

**Juridiska institutionen**

Juristprogrammet HT 2023

Examensarbete 30 hp

# Digitala verksamheter i artikel 5, OECD:s modellavtal

*En analys av bedömningen av förberedande och biträdande art*

Emelie Boberg

Handledare: David Kleist  
Examinator: Pernilla Rendahl



**GÖTEBORGS UNIVERSITET**  
**HANDELSHÖGSKOLAN**

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>ABSTRACT</b> .....	<b>1</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b> .....	<b>2</b>
<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>3</b>
1.1 BAKGRUND.....	3
1.2 SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNINGAR .....	4
1.3 METOD OCH MATERIAL .....	5
1.4 FORSKNINGSLÄGE .....	7
1.5 AVGRÄNSNINGAR.....	8
1.6 DISPOSITION .....	9
<b>2 BAKGRUND</b> .....	<b>11</b>
2.1 INLEDNING .....	11
2.2 DIGITAL VERKSAMHET .....	11
2.3 OECD.....	12
2.3.1 <i>Modellavtalets rättskällevärde</i> .....	13
2.3.2 <i>Ändringen av definitionen av fast driftställe</i> .....	14
<b>3 FAST DRIFTSTÄLLE</b> .....	<b>18</b>
3.1 INLEDNING .....	18
3.2 BESKATTNINGSMAKT .....	18
3.3 ARTIKEL 5, OECD:S MODELLAVTAL .....	19
3.3.1 <i>Plats</i> .....	19
3.3.2 <i>Stadigvarande</i> .....	21
3.3.3 <i>Affärsverksamhet helt eller delvis bedrivs</i> .....	22
3.4 2:29 INKOMSTSKATTELAGEN .....	23
3.5 INKOMST FRÅN FAST DRIFTSTÄLLE .....	24
3.6 SAMMANFATTANDE KOMMENTAR .....	24
<b>4 FÖRBEREDANDE ELLER BITRÄDANDE ART</b> .....	<b>28</b>
4.1 INLEDNING .....	28
4.2 UNDANTAGET I ARTIKEL 5.4.....	28
4.2.1 2:29 <i>Inkomstskattelagen</i> .....	29
4.2.2 <i>Typfall</i> .....	29
4.3 DIGITALA VERKSAMHETER.....	31
4.4 SAMMANFATTANDE KOMMENTAR .....	32
<b>5 SVENSKA SKATTEAVTAL</b> .....	<b>36</b>
5.1 INLEDNING .....	36
5.2 SVERIGES RESERVATION .....	36
5.2.1 <i>Kommentarer på åtgärd 7 från svenska aktörer</i> .....	37
5.3 SVENSKA SKATTEAVTAL EFTER 2017 .....	38
5.3.1 <i>Jämförelse av skatteavtalens artikel 5.4</i> .....	39
5.4 SAMMANFATTANDE KOMMENTAR .....	40
5.4.1 <i>Jämförelsen mellan skatteavtalen och modellavtalet</i> .....	40
5.4.2 <i>För- och nackdelar med detaljerade fast driftställe-bestämmelser</i> .....	42
<b>6 AVSLUTANDE DISKUSSION OCH SLUTSATSER</b> .....	<b>44</b>
6.1 FRÅGESTÄLLNING OCH DELSYFTE 1 .....	44
6.2 FRÅGESTÄLLNING OCH DELSYFTE 2 .....	45
<b>7 KÄLLFÖRTECKNING</b> .....	<b>47</b>

## **Abstract**

According to current principles in international tax law, the occurrence of a permanent establishment requires a certain degree of physical presence. However, due to the drastic development of the internet during the 21<sup>st</sup> century, businesses have been able to develop their activities across borders without necessarily having physical presence in other countries. The requirement of physical presence combined with the possibility for digital business activities across borders quickly gives rise to problems in regards of taxation.

This thesis initially examines how the concept of permanent establishment relates to digital business activities and the purpose is specifically to analyze the exception provided in article 5.4 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (MTC). Article 5.4 in the newly updated version of the MTC from 2017 consists of a list of business activities that are exempted from the concept of permanent establishment, provided that such activities are of a preparatory or auxiliary character. The analysis concludes that it is both legally and technically difficult to make the assessment in relation to digital business activities, but that the key to the assessment is the combination of activities performed online. Both the Comment to the MTC and the Swedish Tax Authority give some examples and guidance in the matter, but the information is brief, complicated and allows for subjective assessments.

Furthermore, Sweden has made a reservation towards certain articles in The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI) and particularly all articles regarding the change of the definition of permanent establishment. The other purpose of this thesis is hence to examine how Sweden has designed the article regarding permanent establishment in their new tax treaties since 2017. Eight relevant tax treaties have been analyzed and the conclusion is that the reservation made by Sweden certainly has had a practical impact, since the new version of article 5 in the MTC is not included in any of the tax treaties. In the context of this analysis, the possible impact on Swedish businesses as well as advantages and disadvantages with detailed permanent establishment provisions are also discussed.

## **Förkortningar**

BEPS	Base Erosion Profit Shifting
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen
MLI	The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting
MTC	Model Tax Convention on Income and on Capital
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development
Modellavtalet	Model Tax Convention on Income and on Capital
Prop.	Proposition
SFS	Statens författningssamling

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Det ökade användandet av internet och digital teknik under 2000-talet har omformat och utvecklat internationell affärsverksamhet. Gränsöverskridande handel har underlättats och företag kan i dagsläget komma i kontakt med bland annat producenter, leverantörer och kunder utan att nödvändigtvis ha fysisk närvaro i andra länder. Idag är många företag digitaliserade, både internt och gentemot kund, vilket innebär att företagen förlitar sig på immateriella snarare än materiella tillgångar. En återkommande diskussion är att det internationella skattesystemet inte är anpassat efter det nuvarande sammanhanget.<sup>1</sup>

Fast driftställe är ett betydelsefullt begrepp och utgör en nyckelkomponent i staters beskattningsrätt. Ett fast driftställe leder dels till att enskilda staters beskattningsunderlag ökar, dels till att vinster rätteligen beskattas där de uppstår.<sup>2</sup> Konceptet fast driftställe är emellertid också ett bra exempel på hur det internationella skattesystemet inte har anpassats efter dagens internationella affärsmiljö. Trots att *The Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) uppdaterade modellavtalet år 2017 tar inget rekvisit i den artikel som definierar fast driftställe (artikel 5) sikte på digitala transaktioner och det går därför ifrågasätta om artikeln fortfarande fyller sitt syfte eller om den helt enkelt är föråldrad.<sup>3</sup> Det bör i sammanhanget dessutom tilläggas att fast driftställe-definitionen i svensk intern skatterätt, 2:29 Inkomstskattelagen (IL), är än mer utdaterad. Bestämmelsen har inte uppdaterats på många år och är betydligt mer kortfattad än artikel 5 i modellavtalet.<sup>4</sup>

Vidare uppvisar modellavtalets artikel 5.4 – undantaget från fast driftställe för verksamheter av förberedande eller biträdande art – ytterligare utmaningar i förhållande till digitala verksamheter. Till följd av att bestämmelsen i sig inte ger någon ledning avseende digitala transaktioner menar jag att undantagsregeln ger upphov till en komplex bedömning. Det är först i den mycket omfattande, och enligt min mening relativt svårorienterade, kommentaren

---

<sup>1</sup> Marcin Jamrozý och Filip Majdowski, "Permanent Establishment in Digital Business", *Studia Prawno ekonomiczne* 122.122 (2022): s. 11.

<sup>2</sup> Mattias Dahlberg, *Internationell beskattning*, 5 uppl. (Lund: Studentlitteratur, 2020), s. 33, 302.

<sup>3</sup> Montserrat Hermosín Álvarez, "Permanent Establishment. The Crisis of the Article 5 OECD MC in the Digital Economy", *Crónica Tributaria* 180 (2021): s. 101, 123–125.

<sup>4</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 304.

som digitala verksamheter över huvud taget nämns.<sup>5</sup> Informationen och vägledningen som ges i kommentaren är därtill komplicerad och förhållandevis begränsad.

Utöver de utmaningar som uppstår i den digitala kontexten har Sverige även reserverat sig mot delar av MLI, bland annat mot OECD:s ändring av fast driftställe-definitionen i modellavtalet från 2017.<sup>6</sup> I ett läge där funktionen av fast driftställe-definitionen är under diskussion är det intressant att utreda motiven bakom Sveriges reservationen samt vilka nya svenska skatteavtal som har ingåtts efter 2017 och hur artikel 5.4 har utformats däri.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Med avstamp i ovan angiven bakgrund och de utmaningar som internationell skatterätt står inför i samband med utvecklandet av digitala verksamheter har uppsatsen två delsyften. Uppsatsens första delsyfte är att analysera, utreda och klargöra hur digitala verksamheter kan bedömas vara av förberedande och/eller biträdande art i enlighet med artikel 5.4, OECD:s modellavtal, samt hur tillämpningen av undantagsregeln bör ske i en svensk kontext.

Uppsatsens andra delsyfte är att klarlägga vilka praktiska konsekvenser som Sveriges reservation mot delar av MLI har fått i svenska skatteavtal. Inom ramen för denna delundersökning syftar uppsatsen även till att diskutera hur svenska företag kan ha påverkats av Sveriges tillvägagångssätt, samt till att kort och övergripande redogöra för fördelar och nackdelar med detaljerade fast driftställe-bestämmelser i skatteavtal.

Uppsatsens två delsyften kommer att besvaras med hjälp av följande frågeställningar:

1. Hur förhåller sig undantaget för verksamheter av förberedande och biträdande art i artikel 5.4, OECD:s modellavtal, till digitala verksamheter och hur bör undantagsregeln tillämpas i en svensk kontext?
2. Hur har Sverige utformat fast driftställe-definitionen i skatteavtal efter reservationen mot ändringen av fast driftställe-definitionen i OECD:s modellavtal 2017?

---

<sup>5</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 122–131.

<sup>6</sup> Prop. 2017/18:61 *Multilateral konvention för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder*.

### 1.3 Metod och material

För att uppnå uppsatsens första delsyfte finns det ett behov av att identifiera de bestämmelser som i dagsläget finns för att definiera och etablera ett fast driftställe. Begreppet fast driftställe har sin kärna i artikel 5, OECD:s modellavtal, och det faller därför naturligt att uppsatsens materiella utgångspunkt är OECD:s material. Detta talar i sin tur för att de traditionella rättskällorna – lag, förarbeten, praxis och doktrin<sup>7</sup> – inte ensamma tillhandahåller ett tillräckligt svar på frågan.

Det bör i sammanhanget tilläggas att vad som i själva verket utgör rättskällor är omdiskuterat. Utöver de så kallade traditionella rättskällorna förekommer det dessutom inom vissa rättsområden att annat material tillskrivs någon form av rättskällevärde.<sup>8</sup> Skatterätten är ett exempel på ett sådant rättsområde. I skatterätten anses både OECD:s material och material från Skatteverket vara betydelsefulla källor och i praktiken får materialet inflytande trots att det saknar formell juridisk bindande verkan.<sup>9</sup> Skatteverket utfärdar allmänna råd och rekommendationer i syfte att tillämpningen inom organisationen ska ske enhetligt. De allmänna råden och rekommendationerna är inte bindande, men de följs normalt av Skatteverket och därav kan skattskyldiga i praktiken förlita sig på informationen.<sup>10</sup> Utöver detta bör även tilläggas att inom skatteområdet har Skatterättsnämndens förhandsbesked en prejudikatbildande verkan.<sup>11</sup> Utöver uppsatsens materiella utgångspunkt i OECD:s modellavtal har därför även ställningstaganden och rättslig vägledning från Skatteverket samt förhandsbesked från Skatterättsnämnden använts som material.

Uppsatsens första frågeställning bygger sålunda på en regelorienterad ansats, vilket innebär att arbetets framställning inledningsvis är en redogörelse för bestämmelserna om fast

---

<sup>7</sup> Claes Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare ; Ämne, material, metod, argumentation och språk*, 5 uppl. (Stockholm: Norstedts Juridik AB, 2021), s. 47–48.

<sup>8</sup> Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare ; Ämne, material, metod, argumentation och språk*, s. 47.

<sup>9</sup> Johan Rick, ”Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern rätt – när och i så fall hur?”, *Svensk skattetidning*, nr. 8 (2016): s. 543 och Robert Pålsson et al., *Grundläggande Inkomstskatterätt*, 2 uppl. (Uppsala: Iustus Förlag AB, 2022), s. 59–61. I avsnitt 2.3.1 diskuteras modellavtalets rättskällevärde vidare.

<sup>10</sup> Sven-Olof Lodin et al., *Inkomstskatt : En lärobok i skatterätt*. 18 uppl., del 1. (Lund: Studentlitteratur AB, 2021), s. 18–19.

<sup>11</sup> Skatterättsnämnden. ”Skatterättsnämnden”. *Skatterättsnämnden*, hämtad 11 december, 2023. <https://www.skatterattsnamnden.se/>.

driftställe med utgångspunkt i ovan angivet material. Jag har haft som avsikt att sönderdela problemet – det vill säga fast driftställe-bestämmelsen och dess rekvisit – för att sedan studera och analysera beståndsdelarna var för sig. Genom en förståelse av beståndsdelarna blir helheten begriplig.<sup>12</sup> Jag har emellertid inte enbart avsett att fastställa gällande rätt, utan det som framkommit i undersökningen har analyserats och diskuterats för att kunna kopplas an till min frågeställning.<sup>13</sup>

Uppsatsens andra frågeställning är likväl en analys, men för att uppnå syftet bakom frågeställningen krävdes ett annat metodval och tillvägagångssätt. Svenska förarbeten har inledningsvis legat till grund för presentationen av motiven bakom reservationen. Därefter har modellavtalet samt en rad olika svenska skatteavtal tjänat som empiriskt material för analysen. De för arbetet relevanta delarna i artikel 5, OECD:s modellavtal, har jämförts med artikel 5 i de olika svenska skatteavtalen. Artikel 5 i de respektive skatteavtalen har därefter även jämförts med varandra.

