en bestämmelse eller endast är ett förtydligande. I förevarande avsnitt framfördes att en tolkning av 2017 års kommentarer och Covid19-vägledningen kan leda till olika rättslägen. Utgångspunkten är alltså att Covid19-vägledning medför en materiell förändring av rättsläget.

Det finns två perspektiv att ha i åtanke i frågan om nyare kommentarer som ändrar det materiella ska få genomslag gällande redan ingångna skatteavtal (1) det folkrättsliga åtagandet mellan staterna och (2) den skattskyldige och staten. Sett ur den skattskyldiges perspektiv bör inte senare kommentarer kunna ändra det materiella till dennes nackdel, eftersom den skattskyldige måste ha möjlighet att förutse de skattemässiga konsekvenserna av sitt agerande.²⁵⁸ Sett till att skatteavtal är ett folkrättsligt åtagande mellan parterna, är det av vikt att avtalsförpliktelserna fullgörs så att den *ömsesidiga* avsikten uppfylls.²⁵⁹

I Wienkonventionens regler är det svårt att finna stöd för ett ambulatoriskt förhållningssätt till vägledningen. Vägledningen har inte funnits tillräckligt länge för att utgöra gängse mening (31.1) eller speciell mening (31.4), den kan inte heller utgöra en del av sammanhanget (31.2) då den inte förelåg vid avtalets ingång.²⁶⁰ Det kan visserligen argumenteras för att vägledningen utgör ett supplementärt tolkningsmedel (32). Stöd finns i att en ordinär tolkning av bestämmelsen om fast driftställe kan leda till ett uppenbart orimligt eller oförnuftigt resultat under Covid19. Tillämpningen av supplementära tolkningsmedel undanröjer oförnuftiga och orimliga resultat.²⁶¹ Enligt Wattel och Marres kan även senare kommentarer utgöra ett supplementärt tolkningsmedel under lydelsen ”andra omständigheter” i artikeln.²⁶² Det är emellertid tveksamt om OECD:s kommentarer i några avseenden kan bedömas utgöra supplementära tolkningsmedel, eftersom det innebär att kommentarernas ställning som tolkningsmedel förminskas.

²⁵⁸ Se avsnitt 3.3.

²⁵⁹ Se avsnitt 2.2.

²⁶⁰ Se avsnitt 3.5.2. Se särskilt avsnittets andra stycke om Vogels syn på senare kommentarer.

²⁶¹ Se avsnitt 3.4.1.

²⁶² Se avsnitt 3.5.2.

Supplementära tolkningsmedel får endast användas i särskilt angivna fall och av det som framkommit av praxis har kommentarerna en större betydelse.²⁶³

I doktrin har det å ena sidan framförts att senare kommentarer inte kan anses ge uttryck för de avtalsslutande staternas gemensamma avsikt på grund av att parterna inte haft kännedom om dem.²⁶⁴ Å andra sidan har det framförts att principen om bona fide ska genomsyra tolkningsprocessen och att principen ska fungera som en garanti för att syftet med avtalet realiseras. Vid de tillfällen avtalsparterna inte har formulerat så att bestämmelsens syfte realiseras, ska det tolkas efter vad parterna gemensamt vill ha realiserat.²⁶⁵ Alltså kan senare kommentarer, enligt principen om bona fide, utgöra parternas avsikt. Jones har exempelvis framfört att även om senare kommentarer inte kan inordnas som en avsikt enligt Wienkonventionens definition att "[...] they may represent a consensus on how developments are to be treated [...]"²⁶⁶

Faktum är att vägledningen från OECD kan beskrivas som en teleologisk tolkning, såsom principen om bona fide möjliggör för, av bestämmelsen och kommentarerna om fast driftställe. Vägledningen kom för att ge klarhet så att skatteavtalet kan tillämpas enligt sitt syfte och dubbelbeskattning kan undvikas.²⁶⁷ OECD anpassade således tolkningen om hemarbete och fast driftställe till Covid19-pandemin. I praktiken innebär vägledningen att samma beskattningsanspråk som fanns innan pandemin kvarstår, eftersom inga nya fasta driftställen uppstår när hemarbete föranletts av Covid19-begränsningar. Effekten av tillämpningen i det säregna fallet blir som vid det ordinarie fallet.²⁶⁸ Covid19 är en pandemi som påverkar samtliga medlemsstater. Det finns fog att utgå ifrån att arbetstagare runt om i världen har begränsade möjligheter att ta sig till sin arbetsplats. Vägledningen är *ömsesidigt* anpassad efter en omständighet båda avtalsparter befinner sig i för att syftet med skatteavtalet ska uppfyllas både för den enskilde och avtalsparterna. Det finns följaktligen fog att utgå från att parternas *gemensamma partsvilja* är en tolkning anpassad efter Covid19, även om vägledningen inte fanns vid avtalsslutet. Som nyss nämnts, vid de tillfällen avtalsparterna inte formulerat så att bestämmelsens syfte realiseras, ska man

²⁶³ Se avsnitt 3.4.2. Se särskilt om Arnolds syn på supplementära tolkningsmedel. Se avsnitt 3.5.2 om Jones syn på kommentarerna som ett supplementärt tolkningsmedel. Se även RÅ 1996 ref. 84; RÅ 2009 ref. 91; avsnitt 5.1 om kommentarernas rättskällevärde vid tolkning av skatteavtal.

²⁶⁴ Se avsnitt 3.5.2.

