



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Karin Højman

## Fast driftställe

-Ett begrepp som är i behov av modernisering i ljuset av nya tekniker?

LAGM01 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: HT 15

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Introduktion	5
1.2 Syfte och frågeställning	6
1.3 Metodfrågor och material	6
1.4 Avgräsning	7
1.5 Disposition	8
<b>2 ELEKTRONISK HANDEL</b>	<b>10</b>
2.1 Historik	10
2.2 Hur fungerar internet	10
2.3 Elektronisk handel	11
2.4 Molntjänster	12
2.4.1 Självbetjäning	13
2.4.2 Bred tillgänglighet	13
2.4.3 Sammanslagning av resurser	13
2.4.4 Elasticitet	13
2.4.5 Kontinuerlig mätning	14
2.4.6 Olika typer av molntjänster	14
<b>3 FAST DRIFTSTÄLLE ENLIGT SVENSK INTERN RÄTT</b>	<b>15</b>
3.1 Historik	15
3.2 Skattskyldighet för utländska juridiska personer	15
3.3 Fast driftställe enligt svensk intern rätt	16
3.3.1 Plats	17
3.3.2 Stadigvarande	18
3.3.3 Affärsverksamhet	19
3.4 Fast driftställe utan stadigvarande plats	20

<b>4</b>	<b>FAST DRIFTSTÄLLE OCH OECD</b>	<b>21</b>
4.1	Allmänt om OECD	21
4.2	Fast driftställe enligt artikel 5 i modellavtalet	21
4.2.1	Plats	22
4.2.2	Stadigvarande	23
4.2.3	Affärsverksamhet	24
4.3	Undantag i artikel 5(4) (a-f)	25
4.4	Elektronisk handel enligt OECD	26
<b>5</b>	<b>BEPS</b>	<b>29</b>
5.1	Bakgrund	29
5.2	Action 1	30
5.3	Action 7	31
<b>6</b>	<b>MERVÄRDESKATT</b>	<b>34</b>
6.1	Bakgrund	34
6.2	Omsättning	34
6.3	Beskattningsland	35
6.4	Elektroniska tjänster	37
<b>7</b>	<b>DISKUSSION</b>	<b>40</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>45</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>47</b>

# Summary

Today we are living in a world full of technical equipment, which enables companies to provide their products to consumers in a new way. Through Internet and other technical solutions, companies abroad can provide consumers in Sweden with electronic products and services, without being physical present in Sweden.

Through various cloud computing services, a foreign enterprise has the possibility to provide Swedish consumers with electronic products and services through a webpage. However, the profit will not be taxed in Sweden since the foreign enterprise does not have a permanent establishment in Sweden.

Cloud computing means storing and accessing data programs over the Internet, instead of your computer's hard drive. A cloud computing provider can offer an enterprise Internet-based storage, without the enterprise being aware of the location of the server for the cloud computing. Through a cloud computing provider, an enterprise can adjust the storage space based on demand.

Pursuant to Swedish internal legislation, a permanent establishment occur when a foreign enterprise has a fixed place of business, through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on. In respect of cases from Swedish courts, a server may establish a permanent establishment to Sweden. Furthermore, only a webpage itself cannot establish a permanent establishment.

When an enterprise is using cloud computing, for the purpose to provide consumers with electronic products and services through the Internet, this situation is not covered by current Swedish internal legislation. Swedish legislation regarding this matter is based on article 5 of the model convention of OECD. In October 2015, OECD presented their final reports concerning the BEPS project, to develop the significant of permanent establishment. The reports has not dealt with cloud computing, hence a framework about Cloud computing has to be develop during a longer period of time.

The purpose of this thesis is to examine if current Swedish legislation in regards to permanent establishment, will cover situations with cloud computing. Furthermore, if current legislation is in need of modernisation, the issue that has to be handled is how this legalisation will be designed.

# Sammanfattning

Dagens tekniksamhälle medför att fler företag kan använda sig av internet för att nå ut med sina varor och tjänster till sina kunder. Det har även genom olika tekniska lösningar gjort det möjligt för företag att förmedla dessa till kunder i andra stater, utan att vara fysisk aktiva i den staten.

Genom olika molntjänster kan bolag tillhandahålla en webbplats i Sverige för sina svenska konsumenter, utan att beskattas för de vinster som uppkommer. Molntjänster fungerar så att ett bolag via en leverantör, tar del av ett lagringsutrymme genom en molntjänst. Hur många servrar eller vart servern befinner sig som tillhandahåller lagringsutrymmet, vet inte bolaget i de flesta fall. Genom denna molntjänst kan sedan bolaget distribuera sin hemsida och använda ett sådant stort lagringsutrymme som denne behöver.

För att Sverige ska ha rätt att beskatta ett utländskt bolag, krävs att detta har ett fast driftställe enligt 2 kap 29 § IL. Det utländska bolaget måste ha en stadigvarande plats där denna bedriver affärsverksamhet. Det finns i dag praxis som anger att en server kan stadga ett fast driftställe i Sverige men inte endast att ett bolag har en webbplats.

Dagens lagstiftning täcker inte situationer där företag använder sig av molntjänster, när dessa tillhandahåller elektroniska tjänster och varor till sina svenska kunder. Detta kan leda till att företag genererar stora vinster och undgår beskattning i Sverige. Sveriges reglering av fast driftställe bygger på den som finns i OECD:s modellavtal i artikel 5. Under hösten 2015 presenterade OECD sin slutrapport av BEPS, för att utveckla begreppet fast driftställe. Av rapporten framgår det att molntjänster inte behandlas, då ett regelverk om detta måste arbetas fram under en längre tid.

Frågan som behandlas i denna uppsats är hur regleringen av fast driftställe täcker situationen när ett företag använder sig av molntjänster vid tillhandahållandet av elektroniska varor. Om så är fallet, är då regleringen i behov av modernisering för att kunna innefatta dessa situationer. Detta för att inte Sveriges beskattningsrätt ska urholkas.

# Förord

Det är med stor glädje, men även med visst vemod som jag nu lämnar in denna uppsats. Det är nu, efter flera år på universitet och långa omvägar, som jag nu lämnar studentlivet och ger mig ut i veckligheten. Utan det stöd jag fått från min familj och vänner, hade detta inte varit möjligt. Ett stort tack till er.

Till sist vill jag tacka min handledare Peter Nilsson, för all råd och för den vägledning du gett mig genom detta arbete.

Malmö januari 2016

*Karin Højman*

# Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IaaS	Infrastructure as a Service
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ISP	Internet Service Provider
KLS	Kommunalskattelagen (1928:370)
NIST	National Institute of Standards and Technology
OECD	The Organisation for Economic Co-operations and Development.
PaaS	Platform as a Service
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SaaS	Software as a Service

# 1 Inledning

## 1.1 Introduktion

Den ökade globaliseringen som skett på senare tid har gett länder möjlighet att genom ekonomiska gynnsamma förhållanden utvecklas, då detta lett till fler arbetstillfällen, bekämpande av fattigdom och nya innovationer. Detta beror framför allt på den fria rörligheten av kapital och arbetstagare, men även utvecklingen av IT- och telekombranschen.<sup>1</sup>

Utvecklingen av internet har gett många företag möjligheten att på ett lättare sätt nå ut till tidigare och nya kunder. Internet har även gett företag möjlighet att sälja sina produkter eller tjänster till konsumenter i andra länder, utan att vara fysiskt närvarande i det land där konsumenten befinner sig. Internet-handeln ökar hela tiden och svenskarnas internet-handel ökade med 21 % under andra kvartalet 2015.<sup>2</sup> När utländska juridiska personer använder internet för att förmedla sina varor och tjänster, uppstår en problematik om vilket land som har rätt att beskatta verksamheten.

Enligt 6 kap 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) IL, är utländska juridiska personer begränsat skattskyldiga i Sverige. För att Sverige ska ha rätt att beskatta en utländsk juridisk person, behöver denna ha ett fast driftställe i Sverige enligt 2 kap 29 § IL. Begreppet fast driftställe, återfinns även i artikel 5 i OECD:s modellavtal. Denna reglering återfinns i så gott som alla dubbelbeskattningsavtal som har förhandlas fram utifrån OECD<sup>3</sup>:s modellavtal<sup>4</sup>. Begreppet innehåller krav på att en verksamhet ska ha en stadigvarande plats, ett mått av varaktighet och att det sker på ett affärsmässigt sätt.

Idag kan företag, genom att använda sig av olika typer av moln-tjänster, förmedla elektroniska varor och tjänster till konsumenter i andra länder utan att själva vara fysisk aktiva i just den staten. Genom att använda sig av moln-tjänster behöver inte företag ha egna serverar för att lagra information. Detta har lett till en svårighet för länder att beskatta verksamheter som inte fysiskt är aktiva i landet. Exempel på en sådan situation kan vara att ett företag som beläget i land A driver verksamhet genom att sälja elektroniska varor, så som elektronisk litteratur och musik, till kunder i land B. Företaget gör detta genom en webbplats på internet och denna information är lagrad i en moln-tjänst som är uppdelad på serverar i land C, D och E. Detta leder till svårigheter för att avgöra i vilket land som företaget är aktivt och då svårt för länder att beskatta dessa verksamheter.

---

<sup>1</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, sida 7.

<sup>2</sup> PostNord, *Rapport: E-barometern Q2, 2015*, sida 6.

<sup>3</sup> The Organisation for Economic Co-operations and Development.

<sup>4</sup> OECD Model Convention on Income and Capital, 2010.



Denna uppsats behandlar frågan om fast driftställe, vid handel av elektroniska varor via internet, där företag inte är fysiskt aktiva på marknaden utan förmedlar sina varor genom internet. Detta främst när ett företag förmedlar elektroniska varor genom att använda sig av molntjänster.

## 1.2 Syfte och frågeställning

Uppsatsens syfte är att utreda hur begreppet fast driftställe inom svensk intern rätt kan tillämpas på situationer där utländska företag använder sig av molntjänster för att tillhandahålla elektroniska tjänster, så som elektroniska böcker och musik, till svenska konsumenter. Detta främst för att utreda om det föreligger skillnader mellan svenska bolag som levererar elektroniska tjänster till svenska konsumenter genom användning av molntjänster och utländska bolag som levererar elektroniska tjänster till svenska konsumenter genom molntjänster.