För att finna relevanta svenska skatteavtal har jag använt mig dels av Skatteverkets lista på svenska skatteavtal<sup>14</sup> och dels av JUNO:s sökfunktion. Via Skatteverkets hemsida hittades ett skatteavtal som var nytt i sin helhet och ett skatteavtal som fått en ny lydelse. Vid användning av JUNO upptäckte jag emellertid att listan på Skatteverkets hemsida inte var helt aktuell eller åtminstone inte helt komplett. Via JUNO:s sökfunktion använde jag sökord ”ändring i skatteavtal mellan Sverige och” + sortering efter ”nyaste” + klickade i ”författningar” i vänsterspalten. Med denna sökning fick jag fram en lista med SFS-nummer gällande ändring i skatteavtal efter 2017.<sup>15</sup>

Slutligen vill jag gällande uppsatsens material kommentera att det kommer att dyka upp ett antal avgöranden från olika instanser i framställningen, trots att det inte genomförs någon så kallad rättsfallsanalys. Detta sker enbart i syfte att belysa exempel, och inte för att dra någon generaliserbar slutsats av hur en specifik fråga behandlas i svensk rättsskipning.

---

<sup>12</sup> Peter Westberg, “Avhandlingsskrivande och val av forskningsansats – en idé om rättsvetenskaplig öppenhet”, I *Festskrift till Per Olof Bolding*, red. Lars Heuman (Lund: Juristföretaget i Lund, 1992), s. 431–432.

<sup>13</sup> Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare ; Ämne, material, metod, argumentation och språk*, s. 51–55.

<sup>14</sup> Skatteverket, “Skatteavtal”, *Skatteverket*, hämtad 26 oktober, 2023.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.14/15311.html>.

<sup>15</sup> Se vidare avsnitt 5.3.



## 1.4 Forskningsläge

Digitala verksamheter samt hur dessa förhåller sig till konceptet fast driftställe är ingen ny fråga. Det är ett känt problem att inkomster genererade från digitala affärsaktiviteter är svåra att allokera till rätt fysisk plats och när det gäller små eller medelstora företag kan det vara nästintill omöjligt.<sup>16</sup> För att hitta en lösning på detta problem pågår det inom OECD sedan flera år tillbaka ett internationellt arbete under namnet Base Erosion Profit Shifting (BEPS). Pelare 1 under BEPS-projektet tar sikte på möjligheterna för beskattning utan fysisk närvaro och i stället skapa beskattningsrätt för marknadsjurisdiktioner, vilket innebär jurisdiktioner där användarna och konsumenterna i själva verket finns.<sup>17</sup> Reglerna som pelare 1 innebär omfattar enbart de allra största företagen som når ett visst omsättningskrav. Deadlinen för genomförandet av pelare 1 har flyttats fram och regelverket som följer av projektet är med andra ord inte tillämpligt än.<sup>18</sup>

Eftersom BEPS-projektet har varit på tapeten under ett antal år finns det befintlig forskning inom ämnet. Jag upplever emellertid att sedan BEPS-projektet lanserades fokuserar forskningen mestadels på konsekvenserna av reglernas införande och vad som komma skall. Kärnan i denna uppsats är fortsatt orienterad efter de bestämmelser beträffande fast driftställe som fortfarande existerar i dagsläget samt hur dessa förhåller sig till gränsöverskridande verksamheter som bedrivs digitalt. Den forskning som likväl vidrör uppsatsens kärna och som har använts som material är företrädesvis internationell. Montserrat Hermosín Álvarez<sup>19</sup> utreder det traditionella fast driftställe-begreppet och konstaterar att begreppet har rubbats av digitala verksamheter. Marcin Jamrózy och Filip Majdowski<sup>20</sup> diskuterar huruvida inkomster från digitala verksamheter bör beskattas separat från reglerna för beskattning av fasta

---

<sup>16</sup> Marius Laurinaitis et al., "Limitations of the Concept of Permanent Establishment and E-commerce", *Independent Journal of Management & Production* 11.9 (2020): s. 2310.

<sup>17</sup> OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, 2020, hämtad 3 november 2023, s. 11 ff, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

<sup>18</sup> OECD (2023), *Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, hämtad 3 november 2023. <https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf>.

<sup>19</sup> Montserrat Hermosín Álvarez, "Permanent Establishment. The Crisis of the Article 5 OECD MC in the Digital Economy", *Crónica Tributaria* 180 (2021).

<sup>20</sup> Marcin Jamrózy och Filip Majdowski, "Permanent Establishment in Digital Business", *Studia Prawno ekonomiczne* 122.122 (2022).

driftställen. Marius Laurinaitis med flera<sup>21</sup> diskuterar kryphål i beskattningen av inkomster från digitala verksamheter. Författarna berör även frågan om förberedande eller biträdande art i förhållande till digitala verksamheter, vilket innebär att denna litteratur kommer närmast temat i denna uppsats.

Genom att även analysera undantagsregeln i artikel 5.4 avser jag att fördjupa ovannämnda forskning, som mestadels berör huvudregeln i artikel 5.1 och/eller artikel 5 i sin helhet. Utöver det önskar jag även att bidra till forskningen genom att undersöka konceptet fast driftställe ur ett svenskt perspektiv, varför både svensk intern tillämpning och utformningen av artikel 5 i svenska skatteavtal analyseras i uppsatsen.

### **1.5 Avgränsningar**

BEPS-projektet och pelare 1 tar som ovan nämnt sikte på de största multinationella företagen som når över en viss omsättningströskel och projektet har inte heller fått fullt praktiskt genomslag än. Jag tar i denna uppsats sikte på situationen som den fortsatt ser ut i dagsläget, det vill säga att fast driftställe-bestämmelsen fortsatt är det centrala för beskattning av digitala verksamheter. Uppsatsens undersökning inkluderar dessutom små och medelstora företag, som inte kommer att nå över omsättningströskeln för pelare 1. Uppsatsen har således ett något annat fokus än vad BEPS innebär och av denna anledning kommer BEPS-projektet inte analyseras närmare.

Det faller vidare naturligt att enbart inkludera delar av fast driftställe-bestämmelsen i min undersökning, eftersom uppsatsens syfte och övergripande tema är undantaget för verksamheter av förberedande och biträdande art i förhållande till digitala verksamheter. Även huvudregeln i artikel 5.1, OECD:s modellavtal, kommer emellertid att analyseras och detta menar jag är av relevans till följd av att ett undantag är oförståeligt om man inte först förstår huvudregeln. Övriga delar av artikel 5, bland annat byggregeln, representantreglerna och dotterbolagsregeln lämnas således utanför uppsatsens fortsatta framställning. Detta gäller även i kapitel 5, som kopplar an till den andra frågeställningen.

---

<sup>21</sup> Marius Laurinaitis et al., "Limitations of the Concept of Permanent Establishment and E-commerce", *Independent Journal of Management & Production* 11.9 (2020).

Vad specifikt avser framställningen av artikel 5.1 och 5.4 kommer de specifika rekvisiten att analyseras i varierande utsträckning. Det är rekvisitet ”plats” som är av störst intresse för det relevanta syftet och frågeställningarna, medan rekvisitet ”stadigvarande” inte blir av avgörande betydelse när det gäller digitala verksamheter. Det faller därför naturligt att rekvisitet ”stadigvarande” enbart presenteras kortfattat, i syfte att skapa en grundläggande förståelse.

En fråga som får betydelse i förlängningen är vilken inkomst som blir hänförlig till ett fast driftställe och hur vinster ska allokeras inom företaget. Detta är i sig en komplex fråga, både i förhållande till fysiska och digitala verksamheter som konstituerar fasta driftställen, som hade varit intressant att utreda närmare. Frågan faller emellertid utanför uppsatsens uppställda frågeställningar och jag kommer således enbart kortfattat beröra och diskutera denna fråga.

I uppsatsen kommer ett fåtal tekniska begrepp att förekomma, exempelvis ”programvara”, ”spegelserver” och ”mobilapplikation”. Dessa begrepp kommer inte förklaras närmare då det inte är av avgörande betydelse för den fortsatta framställningen.

## **1.6 Disposition**

Uppsatsen består i sin helhet av sju kapitel och är disponerad på följande vis. Uppsatsen inleds med kapitel 2, vilket tjänar som ett övergripande bakgrundskapitel till uppsatsen, med innehåll som jag menar är av värde att introducera före den fortsatta framställningen. En rad olika begrepp, företeelser och omständigheter förklaras och presenteras.

Kapitel 3 och 4 avhandlar sedan uppsatsens första delsyfte och den första frågeställningen. I båda kapitlen redogörs för den nuvarande regleringen av fast driftställe i OECD:s modellavtal. Framställningen i kapitel 3 tar sikte på huvudregeln i artikel 5.1, innefattande rekvisiten ”stadigvarande”, ”plats” och ”affärsverksamhet helt eller delvis bedrivs”. Framställningen i kapitel 4 avhandlar sedan undantaget från fast driftställe för verksamheter av förberedande och biträdande art. I samband med framställningarna i respektive kapitel presenteras även den motsvarande svenska definitionen av fast driftställe, vilken återfinns i

2:29 IL. Både kapitel 3 och 4 avslutas med en sammanfattande kommentar av vad som framkommit i respektive undersökning.

I det efterföljande femte kapitlet avhandlas uppsatsens andra delsyfte och den andra frågeställningen. Inledningsvis framförs motiven bakom Sveriges reservation mot MLI 2017. Därefter presenteras en rad skatteavtal som Sverige har ingått sedan 2017 och fast driftställebestämmelsen i dessa jämförs med varandra samt med artikel 5 i OECD:s modellavtal. Kapitlet avslutas likt föregående kapitel med en sammanfattande kommentar av vad som framkommit av undersökningen.

Avslutningsvis för jag i kapitel 6 en sammanfattande diskussion kring uppsatsens delundersökningar och jag besvarar även uppsatsens två frågeställningar.

## 2 Bakgrund

### 2.1 Inledning

I detta kapitel förklaras inledningsvis vad som avses med begreppet digital verksamhet inom ramen för denna uppsats. Efter det introduceras OECD som organisation och det material som OECD tillhandahåller. Anledningen till denna framställning är att modellavtalet och dess tillhörande kommentar dels utgör en viktig rättskälla inom skatterätt och dels utgör kärnmaterialet i denna uppsats, samtidigt som materialet saknar formell juridisk bindande verkan i Sverige.<sup>22</sup> Jag menar därför att en diskussion av rättskällevärdet är av relevans och diskussionen har ett starkt samband med ovanstående materialavsnitt.<sup>23</sup>

I uppsatsens inledande avsnitt nämndes även att OECD:s modellavtal uppdaterades 2017.<sup>24</sup> Jag finner det därför angeläget att förklara bakgrunden till ändringarna samt vad ändringarna konkret innebar. Enbart de ändringar av artikel 5 som är av relevans för den fortsatta framställningen kommer att presenteras och pekats ut. Anledningen varför ändringarna presenteras i detta kapitel och inte i något av de följande två kapitlen – vilka rätteligen avhandlar fast driftställe-begreppet – är för att ändringarna i artikel 5 ligger till grund för uppsatsen i sin helhet. Det passar därför bättre att ändringarna presenteras initialt för att tjäna som ett ramverk för uppsatsens fullständiga framställning.

### 2.2 Digital verksamhet

I engelskan förekommer begreppen *electronic business* och *electronic commerce*, vilka på svenska direktöversätts till elektronisk verksamhet och elektronisk handel (e-handel). Inom ramen för denna uppsats är begreppet digital verksamhet synonymt med elektronisk verksamhet. I en svensk kontext är jag av uppfattningen att begreppet e-handel används i större utsträckning än begreppet digital verksamhet och eftersom det finns en viss skillnad i innebörd är det inte helt korrekt att använda begreppen som synonymer.<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 284.

<sup>23</sup> Se avsnitt 1.3.

<sup>24</sup> Se avsnitt 1.1.

<sup>25</sup> Ciprian Adam, "Considerations on Terminology and Concepts Used in the Electronic Commerce Literature", *International Conference "Marketing – from Information to Decision"*, 2<sup>nd</sup> Edition (October 2009): s. 29, <https://econ.ubbcluj.ro/mid/conference/2017/MID%202009%20Proceedings.pdf>.

E-handel som begrepp föddes omkring det senaste sekelskiftet, i samband med internets genomslag.<sup>26</sup> Diverse internationella organisationer och aktörer har uttryckt en egen definition av begreppet. Två gemensamma nämnare i de olika uttryckta definitionerna är dels att e-handel möjliggörs genom elektronisk kommunikation och innebär en digitalisering av handelsprocessen, dels att det gäller kommersiella transaktioner, exempelvis köp av varor och tjänster.<sup>27</sup>

E-handel som begrepp avser med andra ord inte transaktioner som sker inom ett företag, utan enbart affärsmässiga transaktioner mellan företaget och en tredje part.<sup>28</sup> I kontrast till e-handel blir således digital verksamhet bredare i sin bemärkelse, då digital verksamhet innebär att fler delar av ett företags verksamhet integreras digitalt och/eller på internet.<sup>29</sup> E-handel kan följaktligen bäst betraktas som en del av det större begreppet digital verksamhet.<sup>30</sup>

Jag ansluter mig till den ovan presenterade föreställningen och menar sammanfattningsvis att syftet med att använda begreppet digital verksamhet i denna uppsats är att inkludera samtliga tänkbara digitala lösningar i en företagsprocess – interna och externa – och inte bara sedvanlig e-handel.