²⁶⁵ Se avsnitt 3.4.2. Se särskilt om Linderfalks syn på principen om bona fide.

²⁶⁶ Jones (2002) s. 104.

²⁶⁷ Se OECD (2021) punkt. 5.

²⁶⁸ Se avsnitt 3.2. Se särskilt om Ekelöfs radikalteleologiska metod.

tolka efter vad parterna vill ha realiserat. Att inte tillämpa vägledningen kan strida mot den folkrättsliga principen om bona fide.

I sammanhanget måste även det internrättsliga perspektivet tas i beaktande och en konstitutionell dimension framföras. Skatteavtal får sin rättsliga verkan genom att riksdagen införlivar dem som lag.²⁶⁹ Nya kommentarer som, likt vägledningen, ändrar innebörden av en bestämmelse kan medföra konstitutionella oklarheter.²⁷⁰ Den ”nya” bestämmelsen är inte förankrad i lagtexten. Att kunna förutse vilka beskattningskonsekvenser som följer av ett handlande är förankrat i legalitetsprincipens föreskriftkrav.²⁷¹ Ett genomslag för vägledningen innebär att beskattningsanspråken blir detsamma som innan pandemin. Att inte följa vägledningen skulle innebära oförutsebara beskattningskonsekvenser tvärt emot legalitetsprincipens kärna.²⁷² Vidare är material från OECD en etablerad rättskälla, där den praktiska tillämpningen har visat på dess betydelse som ett tolkningsmedel (såväl ambulatoriskt som statiskt) vid tillämpning av skatteavtal i den nationella rätten.²⁷³

Mot ovannämnda diskussion kommer framställningen tolka bestämmelsen om fast driftställe mot bakgrund av OECD:s vägledning. Precis som i avsnitt 5.2, kommer inte den internrättsliga bestämmelsen om fast driftställe och modellavtalets behandlas separat utan de tre gemensamma rekvisiten tolkas mot vägledningen.

6.2.1 Gällande rätt under Covid19-pandemin

Enligt OECD:s råd kommer inte hemarbete som föranletts av Covid19-begränsningar medföra ett fast driftställe på grund av två anledningar: (1) det är inte ett krav från arbetsgivaren att den anställde ska arbeta hemifrån och därmed kan inte arbetsgivaren anses förfoga över kontoret (2) hemarbetet rör sig om en tillfällig situation orsakat av Covid19-pandemin och därmed kan stadigvaranderekvisitet inte vara uppfyllt.²⁷⁴ I förhandsbeskedet från 2021 grundade SRN beslutet på det förstnämnda. För att utröna gällande rätt under Covid19-pandemin ska en jämförelse göras med hur bedömningen är i de ordinära fallen. Detta avsnitt läses med fördel parallellt med slutsatserna i

²⁶⁹ Se avsnitt 2.2.

²⁷⁰ Se avsnitt 3.5.2 där det framförs att om en senare kommentar ändrar det materiella kan det strida mot legalitetsprincipen.

²⁷¹ Se avsnitt 3.3.

²⁷² I avsnitt 3.3 framfördes att föreskriftskravet inte ska uppställa hinder om en tolkning leder till ett uppseendeväckande resultat. I min mening är Covid19-pandemin ett exempel på när en strikt tolkning kan leda till ett uppseendeväckande resultat.

²⁷³ Se avsnitt 3.5.3.

²⁷⁴ Se avsnitt 6.1.

avsnitt 5.2.1, 5.2.2 och 5.3. Skillnaden i bedömningen illustreras med konkreta exempel.

Följande förutsättningar ligger till grund: Sverige har ingått ett skatteavtal med medlemsstaten X 2018. Bestämmelsen om fast driftställe motsvarar artikel 5.1 i modellavtalet. Avståndet mellan Sverige och Stat X är cirka tre timmar med flyg. Elina är anställd på High Tech-bolaget TLL som är beläget i stat X. Elina är programmerare och kan utföra allt arbete hemma från sin dator. TLL tillåter sina programmerare att arbeta både på plats och hemifrån. Elina som har familj i Sverige väljer att utföra sitt arbete i Sverige. Elina besöker arbetsgivaren i stat X cirka en gång om året.

Exempel 1

För att avgöra om Elinas bostad anses som ett fast driftställe ska det undersökas om arbetet hemifrån är att anse som ett krav från arbetsgivaren. Arbetsuppgifterna är inte av arten att Elina måste arbeta hemifrån. Arbetsgivaren har inte heller explicit krävt att Elina måste arbeta hemifrån. Emellertid är den *faktiska* möjligheten att arbeta på plats avgörande för om hemarbete anses som ett krav och därmed att ett förfogande finns.²⁷⁵ Elina utför allt sitt arbete i Sverige och alternativet att arbeta i stat X på daglig basis är inte en möjlighet för henne. Arbetsgivaren kan inte anses tillhandahålla en arbetsplats för Elina och därför får hemarbetet anses som ett krav och ett förfogande finns.²⁷⁶ Eftersom i princip allt arbete utförs från hemmet får platsen anses stadigvarande.²⁷⁷ Bostaden bör därför betraktas som ett fast driftställe.