För att uppnå syftet med uppsatsen har en redogörelse gjorts om hur regleringen av fast driftställe i 2 kap 29 § IL och artikel 5 OECD:s modellavtal är konstruerade och hur dessa tillämpas. Uppsatsen har därefter behandlat frågan om hur dessa regler tillämpas på situationer när utländska företag använder sig av molntjänster vid tillhandahållandet av elektroniska tjänster till svenska konsumenter. För att uppfylla syftet ska följande frågor besvarats:

- Vilka generella krav ställs för att avgöra om det föreligger ett fast driftställe?
- Hur påverkas bedömningen av ett fast driftställe, om det rör sig om elektroniska tjänster som distribueras genom så kallade molntjänster?
- Kommer bedömningen av reglerna om fast driftställe förändras av BEPS<sup>5</sup>, vid situationer där elektroniska tjänster distribueras via molntjänster?
- Kan problematiken, kring beskattning av utländska företag som använder sig av molntjänster vid distribuering av elektroniska varor, lösas med ledning av mervärdesskattelagstiftningens utformning?

## 1.3 Metodfrågor och material

Arbetet med denna uppsats har präglats av den juridiska metoden<sup>6</sup>. Denna metod innebär att lagtext, förarbeten, praxis och doktrin har analyserats för att besvara syftet med denna uppsats. Vidare har även andra källor använts, så som publikationer från OECD, för att undersöka hur begreppet fast driftställe ska tolkas enligt modellavtalet.

---

<sup>5</sup> Base Erosion and Profit Shifting.

<sup>6</sup> Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne, metod och argumentation*, andra upplagan, 2007, sida 37-38.

Vid utredning om de svenska reglerna kring fast driftställe i 2 kap 29 § IL, har främst lagtext samt tillhörande förarbeten behandlats. Då rättsfall från HFD på området är få, har även rättsfall från kammarrätterna analyserats. Trots att rättsfall från kammarrätterna inte har samma rättskällevärde som rättsfall från HFD har dessa ändå behandlats för att få vägledning av hur de svenska reglerna har tillämpats i praktiken. Vidare har även myndighetspublikationer från Skatteverket använts för att undersöka hur myndigheten tolkar reglerna.

Utredningens utgångspunkt, gällande fast driftställe enligt artikel 5 OECD:s modellavtal, har varit modellavtalet med tillhörande kommentarer. Dessa är inte rättskällor, men ligger ofta till grund för utformningen av svenska dubbelbeskattningsavtal. Dessa kommentarer har även varit vägledande för svenska myndigheter, lagstiftare och svenska domstolar vid tolkning av svenska regler om fast driftställe. Materialet som använts på detta område är främst hämtat från OECD's egna publikationer och finns att tillgå via deras hemsida.

För att besvara uppsatsens syfte, har vägledning hämtats från regleringarna kring mervärdesbeskattning. Detta har gjorts för att få en förståelse om hur regelverket kring mervärdesbeskattningen har utvecklats, i förhållande till utvecklingen av den elektroniska marknaden. Vidare har även OECD:s projekt BEPS granskats för att undersöka vilken riktning utvecklingen inom OECD tar i frågan om elektronisk handel och nya tillvägagångsätt att använda internet. Detta då BEPS har till syfte att modernisera OECD:s modellavtal.

Uppsatsen präglas i stora delar av ett *de lege lata* perspektiv då uppsatsens syfte föranleder en redogörelse av gällande rätt avseende bedömningen av fast driftställe. Analysen präglas även ett *lege ferenda* perspektiv, där författaren försöker att sammanställa hur lagen borde vara.

## 1.4 Avgräsning

Avgränsningen av denna uppsats, ligger i att begreppet fast driftställe ska behandlas. Detta både enligt svenska interna regler och enligt OECD. Detta innebär att frågor om skattskyldighet på grund av ägande av fastigheter, inkomster från nyttjanderätter, utdelningar från andelar i svenska ekonomiska föreningar och andra liknande inkomstkällor som inte härrör från företagets affärsverksamhet i Sverige hamnar utanför syftet. Vidare har bedömningen av vinstallokering av fasta driftställen inte behandlats i uppsatsen.

Vidare görs ingen grundläggande redogörelse i uppsatsen om andra företagsbeskattningsregler eller regler kring fysiska personer enligt IL, då detta inte är nödvändigt för att besvara syftet med uppsatsen. Avsikten är att beskriva begreppet fast driftställe i en sådan omfattning att läsaren får en förståelse för innebörden av begreppet och problematiken i förhållande till frågeställningen. Gällande behandlingen av OECD, kommer endast artiklar

som är aktuella för fast driftställe att behandlas. I övrig lämnas andra artiklar. Detta som i likhet med redogörelsen om svenska interna regler, inte behövs för att besvara uppsatsens frågeställning. Gällande BEPS har endast Action 1 och Action 7 behandlats. Övriga slutrapporter från OECD har utelämnats, då dessa inte behandlar uppsatsens ämne.

Vidare har inte uppsatsen behandlat frågor gällande filialer. Registrerade filialer är ofta att ses som fasta driftställen i Sverige. Det finns situationer när registrerade filialer inte klassificeras som fasta driftställen. Då faller de utanför Sveriges beskattningsrätt. Då filialer ska bedömas utifrån samma regelverk som andra eventuella fasta driftställen, har inte dessa behandlas särskilt.<sup>7</sup> Uppsatsen behandlar inte heller utländska rättsfall. Detta har inte gjorts på grund av att syftet med uppsatsen är att utreda hur skattekonsekvenserna påverkats av svenska interna regler.

I uppsatsen behandlas också regelverket kring mervärdesskatt. Detta för att belysa hur mervärdesskatteområdet är reglerat, när Sverige har rätt att indirekt beskatta utländska bolag och situationer där konsumenten och bolaget befinner sig i olika stater. Mervärdesskatteområdet i denna uppsats har endast behandlats i den mån det rör fast etableringsställe och etablering. En mer ingående redogörelse har inte gjorts, då endast en översikt om hur regelverket är uppbyggt kring elektronisk handel mellan företag och konsumenter är reglerat har varit nödvändigt för att uppnå syftet med uppsatsen.

## 1.5 Disposition

Uppsatsens disposition utgår från att först presenteras ett avsnitt som behandlar innebörden av elektronisk handel och vad molntjänster är. Detta för att läsaren lätt ska kunna följa problematiken när övriga avsnitt behandlas. Här presenteras grundläggande hur internet fungerar och vilka olika typer av molntjänster som finns.

Därefter presenteras regleringarna om fast driftställe enligt den svenska interna rätten. Inledningsvis presenteras grundläggande om kriterierna om obegränsad och begränsad skattskyldighet. Avsnittet behandlar vidare den svenska regleringen i 2 kap 29 § IL och hur dessa regler har tillämpats i svensk rätt.

Vidare behandlas reglerna kring fast driftställe enligt OECD och modellavtalet. I detta avsnitt behandlas hur kriterierna om fast driftställe är utformade enligt OECD och hur dessa regler har utvecklats i förhållande till elektronisk handel. Därefter behandlas BEPS och hur detta projekt kommer att påverka bedömningen av fast driftställe enligt OECD:s modellavtal.

---

<sup>7</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering*, 2013, sida 1430.

Avslutningsvis behandlas mervärdesskatteområdet. Detta för att redovisa hur mervärdesskatteområdet behandlat den elektroniska handeln, där säljare och konsument finns i olika medlemsstater.

# 2 Elektronisk handel

## 2.1 Historik

Under 1995 gjordes stora framsteg till den internet-handel som vi idag kan utnyttja. Detta då två olika webbläsare, Netscape Navigator och Explorer gjorde det möjligt att på ett nytt sätt utnyttja internets kapacitet. Detta gjorde det möjligt för olika företag att på ett lättare sätt nå ut till kunder i andra områden och länder, än just där företaget var fysiskt aktivt. Detta ledde till att företag, stater och juridiska observatörer fokuserade på de juridiska aspekterna av internet-handel och andra medier. Av den anledning, att den juridiska aspekten diskuterades, uppstod två läger om hur juridiken skulle anpassas till den nya tekniken. Det var å ena sidan ett läger som tyckte att internet var en ny handelsplats som krävde en juridisk reformering, medans andra tyckte att den traditionella juridiken inom handel skulle räcka.<sup>8</sup>

Internet är en heltäckande apparat som gör det möjligt för mjukvaran i ett nätverk att bilda en form av infrastruktur i en användarvänlig miljö. Från början var internet tänkt som ett enkelt system som skulle kunna möjliggöra spridning av olika dokument mellan användarna. Idag kan användarna av internet på ett enkelt sätt, med hjälp av olika sökmotorer så som Google, snabbt komma åt miljontals dokument och filer.<sup>9</sup>

## 2.2 Hur fungerar internet

Internet är en stor sammanslutning av olika nätverk och datorer. När en användare använder sig av en webbläsare, så som Firefox eller Explorer, används Hypertext Transfer Protocol (http) i webbläsaren för att skicka information mellan servern och användaren. Genom att använda en http-adress i webbläsaren påbörjas en fyrstegsprocess mellan användardatorn och servern där informationen finns som användaren vill komma åt. Dessa är anslutning, förfrågan, svar och fränkoppling. På detta sätt skickas information från användarens webbläsare till den aktuella servern med meddelande om att webbläsaren vill ansluta sig till servern för att kunna ta del av information.<sup>10</sup>

När webbläsaren fått kontakt med servern skickas vanligtvis ett meddelande från webbläsaren om att få ta del av dokumenten på webbplatsen för att kunna visa dessa för användaren. Det är vid dessa meddelanden som även webbläsaren uppger till servern att denna måste ta del av annan information på webbplatsen för att eventuellt kunna genomföra ett köp, såsom prisuppgifter och varuspecifikationer. Vid denna sammankoppling fortsätter

---

<sup>8</sup> Cockfield m.fl. ,*Taxing Global Digital Commerce*, 2013, sida 3.

<sup>9</sup> Cockfield m.fl. ,*Taxing Global Digital Commerce*, 2013, sida 19.