### 2.3 OECD

OECD är en internationell samarbetsorganisation som i dagsläget har 38 medlemsstater. Organisationen har i över 60 år arbetat med att hitta lösningar på diverse sociala, ekonomiska och ekologiska problem. Skattefrågor hanteras inom organisationen i *The Committee of Fiscal Affairs* och det är även denna kommitté som har arbetat fram modellavtalet.<sup>31</sup>

Modellavtalet innefattar fyra olika delar: ett förklarande introduktionsavsnitt, en avtalsdel, en detaljrik kommentar till samtliga modellavtalets artiklar samt en rekommendation till

---

<sup>26</sup> Zheng Qin et al., *E-Commerce Strategy*, (Berlin, Heidelberg: Springer, 2014), s. 1-2. [https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-642-39414-0\\_1](https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-642-39414-0_1).

<sup>27</sup> Qin et al., *E-Commerce Strategy*, s. 1-2 och Zheng Qin, *Introduction to E-commerce* (Berlin, Heidelberg: Springer, 2009), s. 7. <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-540-49645-8>.

<sup>28</sup> Dave Chaffey, *E-business & E-commerce : Strategy, implementation and practice*, 5 ed. (Harlow: Pearson Education Limited, 2011), s. 10-13.

<sup>29</sup> Adam, "Considerations on Terminology and Concepts Used in the Electronic Commerce Literature", s. 29.

<sup>30</sup> Chaffey, *E-business & E-commerce : Strategy, implementation and practice*, s. 12.

<sup>31</sup> OECD, "About", *OECD*, hämtad 16 oktober, 2023. <https://www.oecd.org/about/>.

medlemsstaterna att tillämpa modellavtalet och kommentaren. Kommentaren till artiklarna ses med andra ord som en del av själva modellavtalet.<sup>32</sup> Kommentaren ses som ett viktigt hjälpmedel och spelar en stor roll när skatteavtal ska tolkas.<sup>33</sup> År 1963 presenterade OECD den första utgåvan av modellavtalet och sedan dess har det uppdaterats löpande. Den senaste versionen av modellavtalet är från 2017.<sup>34</sup> Med modellavtalet eftersträvar OECD gemensamma och standardiserade regler för undanröjande eller lindring av internationell juridisk dubbelbeskattning.<sup>35</sup>

### **2.3.1 Modellavtalets rättskällevärde**

OECD:s modellavtal är formellt sett ett icke bindande juridiskt dokument.<sup>36</sup> OECD har således enbart mandat att rekommendera medlemsstaterna att utforma sina skatteavtal i enlighet med modellen och tolka skatteavtal i enlighet med kommentaren.<sup>37</sup> Sverige är en medlemsstat som i stort sett alltid följer OECD:s modellavtal när nya skatteavtal ska förhandlas fram. Det är emellertid först när de svenska skatteavtalen har införlivats genom en särskild införlivandelag som de kan åberopas vid svenska skattemyndigheter och domstolar. Eftersom OECD:s material inte är juridiskt bindande har medlemsstaterna möjlighet att göra reservationer till artiklar i modellavtalet samt anmärkningar till kommentaren.<sup>38</sup> En annan följd av att OECD:s material saknar formell bindande verkan – samt att det rör sig om en modell som medlemsstaterna har möjlighet att modifiera – är att innehållet kan ses som vagt och rättsosäkert.<sup>39</sup>

---

<sup>32</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 284.

<sup>33</sup> Jan Bjuvberg, ”Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen”, *Svensk skattetidning*, nr. 2 (2015): s. 114.

<sup>34</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 285.

<sup>35</sup> Bjuvberg, ”Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen”, s. 115 och OECD:s modellavtal, introduktion, p. 2.

<sup>36</sup> Johan Rick, ”Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern rätt – när och i så fall hur?”, *Svensk skattetidning*, nr. 8 (2016): s. 543.

<sup>37</sup> Bjuvberg, ”Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen”, s. 114.

<sup>38</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 285, 288. Det är en sådan reservation från Sveriges sida som kommer att presenteras och diskuteras i kapitel 5.

<sup>39</sup> Mats Tjernberg, ”OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt”, *Svensk skattetidning*, nr. 2 (2017): s. 125.

Hur modellavtalet ska klassificeras som rättskälla i Sverige och vilket rättskällevärde som ska tillmätas materialet är inte helt självklart.<sup>40</sup> Det kan konstateras att det i den svenska vedertagna rättskälleläran saknas en naturlig plats för OECD:s material, eftersom det inte på rak arm varken går att inordna under eller utesluta från lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Modellavtalet kan å ena sidan ses som doktrin, som används vid tolkning av skatteavtal, men å andra sidan även som ett sorts förarbete, som har föregått upprättandet av skatteavtal.<sup>41</sup>

Trots ambivalensen i modellavtalets rättskällevärde har materialet fått ett stort genomslag i praktiken och det ska mycket till för att diverse aktörer ska våga utmana OECD:s riktlinjer.<sup>42</sup> Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har dessutom uttalat att särskild betydelse bör tillmätas OECD:s modellavtal inom området för internationell beskattning, vilket jämväl åskådliggör modellavtalets praktiska genomslag.<sup>43</sup>

Sammanfattningsvis är det alltså inte helt självklart vilket rättskällevärde som OECD:s modellavtal tillmätas. Oavsett om materialet jämföras med förarbete eller doktrin går det ändå att se att modellavtalet i själva verket används av flera aktörer och därigenom tillerkänns någon sorts tyngd. Det går därmed inte att förneka att OECD:s material sannernligen har en central roll i dagens skatterätt, både nationellt och internationellt.

### **2.3.2 Ändringen av definitionen av fast driftställe**

2013 inledde OECD det så kallade BEPS-projektet, som har till syfte att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster. BEPS-projektet inleddes med en handlingsplan innefattande totalt 15 åtgärdsområden. Åtgärd 15 i handlingsplanen var att analysera möjligheten att utveckla ett multilateralt instrument för att genomföra åtgärder som utvecklats under arbetet med BEPS och i samband med detta levererades rapporten *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*.<sup>44</sup> Rapportens slutsats

---

<sup>40</sup> Bjuvberg, "Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen", s. 114.

<sup>41</sup> Rick, "Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern rätt – när och i så fall hur?", s. 543.

<sup>42</sup> Tjernberg, "OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt", s. 125.

<sup>43</sup> HFD 2016 ref. 57.

<sup>44</sup> OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, 2015, hämtad 13 december 2023, <https://www.oecd.org/tax/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm>.



blev att det både var möjligt och önskvärt att ta fram en sådan konvention. 2016 antogs sedan konventionen (MLI).<sup>45</sup>

MLI syftar till att möjliggöra ett snabbt, enhetligt och koordinerat genomförande av BEPS-projektets skatteavtalsrelaterade åtgärder i redan befintliga skatteavtal, utan att behöva inleda nya förhandlingar av varje enskilt sådant. Genom artikel 12–15 i konventionen integrerades ändringar av definitionen av fast driftställe, vilka initialt arbetades fram och presenterades i samband med rapporten för åtgärd 7 i BEPS-projektet.<sup>46</sup> Syftet med ändringarna var att åtgärda konstlade upplägg som kringgår reglerna om fast driftställe.<sup>47</sup> Ändringarna ser ut som följer<sup>48</sup>:

“4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity ~~of a preparatory or auxiliary character~~;

---

<sup>45</sup> Prop. 2017/18:61, s. 4 och OECD, ”BEPS Actions”, *OECD*, hämtad 23 oktober, 2023.

<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

<sup>46</sup> Prop. 2017/18:61, s. 28 och OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, 2015, hämtad 13 december 2023. [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report\\_9789264241220-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en).

<sup>47</sup> Hermosín Álvarez, “Permanent Establishment. The Crisis of the Article 5 OECD MC in the Digital Economy”, s. 126.

<sup>48</sup> ~~Överstruket~~ = borttaget. *Kursivt fetstilt* = nytt.

- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), ~~provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character,~~

*provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.*

*4.1 Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and*

- a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or*

- b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character,*

*provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.”<sup>49</sup>*

I den tidigare versionen av modellavtalet innebar den så kallade negativa listan i punkt 4 a) – d) att de uppräknade verksamheterna som utgångspunkt ansågs vara av förberedande eller biträdande art. Det var således inte nödvändigt med en prövning i varje enskilt fall, utan var det till exempel ett lager enligt punkt 4 a) så var verksamheten undantagen från fast driftställe-bestämmelsen. Stadgandet om förberedande och biträdande art var enbart kopplat till e) och f), men i den nya versionen av modellavtalet har principen om förberedande och biträdande art knutits an även till a) – d). Via uppdateringen av modellavtalet kan därmed

---

<sup>49</sup> OECD, “2017 UPDATE TO THE OECD MODEL TAX CONVENTION”, OECD, hämtad 30 oktober, 2023, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>.

verksamheter som tidigare generellt ansågs vara av förberedande eller biträdande art i stället utgöra kärnverksamhet. Detta innebär att det i varje enskilt fall krävs en bedömning om verksamheten i fråga kan inordnas under den negativa listan eller inte.<sup>50</sup>

Punkt 4.1 är ett helt nytt tillägg till artikel 5. Punkt 4.1 är starkt sammankopplad till undantaget i punkt 4, då bestämmelsen förhindrar att närstående företag delar upp en sammanhängande affärsverksamhet i flera mindre delar för att på så sätt omfattas av undantaget för förberedande eller biträdande art. För att punkt 4.1 ska vara tillämplig krävs det att de uppdelade verksamheterna utgör kompletterande funktioner i en sammanhängande verksamhet.<sup>51</sup>

I uppsatsens tredje och fjärde kapitel kommer undersökningen och analysen utgå från denna senaste version av modellavtalet. Därefter, i uppsatsens femte kapitel, kommer denna senaste version av modellavtalet sättas i kontrast till formuleringen av fast driftställe-bestämmelsen i olika svenska skatteavtal.

---

<sup>50</sup> Prop. 2017/18:61, s. 29.

<sup>51</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 79.

### **3 Fast driftställe**

#### **3.1 Inledning**

Uppsatsens första frågeställning – Hur förhåller sig undantaget för verksamheter av förberedande och biträdande art i artikel 5.4, OECD:s modellavtal, till digitala verksamheter och hur bör undantagsregeln tillämpas i en svensk kontext? – föranleder behovet av att inledningsvis introducera huvudregeln i artikel 5, OECD:s modellavtal. Först när det klart framgår i vilka situationer som en digital verksamhet kan konstituera ett fast driftställe går det att fortsätta till undantaget för förberedande och biträdande art. På grund därav förklaras inledningsvis i detta kapitel på vilka grunder en stat kan få beskattningsrätt över en inkomst och därefter presenteras de grundläggande rekvisiten för fast driftställe. Därefter presenteras kortfattat hur allokering av vinster sker. Kapitlet avslutas sedan med en sammanfattande kommentar av vad som framkommit.

#### **3.2 Beskattningsmakt**

Det är mestadels principerna vid namn hemvistprincipen och källstatsprincipen som läggs till grund för en stats beskattningsanspråk. Henvistprincipen är fokuserad på skattesubjektet och innebär att en stat har beskattningsrätt till följd av att juridiska personer är hemmahörande i staten. En juridisk person som är registrerad i staten blir normalt obegränsat skattskyldig där, innebärande att staten har rätt att beskatta personens globala inkomst, alltså även inkomst som härrör från andra stater. Källstatsprincipen är omvänt fokuserad på skatteobjektet och innebär att en stat har beskattningsrätt över inkomster som har en tillräckligt stark anknytning till staten, oavsett om personen som intjänar inkomsten är obegränsat skattskyldig där eller inte.<sup>52</sup>

Ett fast driftställe som ett företag hemmahörande i stat A har i stat B utgör generellt en sådan tillräcklig anknytning till stat B som föranleder beskattning där.<sup>53</sup> Det är emellertid enbart vinster som är hänförliga till det fasta driftstället som blir beskattningsbara i stat B, varför det går att se konceptet fast driftställe som en kompromiss mellan hemvist- och

---

<sup>52</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 33.

<sup>53</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 302.

källstatsprincipen.<sup>54</sup> Eftersom förekomsten av ett fast driftställe med andra ord utlöser mer än en stats beskattningsrätt, är det avgörande att bedöma om en verksamhet i realiteten utgör ett fast driftställe eller inte. Detta leder oss in på artikel 5, OECD:s modellavtal, som ger oss de praktiska verktygen att göra denna bedömning.

### **3.3 Artikel 5, OECD:s modellavtal**

Artikel 5 inleds med den allmänna definitionen av fast driftställe och det fastställs att med begreppet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Följaktligen är det rekvisiten ”stadigvarande”, ”plats” samt att ”affärsverksamhet helt eller delvis bedrivs” som nedan kommer att presenteras och analyseras. Av artikel 5.4 framgår sedermera undantag från fast driftställe.<sup>55</sup>

#### **3.3.1 Plats**

Rekvisitet ”plats” omfattar alla lokaler, anläggningar eller installationer som används för att bedriva företagets verksamhet. Det krävs inte någon formell laglig rätt att använda platsen, utan det är tillräckligt att företaget i själva verket förfogar över ett utrymme.<sup>56</sup> Det framgår även att ordalydelsen ”från vilken”<sup>57</sup> ska ges en vidsträckt betydelse i syfte att kunna tillämpa bestämmelsen på alla tänkbara situationer där ett företag bedriver verksamhet från en viss plats.<sup>58</sup> Utgångspunkten är vidare att platsen för affärsverksamhet ska ha ett konkret samband med en specifik geografisk punkt, men det krävs likväl inte att den utrustning som i sig utgör platsen för affärsverksamhet i själva verket är förankrad i marken. Sammanfattningsvis är det en verksamhets reella koppling till en stats territorium som avses.<sup>59</sup>

Tämligen fort går det att konstatera att detta rekvisit har utformats efter fysiska affärsverksamheter och det finns tecken på att bestämmelsen inte har lyckats hålla jämna steg med den digitala utvecklingens takt under 2000-talet.<sup>60</sup> Inget kriterie i artikel 5 tar sikte på

---

<sup>54</sup> Marcin Jamrozý och Filip Majdowski, ”Permanent Establishment in Digital Business”, s. 13. Se vidare avsnitt 3.5 beträffande inkomst från fast driftställe och vinstallokering.