Ponera samma omständighet, fast Elina väljer att arbeta hemifrån i Sverige under Covid19. I stat X är det inte möjligt att arbeta på plats på kontoret på grund av Covid19-begränsningar. Bedömningen tar även här sikte på om arbetsgivaren krävt hemarbete. Eftersom hemarbetet har föranletts av Covid19-begränsningar anses det inte som ett krav från arbetsgivaren och därmed kan inte arbetsgivaren förfoga över arbetsplatsen.²⁷⁸ Hemarbetet medför således inte fast driftställe. Trots att avståndet mellan stat X och Sverige är så pass långt att Elina inte har en faktisk möjlighet att arbeta på plats.²⁷⁹ Om pandemin hade inträffat när Elina redan arbetar hemifrån i

²⁷⁵ Se avsnitt 4.1.3; 5.2.1.

²⁷⁶ Se avsnitt 5.2.1.

²⁷⁷ Se avsnitt 4.1.4; 5.2.1.

²⁷⁸ Se avsnitt 6.1.

²⁷⁹ Se avsnitt 5.2.1.

Sverige, torde bedömningen bli densamma som första exemplet, eftersom hemarbetet inte har föränletts av Covid19-begränsningar.²⁸⁰

Exempel 2

Anta att Elina arbetar en vecka per månad i Sverige och resterande tid i stat X. Arbetet som utförs från hemmet tillhör kärnverksamheten. I den här situationen är omfattningen och regelbundenheten av arbetet hemifrån centralt för att avgöra om platsen står till arbetsgivarens förfogande samt om platsen anses stadigvarande.²⁸¹ Hur omfattningen och regelbundenheten ska ses i förhållande till förfogande finns det ingen vägledning om mer än att ett kontor i hemmet som används regelbundet och kontinuerligt kan medföra att rekvisitet ”förfoga över” är uppfyllt.²⁸² Det är inte osannolikt att en vecka per månad är tillräckligt för att ett förfogande anses föreligga (givet att övriga omständigheter styrker detta). Det räcker inte att arbetsgivaren förfogar över arbetsplatsen utan även omfattningen och regelbundenheten ska även mätas i relation till stadigvaranderekvisitet. Enligt förhandsbeskedet från 2021 är användandet av en plats tre månader per år inte tillräckligt för den skulle anses stadigvarande.²⁸³ Emellertid, arbetar Elina återkommande i Sverige. Det finns inte någon exakt riktlinje kring vad som anses som återkommande, men det går att överväga om den återkommande naturen av Elinas arbete kan medföra att platsen anses stadigvarande och bostaden betraktas som ett fast driftställe.²⁸⁴

I Covid19-relaterade fall är inte omfattningen eller regelbundenheten av relevans, exempelvis vad gäller stadigvaranderekvisitet. Även om arbetet som faktiskt utförs är omfattande och kontinuerligt nog för platsen ska anses stadigvarande, ska den inte det. På grund av att restriktionerna som föränletts av pandemin ses som tillfälliga, är inte omfattningen av arbetet relevant utan situationen som förorsakade att hemarbete utförs.²⁸⁵ Avgörandet om fast driftställe ska ställas i relation till orsaken. Till skillnad från ovannämnda fall där det faktiska arbetet som utförs ska ställas i relation till om fast driftställe föreligger.

²⁸⁰ Se avsnitt 6.1.

²⁸¹ Se avsnitt 4.1.3; 4.1.4.

²⁸² Se avsnitt 4.1.3.

²⁸³ Se avsnitt 6.1.2.

²⁸⁴ Se avsnitt 4.1.4; 5.2.1.

²⁸⁵ Se avsnitt 6.1.

6.2.2 Sammanfattande slutsatser

Med ovanstående exempel har en överskådlig bild över rättsläget tecknats. Svaret på frågan om hur fast driftställe och hemarbete ska tolkas under Covid19-pandemin vid tillämpning av skatteavtal, är att det ska tolkas mot OECD:s vägledning. Detta eftersom den kan antas utgöra den gemensamma partsviljan, eftersom bland annat vägledningen innebär att samma beskattningsanspråk som fanns innan pandemin kvarstår eftersom inga nya fasta driftställen uppkommer.

Mot bakgrund av vägledningen ska hemarbete som föranletts av Covid19-begränsningar inte medföra ett fast driftställe. Detta gäller, till skillnad från ordinära fall, oavsett hur arbetet utförs. Avgörande för om hemarbete medför fast driftställe ställs i relation till orsaken. I en artikel från Deloitte formuleras följande ”COVID-19 is an exceptional circumstance that allows for an extraordinary interpretation and treaty application.”²⁸⁶ Vad som menas är att den exceptionella situationen tillåter en tolkning som tolkar in omständigheterna som föranledde hemarbetet. En sådan tolkning tillåter OECD:s vägledning, men inte 2017 års kommentarer. Visserligen framgår av kommentarerna att vid bedömningen av om hemarbetet är ett krav, ska hänsyn tas till omständigheterna bakom arbetet. De omständigheter som tas upp är sådant som rör arbetstagarens arbetssituation i relation till arbetsgivaren och inte yttre omständigheter.²⁸⁷ Därför föreligger det en skillnad i tolkningen under Covid19 och i ordinära fall.

Återigen är det viktigt att poängtera att slutsatserna om att vägledningen tolkar fast driftställe på annat sätt än 2017 års kommentarer, finner inte förankring i Skatteverkets rättsliga vägledning eller förhandsbeskedet från SRN. Det förhandsbeskedet däremot ger stöd för är att hemarbete under Covid19-pandemin inte medför fast driftställe. Läsaren ska påminnas om att vägledningen är ett tolkningsmedel av 2017 års kommentarer, varför min slutsats är att SRN tillämpade vägledningen på det viset. Det är dock bekymmersamt att motiveringen är så knapphändig att den innebär en svårighet att utläsa grunderna för bedömningen. Särskilt bekymmersamt är det med anledning av den oklarhet rättsläget var i under Covid19-pandemin och den rättsliga status ett förhandsbesked har.