<sup>10</sup> Cockfield m.fl. ,*Taxing Global Digital Commerce*, 2013, sida 19.

servern att skicka information till webbläsaren om hur dokumenten ska visas eller sparas på användarens hårdvara.<sup>11</sup>

## 2.3 Elektronisk handel

Innebörden av elektronisk handel i denna uppsats syftar till handel på internet med elektroniska varor, så som e-böcker och andra elektroniska dokument eller filer. Elektronisk handel är ett begrepp som innebär att modern affärsverksamhet genom användningen av datorer och internet, ger enskilda möjligheten att driva företagsverksamhet, uppfylla konsumenters behov, och myndigheter möjlighet på ett mer effektivt sätt leverera varor och tjänster. Vidare ger internet och den elektroniska handeln nya möjligheter för företag och konsumenter att på ett nytt sätt utbyta information. Detta i jämförelse till den traditionella handeln.<sup>12</sup>

Hur elektronisk handel tillämpas kan beskrivas på många olika sätt. Det kan vara frågan om olika förhållanden av olika aktörer, så som företag till konsumenter men även mellan myndigheter och privatpersoner.<sup>13</sup> Internet har medfört att företag kunnat spara pengar genom att på ett mer effektivt sätt kunna göra affärer på ett lättare sätt med andra företag och konsumenter. Detta kan jämföras med att bilindustrin i USA på 1950-talet använde sig av gummiplantager nära fabrikerna för att minimera kostnaderna för transporter mellan olika steg i tillverkningen. Under 1980-talet gjordes stora förändringar i biltillverkningen både i USA och Japan. Genom att använda sig av datorer kunde företagen på ett mer effektivt sätt kontrollera lager och på så vis i förebyggande syfte köpa in de artiklar och varor som saknades innan dessa var slut i lager. Detta är en funktion som följt med in i den elektroniska handel som förekommer idag.<sup>14</sup>

Betalningsmöjligheterna som idag finns på internet, är en stor anledning till att internet-handel har utvecklats till det den är idag. Idag är det lätt att betala med elektroniska signaturer, kontokort och andra elektroniska metoder på internet.<sup>15</sup> I förhållande till att nya metoder för att genomföra olika transaktioner på internet har tagits fram finns fortfarande ett orosmoment gällande säkerheten på internet. Detta är en aspekt som är negativ för den elektroniska handeln.<sup>16</sup>

I ett säkert betalningssystem, måste det finnas en klar koppling mellan den som betalar och har rätt att använda betalningsmetoden. Exempelvis när en person tar ut pengar ur en automat, slår denna en kod för att identifiera sig mot det kort som används. Det samma gällde tidigare när checkar användes men då med en signatur. Båda parter i en transaktion måste vara säkra på att det är rätt person på andra sidan som gör betalningen. På detta område kan

---

<sup>11</sup> Cockfield m.fl. *Taxing Global Digital Commerce*, 2013, sida 19-20.

<sup>12</sup> Cockfield m.fl. *Taxing Global Digital Commerce*, 2013, sida 20.

<sup>13</sup> Cockfield m.fl. *Taxing Global Digital Commerce*, 2013, sida 20.

<sup>14</sup> Cockfield m.fl. *Taxing Global Digital Commerce*, 2013, sida 22.

<sup>15</sup> Cockfield m.fl. *Taxing Global Digital Commerce*, 2013, sida 22.

<sup>16</sup> Cockfield m.fl. *Taxing Global Digital Commerce*, 2013, sida 24.

två olika scenarier beskriva varför det är viktigt med säkerheten på internet. Det ena är förhållandet mellan användaren och servern och den andra är frågan om själva transaktionen. Förhållandet mellan användaren och servern är viktig ur en säkerhetsaspekt, då det endast ska vara en giltig användare eller mjukvaruprogram som har tillgång till informationskällan så som databasen. Vidare krävs det en säkerhetsaspekt på själva transaktionen, för att säkerställa att denna förbli privat och konfidentiell när sänds via internet.<sup>17</sup>

## 2.4 Molntjänster

Genom att datortekniken ständigt utvecklas har fokus på lokala datorer och servrar istället blivit till tekniker som fler kan använda samtidigt. Det är idag vanligt att företag använder sig av molntjänster (cloud computing), i stället för att själv stå för kostnader och underhåll för servrar och applikationer. En teknik som kan användas på distans genom internet. Det saknas idag en klar definition om vad molntjänster innebär, men det kan beskrivas som ett system som levererar tjänster över internet. Den definition som är utformad av National Institute of Standards and Technology (NIST) är den som idag är mest sprid och accepterad.<sup>18</sup> NIST är det amerikanska handelsinstitutet och deras definition av molntjänster har fått stor internationell spridning och används även i Sverige.<sup>19</sup> Definitionen är följande:

*“Cloud computing is a model for enabling ubiquitous, convenient, on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e.g., networks, servers, storage, applications, and services) that can be rapidly provisioned and released with minimal management effort or service provider interaction. This cloud model is composed of five essential characteristics, three service models, and four deployment models.”<sup>20</sup>*

Enligt NIST:s definition av molntjänster finns det fem väsentliga egenskaper som beskriver denna typ av tjänster. Dessa är:

- självbetjäning (on-demand self-service),
- bred tillgänglighet (broad network access),
- sammanslagning av resurser (resource pooling),
- elasticitet (rapid elasticity) och,
- kontinuerlig mätning (measured service).<sup>21</sup>

---

<sup>17</sup> Cockfield m.fl., *Taxing Global Digital Commerce*, 2013, sida 24.

<sup>18</sup> Tornberg och Westin, *Inledande kommentar till molntjänstavtal*. Hämtad den 2015-01-03 från: [http://juridik.karnovgroup.se/document/1977062/1?ft=cloud+computing&hide\\_flash=1&page=2&rank=27&versid=540-1-2013](http://juridik.karnovgroup.se/document/1977062/1?ft=cloud+computing&hide_flash=1&page=2&rank=27&versid=540-1-2013).

<sup>19</sup> Tornberg och Westin, *Inledande kommentar till molntjänstavtal*. Hämtad 2015-01-03 från: [http://juridik.karnovgroup.se/document/1977062/1?ft=cloud+computing&hide\\_flash=1&page=2&rank=27&versid=540-1-2013](http://juridik.karnovgroup.se/document/1977062/1?ft=cloud+computing&hide_flash=1&page=2&rank=27&versid=540-1-2013).

<sup>20</sup> National Institute of Standards and Technology, *The NIST Definition of Cloud Computing*, 2011, U.S. Department of Commerce, sida 2.

<sup>21</sup> National Institute of Standards and Technology, *The NIST Definition of Cloud Computing*, 2011, U.S. Department of Commerce, sida 2.

## 2.4.1 Självbetjäning

Egenskapen som beskriver självbetjäning innebär att kunden själv enligt dennas behov genom internet kopplar upp sig mot molnet endast under den tid som denna är i behov av tjänsten. Detta är en central benämning av molntjänster, att de är tillgängliga vid behov. Detta kräver att det finns tillgänglig teknik och funktionella metoder av varan för kunden. Ett särdrag är därför att det är viktigt för kunden att själv angöra och använda molntjänsten när detta är nödvändigt. Detta leder till ett flexibelt användarsätt för kunden.<sup>22</sup>

Kunden använder molntjänsten så att denne skapar ett användarkonto i leverantörens webbgränssnitt. Nackdelen med självbetjäning för kunden är att det ofta saknas kontakt med leverantören vid avtalens ingående. Processen är vanligtvis att kunden, genom att godkänna villkoren till att få ta del av molnet, ingår avtal med leverantören.<sup>23</sup>

## 2.4.2 Bred tillgänglighet

Bred tillgänglighet i detta sammanhang innebär att molntjänsten är tillgänglig för kunden på ett geografiskt obundet sätt genom en mängd olika plattformar. Detta har över tiden blivit viktigt för kunden, då denna idag kanske utför sitt arbete på flera olika platser än vad som tidigare gjorts. En viktig aspekt i detta är den utveckling som skett med smarta mobiltelefoner. Dessa lösningar har tillsammans med olika molntjänster och internet gjort det möjligt för personer att koppla upp sig mot arbetet på internet vart de än befinner sig.<sup>24</sup>

## 2.4.3 Sammanslagning av resurser

Innebörden av sammanslagning av resurser är att leverantören av molntjänsten kan använda sig av olika lösningar för att kunna tillhandahålla molntjänsten för sina kunder. Det kan vara så att leverantören väljer att använda sig av en stor server eller flera små utspridda geografiskt. Molntjänstens infrastruktur kommer ändå att framstå som ett gemensamt system för kunden. Detta ger leverantören möjlighet att kunna leverera tjänsten till många kunder, utan att kunden påverkas av olika kombinationer av fysiska och virtuella resurser. Dessa olika typer av resurser kan vara minne, lagring och bredband.<sup>25</sup>

## 2.4.4 Elasticitet

Elasticitet innebär att molntjänsten, utifrån kundens perspektiv, anpassas automatiskt efter det fysiska användandet. Detta kan jämföras med om

---

<sup>22</sup> Edvardsson och Frydinger, *Molntjänster – juridik, affär och säkerhet*, 2013, sida 23.

<sup>23</sup> Edvardsson och Frydinger, *Molntjänster – juridik, affär och säkerhet*, 2013, sida 23.

<sup>24</sup> Edvardsson och Frydinger, *Molntjänster – juridik, affär och säkerhet*, 2013, sida 23.