<sup>55</sup> Se vidare kapitel 4.

<sup>56</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 10–11.

<sup>57</sup> Engelska: ”through which”.

<sup>58</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 20.

<sup>59</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 21 och 27.

<sup>60</sup> Jamrozý och Majdowski, ”Permanent Establishment in Digital Business”, s. 11.

digitala transaktioner, utan det är först i kommentaren som någon ledning i frågan över huvud taget ges.<sup>61</sup>

Avseende digitala verksamheter är det viktigt att skilja mellan å ena sidan fysisk datorutrustning och å andra sidan data och programvara som kan lagras däri. En webbplats är en kombination av programvara och elektronisk data och utgör därför i sig inte någon materiell egendom. En webbplats kan därav inte heller konstituera ett driftställe, eftersom sådan immateriell egendom inte kan kopplas till en geografisk plats.<sup>62</sup> En server, på vilken en webbplats är lagrad, är emellertid hårdvara och utgör ett fysiskt stöd till den immateriella programvaran. Detta innebär att den fysiska plats på vilken en server är installerad kan utgöra ett fast driftställe.<sup>63</sup> Skatterättsnämnden ansluter sig till denna uppfattning i ett förhandsbesked från 2013. Förhandsbeskedet blev undanröjt av HFD på grund av att de uppgifter som bolaget lämnade vid ansökan inte utgjorde ett tillräckligt klart och fullständigt underlag för en bedömning, men förhandsbeskedet och domen är trots allt av intresse då de belyser viktiga delar i bedömningen.<sup>64</sup>

Distinktionen mellan webbplatsen och den server på vilken webbplatsen lagras är vidare viktig eftersom det företag som driver och underhåller servern kan vara ett annat företag än det som bedriver verksamhet via webbplatsen. Trots att ett företag betalar avgifter för att lagra sin webbplats på en server innebär inte det automatiskt att servern står till företagets förfogande. I sådana fall anses inte företaget ha någon fysisk närvaro på den plats där servern finns och det saknas sålunda även förutsättningar för fast driftställe.<sup>65</sup> Det är således bara i de fall då företaget som bedriver sin verksamhet på webbplatsen även förfogar över servern som webbplatsen lagras på – exempelvis genom ägande eller hyra – som ett fast driftställe kan uppstå.

---

<sup>61</sup> Hermosín Álvarez, "Permanent Establishment. The Crisis of the Article 5 OECD MC in the Digital Economy", s. 123.

<sup>62</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 123.

<sup>63</sup> Hermosín Álvarez, "Permanent Establishment. The Crisis of the Article 5 OECD MC in the Digital Economy", s. 123.

<sup>64</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 125–11/D (2013-06-12). Undanröjt genom HFD mål nr 4890–13 (2013-12-06).

<sup>65</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 124.

I den dom som undanröjde ovan nämnda förhandsbesked prövade HFD frågan om ett företag får ett fast driftställe då företaget förvärvar och placerar en server i en hyrd lokal i Sverige. Företaget skulle inte ha några anställda i Sverige utan all övervakning av servern skulle ske från huvudkontoret utomlands. HFD konstaterade att det inte finns något krav på att det finns personal på plats för att sköta serverns drift för att ett fast driftställe ska uppstå. Ett företag kan således övervaka servern från ett kontor i ett annat land än där servern är placerad utan att det påverkar bedömningen.<sup>66</sup> Även i en situation då det ägande företaget anlitar ett annat företag för underhåll av servern kommer ett fast driftställe uppstå. Det ägande företaget förfogar i sådana situationer alltjämt över platsen genom att kontrollera vem som har tillträde dit.<sup>67</sup>

Följaktligen är det enbart fysisk datorutrustning som kan konstituera ett fast driftställe för ett företag, vilket innebär att den stat där servern är placerad eventuellt inte har något med den aktuella affärsverksamheten att göra.<sup>68</sup> Det saknas dessutom betydelse för bedömningen om företagets verkliga handlingsutrymme egentligen ligger på en webbplats eller i övrig programvara – som i sig skulle kunna jämföras med en filial eller en verkstad. Så som artikel 5 är utformad i dagsläget är det inte möjligt att genom tolkning utvidga begreppet fast driftställe till att omfatta webbplatser.<sup>69</sup>

### 3.3.2 *Stadigvarande*

Som går att utläsa av begreppets ordalydelse ska en plats för affärsverksamhet vara fast för att konstituera ett fast driftställe och av den orsaken tar rekvisitet ”stadigvarande” sikte på att platsen ska ha en viss grad av varaktighet. Det är inte helt enhetligt mellan olika staters praxis vilken tidsperiod som anses vara stadigvarande, men många stater anser att det åtminstone krävs sex månader för att nå kravet på varaktighet.<sup>70</sup> Tillfälliga uppehåll av aktiviteter på

---

<sup>66</sup> HFD mål nr 4890–13 (2013-12-06).

<sup>67</sup> Skatteverkets ställningstagande dnr 202 493137-18/111 (2018-11-23).

<sup>68</sup> Marius Laurinaitis et al., "Limitations of the Concept of Permanent Establishment and E-commerce", s. 2314.

<sup>69</sup> Hermosín Álvarez, "Permanent Establishment. The Crisis of the Article 5 OECD MC in the Digital Economy", s. 123.

<sup>70</sup> Skatteverket, "Huvudregeln", *Skatteverket*, hämtad 18 oktober, 2023.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.14/2690.html>.

platsen för affärsverksamhet orsakar emellertid inte att det fasta driftstället upphör att existera.<sup>71</sup>

Det finns även ett undantag till utgångspunkten om varaktighet. För det fall en verksamhet är av en sådan art att den enbart kommer att bedrivas under en mycket kort tid (kortare än sex månader) kan ett fast driftställe ändå uppstå under den tid som affärsverksamheten bedrivs.<sup>72</sup> Rekvisitet stadigvarande kommer inte analyseras vidare eftersom det inte behövs för att besvara uppsatsens uppställda frågeställningar.

### ***3.3.3 Affärsverksamhet helt eller delvis bedrivs***

Medan de ovan presenterade rekvisiten är koncentrerade på den plats där affärsverksamhet bedrivs, tar detta rekvisit sikte på verksamheten i sig. Att affärsverksamhet helt eller delvis bedrivs innebär inte att det krävs någon produktiv karaktär eller att verksamheten pågår oavbrutet, men verksamheten måste åtminstone bedrivas regelbundet.<sup>73</sup> Affärsverksamheten som bedrivs på driftstället ska dessutom utgöra företagets kärnverksamhet, vilket innebär att verksamheten i sig ska utgöra en väsentlig och betydande del av företagets sammantagna verksamhet.<sup>74</sup> Detsamma gäller för servrar som utgör fasta driftställen och vid bedömningen av detta rekvisit är det de funktioner som utförs och uppfylls genom servern som avses.<sup>75</sup>

Skatteverket har kommenterat en rad olika affärsverksamheter som kan bedrivas digitalt. Skatteverket framför att det saknas betydelse om affärsaktiviteten på en server innebär direkta kontakter med kunder eller om företaget enbart lagrar och bearbetar information för eget bruk. Både extern och intern aktivitet på en server kan således konstituera ett fast driftställe.<sup>76</sup>

Detta rekvisit är starkt sammankopplat till undantaget i artikel 5.4, då biträdande och förberedande art kan sägas vara motsatsen till väsentlig och betydande del. Verksamhet som inte bedöms nå kravet på väsentlig och betydande del faller således in under undantaget och

---

<sup>71</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 32.

<sup>72</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 28.

<sup>73</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 35.

<sup>74</sup> Skatteverket, "Huvudregeln".

<sup>75</sup> Jamrozý och Majdowski, "Permanent Establishment in Digital Business", s. 14.

<sup>76</sup> Skatteverkets ställningstagande dnr 202 493137-18/111 (2018-11-23).



platsen för affärsverksamhet konstituerar inte ett fast driftställe.<sup>77</sup> Hur bedömningen av verksamhetens utsträckning görs och gränsdragningen mellan huvudregeln respektive undantaget kommer diskuteras i uppsatsens följande kapitel.

### 3.4 2:29 Inkomstskattelagen

Innan vi går vidare till svensk intern skatterätt bör inledningsvis förhållandet mellan IL och skatteavtal kommenteras. Det finns en så kallad gyllene regel i förhållandet mellan dessa, vilken innebär att ett skatteavtal inte kan utvidga Sveriges beskattningsrätt. För det fall ett beskattningsanspråk finns i ett skatteavtal – men saknas i svensk intern skatterätt – får Sverige inte ta ut skatt på grundval av skatteavtalsbestämmelsen. Den så kallade gyllene regeln återfinns som en bestämmelse i samtliga svenska införlivandelagar. Exempelvis lyder 2 § i införlivandelagen till skatteavtalet mellan Sverige och Slovenien enligt följande: ”Avtalets beskattningsregler ska tillämpas endast till den del dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga.”<sup>78</sup> Detta innebär att vid konflikt mellan intern rätt och skatteavtal blir således den snävaste bestämmelsen alltid styrande.<sup>79</sup>

Vad gäller IL i sig går det vid första anblick att konstatera att definitionen av fast driftställe i 2:29 IL är mycket begränsad i sin omfattning jämfört med artikel 5, OECD:s modellavtal. Detta innebär konkret att mycket materiellt innehåll som återfinns i modellavtalet saknar motsvarighet i den svenska bestämmelsen. Exempelvis finns det inte någon motsvarighet till artikel 5.4 – undantaget från fast driftställe för verksamheter av förberedande och biträdande art – i 2:29 IL.<sup>80</sup> 2:29 IL är med andra ord snävare i sin ordalydelse än artikel 5, OECD:s modellavtal, men i förarbetena till 2:29 IL anges likväl att den svenska interna regleringen av fast driftställe ska baseras på principer i OECD:s modellavtal.<sup>81</sup> Det har uttryckts både ett intresse och ett behov av att göra en översyn av svensk intern skatterätt i detta avseende.<sup>82</sup>

---

<sup>77</sup> Skatteverket, “Huvudregeln”.

<sup>78</sup> SFS 2021:1106 *Lag om skatteavtal mellan Sverige och Slovenien*.

<sup>79</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 291.

<sup>80</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 304.

<sup>81</sup> Prop. 1986/87:30 *Om följändringar till slopandet av den kommunala garanti- och utbokeskattningen m.m.*, s. 40 f.

<sup>82</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 304.

### 3.5 Inkomst från fast driftställe

I modellavtalet behandlas fördelningen av beskattningsrätt till ett företags inkomst i artikel 7. Normalfallet är som tidigare nämnts att hemviststaten har rätt att beskatta inkomsten, men i det fall ett fast driftställe förekommer ska inkomsterna som är hänförliga dit beskattas i den stat där driftstället är placerat. Av artikel 7.2, OECD:s modellavtal, framkommer att den inkomst som det fasta driftstället skulle kunna förväntas förvärva om det vore ett separat och oberoende företag ska allokeras dit. Inom OECD har det bedrivits ett omfattande arbete avseende hur allokering ska ske, vilket indikerar att frågan inte är helt oproblematiske.<sup>83</sup> I svensk intern skatterätt finns motsvarande fördelning av beskattningsrätt i 6:11 IL, som stadgar att en begränsat skattskyldig är skattskyldig för inkomst från fast driftställe i Sverige.

Inkomsterna hänförliga till ett fast driftställe baseras på driftställets samtliga aktiviteter. Till ett fast driftställe kommer emellertid inte enbart inkomster att allokeras, utan även tillgångar och risker. Tillgångar och risker knyts till personer vid driftstället som genom arbete, kompetens och befogenheter kan ses som ägare till tillgångarna och som ansvariga för riskerna med verksamheten.<sup>84</sup> I de fall det uppkommer ett fast driftställe till följd av att en server är placerad i en stat uppstår således frågan vilken inkomst som ska allokeras dit. Om det inte finns någon personal vid driftstället kommer det inte heller att finnas någon person att knyta tillgångar och risker till, vilket innebär att enbart en begränsad eller ingen inkomst alls kan knytas till driftstället.<sup>85</sup>

### 3.6 Sammanfattande kommentar

Fast driftställe är ostridigt ett centralt och viktigt begrepp inom internationell skatterätt. Bestämmelsen är emellertid inte helt enkel, utan föranleder en bedömning i varje enskilt fall. Jag menar att det tydligt går att konstatera att det centrala rekvisitet i bestämmelsen är ”plats”, vilket innebär att kravet på ett konkret samband med en specifik geografisk punkt egentligen är hela utgångspunkten för att ett fast driftställe ska uppstå. Detta innebär i sin tur att jag

---

<sup>83</sup> Joachim Agrell och Karin Attorps, ”Fast driftställe/etableringsställe – en översikt”, *Svensk skattetidning*, nr. 2 (2016): s. 99.

<sup>84</sup> OECD, *2010 REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS*, OECD, 2010, hämtad 11 december 2023, s. 15 ff, <https://tpguidelines.com/guidance-on-the-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-2010/>.

<sup>85</sup> OECD, *2010 REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS*, s. 26.

instämmer i uppfattningen att artikel 5, OECD:s modellavtal, är utformad efter fysiska verksamheter och att bestämmelsen inte har lyckats hålla jämn takt med den digitala utvecklingen.