Oberoende ovan är min slutsats att (1) begreppet fast driftställe ska tolkas mot vägledningen under Covid19-pandemin (2) vägledningen tolkar fast

²⁸⁶ Wustenberghs, Cauwenberg (2021) s. 1.

²⁸⁷ Se avsnitt 4.1.3.

driftställe annorlunda än 2017 års kommentarer (3) hemarbete som föranletts av Covid19-begränsningar medför inte fast driftställe.

6.3 Kan OECD:s vägledning som tillkom under Covid19-pandemin ha betydelse i andra sammanhang, till exempel vid oförutsebara krissituationer?

I förgående avsnitt konstaterades att eftersom Covid19-pandemin är en exceptionell omständighet skulle de yttre omständigheterna, som orsakats av Covid19, tolkas mot bestämmelsen om fast driftställe. Vägledningen innebär alltså inte att rådet anser att anledningen bakom hemarbete alltid ska sökas mot det som förorsakat det. Det skulle i sådant fall innebära att privata angelägenheter, som att en arbetstagare skadat sig och inte kan ta sig till arbetet, kan ha en avgörande inverkan på bedömningen, vilket vägledningen inte ger stöd för.

Innebär vägledningen att vid andra exceptionella och oförutsebara kriser, som likt Covid19, drabbar ett helt samhälle och medför begränsningar att ta sig till arbetsplatsen att samma resonemang kan tillämpas? Det kan tyckas rimligt att om sådana begränsningar inte medför fast driftställe under Covid19 bör det inte medföra ett i andra fall. Svårligen, är det så eftersom rådet är tydliga med att “[t]he guidance is relevant only to circumstances arising during the COVID-19 pandemic when public health measures are in effect.”²⁸⁸ Att applicera samma resonemang på en annan kris är i strid mot vägledningens ordalydelse. Det har inte visats i framställningen att domstolen företagit en tolkning utanför ramen för vad de olika rättskällornas ordalydelse tillåter.²⁸⁹ *Möjligtvis* kan det argumenteras att principen om bona fide ger folkrättsligt stöd för en sådan tolkning. En tolkning som inte håller sig till avtalstexten får användas för att garantera att avtalsparternas *gemensamma* vilja uppfylls.²⁹⁰ I ett sådant scenario krävs det att en kris likt Covid19, ömsesidigt drabbar båda parter till den grad att det kan anses utgöra den gemensamma viljan. I andra fall exempelvis i en krigssituation, som medför begränsningar för bara den ena parten, är det svårt att hävda att det utgör den gemensamma viljan. Det är tveksamt för resonemangets genomslag i de båda beskrivna fallen. I Covid19-fallet härstammade den förändrade tolkningen från en väletablerad rättskälla (OECD). Om rättstillämparen utan uttryckligt stöd i en rättskälla,

²⁸⁸ Se OECD (2021) abstract punkt. 4.

²⁸⁹ Se avsnitt 3.4.3 där slutsatsen var att HFD intar en kontextuell tolkning.

²⁹⁰ Se avsnitt 3.4.1; 3.4.2.

tar beslutet att det utgör Sveriges vilja är risken att det ses som att rättstillämparen, i strid mot maktodelningsläran, stiftar egen intern lagstiftning.²⁹¹ Önskvärt vore därför med en vägledning i vad som gäller vid olika krissituationer. För visst öppnar den teleologiska tolkningen som har gjorts i Covid19-vägledningen, upp för en tolkning anpassad till även andra kriser. Det krävs dock att en etablerad rättskälla möjliggör för det.

²⁹¹ Se avsnitt 3.3.

7 Avslutning

Syftet med uppsatsen var att undersöka när hemarbete medför ett fast driftställe med särskilt beaktande av den senaste tidens utveckling. För att besvara detta aktualiserades tre delfrågor, vilket uppsatsen genom sin disposition har besvarat. Det följande avsnittet kommer sammanfatta de centrala slutsatserna och reflektionerna om vilka rättskällor som används vid bedömningen om fast driftställe finns. Kapitlet, och uppsatsen, avslutas med ett avsnitt som sammanfattar de centrala slutsatserna och reflektionerna om när hemarbete medför ett fast driftställe med särskild beaktning av den senaste tidens rättsutveckling.

7.1 Sammanfattande slutsatser om de rättskällor som används vid bedömning om fast driftställe föreligger i skatteavtal i den nationella rättstillämpningen

Inledningsvis ska påminnas att i avsnitt 5.1 redogörs för ingående hur den internrättsliga tolkningsmetoden, folkrättsliga tolkningsmetoden och OECD:s kommentarer förhåller sig till varandra och deras rättskällevärde. Vad som framkom var att i svensk skatteavtalsrätt har såväl den internrättsliga tolkningsmetoden som den folkrättsliga tolkningsmetoden ett betydande rättskällevärde vid tolkningen av skatteavtal. Skatteavtal är införlivade i svensk rätt och utgör därmed svensk lagstiftning men eftersom skatteavtal har sin grund i folkrätten har HFD valt att beakta Wienkonventionens tolkningsregler. Wienkonventionens tolkningsregler är således tillämpliga både i egenskap av folkrättslig traktat och vid tolkningen av införlivade skatteavtal i egenskap av svensk lag. Internrättslig tolkning har relevans vad gäller exempelvis den gyllene regeln och de särskilda rättstatsgarantierna mellan staten och den enskilde (exempelvis legalitetsprincipen). Syftet med den interna regeln om fast driftställe är att utröna om Sverige har beskattningsrätt medan syftet med att tolka bestämmelsen i skatteavtalet är att fördela beskattningsrätten staterna emellan.²⁹²