<sup>25</sup> Edvardsson och Frydinger, *Molntjänster – juridik, affär och säkerhet*, 2013, sida 24.



kunden har en egen server. Då krävs en uppskattning från kunden om hur stort behovet är för att kunna analysera inköp för en server. För att beskriva begreppet elasticitet i detta sammanhang, kan uttrycket ”IT på kran” användas. Genom den elasticitet som en molntjänst har, kan kunden själv välja hur mycket utrymme denna behöver.<sup>26</sup>

## 2.4.5 Kontinuerlig mätning

Kontinuerlig mätning innebär att kundens användning av molnet mäts på ett tillförlitligt sätt utefter det faktiska användandet. Kunden och leverantören bör båda veta omfattningen av användandet av tjänsten. På detta sätt kan leverantören endast ta betalt för det faktiska användandet av tjänsten som kunden haft. Denna mätning sker på olika sätt beroende på molntjänstens utförande. Vanligtvis sker en mätning av lagringskapacitet, bredbandsanvändning, processorkraft och antalet aktiva användningskonton. Denna mätning bör ske i realtid för både kunden och leverantören, för att alla inblandade parter ska kunna försäkra sig om tillgänglighet och prestanda.<sup>27</sup>

## 2.4.6 Olika typer av molntjänster

Enligt NIST finns det tre olika typer av molntjänster, Software as a Service (SaaS), Platform as a Service (PaaS) och Infrastructure as a Service (IaaS). *SaaS* innebär att kunden får tillgång till molnet och dess infrastruktur, av molndistributören. Vidare har dock inte kunden möjlighet att själv påverka molnets ledning eller infrastrukturens uppbyggnad.<sup>28</sup>

*PaaS* innebär att kunden själv kan utveckla molnfunktionen. Detta med hjälp av programmeringsspråk, bibliotek, tjänster och andra redskap som tillhandahålls av leverantören. Kunden kan dock inte ändra den underliggande infrastrukturen i molnet och operativsystemet. *IaaS* innebär att den tjänst som erbjuds kunden ofta är lagringsutrymme, nätverk och andra beräkningskapaciteter, där kunden kan distribuera och använda mjukvara så som operationssystem och applikationer. Kunden har inte kontroll över den underliggande infrastrukturen i molnet, men kan själv ha kontroll över operativsystemet, lagring och utveckling av applikationer i molnet.<sup>29</sup> Denna typ av moln kan skapa en känsla för kunden att man har tillgång till en egen server.<sup>30</sup>

---

<sup>26</sup> Edvardsson och Frydinger, *Molntjänster – juridik, affär och säkerhet*, 2013, sida 24.

<sup>27</sup> Edvardsson och Frydinger, *Molntjänster – juridik, affär och säkerhet*, 2013, sida 25.

<sup>28</sup> National Institute of Standards and Technology, The NIST Definition of Cloud Computing, 2011, U.S. Department of Commerce.

<sup>29</sup> National Institute of Standards and Technology, The NIST Definition of Cloud Computing, 2011, U.S. Department of Commerce.

<sup>30</sup> Edvardsson och Frydinger, *Molntjänster – juridik, affär och säkerhet*, 2013, sida 25.

# 3 Fast driftställe enligt svensk intern rätt

## 3.1 Historik

Den tidigare benämningen av begreppet fast driftställe återfanns i 61 § kommunalskattelagen (1928:370) (KLS). Denna bestämmelse medförde skattskyldighet för utländska juridiska personer för inkomst från rörelse.<sup>31</sup> Bestämmelsen i 61 § KLS, var utformad på ett sådant sätt att denna kunde leda till att utländska bolag som bedrev verksamhet i landet i vissa fall skulle undgå beskattning för verksamheten i Sverige, men även i hemlandet.<sup>32</sup> Detta då dubbelbeskattningsavtal aldrig kan utöka Sveriges beskattningsrätt. För att det ska föreligga beskattningsrätt, kan detta inte endast göras i enlighet med dubbelbeskattningsavtal. Det måste inom den svenska skatterätten föreligga ett beskattningsanspråk.<sup>33</sup>

När begreppet fast driftställe infördes i den svenska skattelagstiftningen framhölls i förarbetena att det är viktigt att beakta två aspekter. Det första var att den interna beskattningsrätten är så vidsträckt att den motsvarar den beskattningsrätt som Sverige tilldelats enligt ingångna skatteavtal. Det andra var att interna regler bör bygga på OECD:s modellavtal, då detta alltid ligger till grund för de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingår. Ett sådant tillvägagångssätt skulle underlätta tillämpningen av interna skatteregler såväl som dubbelbeskattningsavtalens tillämpning.<sup>34</sup>

## 3.2 Skattskyldighet för utländska juridiska personer

Juridiska personer kan antingen klassas som obegränsat skattskyldiga enligt 6 kap 3 § IL eller som begränsat skattskyldiga enligt 6 kap 7 § IL. I princip är alla utländska juridiska personer begränsat skattskyldiga i Sverige enligt 6 kap 7 § IL, men det blir i praktiken endast utländska juridiska personer som har inkomst i Sverige som blir skattskyldiga här.<sup>35</sup> Detta är ett uttryck för källstatsprincipen och bestämmelserna om begränsad skattskyldighet har tillkommit för att den svenska rätten i så stor utsträckning som möjligt ska överensstämma med beskattningsfördelningen enligt skatteavtalen.<sup>36</sup>

---

<sup>31</sup> Prop. 1986/87:30, sida 40.

<sup>32</sup> Prop. 1986/86:30 s 41.

<sup>33</sup> Dahlberg, *Fast driftställe- ett begrepp på drift?* Skattenytt, 1993, sida 713.

<sup>34</sup> Prop. 1986/87:30, sida 42.

<sup>35</sup> Andersson, Saldén Enerus och Tiveus, *Inkomstskattelagen: en kommentar del 1*, Stockholm, 2015 sida 164.

<sup>36</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering*, 2013, sida 403.

Nästan alla juridiska personer, bortsett från handelsbolag är enskilda skattesubjekt och beskattas helt avskilt från sina ägare.<sup>37</sup> Vad som räknas som en utländsk juridisk person stadgas i 6 kap 8 § IL och avser en utländsk association som enligt interna regler i den stat där associationen hör hemma kan uppfylla följande kriterier:

- Kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter,
- Kan föra talan inför domstol och andra myndigheter och,
- Den enskilde ägaren inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhet.

Vid bedömningen av om en utländsk juridisk person är skattskyldig i Sverige, är omständigheten att denne klassas som en icke juridisk person i hemlandet utan betydelse. Det har i praxis framkommit om ett bolag hemmahörande utomlands inte behöver klassificeras som en juridisk person i den staten, men kan räknas som en utländsk juridisk person enligt svensk intern rätt.<sup>38</sup>

Innebörden av begränsad skattskyldighet för utländska juridiska personer återfinns i 6 kap 11 § IL. Paragrafen reglerar situationer från inkomst från ett fast driftställe eller fastighet i Sverige, och avser löpande inkomster och inkomster från avyttring. Detta gäller även inkomst från näringsbostadsrätt, inkomst från utdelningar i vissa fall, återförande av periodiseringsfond och återförande av uppskovsbelopp.

### 3.3 Fast driftställe enligt svensk intern rätt

När en utländsk juridisk person driver näringsverksamhet i Sverige får begreppet fast driftställe en central roll. Detta för att bedöma i vilken utsträckning verksamheten är skattepliktig i Sverige för sina inkomster eller inte. Om det föreligger ett fast driftställe i Sverige för ett utländskt företag ska företaget jämföras med ett svenskt inhemskt företag.<sup>39</sup> I 2 kap 29 § 1 st. IL stadgas följande:

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

Detta stycke innefattar huvudregeln av begreppet fast driftställe. Här ställer bestämmelsen upp tre kriterier för att ett fast driftställe överhuvudtaget ska kunna föreligga. Dessa är att det ska finnas en plats för affärsverksamheten, platsen ska användas stadigvarande och affärsverksamheten ska bedrivas från platsen.<sup>40</sup>

---

<sup>37</sup> Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2011, sida 60.

<sup>38</sup> RÅ 1997 ref. 36.

<sup>39</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst 2014 del 1*, 2014 sida 461.

<sup>40</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst 2014 del 1*, 2014, sida 462.

### 3.3.1 Plats

Innebörden av begreppet plats i paragrafen är den att det ska finnas en plats som affärsverksamheten förfogar över. Här kan det vara fråga om lokaler, maskiner eller annan utrustning. Det kan även vara en del av ett hem, ett skrivbord i ett annat företags lokaler eller en anvisad plats på ett torg. Bedömningen påverkas inte av att platsen där affärsverksamheten bedrivs hyrs eller ägas.<sup>41</sup>

Plats för en affärsverksamhet kan i vissa fall utgöras av en server placerad i Sverige. HFD har behandlat frågan om en server i ett förhandsbesked<sup>42</sup> och alla omständigheter i det enskilda fallet måste beaktas för att avgöra om det föreligger ett fast driftställe. Förhandsbeskedet avvisades då det i målet inte framkommit tillräcklig dokumentation om hur servern användes och hur konstruktionen mellan moderbolag och dotterbolag var uppbyggd.

Vidare kan det föreligga en stadigvarande plats om ett utländskt bolag kan disponera lokaler hos sitt svenska dotterbolag. Kammarrätten i Stockholm har behandlat frågan när ett utländskt moderbolag disponera delar av sitt svenska dotterbolags lokaler. För att en stadigvarande plats ska föreligga måste som tidigare nämnts, omständigheterna i det enskilda fallet beaktas. Av de omständigheter i fallet om hur bolaget bedrivit sin affärsverksamhet förelåg en stadigvarande plats. I målet hade personal, anställda hos dotterbolaget, arbetat för moderbolaget i dotterbolagets lokaler. Kammarrätten anförde att om det rör sig om personal anställda hos dotterbolaget, ändra detta inte bedömningen. Det är de faktiska förhållandena som ska beaktas.<sup>43</sup>

Vidare ansåg kammarrätten, mot bakgrund av hur bolaget bedrivit sin affärsverksamhet att bolaget har bedrivit affärsverksamhet från dotterbolagets lokaler. Att de personer som företrätt bolaget har varit anställda hos dotterbolaget ändrar inte bedömningen om att bolagets verksamhet har skett från en plats i Sverige

Vidare har frågan om en bostad kan utgöra en plats för affärsverksamheten behandlats av HFD<sup>44</sup>. För att detta ska vara möjligt måste affärsverksamheten vara av sådan art att det är möjligt att i en privatbostad utföra affärsverksamheten. HFD har prövat frågan om ett norskt vilande bolag som bedriver kapitalförvaltning med en svensk delägare, kan anses ha ett fast driftställe i ägarens privata bostad. HFD anförde i sin bedömning att då företagets verksamhet består av kapitalförvaltning behövs ingen särskild lokal för denna verksamhet. Då det har framkommit i målet att ägaren själv skulle bedriva verksamheten och det saknas anledning till att utgå från en annan bedömning än att han kommer att göra detta i sin bostad. Det ska

---

<sup>41</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst 2014 del 1*, 2014, sida 462.