Av undersökningen framgår att inget rekvisit i artikel 5 i modellavtalet över huvud taget tar sikte på digitala transaktioner, utan det är först en bit in i kommentaren som det går att hitta ledning i frågan. Av kommentaren går det att utläsa att det fortsatt är kravet på en fysisk koppling till en specifik geografisk punkt som är avgörande, även för digitala verksamheter. Detta innebär att den verksamhet som i själva verket bedrivs digitalt helt saknar betydelse i bedömningen. Förfogar företaget inte reellt över en server kommer ett fast driftställe aldrig att uppstå. Oavsett om ett företags konkreta – och kanske enda – handlingsutrymme egentligen ligger på en webbplats, kan således webbplatsen i sig aldrig konstituera ett fast driftställe för företaget.

Att det enbart är en servers existens som kan konstituera ett fast driftställe innebär dessutom att den stat, där servern är placerad, i realiteten helt kan sakna anknytning till den affärsverksamhet som bedrivs via servern. Detta medför att ett företag kan välja att placera sin digitala affärsverksamhet på en server i en stat enbart efter ett intresse: eventuella skattefördelar. Även om ett företag exempelvis inte har några producenter, leverantörer eller kunder i en specifik stat, kan statens attraktiva skattesats ge anledning till en etablering där. För mindre företag, som till följd av sin storlek inte har några större problem med mobilitet och flexibilitet, finns det med andra ord möjligheter att utnyttja kryphål i skattesystemet. Att företag har utrymme och möjlighet att på detta sätt välja att bli beskattningsskyldig i ett specifikt land med lägre skatt leder i sin tur till konkurrens mellan stater, vilket av naturliga skäl kan bli problematiskt i längden.

I detta sammanhang är det emellertid också av vikt att återkomma till problematiken som följer av allokering av inkomster. För det fall ett fast driftställe uppstår på grund av att det finns en server kommer enbart en begränsad eller ingen inkomst alls att kunna knytas till driftstället, vilket innebär att det i slutändan saknar betydelse för just skatteplanering. Vilka praktiska skattemässiga konsekvenser som en digital verksamhet får i en specifik stat är således avhängigt fler faktorer. Vinstallokering blir en naturlig följdfråga efter att ett fast

driftställe har konstaterats, men jag understryker återigen att vinstallokering i sig är en komplex fråga som inte har eller kommer att utredas och diskuteras djupare inom ramen för denna uppsats. Uppsatsens övergripande tema och särskilt den första frågeställningen – hur undantagsregeln för verksamheter av förberedande och biträdande art förhåller sig till digitala verksamheter – är relevant att utreda trots möjligheten/risken att det inte kommer att gå att allokera några inkomster till ett eventuellt driftställe.

Vidare vill jag även diskutera den potentiella komplexiteten kopplad till den stora variation av affärsaktiviteter som kan utföras digitalt. Utöver webbplatser med sedvanlig e-handel finns det till exempel även mobilapplikationer för streaming, hyra av el-sparkcykel, viktnedgång, betting, utbildning eller digitala system för fakturering och lönehantering. Huruvida verksamheter som dessa faller under en server och i sådana fall vilken server föranleder ett behov av tekniskt kunnig personal, antingen hos företagen själva eller hos den skattekonsult som de anlitar. Frånräknat företagets börda kommer det dessutom uppstå svårigheter för Skatteverket att fastställa reell fysisk närvaro, särskilt i situationer då företag kan övervaka en server från en avlägsen plats utan att ha personal på plats. Det kommer krävas resurser av Skatteverket för att kunna upptäcka, kontrollera och utreda sådana situationer.

Jag vill fortsättningsvis också kort kommentera att även rekvisitet ”stadigvarande” bör föranleda svårigheter vid bedömningen av digitala verksamheter. Precis som i sammanhang med fysiska verksamheter kan det finnas situationer då en digital verksamhet enbart är temporär, men detta behandlas inte i samma uträkning i modellavtalets kommentar. Detta åskådliggör ytterligare att det är rekvisitet ”plats” som står i centrum vid bedömningen av digitala verksamheter. Då jag emellertid valt att utelämna rekvisitet ”stadigvarande” från närmare undersökning ovan kommer detta inte att diskuteras vidare.

Avslutningsvis vill jag även nämna att vad gäller 2:29 IL, och den svenska motsvarigheten till artikel 5, OECD:s modellavtal, finns det enligt min mening en viss tvetydighet. Å ena sidan är 2:29 IL mycket kortfattad, men å andra sidan anges i förarbetena att svensk intern reglering ska baseras på principer i OECD:s modellavtal. Detta menar jag kan medföra en missuppfattning i tillämpning, då 2:29 IL i sin utformning och ordalydelse rentav säger en

sak medan förarbetena säger en annan. När en lagregels faktiska ordalydelse inte ensam är tillräcklig för att tillämpningen ska bli korrekt, utan där det även krävs att förarbetena läses och tolkas, är jag av uppfattningen att tillämpningen kan bli svårtillgänglig. Eftersom den svenska interna regleringen av fast driftställe ändå ska baseras på principer i OECD:s modellavtal enligt svenska förarbeten, anser jag att denna problematik mest sannolikt hade kunnat undvikas om 2:29 IL uppdaterades i enlighet med OECD:s modellavtal. Jag instämmer därmed i den kritik mot 2:29 IL som redan förekommer.

## 4 Förberedande eller biträdande art

### 4.1 Inledning

I detta kapitel når uppsatsen kärnan för den första frågeställningen – Hur förhåller sig undantaget för verksamheter av förberedande och biträdande art i artikel 5.4, OECD:s modellavtal, till digitala verksamheter och hur bör undantagsregeln tillämpas i en svensk kontext? Undantaget för förberedande eller biträdande art kommer presenteras via både generella exempel och exempel för just digitala verksamheter. Även detta kapitel avslutas med en sammanfattande kommentar, där olika tänkbara digitala situationer diskuteras utifrån det som framkommit av kapitlets undersökningsdel.

### 4.2 Undantaget i artikel 5.4

Artikel 5.4, OECD:s modellavtal, listar ett antal verksamheter som är undantagna från fast driftställe. Verksamheterna är emellertid enbart undantagna under förutsättning att de är av förberedande eller biträdande art. Listan är inte uttömmande, då artikel 5.4 punkt e) fångar upp samtliga verksamheter och bestämmelsen har därmed funktion som en generell begränsning av huvudregeln för fast driftställe. I och med att artikel 5.4 undantar samtliga verksamheter som har en förberedande eller biträdande karaktär skapas ett mer selektivt kriterie för att fastställa ett fast driftställe.<sup>86</sup> De verksamheter som avses i artikel 5.4 är sådana som bedrivs av och för det egna företaget. Om verksamheten på driftstället tillhandahåller tjänster eller produkter till ett utomstående företag är undantaget för förberedande och biträdande art inte tillämpligt.<sup>87</sup>

Det är i regel snårigt att skilja mellan verksamhet som är av förberedande eller biträdande art och verksamhet som inte är det. Det avgörande kriteriet i bedömningen är om verksamheten vid driftstället utgör en väsentlig och betydande del av företagets hela verksamhet.<sup>88</sup> Ett driftställe vars allmänna ändamål är identiskt med hela företagets allmänna ändamål kan inte bedömas vara av förberedande eller biträdande art. Avgörande i bedömningen blir alltid de aktuella omständigheterna i det enskilda fallet.<sup>89</sup>

---

<sup>86</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 58.

<sup>87</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 61.

<sup>88</sup> Väsentlig och betydande del av företagets verksamhet kan sägas vara motsatsen till förberedande och biträdande art. Se avsnitt 3.3.3 beträffande rekvisitet ”affärsverksamhet helt eller delvis bedrivs”.

<sup>89</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 59.

En verksamhet kan betraktas som biträdande när den utförs enbart för att stödja eller tjäna andra av företagets verksamheter. Likaså blir en verksamhet förberedande när den utförs med det enda syftet att möjliggöra utförandet av efterföljande (kärn-)verksamhet.<sup>90</sup> Det finns många typfall då förberedande verksamheter endast bedrivs under en relativt kort period, men så behöver inte vara fallet för att undantaget ska kunna tillämpas.<sup>91</sup>

#### **4.2.1 2:29 Inkomstskattelagen**

Som redan konstaterats i avsnitt 3.4 saknas undantaget för förberedande och biträdande art i den svenska interna skattelagstiftningen. Från början var anledningen till viss del att undantaget enbart förtydligar tillämpningen av övriga bestämmelser i definitionen av fast driftställe och att det således inte fanns något behov av undantaget. Den omständigheten att undantaget inte har givits något explicit utrymme i lagtexten innebär emellertid inte att svenska lagstiftare helt har avvisat bestämmelsen. Principen om förberedande och biträdande art har fortfarande betydelse i Sverige.<sup>92</sup> Frågan om en verksamhet är av förberedande eller biträdande art är inte prövad enligt svensk rätt i någon stor omfattning, men den praxis som finns uppvisar en bedömning som tyder på att kraven för att ett fast driftställe ska uppkomma är relativt lågt ställda.<sup>93</sup>

#### **4.2.2 Typfall**

En allmän utgångspunkt är att en verksamhet som kräver en stor del av företagets totala tillgångar och/eller anställda inte kan anses vara av förberedande eller biträdande art, utan en sådan verksamhet anses typiskt sett utgöra ett fast driftställe.<sup>94</sup> Även ett driftställe som utför en väsentlig del av företagets totala distributionsverksamhet anses som utgångspunkt utgöra ett fast driftställe, då verksamheten inte kan anses vara av förberedande eller biträdande art.

---

<sup>90</sup> Paolo Arginelli, "PE Negative List and Fragmentation of Activities Within Groups of Companies" I *New Trends in the Definition of Permanent Establishment*, Vol. 17, red. Guglielmo Maisto (Amsterdam: IBFD Publications BV, 2019), s. 117.

<sup>91</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 60.

<sup>92</sup> Prop. 1986/87:30 s. 40–43.

<sup>93</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 125–11/D (2013-06-12).

<sup>94</sup> Skatteverket, "Huvudregeln".

I detta avseende är det med andra ord omfattningen av verksamheten på driftstället i relation till företagets totala verksamhet som blir avgörande.<sup>95</sup>

Ett exempel på en förberedande verksamhet är om ett företag utbildar sina anställda på en plats i en annan stat innan dessa sänds ut för att arbeta på andra platser. Platsen för utbildning kommer således inte konstitueras ett fast driftställe.<sup>96</sup> Detsamma gäller om ett företag etablerar ett driftställe i en annan stat enbart i syfte att samla in information, göra reklam, genomföra vetenskaplig forskning eller upprätthålla ett patent. Om driftstället emellertid kombinerar dessa aktiviteter med exempelvis tillverkning eller försäljning kommer undantaget inte längre vara tillämpligt.<sup>97</sup> Gränsdragningen mellan huvudregeln och undantaget kan ytterligare illustreras via följande. Att enbart undersöka möjligheter till en framtida etablering genom att analysera en ny marknad utgör typiskt sett inte ett fast driftställe. Bedrivs i stället uppsökande verksamhet hos potentiella kunder på den nya marknaden anses däremot ett fast driftställe föreligga.<sup>98</sup>

Skatterättsnämnden har relativt nyligen tagit ställning i frågan beträffande förberedande och biträdande art i förhållande till ett driftställe som hade i uppgift att insamla data. Skatterättsnämndens förhandsbesked undanröjdes av HFD på grund av processuella skäl, men förhandsbeskedets materiella innehåll är trots allt av intresse. Företaget i fråga bedrev testverksamhet vid driftstället i Sverige och insamlad data överfördes sedan till huvudkontoret. Till följd av att testverksamheten utgjorde en mycket liten del av företagets totala verksamhet, inte var av produktiv karaktär samt att data inte bearbetades i Sverige ansåg Skatterättsnämnden att driftstället föll under undantaget. Två ledamöter var emellertid skiljaktiga och angav att testverksamheten var avgörande för utförandet av företagets kärnverksamhet. Testverksamheten var en integrerad del av kärnverksamheten och verksamheten borde därför inte kunna anses vara av förberedande eller biträdande art.<sup>99</sup> Att

---

<sup>95</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 62.

<sup>96</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 60.

<sup>97</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 69 och 71.

<sup>98</sup> Joachim Agrell och Karin Attorps, "Fast driftställe/etableringsställe – en översikt", s. 97 och RÅ 1998 not. 188.

<sup>99</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 40–19/D (2019-11-11). Undanröjt genom HFD 2020 not. 20.



Skatterättsnämndens besked inte var enhälligt belyser att bedömningen av förberedande och biträdande art inte är självklar.

Skatterättsnämnden har även i ett annat förhandsbesked bekräftat utgångspunkten att verksamheten vid ett driftställe måste bedrivas av och för det egna företaget. Företaget i fråga utförde tjänster åt ett annat företag inom samma koncern, vilket likväl innebar att tjänsterna utfördes för annans räkning. Verksamheten på driftstället kunde följaktligen inte anses vara av förberedande eller biträdande art.<sup>100</sup>

### 4.3 Digitala verksamheter

Avseende digitala verksamheter är förutsättningen för ett fast driftställe fortsatt att det finns en server med fysisk anknytning till en plats.<sup>101</sup> Vilken sorts verksamhet som bedrivs på servern är emellertid också av viss betydelse och återigen betonas den individuella bedömningen från fall till fall.<sup>102</sup> Vid bedömningen av om en viss affärsaktivitet är av förberedande eller biträdande art kan det som första steg vara behjälpligt att skilja serverns existens från serverns funktionella kapacitet. Servern är visserligen en nödvändig del för att utföra affärsaktiviteterna, men det som i själva verket utgör affärsverksamheten är vad som existerar på servern. Produkten eller tjänsten som företaget tillhandahåller produceras och levereras via själva affärsaktiviteten och inte av servern. Olika webbplatser eller digitala lösningar ger upphov till olika slutresultat, vilket innebär att två identiska servrar kan ha fullständigt olika möjligheter att utföra vissa affärsaktiviteter.<sup>103</sup>

Exempel på digitala verksamheter som i allmänhet betraktas vara av förberedande eller biträdande art är bland annat tillhandahållandet av en kommunikationslänk mellan leverantörer och kunder, marknadsföring av varor eller tjänster, överföring av information via en spegelserver för säkerhets- och effektivitetsändamål, insamling av marknadsdata och tillhandahållande av information.<sup>104</sup> För det fall dessa uppräknade aktiviteter utgör en

---

<sup>100</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 125–11/D (2013-06-12).