Modellavtalet har ett betydande rättskällevärde vid tolkning av såväl skatteavtal generellt som bestämmelsen om fast driftställe. Med anledning av bland annat propositionen till den interna regeln om fast driftställe och RÅ 2009 ref. 91 är det fastställt att modellavtalet med tillhörande kommentarer

²⁹² Se avsnitt 5.1.

är ett tolkningsmedel vid tolkningen av begreppet fast driftställe, även när den interna regeln ska tolkas vid tillämpningen av skatteavtal.²⁹³ När rättskällevärdet av OECD:s vägledning diskuterades, jämfördes vägledningen med diskussionen om man ska tillämpa en statisk eller dynamisk metod vad gäller kommentarerna. Något som faller naturligt att diskutera i sammanhanget är vilket rättskällevärde 2017 års kommentarer har på redan ingångna skatteavtal.

När det gäller frågan om vilket rättskällevärde nyare kommentarer har, om de innebär en materiell förändring av rättsläget, är det enligt min mening avgörande om det kan påvisas att nyare kommentarer utgör den gemensamma partsavsikten. När ett statistiskt förhållningssätt leder till ett uppenbart orimligt resultat, till skillnad från vad ett ambulatoriskt förhållningssätt hade inneburit, är det en stark indikation på att den gemensamma partsviljan är ett ambulatoriskt förhållningssätt. Till exempel som i Covid19-fallet, där resultatet blivit uppenbart orimligt om vägledningen inte fått genomslag. Kommentarererna finner således sitt rättsliga värde i att de är ett tolkningsmedel för att fastställa partsviljan. Det är vad avtalsparterna avsett med avtalet som ska vara avgörande vid tolkningen och tillämpningen av bestämmelserna i ett skatteavtal. Det som är av betydelse är att tillämpningen av dem är godtagbara både för den ömsesidiga relationen staterna emellan och det internrättsliga förhållandet mellan den enskilde och skattemyndigheten.²⁹⁴

Ett konkret uttryck för att ändrade kommentarer måste vara godtagbara för den enskilde är den gyllene regeln. Ett ambulatoriskt förhållningssätt kan *inte* tillämpas om det innebär ett utvidgat beskattningsanspråk.²⁹⁵ HFD 2016 ref. 57 är vägledande i att när en ändrad kommentar innebär en materiell förändring, ska ett statistiskt förhållningssätt gälla. En viktig aspekt är att anledningen varför HFD intog ett statistiskt förhållningssätt var att ett ambulatoriskt hade inneburit ett ökat skatteanspråk.²⁹⁶

Ett ambulatoriskt förhållningssätt till 2017 års kommentarer medför troligtvis inget utvidgat beskattningsanspråk eftersom fler krav ska vara uppfyllda än tidigare för att hemarbete ska skapa fast driftställe. 2017 års kommentarer är även mer anpassade efter den allt mer vanliga arbetsmodellen, hemarbete. Detta borde med beaktande av skatteavtalets syfte, att främja globalt samarbete och undanta dubbelbeskattning, innebära ett mer acceptabelt resultat både ur det folkrättsliga och enskilda perspektivet. Problemet med

²⁹³ Se avsnitt 4.2.2; 5.1.

²⁹⁴ Se avsnitt 6.2.

²⁹⁵ Se avsnitt 2.2; 2.3.

²⁹⁶ Se avsnitt 3.5.3.

resonemanget är att det inte kan förutsättas på samma sätt som vid Covid19 att ömsesidiga fördelar uppnås. I det enskilda fallet kan ett ambulatoriskt förhållningssätt medföra fördelar för båda parter, men faktum kvarstår att ett ambulatoriskt förhållningssätt minskar förutsebarheten och kan strida mot legalitetsprincipen. Vidare kan det innebära att staten förlorar skatteintäkter om beskattningen endast sker i avtalspartens land, vilket kan vara mot Sverige som avtalsparts intresse. Endast det faktum att de nyare kommentarerna är mer anpassade efter rådande förhållanden innebär inte att de är i linje med partsviljan på alla områden.

En princip som inte har avhandlats i uppsatsen men ändå, är relevant, är objektivitetsprincipen. Domstolar och förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen ska i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen.²⁹⁷ Objektivitetsprincipen är således en garanti för likabehandling och att godtycke inte förekommer. Ett ambulatoriskt förhållningssätt riskerar att strida mot denna princip och ge upphov till godtycke om domstolen fall till fall ska bedöma när ett ambulatoriskt förhållningssätt är lämpligt.

Det finns helt enkelt inte ett självklart svar, vilket sammanfattar dilemmat rättstillämparen står inför vad gäller skatteavtal. Samtidigt som det folkrättsliga åtagandet ska respekteras ska det respekteras utan att komma i konflikt med konstitutionell rätt. Samtidigt som syftet med skatteavtalet ska realiseras: undanröja dubbelbeskattning och främja globalt samarbete. Framställningen har visat att det inte alltid är möjligt. I exempelvis Covid19-fallet där vägledningen inte kunde inordnas i Wienkonventionens artiklar och medförde konstitutionella oklarheter. Ändå var den rimlig att tillämpa så att syftet med skatteavtalet kunde uppfyllas.