<sup>42</sup> HFD mål nr 4890-13.

<sup>43</sup> Kammarrätten i Stockholm 1999-12-17, mål 383 och 5146-1996.

<sup>44</sup> RÅ 2009 ref. 91.

därför anses att hans bostad i Sverige ses som en stadigvarande plats för verksamheten och att det därför föreligger ett fast driftställe i Sverige.<sup>45</sup>

Kammarrätten i Stockholm<sup>46</sup> har behandlat frågan när en person, bosatt i Sverige, där ägaren sålde ett helägt telekombolag till ett annat helägt bolag till underpris. Telekombolaget såldes senare vidare till ett belgiskt bolag, som den svenske ägaren ägde till 99 %. Det belgiska bolaget sålde senare i sin tur telekombolaget till en extern köpare till underpris.

Frågan som var aktuell målet var om det belgiska bolaget hade ett fast driftställe i Sverige. Enligt Kammarrätten hade den svenske ägaren, redan innan bildandet av det belgiska bolaget bestämt sig för att sälja vidare telekombolaget. Vidare hade den svenske ägaren fullmakt att ingå försäljningsavtalet och försäljningen företogs i den svenske ägarens lokaler i Sverige. Det fanns heller inte någon omfattande verksamhet i det belgiska bolaget, förutom försäljningen av telekombolaget. Detta tillsammans med att de belgiska styrelseledamöterna haft ett begränsat inflytande, ansåg Kammarrätten att det förelåg ett fast driftställe i Sverige och att vinsten från försäljningen av telekombolaget skulle beskattas i Sverige.

### 3.3.2 Stadigvarande

Detta begrepp är inte definierat av lagstiftaren i IL, men har normalt tolkats så att verksamhet som sträcker sig över sex månader är stadigvarande. Skatteverket har tolkat begreppet så att en verksamhet kan vara stadigvarande om det görs en bedömning över tiden. Detta innebär att en verksamhet kan vara stadigvarande om det rör sig om verksamhet som bedrivs under två till tre månader om året under minst tre år. Om det är frågan om en verksamhet som endast bedrivs under tre månader under två år, bör det inte enligt Skatteverket föreligga ett fast driftställe.<sup>47</sup>

Enligt Skatteverkets bedömning kan det i vissa speciella fall föreligga ett fast driftställe, trots att verksamheten inte bedrivs över sex månader. Detta är frågan om säsongarbete och då att samma verksamhet inte bedrivs i hemlandet, att verksamheten uteslutande ska bedrivas i Sverige och att det sker under hela den aktuella säsongen i Sverige.<sup>48</sup>

Kammarrätten i Göteborg har behandlat frågan med när en stadigvarande plats föreligger. Målet berörde en man som i Sverige köpt in produkter och exporterat dessa till Bulgarien. Mannens barn och före detta fru bodde i Kristianstad. Mannen besökte dessa några gånger varje år och under besöken bodde mannen i en övernattningslägenhet nära familjens bostad. Han hade postadress till sin före detta fru och även angett hennes kontaktuppgifter till kunder. I Kammarrätten visades dokument i form av ett kvitto, en fraktsedel och en faktura för att visa att den före detta fruns

---

<sup>45</sup> RÅ 2009 ref. 91.

<sup>46</sup> Kammarrätten i Stockholm dom den 19 juli 2010, i mål 1580-1581-08.

<sup>47</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst 2014 del 1*, 2014, sida 462-463.

<sup>48</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst 2014 del 1*, 2014, sida 463.

lägenhet använts i verksamheten. Detta är enligt kammarrätten inte tillräckligt för att ett fasts driftställe ska föreligga. Det föreligger därför en självständig verksamhet, men inget fast driftställe i Sverige.<sup>49</sup>

### 3.3.3 Affärsverksamhet

Vid avgörandet om affärsverksamhet bedrivs, måste företagets kärnverksamhet definieras. Det är kärnverksamheten som helt eller delvis ska bedrivas från den stadigvarande platsen. För att det ska kunna innebära en kärnverksamhet ska den vara av väsentlig och betydande del av företagets verksamhet. För att det ska handla om kärnverksamhet, kan det inte vara verksamhet som är av förberedandet eller biträdande art. Om arbetsuppgifterna är av sådan art att de har betydelse för företagets planering eller beslut ska det däremot ses som en del av företagets kärnverksamhet.<sup>50</sup>

HFD har behandlat frågan om kriteriet *affärsverksamhet*. HFD har uttalat sig i mål om ett kontor, om detta kan leda till att ett utländskt bolag kan ha fast driftställe i Sverige. Det utländska bolaget hade i sin ansökan till Skatterättsnämnden angett att kontoret skulle användas för att förvara reklam åt det utländska bolaget. Enligt skatterättsnämnden är detta ett av de undantag som skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland anger för att ett fast driftställe inte ska föreligga. I detta specifika fall ansågs kontoret ha ett fast driftställe, då undantaget inte gick att tillämpa på hela verksamheten.<sup>51</sup>

Vidare har HFD behandlat frågan om en skogsfastighet kan anses vara en affärsverksamhet. Omständigheterna var så att en privatperson ägde ett flertal skogsfastigheter i Sverige och var bosatt i Belgien. Privatpersonen hade tecknat avtal med ett företag om skötseln av skogsfastigheterna.<sup>52</sup> För att avgöra om skogsfastigheten ska kvalificeras som ett fast driftställe, ansåg HFD att detta måste bedömas utifrån det avtal som ingåtts. Vid en granskning av avtalen framgår det att all skötsel av fastigheterna inte har kunnat ske utan att privatpersonen godkänt detta. Personen har enligt avtalet ersatt företaget för deras kostnader vid förvaltningen av fastigheterna och sedan fått möjlighet att köpa avverkad skog för marknadspris. Enligt HFD tyder detta på att det är privatpersonen som stått risken för förluster av verksamheten och att han erhållit avkastning av fastigheterna. Företaget har garanterats en tillgång till skogsråvara men enligt avtalen har deras inkomst inte kommit från skogsverksamheten utan i nästa steg genom att sälja vidare sina produkter. HFD ansåg att personen haft sådant inflytande över verksamheten att det är han som bedrivit vidare skogsverksamheten trots att avtalen ingicks. Företaget kan därför inte ha övertagit verksamheten från privatpersonens företag. Detta medförde att privatpersonen haft ett fast driftställe i Sverige och skulle beskattas för den realisationsvinst denna gjorde vid avyttring av fastigheterna.<sup>53</sup>

<sup>49</sup> Kammarrätten i Göteborg mål nr 4739-4742-10, 4744-10 och 4746-4750-10.

<sup>50</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst 2014 del 1*, 2014, sida 463.

<sup>51</sup> RÅ 1998 not. 188.

<sup>52</sup> RÅ 2001 ref. 38.

<sup>53</sup> RÅ 2001 ref. 38.

För att ett innehav av aktier i ett svenskt dotterbolag ska medföra att ett fast driftställe föreligger i Sverige, måste aktierna vara en tillgång i den svenska förvärvskällan.<sup>54</sup> Omständigheten att ett svenskt moderbolag sköter viss finansiell verksamhet för sitt utländska dotterbolag, leder inte till att dotterbolaget får ett fast driftställe i Sverige. Även att dotterbolaget beslutar enligt direktiv från moderbolaget, föreligger inte heller ett fast driftställe i Sverige om alla beslut för dotterbolaget tas där detta har sitt säte.<sup>55</sup>

### 3.4 Fast driftställe utan stadigvarande plats

Det finns situationer där utländska företag betraktas ha ett fast driftställe i Sverige trots att det inte finns någon stadigvarande plats för verksamheten. Enligt 2 kap 29 § tredje stycket IL finns en utvidgning av begreppet fast driftställe. Denna reglering tar sikte på situationer när en person för det utländska bolaget är verksam i Sverige för bolaget och innehar fullmakt för att kunna ingå avtal i Sverige för det bolaget räkning. För att en sådan fullmakt ska kunna leda till att det föreligger ett fast driftställe måste fullmakten innebära att personen kan avtala om frågor som rör företagets kärnverksamhet. Om personen i fråga kan binda det utländska bolaget i frågor som rör företagets kärnverksamhet tyder detta på att bolagets närvaro i Sverige ska vara mer än kortvarigt.<sup>56</sup> Vidare stadgas i 2 kap 29 § fjärde stycket IL att om det är fråga om en oberoende representation, så som genom mäklare eller kommissionär, ska detta inte leda till att det bedrivs näringsverksamhet i Sverige.

Skatterättsnämnden har behandlat denna fråga. Målet handlade om ett utländskt försäkringbolag som tecknade avtal med ett svenskt bolag i samma koncern. Avtalet innebar att det svenska bolaget skulle sköta det utländska bolagets kapitalförvaltning. Skatterättsnämnden anförde att det utländska bolaget var begränsat skattskyldig i Sverige och om det förelåg ett fast driftställe skulle det utländska bolaget vara skattskyldig för den inkomst som uppkom i det fasta driftstället. Enligt 2 kap 29 § 3 stycket IL kan ett företag anses ha ett fast driftställe i Sverige utan att ha en stadigvarande plats. Skatterättsnämnden ansåg att situationen var sådan att förvaltningsverksamheten som det svenska bolaget skulle bedriva på uppdrag av det utländska bolaget skulle anses vara av sådan karaktär att det skulle klassificeras som oberoende representant för det utländska bolaget. Därför ansåg Skatterättsnämnden att situationen föll in under 2 kap 29 § fjärde stycket IL och därför har inte det utländska bolaget ett fast driftställe i Sverige.<sup>57</sup>

---

<sup>54</sup> RÅ 1998 not. 229.

<sup>55</sup> Kammarrätten i Göteborg 1999-05-20, mål 1776-1995.

<sup>56</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst 2014 del 1*, 2014, sida 465-466.

<sup>57</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat: 2008-03-07, dnr 42-07/D.