<sup>101</sup> De exempel på digitala verksamheter som presenteras i detta avsnitt existerar således på en server.

<sup>102</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 59.

<sup>103</sup> Marius Laurinaitis et al., "Limitations of the Concept of Permanent Establishment and E-commerce", s. 2312.

<sup>104</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 128.

väsentlig och betydande del av företagets affärsverksamhet eller om företagets kärnfunktioner utförs med hjälp av den aktuella datorutrustningen blir bedömningen emellertid en annan. I sådana fall går aktiviteterna utöver vad som avses med undantaget i artikel 5.4 och det skulle i stället vara fråga om ett fast driftställe.<sup>105</sup>

Ett exempel på när undantaget inte är tillämpligt och ett fast driftställe uppstår är då en kund kan få en produkt levererad omedelbart via servern, exempelvis vid nedladdning av program, filmer och musik. Sådan distributionsverksamhet brukar nämligen i allmänhet betraktas som en betydande del av ett företags totala verksamhet.<sup>106</sup> Vidare kommer på samma sätt en webbplats med funktion av en vanlig affär – där kunden kan se utbud av produkter samt beställa och erlägga betalning – vanligtvis bedömas som ett fast driftställe. Detta gäller oavsett om betalningen sker via ett externt företag och/eller om leverans sker från någon annan plats, exempelvis ett lager. Det är med andra ord företagets uppvisande av utbud i kombination med möjligheten att ingå avtal på webbplatsen som ges avgörande vikt i bedömningen. I sammanhanget bör det även tilläggas att ett fast driftställe kan uppkomma även om aktiviteten via servern inte innebär direkta kontakter med kunder, utan aktiviteten kan även innebära exempelvis lagring och bearbetning av information.<sup>107</sup>

#### **4.4 Sammanfattande kommentar**

Undersökningen och analysen i uppsatsens tredje kapitel fastslog tydligt att när det rör sig om digitala verksamheter är servern den avgörande faktorn för att ett fast driftställe ska uppstå. Om ett företag inte reellt förfogar över en server – exempelvis genom ägande eller hyra – finns det över huvud taget inte någon anledning att gå vidare till undantaget för förberedande och biträdande art. Något som jag presumerar är en följd av denna omständighet är att många källor som tillhandahåller vägledning i frågan främst fokuserar på just servrar. Jag upplever att det övergripande saknas tillräckligt utförliga riktlinjer för den efterföljande bedömning av förberedande eller biträdande art som kan bli aktuell i de fall som företaget faktiskt förfogar över en server. Inledningsvis önskar jag därför kommentera hur de generella

---

<sup>105</sup> Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 129.

<sup>106</sup> Skatteverkets ställningstagande dnr 202 493137-18/111 (2018-11-23).

<sup>107</sup> Skatteverkets ställningstagande dnr 202 493137-18/111 (2018-11-23) och Kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, p. 130.

riktlinjerna för förberedande och biträdande art kan vara till hjälp i förhållande till digitala verksamheter.

Till att börja med bedömer jag att en digital utbildningsplattform kan bedömas i linje med ett fysiskt utbildningsställe. En digital utbildningsplattform som används för företagets anställda innan dessa sänds ut för att arbeta på andra platser borde därför anses vara av förberedande art och därmed inte utgöra ett fast driftställe.

Vidare bedömer jag även att en webbplats som kräver en stor del av företagets totala tillgångar och/eller anställda generellt skulle utgöra ett fast driftställe då det går utöver förberedande och biträdande art. Vad gäller bedömningen i det sistnämnda typexemplet är min uppfattning att det visserligen är genomförbart att mäta huruvida webbplatsen kräver en betydande del av företagets tillgångar, men att bedömningen avseende företagets anställda blir mycket mer komplicerad. I ett fall då ett företags samtliga anställda arbetar med webbplatsen indikerar detta å ena sidan att webbplatsen inte faller under undantaget, utan ett fast driftställe då anses föreligga. Om de anställda å andra sidan fysiskt sitter i en kontorslokal kan det ifrågasättas om webbplatsen i själva verket kräver en stor del av företagets totala anställda, eller om det är kontorslokalen som gör det. I ett sådant fall kommer det visserligen uppstå ett fast driftställe på grund av kontoret i stället, men poängen med resonemanget är att fokuset helt skiftas från webbplatsen och den aktuella bedömningsgrunden beträffande företagets anställda går inte att anpassa till digitala verksamheter.

Att de allmänt hållna riktlinjerna för förberedande och biträdande art inte är tillämpliga på alla olika sorters verksamheter pekar tydligt på vikten av en bedömning i varje enskilt fall. Detta belyses även i det ovan refererade förhandsbeskedet från Skatterättsnämnden särskilt på grund av att samtliga ledamöter inte var eniga.<sup>108</sup> Bedömningen av förberedande och biträdande art är inte svart eller vit, utan det finns sannolikt omständigheter som väger åt både det ena och det andra hållet i samtliga tänkbara situationer. I förhållande till digitala verksamheter kan betydelsen av en bedömning i varje enskilt fall vidare exemplifieras genom följande.

---

<sup>108</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 40–19/D (2019-11-11). Undanröjt genom HFD 2020 not. 20.

Det är inte självklart att en webbplats – som visserligen framträder som en sedvanlig e-handel – i själva verket konstituerar ett fast driftställe. Enligt Skatteverket och kommentaren till modellavtalet är det i en sådan situation företagets uppvisande av utbud i kombination med möjligheten att ingå avtal på webbplatsen som ges avgörande vikt i bedömningen.<sup>109</sup> Detta torde innebära att i det fall en webbplats enbart marknadsför företagets produkter så kommer verksamheten att falla under undantaget, eftersom det i ett sådant fall saknas en möjlighet för kunden att ingå avtal på hemsidan. Avgörande i bedömningen är emellertid också huruvida verksamheten vid driftstället utgör en betydande del av företagets kärnverksamhet/totala verksamhet eller inte. Det går därför att ställa sig frågan om samma bedömning skulle ha gjorts i en situation då ett företags kärnverksamhet består i att marknadsföra andra företag gentemot tredje man och beställning av denna tjänst sker via mail. I ett sådant fall finns det å ena sidan inte någon möjlighet att ingå avtal via webbplatsen, utan detta sker via mailkontakt med företagets anställda, vilket i sig indikerar att webbplatsen är av förberedande eller biträdande art. Å andra sidan utgör webbplatsen en betydande del av företagets totala verksamhet och tjänsterna utförs dessutom för annans räkning, vilket tvärtom indikerar att verksamheten inte bör falla under undantaget. I en sådan potentiell situation menar jag att det utslagsgivande blir att avgöra vilken omständighet och vilket bedömningskriterium som ska väga tyngst.

En typ av affärsverksamhet som jag finner vara betydligt klarare är då en konsument får en produkt levererad omedelbart via servern. I sådana fall kommer de servrar som exempelvis streamingtjänsterna Netflix och Spotify är placerade på att utgöra fasta driftställen. Det som eventuellt kan bli svårt i dessa situationer är att avgöra var den aktuella servern i själva verket är placerad. Då dessa företag är globala finns det mest sannolikt flera servrar och det blir därmed aktuellt att koppla ett specifikt användande till en specifik server. I Europa är det därtill fri roaming, vilket innebär att konsumenterna kan använda tjänsterna online<sup>110</sup> medan de reser. I sådana fall går det att tänka sig att användandet kan flytta sig emellan olika servrar beroende på var konsumenten befinner sig. En sådan särpräglad situation faller förvisso utanför uppsatsens egentliga syfte, men hade varit av intresse att utreda närmare.

---

<sup>109</sup> Se ovan avsnitt 4.3.

<sup>110</sup> Konsumenterna behöver inte ladda ned film och musik till så kallat offline-läge.

Avslutningsvis vill jag även kommentera de explicita exempel på digitala verksamheter som enligt modellavtalets kommentar i allmänhet betraktas som förberedande eller biträdande.<sup>111</sup> Vad gäller dessa exempel är min inställning att det finns ett behov av att besitta viss teknisk kunskap för att kunna förstå och tillämpa juridiken. Det är åtminstone inte för mig självklart vad en kommunikationslänk eller en spegelservr är, hur sådan verksamhet praktiskt kan bedrivas samt hur gränsdragningen mellan förberedande/biträdande art och kärnverksamhet ska göras i sådana situationer. Jag vill emellertid poängtera att jag ändå ser angelägenheten i att exemplen existerar, då tillämpningen sannolikt hade varit ännu svårare om det inte fanns några exempel att utgå ifrån.

---

<sup>111</sup> Se avsnitt 4.3.

## 5 Svenska skatteavtal

### 5.1 Inledning

Detta kapitel behandlar uppsatsens andra frågeställning – Hur har Sverige utformat fast driftställe-definitionen i skatteavtal efter reservationen mot ändringen av fast driftställe-definitionen i OECD:s modellavtal 2017? Kapitlet inleds med en genomgång av motiven bakom Sveriges reservation samt en kort framställning av två svenska aktörers kommentarer till åtgärd 7. Efter detta redogör jag för de skatteavtal som Sverige har ingått sedan 2017. Kapitlets undersökningsdel består av en jämförelse mellan de svenska skatteavtalen och OECD:s modellavtal avseende artikel 5.4. Kapitlet avslutas sedan med en sammanfattande kommentar.

### 5.2 Sveriges reservation

Arbetet med MLI som mynnade ut i en konvention<sup>112</sup> har fått genomslag via medlemsstaternas åtagande att genomföra vissa minimiåtgärder. Vissa åtgärder i MLI utgör emellertid enbart rekommendationer och dessa måste medlemsstaterna således inte genomföra. Sverige valde att reservera sig mot artikel 12–15 avseende ändringen av fast driftställe-definitionen samt mot ett flertal andra artiklar, innebärande att Sverige har förbehållit sig rätten att inte tillämpa de delarna av konventionen.<sup>113</sup>

Sverige har på detta sätt varit återhållsam i valen av godkännande av artiklar i MLI och det övergripande skälet till detta har angetts vara försiktighet. Det är nämligen inte möjligt att göra ytterligare förbehåll efter att MLI har ratificerats, utan Sverige är efter ratificeringen bunden till det som har godkänts. Det är tvärtom möjligt att i ett senare skede återkalla förbehåll alternativt minska omfattningen av förbehållen, vilket skulle innebära att Sverige ansluter sig till fler artiklar. Sverige har således av försiktighetsskäl valt det senare tillvägagångssättet.<sup>114</sup>

Genom artiklarna 12–15 i MLI, som bygger på BEPS-projektets åtgärd 7, sänks tröskeln för när ett fast driftställe uppstår. Mot detta anger regeringen följande:

---

<sup>112</sup> Se avsnitt 2.3.

<sup>113</sup> Prop. 2017/18:61, s. 5, 23.

<sup>114</sup> Prop. 2017/18:61, s. 24.

”För en stat som Sverige, som har ett stort antal multinationella företag och en relativt sett liten hemmamarknad, är det viktigt att tröskeln för när fast driftställe uppkommer ligger på en rimlig nivå. Detta för att inte hämma gränsöverskridande handel, rörlighet och investeringar. En låg tröskel för fast driftställe innebär att företag i ett tidigare skede måste uppfylla alla de administrativa krav som är förknippade med skattskyldighet. En låg tröskel innebär också att svenska företag i högre utsträckning skulle få fast driftställe utomlands och därmed även i större omfattning skulle vara skyldiga att betala skatt utomlands. Eftersom utländska skatter generellt sett ska avräknas från den svenska skatten skulle det leda till att svenska skatteintäkter minskar.”<sup>115</sup>

Regeringen framhåller även att ändringen av fast driftställe-definitionen kommer att träffa samtliga situationer och inte enbart situationer som innebär skattebaserosion eller överföring av vinster (BEPS) i egentlig mening.<sup>116</sup> För att sammanfatta är således motiven bakom reservationen dels att undvika att gränsöverskridande handel hämmas, dels att undvika ökad administrationsbörda för företag, dels att skydda Sveriges beskattningsrätt.

### **5.2.1 Kommentarer på åtgärd 7 från svenska aktörer**

För att säkerställa transparens och effektivitet i olika projekt använder sig OECD av så kallade *public consultations*. En form av *public consultations* är *public comments*, vilket är ett öppet och inkluderande tillvägagångssätt där samtliga intresserade parter har möjlighet att kommentera olika förslag.<sup>117</sup> Ett stort antal aktörer lämnade kommentarer på BEPS-projektets åtgärd 7 och jag finner det relevant för uppsatsens fortsatta framställning att beröra de kommentarer som lämnades från svenska aktörer, närmare bestämt Svenskt Näringsliv och Volvo.<sup>118</sup>

---

<sup>115</sup> Prop. 2017/18:61, s. 28.

<sup>116</sup> Prop. 2017/18:61, s. 28.

<sup>117</sup> OECD, “Background Document on Public Consultation”, *OECD*, hämtad 6 november, 2023, s. 1, 3-4. <https://www.oecd.org/mena/governance/36785341.pdf>.

<sup>118</sup> OECD (2015), “COMMENTS RECEIVED ON PUBLIC DISCUSSION DRAFT BEPS ACTION 7: PREVENT THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS”, *OECD*, hämtad 6 november, 2023, s. 3-6. <https://www.oecd.org/tax/treaties/public-comments-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf>.