7.2 Sammanfattande slutsatser om vad den senaste tidens rättsutveckling har visat om fast driftställe och hemarbete

2017 års kommentarer och Covid19-vägledningen har inneburit en förändring av rättsläget för bedömningen om fast driftställe. Vad som framkommit av dessa är att om hemarbete inte är ett krav från arbetsgivaren, finns inget förfogande och därmed inget fast driftställe. Att Covid19- vägledningen tolkar fast driftställe mot orsaken, innebär inte att rådet menar att fast driftställe alltid ska tolkas mot bakgrund av yttre omständigheter. I avsnitt 6.2

²⁹⁷ Se 1:9 RF.

och 6.3 fastslogs att eftersom det rörde sig om exceptionella omständigheter som medförde begränsningar att ta sig till arbetsplatsen, gjordes en sådan tolkning. Det fastslogs även att resonemanget endast är tillämpligt under Covid19-pandemin. Vad tillkomsten av Covid19-vägledningen däremot visade, var att när krissituationer medför att den generella tillämpningen av fast driftställe inte kan uppfylla sitt syfte, kan en teleologisk tolkning bli tänkbar, så att effekten av tillämpningen blir som vid ordinära situationer. Det erfordras dock att en etablerad rättskälla möjliggör för detta, i likhet med Covid19-vägledningen.²⁹⁸

2017 års kommentarer är, med hänsyn till det ovan anförda den mest betydelsefulla rättskällan för hur bestämmelsen om fast driftställe har utvecklats i relation till hemarbete. I avsnitt 5.3 konstaterades att hemarbete kan medföra att den anställdes bostad skapar ett fast driftställe och för detta krävs att företaget förfogar över bostaden och arbetet som utförs utgör affärsverksamhet och platsen är stadigvarande.

Det finns endast ett rättsfall som har berört 2017 års kommentarer och det är förhandsbeskedet från 2021. Förhandsbeskedet behandlar frågor även när det inte är pandemi mot de nya kommentarerna. De slutsatser som företogs i avsnitt 5.2.1, 5.2.2 och 5.3 kan således endast bedömas mot förhandsbeskedet. I förhandsbeskedet tycks inte kravet om förfogande fått genomslag, vilket bekräftar slutsatsen i avsnitt 5.2.2 om att de nya kommentarerna kanske endast gäller vid anställningsförhållanden. Förvånande nog, tillmäts till skillnad från tidigare rättsfall omfattningen och regelbundenhet större betydelse i förhållande till stadigvaranderekvisitet. SRN bedömde att det inte var tillräckligt att ett förfogande fanns för att platsen skulle anses stadigvarande.²⁹⁹ Det är möjligt att bedömningen är en effekt av 2017 års kommentarer. Även om kommentarerna inte för nytt ljus på stadigvaranderekvisitet, lägger de större fokus på faktisk varaktighet och omfattning av arbetet än tidigare kommentarer.³⁰⁰

Detta leder in till slutsatsen att den nuvarande rättsutvecklingen innebär att det "krävs" mer än tidigare för att fast driftställe ska uppkomma vid hemarbete. Fler "rekvisit" om förfogande måste nu vara uppfyllda än tidigare. RÅ 2009 ref. 91 är det enda prejudicerande rättsfallet på området och har varit vägledande i samtliga genomgångna rättsfall. På grund av att rättsutvecklingen om förfogande har förändrats, finns det mycket som talar

²⁹⁸ Se avsnitt 6.3.

²⁹⁹ Se avsnitt 6.1.2.

³⁰⁰ Se avsnitt 4.1.3.

för att det prejudicerande rättsfallet inte har samma betydelse. Det är inte längre tillräckligt att en verksamhet bedrivs från hemmet för att kravet om förfogande ska vara uppfyllt. Med anledning av detta är det önskvärt med ett nytt prejudicerande rättsfall. Även om 2017 års kommentarer ger en överskådlig bild över hur rätten bör tolkas, rör det sig fortfarande om riktlinjer med vaga exempel. Många frågetecken kvarstår, som i vilken omfattningen arbete måste utföras från bostaden för att ett förfogande ska finnas. Hemarbete är en arbetsmodell som spås bli alltmer vanligt och ett rättsfall som tar ställning till den senaste tidens rättsutveckling och presenterar konkreta resonemang är därför önskvärt.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Statliga utredningar

SOU 2016:85 Digitaliseringens effekter på individ och samhälle.
Fyra temarapporter.

Propositioner

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

Prop. 1999/00:2: Inkomstskattelagen.

Prop 2009/10:80: En reformerad grundlag.

Litteratur

Arnold, Brian (2010), The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality, Bulletin for International Taxation, no. 1, s. 2-15.

Ault, Hugh, J (1993), The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, Vol.22, s.144-148.

Avery Jones, John F (2002), The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 56, s. 102–109.

Barenfeld, Jesper (2005), Taxation of Cross-Border Partnerships, Double Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations, Parajett AB, Jönköping.

Bjuvberg, Jan (2015), Betydelsen av OECD:s modellavtal vid tolkning av skatteavtal – några typfall, SvSkT, s. 427–443.