# 4 Fast driftställe och OECD

## 4.1 Allmänt om OECD

OECD grundades 1961 och har idag 34 medlemsstater.<sup>58</sup> Det huvudsakliga syftet med organisationen är att främja ett utbyte av erfarenheter och genom analys på ett långsiktigt plan främja ekonomisk tillväxt, sysselsättning och att möjliggöra en utökad världshandel.<sup>59</sup>

De skatteavtal som Sverige ingått med andra stater, är nästan alltid förhandlade utifrån OECD:s modellavtal. Till modellavtalet har OECD utvecklat egna kommentarer om hur avtalets innehåll ska tolkas. Dessa kommentarer är inte bindande för domstolar och myndigheter. Kommentarererna har i praxis varit vägledande för att tolka de skatteavtal som Sverige ingått, då det ingångna avtalet grundar sig på OECD:s modellavtal.<sup>60</sup>

## 4.2 Fast driftställe enligt artikel 5 i modellavtalet

Det huvudsakliga syftet med artikel 5 i OECD:s modellavtal är att avgöra om staten har rätt att beskatta en verksamhet som bedrivs av en utländsk juridisk person enligt artikel 7. Enligt artikel 7 kan inte staten beskatta verksamheten om det inte klassas som ett fast driftställe enligt artikel 5.<sup>61</sup> Definitionen av ett fast driftställe i OECD:s modellavtal, ser i princip ut som den som återfinns i svensk intern rätt i 2 kap 29 § IL.<sup>62</sup> I artikel 5(1) återfinns huvudregel som definierar begreppet fast driftställe och denna stadgar följande;

*“For the purpose of this Convention, the term ”permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.”*

Vidare följer i artikel 5(2) en uppräknning av olika exempel som kan anses vara ett fast driftställe. Detta kan exempelvis vara en fabrik, affär eller platsen för ledningen. Denna lista är inte uttömmande.<sup>63</sup>

---

<sup>58</sup> <http://www.oecd.org/about/history/>. Hämtad 2015-01-03.

<sup>59</sup> <http://www.oecd.org/about/>. Hämtad 2015-01-03.

<sup>60</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering del 1*, sida 101.

<sup>61</sup> Kommentar 1 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>62</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering del 1*, sida 123.

<sup>63</sup> Kommentar 12 till artikel 5 OECD:s modellavtal.



Begreppet i artikel 5 OECD:s modellavtal ställer upp samma krav som i den svenska interna rätten för att ett fast driftställe ska föreligga. Dessa är:

1. plats för affärsverksamheten
2. platsen ska användas stadigvarande
3. affärsverksamheten ska bedrivas från platsen

## 4.2.1 Plats

Enligt OECD:s modellavtal ska begreppet plats tolkas så att det omfattar lokal, anordning eller anläggning som används för att bedriva företagets verksamhet, om platsen används helt eller delvis för detta syfte. För att en lokal ska anses vara en plats i denna bemärkelse, måste inte företaget förfoga över en hel lokal. Dock måste företaget förfoga över visst utrymme.<sup>64</sup>

Det saknar betydelse för bedömningen om företaget äger eller hyr lokalen.<sup>65</sup> Lokalen kan även räknas som en fast plats om företaget olovligen tagit lokalen i sin besittning.<sup>66</sup> Platsen kan även vara i lokaler tillhörande ett annat företag.<sup>67</sup> Det har i kommentarerna till modellavtalet angetts att en säljare som regelbundet besöker en större kund, inte kan medföra att företaget förfogar över kundens lokaler.<sup>68</sup>

Vid bedömningen om det ska föreligga ett fast driftställe finns det i kommentaren situationer som ska bedömas som ett fast driftställe. Exempel är när en målare under en lång period arbetar regelbundet i en fastighet. Då utgör detta ett fast driftställe, då målaren utgör arbete som är verksamhetens kärnverksamhet.<sup>69</sup> Ett annat exempel, är att ett hemmakontor i vissa fall kan räknas som ett fast driftställe. För att det ska föreligga ett fast driftställe i detta fall måste företagets kärnverksamhet i någon del drivas från platsen.<sup>70</sup>

Platsen ska enligt definitionen vara stadigvarande. I kommentaren har detta beskrivits som att det finns ett samband mellan platsen för affärsverksamheten och en geografisk punkt.<sup>71</sup> Det finns fall där det är svårt att avgöra om det föreligger ett fast driftställe, för att verksamheten till sin natur är sådan att det förflyttas från olika närbelägna platser. Om verksamheten flyttas inom ett särskilt område kan då området utgöra ett fast driftställe om det finns en kommersiell och geografisk sammanhängande enhet.<sup>72</sup> Exempel på detta skulle kunna vara ett kontorshotell eller gågata.

---

<sup>64</sup> Kommentar 4 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>65</sup> Kommentar 4 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>66</sup> Kommentar 4.1 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>67</sup> Kommentar 4 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>68</sup> Kommentar 4.2 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>69</sup> Kommentar 4.5 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>70</sup> Skatteverket,Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering del 1, sida 125.

<sup>71</sup> Kommentar 5 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>72</sup> Kommentar 5.1 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

Vidare om det inte finns något kommersiellt samband mellan de arbeten som utförs inom ett specifikt område ska inte detta medföra att det föreligger ett fast driftställe.<sup>73</sup>

## 4.2.2 Stadigvarande

Enligt OECD:s modellavtal måste det föreligga en stadigvarande plats för att det ska kunna föreligga ett fast driftställe. Det måste därför i normalfallet finnas ett samband mellan affärsverksamheten och den geografiska platsen.<sup>74</sup> Då det ställs upp ett krav för att verksamheten ska vara stadigvarande måste viss varaktighet föreligga. Detta innebär att verksamheter inte kan vara av tillfällig natur. Att det ska vara varaktigt i bestämmelsens mening måste det föreligga en verksamhet i minst sex månader. Det finns vissa undantag då om verksamheten är återkommande till sin natur. Ett annat undantag är om verksamheten endast bedrivs i staten och inte i sitt hemland. Detta då anknytning mellan verksamheten och värdlandet är starkare än till hemlandet.<sup>75</sup>

Vid de tillfällen som det kan vara svårt att fastställa en stadigvarande plats för en affärsverksamhet, är då affärsverksamheten till sin art är sådan att den flyttas mellan olika närliggande områden. För att bedöma om det föreligger ett fast driftställe vid sådana situationer, föreligger det en stadigvarande plats om det till affärsverksamhetens natur uppehåller sig inom ett kommersiellt och geografiskt område. Exempel på när en verksamhet flyttas inom samma kommersiella och geografiska område och ska klassificeras som stadigvarande, tar kommentaren till modellavtalet upp exempel med att ett konsultbolag som hyr lokal på ett kontorshotell. Detta hotell bör anses som en kommersiell och geografisk belägen plats. Det samma gäller en handelsplats eller en affärsgata, där verksamheter kan flyttas mellan olika lokaler.<sup>76</sup>

Om det istället rör sig om exempelvis en hantverkare som utför arbete hos olika uppdragstagare på ett kontorshotell, kan detta inte medföra att arbetet bedöms som stadigvarande då det är olika kontrakt och uppdragslängd för olika uppdragsgivare. Om det istället är en hantverkare som under en längre tid utför uppdrag åt en uppdragsgivare för ett stort kontorshotell, exempelvis ägaren, kan detta leda till att det ska ses som en stadigvarande plats.<sup>77</sup> Detta gäller även vid konsultarbetet. Om en konsult utför ett uppdrag och rör sig inom samma bransch, ska arbetet bedömas utföras inom samma område för verksamheten.<sup>78</sup>

Det kan endast föreligga ett fast driftställe i en medlemsstat om den relevanta platsen för verksamheten är belägen inom medlemsstatens

---

<sup>73</sup> Kommentar 5.2 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>74</sup> Kommentar 5 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>75</sup> Kommentar 6 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>76</sup> Kommentar 5.1 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>77</sup> Kommentar 5.3 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>78</sup> Kommentar 5.5 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

territorium.<sup>79</sup> Vidare krävs det för att ett fast driftställe ska föreligga, en varaktighet av verksamheten i medlemsstaten och detta kan inte enbart vara när verksamheten är av tillfällig natur. Det kan föreligga ett fast driftställe om det till verksamhetens natur endast ska existera under en kort period och detta kan vara svårt att avgöra. Av praxis från medlemsstaterna har det inte varit en enhetlig bedömning om hur frågan ska bedömas gällande varaktigheten av verksamheten. Normalfallet är den att verksamheten måste fortgå i minst sex månader för att ha en sådan varaktighet att ett fast driftställe ska kunna uppkomma.<sup>80</sup>

Det finns situationer när en verksamhet är pågående under mindre än sex månader som ändå kan leda till att det föreligger sådan varaktighet att fast driftställe kan uppkomma. Om en verksamhet är återkommande i en medlemsstat, kan kravet på varaktighet ändå vara uppfyllt även trots att varje enskild period är mindre än sex månader. Då kan olika perioder slås samman och på så vis uppfylls kravet på varaktighet. Vidare gäller detta även om ett företag i en medlemsstat driver en verksamhet endast i den andra medlemsstaten och verksamheten är mindre än sex månader, anses verksamheten ha en större anknytning till verksamhetslandet än landet där företaget har sitt ursprung.<sup>81</sup> Om det föreligger tillfälliga avbrott i verksamheten, ska inte detta medföra att ett fast driftställe upphör att existera.<sup>82</sup>

Det finns situationer när olika mindre verksamheter bedrivs under olika perioder av en och samma person, eller genom närliggande bolag. Denna situation ska behandlas så att alla perioder ska slås samman för att avgöra om det finns en varaktighet av verksamheten. Om de sammanlagda perioderna överstiger 12 månader, föreligger det en stadigvarande verksamhet. På detta sätt ska inte bolag, genom att dela upp sin verksamhet, kunna undkomma att fast driftställe föreligger.<sup>83</sup>

### 4.2.3 Affärsverksamhet

För att en verksamhet ska klassificeras som ett fast driftställe enligt OECD:s modellavtal, måste verksamheten innebära att företagets kärnverksamhet bedrivs helt eller delvis genom verksamheten. Den verksamhet som bedrivs behöver inte vara av produktiv karaktär. Det kan i vissa fall vara svårt att avgöra om det är så att verksamheten som bedrivs är kärnverksamhet eller om den är av förberedande art. Detta måste bedömas enligt omständigheterna i det enskilda fallet.<sup>84</sup>

---

<sup>79</sup> Kommentar 5.5 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>80</sup> Kommentar 6 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>81</sup> Kommentar 6 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>82</sup> Kommentar 6.1 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>83</sup> Kommentar 6.2 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>84</sup> Skatteverket, *Handledning vid beskattning av inkomst vid 2013 års taxering del 1*, 2013, sida 129.