Svenskt Näringsliv framhöll en övergripande oro över att ändringarna av fast driftställe-definitionen skulle leda till en sänkning av tröskeln för när ett fast driftställe uppstår som går långt utöver de specifika problem som är relaterade till BEPS. De menade att en sänkning av tröskeln skulle innebära en dramatisk ökning av fasta driftställen och att det i sin tur skulle implicera allokeringstvister och dubbelbeskattning som slutresultat. Förslaget skulle således medföra ytterligare oklarheter på ett redan komplext område. Svenskt Näringsliv anförde vidare att artikel 5.4<sup>119</sup> minskar företagens administrativa kostnader eftersom bestämmelsen underlättar fastställandet av fasta driftställen. Ökade oklarheter inom området skulle öka de administrativa kostnaderna och ha en negativ inverkan på gränsöverskridande handel och investeringar. Svenskt Näringsliv kritiserade därutöver ”förberedande eller biträdande art” som ett vagt begrepp som öppnar för tvetydiga tolkningar. De ifrågasatte om en så kallad negativ lista över huvud taget behövs ifall samtliga aktiviteter ska ställas under bedömningen.<sup>120</sup>

Volvo lämnade en kortare kommentar än Svenskt Näringsliv. Volvo betonade vikten av att de nya reglerna specifikt borde rikta in sig på verksamheter som försöker undkomma fast driftställe och således inte påverka företag som i själva verket följer reglerna. Vidare framhöll de även vikten av att reglerna inte borde leda till ytterligare administration eller öka risken för tvister och dubbelbeskattning. Volvo kritiserade åtgärd 7 på grund av en oro att de föreslagna reglerna inte skulle uppfylla målen på ett lämpligt och tillfredsställande sätt. De framförde att en ändring av fast driftställe-definitionen enbart skulle införa ytterligare subjektivitet och leda till osäker beskattning.<sup>121</sup>

### **5.3 Svenska skatteavtal efter 2017**

I bilaga 3 till prop. 2017/18:61 har Sverige angett 64 skatteavtal som de önskar ska omfattas av konventionen och i samtliga 64 skatteavtal har Sverige förbehållit sig rätten att inte

---

<sup>119</sup> Den tidigare versionen av artikel 5.4 avses.

<sup>120</sup> OECD, “COMMENTS RECEIVED ON PUBLIC DISCUSSION DRAFT BEPS ACTION 7: PREVENT THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS”, s. 211–214.

<sup>121</sup> OECD, “COMMENTS RECEIVED ON PUBLIC DISCUSSION DRAFT BEPS ACTION 7: PREVENT THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS”, s. 843-844.



tillämpa artikel 12–15. Detta innebär att fast driftställe-bestämmelsen inte har ändrats i enlighet med MLI i något av de skatteavtalen.<sup>122</sup>

Sedan 2017 och införandet av MLI har Sverige förnyat skatteavtalet med Ryssland<sup>123</sup> och ingått ett skatteavtal med Slovenien. Skatteavtalen undertecknades den 24 maj 2018 respektive den 12 maj 2021.<sup>124</sup> Utöver detta har Sverige även gjort ändringar i skatteavtalen med Schweiz, Brasilien, Storbritannien och Nordirland samt i skatteavtalet mellan de nordiska länderna.<sup>125</sup> Därtill har regeringen i två nya propositioner från 2023 föreslagit ändringar i skatteavtalen med Tyskland och Frankrike.<sup>126</sup>

### **5.3.1 Jämförelse av skatteavtalens artikel 5.4**

Inledningsvis uppmärksammas att artikel 5 inte över huvud taget finns med i ändringarna av skatteavtalen med Schweiz, Storbritannien och Nordirland, Frankrike samt av det nordiska skatteavtalet. Detta innebär att artikel 5 i sin helhet kvarstår enligt tidigare lydelse i samtliga dessa skatteavtal och uppdateringen av fast driftställe-definitionen i enlighet med MLI har inte införts.

I ändringen av skatteavtalet med Brasilien och med Tyskland återfinns däremot artikel 5. Vid närmare anblick går det emellertid att konstatera att artikeln inte har ändrats. Hela artikel 5 kvarstår således även här enligt tidigare lydelse, vilket innebär att uppdateringen av fast driftställe-definitionen i enlighet med MLI inte heller här har fått genomslag.

Vad gäller de nya skatteavtalen med Ryssland och med Slovenien återfinns även här artikel 5. I skatteavtalet med Ryssland ser artikel 5.4 i stora drag ut som den tidigare versionen av

---

<sup>122</sup> Prop. 2017/18:61, s. 165 ff.

<sup>123</sup> Skatteavtalet fick en ny lydelse.

<sup>124</sup> Skatteverket, "Skatteavtal", *Skatteverket*, hämtad 26 oktober, 2023, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.14/15311.html>, SFS 2019:175 *Lag om ändring i lagen (1993:1301) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ryssland* och SFS 2021:1106 *Lag om skatteavtal mellan Sverige och Slovenien*.

<sup>125</sup> SFS 2020:348 *Lag om ändring i lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz*, SFS 2020:44 *Lag om skatteavtal mellan Sverige och Brasilien*, SFS 2021:1074 *Lag om ändring i lagen (2015:666) om skatteavtal mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland* och SFS 2019:604 *Lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna*.

<sup>126</sup> Prop. 2022/23:118 *Ändring i skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland* och Prop. 2023/24:11 *Ändring i skatteavtalet mellan Sverige och Frankrike*.

modellavtalet och har alltså inte utformats i enlighet med MLI. En språklig skillnad som framkommer i skatteavtalet med Ryssland är emellertid att ordalydelsen genomgående är något annorlunda jämfört med modellavtalet. I modellavtalet används löpande ”ett företag” medan skatteavtalet med Ryssland använder ”en person med hemvist” som motsvarighet.

Likaså artikel 5 i det nytecknade skatteavtalet med Slovenien är utformad efter den tidigare versionen av modellavtalet. En skillnad är likväl att skatteavtalet med Slovenien har ytterligare ett undantag under artikel 5.4 – punkten f) angående installationsprojekt – som inte återfinns i varken modellavtalet eller i de övriga skatteavtal som har undersökts inom ramen för detta arbete.

Jämförelsen mellan modellavtalet och de ifrågavarande skatteavtalen visar sammanfattningsvis att det saknas spår av modellavtalets nya uppdaterade version av artikel 5.4. Detta innebär även att artikel 5.4.1 inte har förts in i något av skatteavtalen. Med undantag för tillägget av punkten f) i skatteavtalet med Slovenien, uppvisar jämförelsen mellan skatteavtalen i sig blott marginella skillnader.

## **5.4 Sammanfattande kommentar**

### ***5.4.1 Jämförelsen mellan skatteavtalen och modellavtalet***

MLI syftar som bekant till att möjliggöra ett snabbt, enhetligt och koordinerat genomförande av BEPS-åtgärder i redan befintliga skatteavtal utan att behöva inleda nya förhandlingar i varje enskilt fall.<sup>127</sup> Sverige har gjort förbehåll mot de artiklar som har med fast driftställedefinitionen att göra och svenska skatteavtal har därför inte påverkats i detta avseende. Sverige har inte heller vid omförhandlingar eller upprättande av skatteavtal inkluderat uppdateringen av fast driftställe-definitionen. Följaktligen konstaterar jag sammanfattningsvis att Sveriges reservation mot MLI utan tvekan har fått ett praktiskt genomslag.

Den tydligaste konsekvensen av reservationen är att den så kallade negativa listan fortsatt innebär att de uppräknade verksamheterna som utgångspunkt anses vara av förberedande

---

<sup>127</sup> Se avsnitt 2.3.2.

eller biträdande art. Det kommer således inte behövas en prövning i varje enskilt fall, och tanken bakom uppdateringen av artikel 5.4 i modellavtalet 2017 faller således platt.<sup>128</sup> Till följd av att artikel 5.4 i skatteavtalen inte har uppdaterats och att artikel 5.4.1 inte har införts i något skatteavtal, är tröskeln för när ett fast driftställe uppstår fortsatt högre enligt skatteavtalen.

Trots vissa skillnader i utformning mellan fast driftställe-bestämmelsen i de skatteavtal som har jämförts, är de respektive bestämmelserna förhållandevis lika. Enbart enstaka materiella skillnader uppmärksammades och en sådan är att skatteavtalet med Slovenien har infört ett ytterligare undantag för installationsprojekt (punkten f)), som inte återfinns i de andra skatteavtalen. Jag menar emellertid att detta inte är anmärkningsvärt i det stora hela och särskilt inte inom ramen för denna uppsats, som inte specifikt berör de olika verksamhetsformerna som listas i artikel 5.4. Jag vill med det betona att den största skillnaden inte är belägen mellan de respektive skatteavtalen, utan den största skillnaden finns i stället mellan skatteavtalen och modellavtalet. Samtliga svenska skatteavtal som har undersökts i uppsatsens ifrågavarande kapitel medför således generellt att fler driftställen faller under undantaget än vad modellavtalet inbegriper.

Vid en mer övergripande analys av Sveriges reservation konstaterar jag att Sverige genom detta tillvägagångssätt har försökt balansera efterföljandet av gemensamma internationella standarder mot bevarandet av sina unika intressen och förutsättningar. Sveriges beslut att till stor del basera sina skatteavtal på modellavtalet men samtidigt reservera sig mot vissa ändringar menar jag kan tillskrivas en kombination av politiska och ekonomiska överväganden. På så sätt kan Sverige å ena sidan delta i internationell skatterätt och å andra sidan behålla viss kontroll över sin skattesuveränitet och den internationella skatterätten hålls på ett behörigt avstånd för att inte inkräkta för mycket på svensk beskattningsmakt. Till följd av Sveriges unika ekonomiska och skattemässiga förutsättningar har reservationen mot ändringarna i modellavtalet möjliggjort för Sverige att skraddarsy sina skatteavtal för att bäst passa svenska intressen.

---

<sup>128</sup> Se avsnitt 2.3.2.

Utifrån kommentarerna som Svenskt Näringsliv och Volvo lämnade i samband med BEPS-projektets åtgärd 7 går det vidare att urskilja att en reservation från Sveriges sida var positivt ur ett företagsperspektiv. Genom reservationen har Sverige lyssnat på hemmamarknaden och försökt skapa en hållbar situation för svenska företag. Jag menar även att Sverige genom att reservera sig från specifika modellavtalsändringar har skapat ett mer attraktivt och förutsägbart skatteklimat för internationella företag och investerare, vilket i sin tur ökar den svenska konkurrenskraften. Tillvägagångssättet kan därigenom även främja ekonomisk tillväxt. Sammanfattningsvis är jag av uppfattningen att Sverige strävar efter att vara en attraktiv destination för internationell handel men samtidigt skydda och främja den starka företagsamheten som har sitt ursprung i Sverige.

#### ***5.4.2 För- och nackdelar med detaljerade fast driftställe-bestämmelser***

Trots att kapitlets undersökningsdel enbart uppvisade mindre detaljkillnader i artikel 5.4 mellan de ifrågavarande skatteavtalen finner jag det vidare intressant att lyfta diskussionen till en generell nivå och studera för- och nackdelar med detaljerade fast driftställe-bestämmelser.

Förekomsten av skatteavtal skapar som utgångspunkt förutsebarhet för gränsöverskridande verksamhetsutövare och jag är av uppfattningen att förutsebarheten och tydligheten hos en bestämmelse kan stärkas om bestämmelsen är detaljerad. Detaljer i fast driftställe-bestämmelser innebär att både skattskyldiga och skattemyndigheter ges tydlig vägledning om hur reglerna ska tillämpas och även hur de själva kommer att träffas av bestämmelserna. Att skattemyndigheter på så sätt får verktyg att fatta välgrundade beslut med minimal osäkerhet bör följaktligen leda till att skattelikheter främjas och att godtyckliga beslut förebyggs. Jag är med andra ord av uppfattningen att detaljerade fast driftställe-bestämmelser skapar förutsättningar för att göra enhetliga bedömningar och fatta enhetliga beslut, vilket i sin tur kan leda till att tvister och missförstånd både mellan skattebetalare och skattemyndigheter och mellan olika stater kan undvikas. Detta sparar tid och pengar för samtliga aktörer på samtliga plan och kommer i det långa loppet främja internationellt samarbete och handel.

Lägger vi fördelarna åt sidan är omvänt en nackdel med detaljerade fast driftställe-bestämmelser den komplexitet som de kan medföra. Jag menar att ju fler detaljer en

bestämmelse innehåller, desto noggrannare måste bestämmelsen läsas. Detta kan öka arbetsbelastningen för både skattebetalare och skattemyndigheter, då det kan krävas specialiserad expertis för att förstå och efterfölja reglerna. Därtill är min uppfattning att företag med driftställen i olika länder måste vara medvetna om eventuella skillnader i de olika skatteavtalen när de strukturerar sina verksamheter och transaktioner. Det innebär mest sannolikt tidskrävande och kostsamma administrativa åtgärder för att säkerställa att de efterföljer de specifika villkoren i samtliga skatteavtal.

Detaljerade bestämmelser kan även vara svåra att anpassa efter förändringar i samhället och ett exempel på det är just de digitala miljöer som detta arbete tar sikte på. Detaljerade fast driftställe-bestämmelser som riktar in sig på specifika situationer kan resultera i regler som plötsligt inte längre är relevanta och effektiva. När en fast driftställe-bestämmelse är för detaljerad och saknar tolkningsutrymme finns det även risk för att vissa situationer faller mellan stolarna, då de inte går att inordna under någon specifik punkt. Finns det specifika situationer som inte fångas upp av någon bestämmelse kan det finnas utrymme för kryphål och skatteplanering, vilket ju redan är ett allmänt känt problem.