Bjuvberg, Jan (2016), HFD förtydligar betydelsen av kommentaren till OECD:s modellavtal vid tolkning av skatteavtal – är alla frågor stängda? SvSkT, s. 206–214.

Cejie, Katia (2020), Inkomstskatter och Socialaavgifter- två metoder att beskatta löneinkomster, uppl 1, Nordstedts juridik AB, Stockholm.

Cheng, Bin (1987), General principles of law as applied by international courts and tribunals, Grotius, Cambridge.

Ekelöf, Per Olof (1991), Valda skrifter 1942-1990, II. Om den teleologiska rättstillämpningsmetoden, 1 uppl, Iustus, Uppsala.

Engelen, Frank (2004), Interpretation of tax treaties under international law, IBFD, Amsterdam.

Heuman, Lars (2018), Metoder för rättstillämpning och lagtolkning – Generaliseringar, logik och argumentation, Jure förlag, Stockholm.
HFD:s praxis under 30 år, SN, s. 690-719.

Hilling, Maria (2014), Skatteavtalstolkning enligt svensk rätt, SvSkT, s. 322–340.

Hilling, Maria (2017), Folkrättens indirekta genomslag vid tolkning av svenska skatteavtals införlivandelagstiftning. Tjernberg, Mats Rendahl, Pernilla, & Henrik, Wenander (Red.), Festskrift till Christina Moëll, s. 117-142. Juristförlaget i Lund.

Hultqvist, Anders (1995), Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget, Stockholm.

Hultqvist, Anders (2016), Om bestämdhetskravet i generalklausulen, SN, s. 730–748.

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 Universitet, Uppsala.

Johansson, Alexandra (2021), Förhållandet mellan intern skattelagstiftning och skatteavtal - särskilt om företräde för interna skatteregler, Jure förlag, Stockholm.

Kellgren, Jan (1997), Mål och metoder vid tolkning av skattelag: med särskild inriktning på användning av förarbeten, Iustus, Uppsala.

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

Kleist, David (2012), Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties – with Particular Reference to the Application of Double Tax Treaties in Sweden, Iustus Förlag, Uppsala.

Kristoffersson, Eleonor (2011), Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen, SvSkT, s.835–849.

Linderfalk, Ulf (2001), Om tolkningen av traktater, Studentlitteratur AB, Lund.

Linderfalk, Ulf (2007), On the interpretation of treaties: the modern international law as expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, Springer, Dordrecht.

Linderfalk, Ulf (2014), The concept of treaty abuse – on the exercise of legal discretion, Publicerad 18 november 2014. Tillgänglig online: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2526051>. Hämtad 2022-02-03.

Ljungman, Seve (1947), Om skattefordran och skatterestitution, 1 uppl, Almquist & Wiksell, Uppsala.

Lodin, Sven-Olof & Lindencrona, Gustaf & Melz, Peter & Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, & Persson Österman, Roger (2019), Inkomstskatt, en lärobok i skatterätt, del 1 och 2, 17 uppl, Studentlitteratur AB, Lund.

Påhlsson, Robert (2014), Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, SN, s. 554–570.

Pelin, Lars (2011), Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, Studentlitteratur AB, Lund.

Ramber, Jonas (2012), RÅ 2009 ref 9 i ljuset av förslaget till ändring av kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal, SvSkT, s. 506-517.

Rick, Johan (2016), Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt- när och i så fall, SvSkT, s. 541-551.

Rosander, Ulrika (2007), Generalklausul mot skatteflykt, Internationella handelshögskolan, Jönköping.

Sallander, Ann-Sophie (2010), I kölvattnet av RÅ 2008 ref 24, SvSkT, s.177-204.

Sallander, Ann-Sophie (2017), Om valet av OECD:s modellavtal och kommentar vid tolkning av skatteavtal – en analys av HFD:s praxis under 30 år, SN, s. 690-719.

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

Strömholm, Stig (1996), Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära, 5 uppl, Norstedts juridik, Stockholm.

Thorell, Axel (2020), En kritisk analys av Skatteverkets ställningstagande avseende betydelsen av reservationer etc. i förhållande till OECD:s modellavtal, SvSkT, s. 611-622.

Vogel, Klaus (2002), The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 54, s. 612–616.

Ward, David (2006), The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, Bulletin for International Taxation, Vol. 3, s.97-102.

Wattel, Peter, Marres, Otto (2003), The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation, Vol. 43, s. 222–235.

Skatteverket

Skatteverkets ställningstagande (2015), Skatteverket, När medför en anställds arbete i hemmet att ett utländskt företag får fast driftställe? Publicerad 15 mars 2015. Tillgänglig online: <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/337845.html?date=2015-03-16>>. Hämtad 2022-03-02. I fotnot, Skatteverkets ställningstagande (2015).

Skatteverket rättslig vägledning (2022a), Skatteverket, Article 5 permanent establishment. Publiceringsdatum saknas. Tillgänglig online: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.4/2971.html>. Hämtad 2022-03-02. I fotnot, Skatteverket rättslig vägledning (2022a).

Skatteverket rättslig vägledning (2022b), Skatteverket, Skillnader mellan inkomstskattelagen och OECD:s modellavtal. Publiceringsdatum saknas. Tillgänglig online <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.4/2694.html> Hämtas 2022-03-05. Hämtad 2022-03-02. I fotnot, Skatteverket rättslig vägledning (2022b).