Vanligtvis bedrivs en verksamhet av antingen näringsidkaren själv eller personal till denna. I kommentaren till modellavtalet likställs även personer som agerar på uppdrag av företaget, utan självständig ställning till företaget som personal. Vid situationer som rör personer som agerar på uppdrag av verksamheten är det utan betydelse för bedömningen om ett fast driftställe föreligger om personen kan agera på företagets vägnar gentemot tredje man om personen arbetar på den stadigvarande platsen.<sup>85</sup>

Kommentaren till modellavtalet behandlar även situationer när en verksamhet bedrivs huvudsakligen med hjälp av automatisk utrustning och personal endast övervakar och underhåller utrustningen. Denna situation kan då leda till att företaget har ett fast driftställe. Vidare kan ett fast driftställe aldrig uppkomma, om ett företag installerar automatisk utrustning och sedan hyr ut dessa till andra företag.<sup>86</sup>

### 4.3 Undantag i artikel 5(4) (a-f)

I artikel 5(4) OECD:s modellavtal återfinns en lista på undantag som inte ska medföra att ett företag får fast driftsställe i en medlemsstat, även fast verksamheten bedrivs från en stadigvarande plats. Det gemensamma med dessa undantag är att de är av förberedande karaktär<sup>87</sup> och artikeln stadgar följande;

- “Notwithstanding the preceding provision 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 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 if 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;*
  - f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combinations 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 preparatory or auxiliary character.”*

---

<sup>85</sup> Kommentar 10 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>86</sup> Kommentar 10 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>87</sup> Kommentar 21 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

Det finns svårigheter att dra skillnader mellan de verksamheter som är av förberedande art eller inte. För att kunna bedöma detta är det avgörande kriteriet om verksamheten är av väsentlig och viktig del i förhållande till den övriga verksamheten. En verksamhet kan inte anses vara av förberedande art om denna är identisk med den huvudsakliga verksamheten. Varje enskild situation måste bedömas enligt det enskilda fallet.<sup>88</sup>

För att undantagen i artikel 5(4) OECD:s modellavtal ska kunna tillämpas, måste verksamheten vara uteslutande av sådan art som nämns i artikeln. Om en stadigvarande plats används av ett företag, som både bedriver verksamhet av förberedande art och sin kärnverksamhet, ska verksamheten bedömas som ett fast driftställe och hela verksamheten ska beskattas.<sup>89</sup> Vidare krävs även för att undantagen ska kunna tillämpas att den verksamhet som bedrivs på platsen är endast för den aktuella företaget. Om företaget även tillhandahåller tjänster åt andra företag på platsen, uppkommer ett fast driftställe om övriga kriterier är uppfyllda.<sup>90</sup>

Undantagen i artikel 5(4) OECD:s modellavtal är utformad så att verksamhet inte anses ha en stadigvarande plats för verksamheten om detta är av förberedande art. Även fast flera av undantagen i artikeln kan kombineras på ett och samma fall, stadgas inte ett fast driftställe om detta anses vara av förberedande art.<sup>91</sup>

## 4.4 Elektronisk handel enligt OECD

Det har pågått diskussioner inom OECD, då det har skett en ökning av elektronisk handel och om detta kan medföra att det föreligger ett fast driftställe. Enligt OECD behövs det en tydlig gräns för när det ska föreligga ett fast driftställe vid situationer som rör elektronisk handel. Ett fast driftställe kan uppkomma, om ett företag använder sig av elektronisk utrustning som monteras i en medlemsstat. Vid en sådan bedömning måste alla omständigheter i det enskilda fallet beaktas.<sup>92</sup>

En webbplats, som är en kombination av mjukvara och elektronisk data kan i sig själv inte konstituera ett fast driftställe. Enligt kommentaren till modellavtalet kan därför inte en webbplats självständigt stadga en stadigvarande plats. Situationen är annan om det gäller en fysisk server där webbplatsen är placerad. Denna har en fysisk plats där den måste förvaras och denna plats kan leda till att ett fast driftställe uppkommer.<sup>93</sup> Det är viktigt vid bedömningen om ett fast driftställe föreligger att göra skillnad på om det rör sig om en webbplats eller en server. Detta för att det kan vara ett

---

<sup>88</sup> Kommentar 24 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>89</sup> Kommentar 30 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>90</sup> Kommentar 26 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>91</sup> Kommentar 27 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>92</sup> Kommentar 42.2 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>93</sup> Kommentar 42.2 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

företag som äger webbplatsen och att det är ett annat företag som förfogar över servern.<sup>94</sup>

Idag är det vanligt att företag hyr en webbplats på en server som ägs av en Internet Service Provider (ISP). Den avgift som tas ut för att hyra en webbplats på en server bestäms ofta mot bakgrund av hur stort utrymme som hyrs. Dessa avtal leder inte till att företaget som hyr kan disponera fritt över servern, men att det i många fall kan vara så att företaget kan välja vart webbplatsen ska vara och vilken specifik server som webbplatsen ska ligga på. I dessa fall har inte företaget en fysisk närvaro vid platsen för servern. Då kan inte, som ovan nämnts, en webbplats leda till att ett fast driftställe föreligger.<sup>95</sup>

Datautrustning som stationeras på en angiven plats kan endast medföra att det föreligger ett fast driftställe om utrustningen anses vara stadigvarande på platsen. I kommentaren till modellavtalet tas exempel upp om att en server som inte kan flyttas från platsen där den är belägen. Servern uppfyller först kravet av varaktigheten på platsen, när varaktigheten är av sådan art som uppfyller grundförutsättningar av ett fast driftställe.<sup>96</sup> Detta innebär i praktiken att endast att en server placeras på en plats tillfällig inte behöver medföra att det föreligger ett fast driftställe. Vidare finns det problem med att avgöra om det är så att företagets verksamhet brevdriivs helt eller delvis genom en server placerad i en medlemsstat. Detta måste avgöras enligt omständigheterna i det enskilda fallet i förhållande till den utrustning som används.<sup>97</sup>

Om ett företag använder sig av datorutrustning belägen på en angiven plats, kan det föreligga ett fast driftställe trots att företaget inte har egen personal på platsen. Det är inte avgörande vid bedömningen om det finns personal på platsen för att avgöra om företagets verksamhet bedrivs helt eller delvis från den aktuella platsen. Vid elektronisk handel så ska detta bedömas utifrån samma förutsättningar som om det istället varit annan elektronisk utrustning som placerats på platsen, så som spelautomater.<sup>98</sup>

OECD har även ansett att det finns ett problem som måste klargöras vid elektronisk handel är när denna kan anses vara av förberedande karaktär i artikel 5(4) OECD:s modellavtal och därför inte ska klassificeras som ett fast driftställe. För dessa situationer anser OECD att det måste avgöras enligt omständigheterna i det enskilda fallet och i förhållande till de aktiviteter som företaget gör via den aktuella elektroniska utrustningen. Här tas exempel upp som ska medföra att aktiviteterna är av förberedande art. Detta kan exempelvis vara:

---

<sup>94</sup> Kommentar 42.3 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>95</sup> Kommentar 42.3 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>96</sup> Kommentar 42.4 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>97</sup> Kommentar 42.5 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>98</sup> Kommentar 42.6 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

- Om företaget anlägger en kommunikationsmöjlighet mellan företaget och dess kunder och konsumenter,
- Tillhandahåller reklam för sina varor eller tjänster,
- Förmedling av information i säkerhets- och effektivitetssyfte,
- Insamlande av information för verksamheten,
- Förmedling av information.<sup>99</sup>

Om det vid en bedömning anses att företagets aktiviteter går utöver vad som stadgas i artikel 5(4) OECD:s modellavtal och det finns en stadigvarande plats för verksamheten genom elektroniska verktyg, föreligger det ett fast driftställe.<sup>100</sup>

Vilken verksamhet som ska räknas som företagets kärnverksamhet, bedöms i förhållande till den verksamhet som företaget bedriver. Många ISP-företag har endast verksamhet av att förmedla webbplatser och andra applikationer för andra företag. För dessa företag kan verksamhet att tillhandahålla webbplatser åt andra företag inte anses vara av förberedande art enligt artikel 5(4) OECD:s modellavtal. Skillnaden blir om ett företag har en helt annan verksamhet, exempelvis av att sälja en viss typ av produkter via internet. Detta företag är inte enbart ett företag som tillhandahåller webbplatser åt andra företag, men detta räcker inte för att avgöra om företagets verksamhet på webbplatsen är av förberedande karaktär eller om det ska klassificeras som ett fast driftställe. Kommentaren till modellavtalet anger att bedömningen måste göras i förhållande till den aktivitet som företaget gör på den angivna platsen och sin kärnverksamhet. Omständigheter som talar för att det inte föreligger ett fast driftställe är om företaget på webbplatsen används för att förmedla reklam och marknadsföra sig för potentiella kunder och konsumenter. Om det istället är aktiviteter som innebär att företaget kan ingå avtal med sina kunder, ta betalt för varor och att leveransen sker via automatiska funktioner på platsen, kan inte detta innebära att verksamheten är av en förberedande art.<sup>101</sup>

Avslutningsvis behandlas frågan gällande om en ISP enligt artikel 5 OECD:s modellavtal kan anses vara ett fast driftställe. Enligt kommentaren till modellavtalet skulle det endast i vissa få specifika fall leda till att ett ISP skulle anses vara i ett agentförhållande till ett företaget, att det skulle anses föreligga ett fast driftställe för företaget. Detta då ett ISP vanligtvis, som behandlats ovan, hyr ut webbplatser och serverutrymme åt andra företag och saknar vanligtvis befogenheter att ingå avtal för det andra företaget. Vidare är ett ISP-företags huvudsysselsättning att hyra ut serverutrymme och webbplatser. Detta kan då inte leda till att ett agentförhållande uppkommer. En webbplats kan inte vidare klassificeras som en ”person” i modellavtalets mening och kan därför inte i sig innebära att ett fast driftställe uppkommer per automatik.<sup>102</sup>

<sup>99</sup> Kommentar 42.7 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>100</sup> Kommentar 42.8 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>101</sup> Kommentar 42.9 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

<sup>102</sup> Kommentar 42.10 till artikel 5 OECD:s modellavtal.