Sammanfattningsvis finns det alltså både för- och nackdelar med detaljerade fast driftställe-bestämmelser i skatteavtalen. Hur artiklarna i själva verket utformas beror mycket på varje stats individuella ekonomiska och politiska utgångspunkt samt vilken kompromissvilja som finns. En balans mellan detaljrikedom och flexibilitet kan vara avgörande för att uppnå diverse skattepolitiska mål.

## 6 Avslutande diskussion och slutsatser

### 6.1 Frågeställning och delsyfte 1

Inledningsvis vill jag återigen poängtera att den digitala utvecklingen har sprungit ifrån fast driftställe-bestämmelsen. Till följd av att ett fast driftställe enbart kan uppstå via ett reellt förfogande över en server kommer vissa av dagens moderna verksamheter falla utanför befintliga regler. Det torde även vara möjligt för företag att medvetet undvika förekomsten av ett fast driftställe, genom att enbart betala en avgift för att få placera sin digitala verksamhet på ett annat företags server. Den enda premissen under vilket företaget kan få ett fast driftställe faller ju på så sätt bort. Jag presumerar därför att det enbart är på grund av okunskap som ett företag skulle välja att förfoga över en server.

I grund och botten saknar det alltså betydelse vilken verksamhet som i själva verket bedrivs på servern, om servern inte står till företagets förfogande. Utan en server kommer bedömningen av förberedande och biträdande art aldrig att bli aktuell. För det fall ett fast driftställe mot förmodan ändå uppstår, har arbetets ovanstående undersökning visat att det – precis som för fysiska verksamheter – är de individuella omständigheterna som avgör om undantagsregeln blir tillämplig.

Låt oss vidare återkomma till den vägledning som finns i modellavtalet och på Skatteverkets hemsida, i frågan hur en digital verksamhet kan vara av förberedande eller biträdande art.<sup>129</sup> De specifika verksamheterna som nämns är tillhandahållandet av en kommunikationslänk mellan leverantörer och kunder, marknadsföring av varor eller tjänster, överföring av information via en spegelserver för säkerhets- och effektivitetsändamål, insamling av marknadsdata, tillhandahållande av information<sup>130</sup> samt uppvisande av utbud i kombination med möjligheten att ingå avtal och nedladdning av musik och filmer<sup>131</sup>. Dessa exempel är enligt min mening förhållandevis tekniskt komplexa att tillämpa. Utöver de ifrågavarande exemplen återfinns sedan bara de allmänt hållna riktlinjerna som gäller även för fysiska verksamheter och till följd av att digitala och fysiska verksamheter ofta saknar liknande egenskaper kan det vara svårt att inordna digitala verksamheter under samma bedömning.

---

<sup>129</sup> Se avsnitt 4.3.

<sup>130</sup> Verksamheter som i allmänhet betraktas som förberedande eller biträdande.

<sup>131</sup> Verksamheter som i allmänhet anses utgöra fast driftställe.

Sammanfattningsvis är alltså vägledningen enligt min mening både knapphändig och tekniskt komplex, vilket i kombination riskerar att leda till godtyckliga bedömningar.

Vad gäller informationen och vägledningen som finns på Skatteverkets hemsida, menar jag förvisso ändå att denna är till stor nytta trots att den är förhållandevis knapphändig. Som ovan diskuterats i uppsatsens metod- och materialavsnitt<sup>132</sup> är Skatteverkets administrativa praxis av betydelse i svensk intern skatterätt, då det lättillgängliga materialet skapar en förutsebarhet för skattskyldiga. Skatteverket refererar och hänvisar till modellavtalet, vilket också överensstämmer med lagstiftarens vilja att svensk intern reglering ska baseras på principer i OECD:s modellavtal. Detta innebär att trots att 2:29 IL i sig är kortfattad, skapar svenska förarbeten i förening med Skatteverkets referenser en klar bild av att det är OECD:s modellavtal som tar en ledande roll i svensk tillämpning.

Hur förhåller sig då undantaget för verksamheter av förberedande och biträdande art i artikel 5.4, OECD:s modellavtal, till digitala verksamheter och hur bör undantagsregeln tillämpas i en svensk kontext? Mitt konkreta svar är att i en svensk kontext ska modellavtalet och dess kommentar tjäna som grund för tillämpningen. Därtill är min inställning att det centrala i den faktiska bedömningen av företagets kärnverksamhet blir vilken kombination av funktioner som den digitala verksamheten inrymmer, men att bedömningen är både juridiskt och tekniskt komplex.

## **6.2 Frågeställning och delsyfte 2**

Hur har Sverige utformat fast driftställe-definitionen i skatteavtal efter reservationen mot ändringen av fast driftställe-definitionen i OECD:s modellavtal 2017? Det relativt korta svaret är att Sverige helt har bortsett från uppdateringen av fast driftställe-definitionen och i stället utformat artikeln efter tidigare versioner av modellavtalet, både i omförhandlade och nya skatteavtal. Detta innebär att vad gäller förekomsten av fast driftställe bör svenska företag som bedriver gränsöverskridande verksamhet inte ha påverkats av ändringarna i skatteavtalen i sig, då dessa fortsatt ser ut som de alltid gjort. Företagen kommer däremot att påverkas av OECD:s arbete i allmänhet och av BEPS-projektets pelare 1 i synnerhet. OECD vill genom

---

<sup>132</sup> Se avsnitt 1.3.

pelare 1 skapa möjligheter för beskattning utan fysisk närvaro och i stället skapa beskattningsrätt för marknadsjurisdiktioner och huruvida de lyckas med sin målsättning på ett lämpligt och tillfredsställande sätt återstår att se.

En ytterligare reflektion över omständigheten att fast driftställe-definitionen i svenska skatteavtal inte har ändrats i enlighet med modellavtalets uppdatering är följande. Oavsett hur fast driftställe-bestämmelsen utformas i specifika skatteavtal kommer de grundläggande principerna för beskattning och grundtanken om undvikande av dubbelbeskattning att bestå. Trots att definitionen i många skatteavtal inte längre helt överensstämmer med modellavtalet, är med andra ord strukturen och visionen bakom skatteavtalen fortsatt i överensstämmelse med modellavtalet samt med generella internationella riktlinjer. Att modellavtalets uppdatering av fast driftställe-definitionen inte har fått ett fullt genomslag i praktiken ska följaktligen inte ses som ett misslyckande.

Vad gäller skillnaden i detaljriktighet mellan fast driftställe-bestämmelser i olika skatteavtal vill jag enbart kort framföra slutsatsen att det både finns fördelar och nackdelar kopplat till frågan. En balans mellan detaljriktighet och flexibilitet och en anpassning efter inhemska förutsättningar bör ge bäst förutsättningar för att uppnå diverse skattepolitiska mål.

Avslutningsvis vill jag på nytt återkomma till den fåordiga 2:29 IL. Jag står kvar i uppfattningen att bestämmelsen i högsta grad bör ses över och att tillämpningen på flera plan hade blivit enklare om bestämmelsen utformas efter modellavtalet. Som flera gånger har anmärkts i detta arbete är lagstiftarens avsikt att svensk intern reglering ska baseras på modellavtalets principer, och jag kan därför inte se någon rimlig anledning till att behålla 2:29 IL enligt sin aktuella lydelse. Mot detta bör emellertid också framföras att Sverige trots allt utformar sina skatteavtal utifrån modellavtalet och därigenom har Sverige ändå i mångt och mycket anpassat sig efter internationell skatterätt. I ett större perspektiv sätter således 2:29 IL inte allt för många käppar i hjulet.



## **7 Källförteckning**

### **Offentlig tryck**

#### **Författningar**

Inkomstskattelag (1999:1229).

SFS 2019:175 *Lag om ändring i lagen (1993:1301) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ryssland.*

SFS 2019:604 *Lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.*

SFS 2020:44 *Lag om skatteavtal mellan Sverige och Brasilien.*

SFS 2020:348 *Lag om ändring i lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.*

SFS 2021:1074 *Lag om ändring i lagen (2015:666) om skatteavtal mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland.*

SFS 2021:1106 *Lag om skatteavtal mellan Sverige och Slovenien.*

#### **Propositioner**

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

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

Prop. 2022/23:118 *Ändring i skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland.*

Prop. 2023/24:11 *Ändring i skatteavtalet mellan Sverige och Frankrike.*

#### **Övrigt offentligt tryck från Sverige**

Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 125–11/D (2013-06-12).

Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 40–19/D (2019-11-11).

Skatteverkets ställningstagande dnr 202 493137-18/111 (2018-11-23).

## Offentligt tryck från OECD

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

## Avgöranden

RÅ 1998 not. 188.

HFD mål nr 4890–13 (2013-12-06).

HFD 2016 ref. 57.

HFD 2020 not 20.

## Litteratur

### Artiklar

Agrell, Joachim och Karin Attorps. ”Fast driftställe/etableringsställe – en översikt”. *Svensk skattetidning*, nr. 2 (2016): 93–114.

Bjuvberg, Jan. ”Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen”. *Svensk skattetidning*, nr. 2 (2015): 111–130.

Hermosín Álvarez, Montserrat. “Permanent Establishment. The Crisis of the Article 5 OECD MC in the Digital Economy”. *Crónica Tributaria* 180 (2021): 97–131.

Jamrózy, Marcin och Filip Majdowski. ”Permanent Establishment in Digital Business”. *Studia Prawno-ekonomiczne* 122.122 (2022): 9–35.

Laurinaitis, Marius, Darius Stitilis, Irmantas Rotomskis, Otabeg Azizov och Nataliia Marchuk. "Limitations of the Concept of Permanent Establishment and E-commerce". *Independent Journal of Management & Production* 11.9 (2020): 2308–2324.

Rick, Johan. ”Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern rätt – när och i så fall hur?”. *Svensk skattetidning*, nr. 8 (2016): 541–551.

Tjernberg, Mats. ”OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt”. *Svensk skattetidning*, nr. 2 (2017): 118–129.

## **Bokkapitel**

Adam, Ciprian. “Considerations on Terminology and Concepts Used in the Electronic Commerce Literature”. I *International Conference "Marketing - from Information to Decision"*, 2 ed, red. Ovidiu I. Moisescu, Ioan Plâias, Marius D. Pop, 29–42. Cluj-Napoca: 2009. <https://econ.ubbcluj.ro/mid/conference/2017/MID%202009%20Proceedings.pdf>.

Arginelli, Paolo. “PE Negative List and Fragmentation of Activities Within Groups of Companies”. I *New Trends in the Definition of Permanent Establishment*, Vol. 17, red. Guglielmo Maisto, 91–138. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2019.

Westberg, Peter. “Avhandlingsskrivande och val av forskningsansats – en idé om rättsvetenskaplig öppenhet”. I *Festskrift till Per Olof Bolding*, red. Lars Heuman, 421–446. Lund: Juristförlaget i Lund, 1992.

## **Böcker**

Chaffey, Dave. *E-business & E-commerce : Strategy, implementation and practice*. 5 ed. Harlow: Pearson Education Limited, 2011.

Dahlberg, Mattias. *Internationell beskattning*. 5 uppl. Lund: Studentlitteratur AB, 2020.

Lodin, Sven-Olof, Gustaf Lindencrona, Peter Melz, Christer Silfverberg, Teresa Simon-Almendal, Roger Persson Österman. *Inkomstskatt : En lärobok i skatterätt*. 18 uppl., del 1. Lund: Studentlitteratur AB, 2021.

Påhlsson, Robert, David Kleist, Pernilla Rendahl, Bo Svensson. *Grundläggande Inkomstskatterätt*. 2 uppl. Uppsala: Iustus Förlag AB, 2022.

Qin, Zheng. *Introduction to E-commerce*. Berlin: Springer, 2009.

<https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-540-49645-8>.

Qin, Zheng, Yang Chang, Shundong Li, Fengxiang Li. *E-Commerce Strategy*, Berlin: Springer, 2014. [https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-642-39414-0\\_1](https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-642-39414-0_1).

Sandgren, Claes. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare ; Ämne, material, metod, argumentation och språk*. 5 uppl. Stockholm: Norstedts Juridik AB, 2021.

## Rapporter

OECD. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Hämtad 13 december 2023.

<https://www.oecd.org/tax/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm>.

OECD. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Hämtad 13 december 2023.

[https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report\\_9789264241220-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en).

OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2020. Hämtad 3 november 2023.

<https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

OECD. *2010 REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS*. OECD, 2010. Hämtad 11 december 2023.

<https://tpguidelines.com/guidance-on-the-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-2010/>.

## Internetkällor

OECD. "About". *OECD*. Hämtad 16 oktober, 2023.

<https://www.oecd.org/about/>.

OECD. "Background Document on Public Consultation". *OECD*. Hämtad 6 november, 2023. <https://www.oecd.org/mena/governance/36785341.pdf>.

OECD. "BEPS Actions". *OECD*. Hämtad 23 oktober, 2023.

<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

OECD. "COMMENTS RECEIVED ON PUBLIC DISCUSSION DRAFT BEPS ACTION 7: PREVENT THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS". *OECD*. Hämtad 6 november, 2023.

<https://www.oecd.org/tax/treaties/public-comments-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf>.

OECD. "Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy". *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Hämtad 3 november 2023.

<https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf>.

OECD. "2017 UPDATE TO THE OECD MODEL TAX CONVENTION". *OECD*. Hämtad 30 oktober, 2023.

<https://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>.

Skatterättsnämnden. "Skatterättsnämnden". *Skatterättsnämnden*. Hämtad 11 december, 2023. <https://www.skatterattsnamnden.se/>.

Skatteverket. "Huvudregeln". *Skatteverket*. Hämtad 18 oktober, 2023.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.14/2690.html>.

Skatteverket. "Skatteavtal". *Skatteverket*. Hämtad 26 oktober, 2023.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.14/15311.html>.