Skatteverket rättslig vägledning (2022c), Skatteverket, Coronakrisens inverkan på förekomsten av fast driftställe, Publiceringsdatum saknas. Tillgänglig online: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.3/2971.html#h-Coronakrisens-inverkan-pa-forekomsten-av-fast-driftstalle>. Hämtad 2022-03-05. I fotnot, Skatteverket rättslig vägledning (2022c).

OECD

OECD (2008), Newsroom. Tillgänglig online: <<https://www.oecd.org/newsroom/34011915.pdf> > Hämtad 2022-02-04. I fotnot, OECD (2008).

OECD (2011), Interpretation and application of article 5 (permanent establishment) of the OECD model tax convention 12 October 2011 to 10 February 2012. I fotnot, OECD (2011).

OECD(2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version July 2014. I fotnot, OECD (2014).

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital condensed version November 2017. I fotnot, OECD (2017).

OECD (2021), Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic January 2021. I fotnot, OECD (2021).

OECD Our global reach (2021), Publiceringsdatum saknas. Tillgänglig online: < <https://www.oecd.org/about/members-and-partners/>>. Hämtad 2022-03-01. I fotnot, OECD Global (2021).

Övrigt

Edvinsson, Dunja, Wickström, Magnus (2015), När utgör ett hemmakontor ett fast driftställe, EY. Publicerad 20 mars 2015. Tillgänglig online: <https://skattenatet.ey.se/2015/03/20/nar-utgor-ett-hemmakontor-fast-driftstalle/>. Hämtad 2022-04-01.

Eriksson, Linnea, Norlin, Maria (2021), Uppdaterad vägledning från OECD-COVID-19-krisens effekter på skatteavtal, Skeppbronskatt. Publicerad 2 augusti 2021. Tillgänglig online: <https://skeppsbronskatt.se/2021/02/08/uppdaterad-vagledning-fran-oecd-covid-19-krisens-effekter-pa-skatteavtal/#:~:text=Uppdaterad%20v%C3%A4gledning%20fr%C3%A5n%20OECD%20%2D%20COVID,effekter%20p%C3%A5%20skatteavtal%20%2D%20Skeppsbron%20Skatt&text=Restriktioner%20som%20resef%C3%B6rbud%20och%20karant%C3%A4nkrav,styrelsem%C3%B6ten%20f%C3%A5r%20h%C3%A5llas%20p%C3%A5%20distans>. Hämtad 2022-04-22.

Karlén, Louise, Karlsson, Kristoffer (2021), Skatterättsnämnden-fråga om fast driftställe till följd av pandemi, PWC, Publicerad 31 maj 2021. Tillgänglig online :< <https://blogg.pwc.se/taxmatters/skatterattsnamnden-fast-driftstalle>>. Hämtad 2022-04-22.

Lundström, Anna, Westerdahl, Alexander (2021), Introducing Working from Anywhere, Spotify, Publicerad 12 februari 2021. Tillgänglig online: < <https://hrblog.spotify.com/2021/02/12/introducing-working-from-anywhere/>>. Hämtad 2022-03-04.

Norén, Alexandra (2021), Allt fler arbetsgivare lockar med distansarbete, SVT, Uppdaterad 25 december 2021. Tillgänglig online < <https://www.svt.se/nyheter/inrikes/allt-fler-arbetsgivare-lockar-med-distansarbete>>. Hämtad 2022-03-04.

Shouri, Alborz (2016), Minimalt arbete i hemmakontor utgör fast driftställe, EY, Publicerad 12 februari 2016. Tillgänglig online: <https://skattenatet.ey.se/2016/02/18/minimalt-arbete-i-hemmet-utgor-fast-driftstalle>. Hämtad 2022-04-18.

Pressmeddelande från Statistiska centralbyrån (2021), Ny statistisk: Så många arbetar hemifrån under pandemin, Uppdaterad 28 september 2021. Tillgänglig online: < <https://www.scb.se/pressmeddelande/ny-statistik-sa-manga-har-jobbat-hemifran-under-pandemin/>> Hämtad 2022-04-12. I fotnot, Pressmeddelande från Statistiska centralbyrån.

Pressmeddelande från Utrikesdepartementet (2020), UD förlänger avrådan till 31 augusti för länder utanför EU, EES och Schengen, samt häver avrådan för ett antal länder inom EU, EES och Schengen från och med den 30 juni, Publicerad 17 juni 2020. Tillgänglig online:< <https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2020/06/ud-avradan/>>. Hämtad 2022-04-12. I fotnot, Pressmeddelande från Utrikesdepartementet (2020).

Yearbook of the International Law Commission (1966), Vol II. Publiceringsdatum saknas. Tillgänglig online: < https://legal.un.org/ilc/publications/yearbooks/english/ilc_1966_v1_p2.pdf> . Hämtad 2022-03-01.

Wustenberghs, Tim, Cauwenberg, Patrick (2021), Future of Work What a Difference a Day Makes, Deloitte, Publicerings datum saknas. Tillgänglig online: < <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/gx-tax-what-difference-a-day-makes.pdf>>. Hämtad 2022-04-22.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1987 ref. 162

I RÅ 1996 ref. 84

RÅ 1998 not. 188

RÅ 2001 ref. 38

RÅ 2009 ref. 91

HFD 2011 not. 59

HFD 2012 ref 53

HFD 2016 ref. 23

HFD 2016 ref. 57

HFD mål 1026–16

Kammarrätten

Kammarrättens dom i 2015 02-25 Mål nr 4085–14, 4806–14 och 4087–14.

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden

SRN 72/20/D