# 5 BEPS

## 5.1 Bakgrund

Vid utformningen av interna skatteregler, tas inte andra staters interna skatteregler tillräckligt i beaktan. Detta medför att det många gånger leder till att företag drabbas av dubbelbeskattning, men även att det leder till att företag kan utnyttja luckor i interna skatteregler och på så vis undvika beskattning. Inom den interna skatterätten existerar vanligtvis principen om att en utgift är avdragsgill och mottagaren är den som är skattskyldig för inkomsten. Denna princip återfinns inte på samma sätt i den internationella skatterätten.<sup>103</sup>

Det har under senare år funnits indikationer på att stora multinationella koncerner på ett mer aggressivt sätt skatteplanerar än vad som tidigare gjorts.<sup>104</sup> Detta då den internationella skatterätten inte utvecklas i takt med den digitala marknaden.<sup>105</sup> På uppdrag av G20 länderna, har OECD arbetat med att ta fram en handlingsplan, BEPS för att kartlägga vilka problem som finns i relation mellan modellavtalet och den utveckling som sker idag och hur dessa problem ska lösas.<sup>106</sup> I september 2013 påbörjades arbetet med BEPS, för att identifiera de problem som den digitala ekonomin står framför. En omständighet som togs i stor beaktan, var de skattemässiga principer så som neutralitet, effektivitet, säkerhet och enkelhet, rättvisa och flexibilitet. Dessa principer ansågs vid påbörjandet av arbetet med BEPS vara av stor vikt och att utgångspunkten av arbetet skulle ligga i dessa principer, för att kunna utveckla reglerna om fast driftställe.<sup>107</sup> Ett viktigt mål med BEPS, är att vinster ska beskattas där de är skapade.<sup>108</sup>

OECD menar att en anledning till att utveckla begreppet fast driftställe är att det idag finns möjligheten för ett företag att vara ekonomiskt aktiv på marknaden i ett land utan att vara fysiskt närvarande i landet. Detta via internet och detta kan leda till stora skattelättnader för företaget när detta inte är fysiskt närvarande i samma land som sina konsumenter. Utredningens syfte har varit att granska om nuvarande internationella skatteregleringar uppfyller sitt syfte, när marknaden inte ser ut som den gjorde vid reglernas tillkomst.<sup>109</sup>

---

<sup>103</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, sida 9.

<sup>104</sup> OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, sida 6.

<sup>105</sup> OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, sida 7.

<sup>106</sup> OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, sida 1 och 6.

<sup>107</sup> OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report* sida 16-17.

<sup>108</sup> OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report* sida 17.

<sup>109</sup> *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OESC 2013, sida 7.



OECD presenterade under hösten 2015 sitt slutbetänkande om BEPS, i form av 15 stycken rapporter. Den första rapporten, Action 1, tar sikte på de utmaningar som kommer med den digitala ekonomin och Action 7 tar sikte på de förändringar som väntas ske i förhållande till begreppet fast driftställe i artikel 5 OECD:s modellavtal.<sup>110</sup>

## 5.2 Action 1

Syftet med BEPS:s rapport Action 1 är att identifiera de huvudsakliga problem som finns för den digitala ekonomin i förhållande till nuvarande internationell skatterätt. Vidare att utveckla olika tillvägagångssätt för att lösa denna problematik. Problem som måste lösas, är främst när företag genom digitala hjälpmedel kan vara närvarande i ett land utan att betala skatt för uppkommen vinst i det landet, men även betalning av mervärdesskatt vid gränsöverskridande handel med elektroniska varor.<sup>111</sup> Enligt Action 1, medför den elektroniska handeln flera svåra problem för beslutfattarna. Dessa svårigheter ligger främst i samband, data och karakterisering för syftet med direkt beskattning. Utredningen tar upp ett behov att utveckla undantagen för fast driftställe.<sup>112</sup>

Den digitala ekonomin är ett resultat av att tekniska möjligheter och redskap har utvecklats till att vara billigare och mer lättanvända än tidigare. Den digitala ekonomin har utvecklats i en sådan utsträckning att den alltmer utvecklas till att bli den skandaliserade ekonomin. Det är därför svårt att skilja den digitala ekonomin från den traditionella ekonomin. Genom utveckling har idag den digitala ekonomin utvecklats till att behandla nya ekonomiska modeller som kan genomföras genom exempelvis elektronisk handel, applikationer, nätverksplattformar och olika typer av molntjänster.<sup>113</sup>

När BEPS tog sin början, diskuterades att införa vissa förändringar för definitionen av fast driftställe i artikel 5 OECD:s modellavtal. Utredningen var överens om att modernisera den lista med undantag för att minimera risken att företags verksamhet hamnade under begreppet förberedande karaktär. Detta för att företag i mindre utsträckning ska kunna ta fördel av detta och istället klassificeras som ett fast driftställe. En annan grundtanke var att ändra definitionen av fast driftställe för att konstlade upplägg av verksamheter ska kunna falla in under undantagen. Exempel på detta har angetts vara där ett dotterföretag av uppdrag av sitt moderbolag säljer

---

<sup>110</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, sida 14 och 19.

<sup>111</sup> OECD, *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report*, sida 16.

<sup>112</sup> OECD, *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report*, sida 13.

<sup>113</sup> OECD, *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report*, sida 11.

moderbolagets varor. Detta bör enligt utredningen leda till att moderbolaget får ett fast driftställe.<sup>114</sup>

Genom utveckling av olika hårdvaror och olika typer av nätverksinfrastrukturer har företag haft möjlighet att utveckla sina produkter och kunnat göra dessa tillgängliga direkt via internet. Idag finns företag som livnär sig på att förse andra företag med tillgång till olika elektroniska lösningar för deras verksamhet. Vid utformningen av BEPS Action 1, ansågs att det var av vikt att analysera och fokusera på de värden som skapas genom molntjänster för att utvärdera utvecklingen av internet.<sup>115</sup>

Action 1 tar sikte på möjligheterna att utveckla definitionen av fast driftställe. Vidare tar utredningen fasta på att de förslag som gjorts på förändringar kan komma att utvecklas i takt med att den digitala ekonomin utvecklas. Därför har utredningen avvaktat att ta upp förslag på hur den digitala ekonomin ska regleras i förhållande till fast driftställe, då det är viktigt att på sikt se hur denna utvecklas. Detta arbete ska fortsätta under 2016 med hjälp av olika typer av intressenter och arbetet förväntas vara färdigställt 2020.<sup>116</sup>

## 5.3 Action 7

BEPS innebär en förändring av begreppet fast driftställe. Detta för att undvika att företag på ett lätt sätt kan undvika beskattning i en stat eller beskattas väldigt lågt. En förändring har även ansetts nödvändig för att anpassa modellavtalet till den digitaliserade ekonomin.<sup>117</sup>

Av rapporterna av BEPS-projektet som OECD presenterade i början av oktober 2015 innehåller Action 7 de förslag som lagts fram för att ändra definitionen av fast driftställe i artikel 5 OECD:s modellavtal. De ändringar som föreslås i Action 7, önskas leda till att gränsöverskridande inkomster som idag undgår beskattning, kommer att kunna beskattas.<sup>118</sup> Framst två områden har OECD enligt Action 7 ansett ha ett behov av justering inom definitionen av fast driftställe, för att säkerställa att bolag genom konstgjorde upplägg undkommer beskattning. Dessa är regleringen om kommissionärförhållande i artikel 5(5) och (6) och situationen när omständigheterna är av förberedande karaktär i artikel 5(4).<sup>119</sup>

---

<sup>114</sup>OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report, sida 12.

<sup>115</sup>OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report, sida 41.

<sup>116</sup>OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report, sida 13 och 115.

<sup>117</sup>OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: Final Report, sida 9-10.

<sup>118</sup>OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: Final Report, sida 9.

<sup>119</sup>OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: Final Report, sida 9.

För att ett kommissionärsavtal ska föreligga, krävs i princip att ett företag som bedriver verksamhet i en medlemsstat har ett avtal med ett företag i en annan medlemsstat att sälja deras produkter i den medlemsstaten. På detta sätt kan ett företag sälja sina produkter i en medlemsstat, utan att ett fast driftställe föreligger enligt modellavtalet. Bolaget blir därför inte skattskyldigt där vinsten uppkommer på produkterna. För att undvika att dessa situationer inte beskattas i den medlemsstat som produkterna säljs i eller liknande upplägg har OECD i sin rapport föreslagit en ändring av artikel 5(5) och (6) OECD:s modellavtal.<sup>120</sup> För att ett fast driftställe ska uppkomma enligt kommissionärsregeln enligt BEPS i artikel 5(5) OECD:s modellavtal ska följande kriterier vara uppfyllda:

- En person i den ena staten ska arbeta på uppdrag av ett företag i den andra staten,
- Personen ska vanligtvis ingå avtal eller inneha en ledande roll gällande avtalen, utan inflytande från företaget i den andra staten och,
- Dessa kontrakt kan antingen innehålla företaget i den andra statens namn, nyttjande eller försäljning av fastighet eller att företaget i den andra staten ska tillhandahålla tjänster.<sup>121</sup>

I de fall ovan nämnda omständigheter är uppfyllda, ska inte regeln tillämpas om situationen faller in under artikel 5(6) OECD:s modellavtal, då det är en oberoende agent som företräder företaget i den andra staten eller om verksamheten anses vara av förberedande karaktär enligt artikel 5(4) OECD:s modellavtal.<sup>122</sup> Vid bedömningen om en situation faller in under artikel 5(5) OECD:s modellavtal är det viktigt att särskilja situationer där en person handlar på eget bevåg, genom att skaffa sig fördelar genom att använda sig av företaget i den andra staten. Dessa situationer leder inte till att ett fast driftställe uppkommer i staten för företaget i den andra staten.<sup>123</sup>

För att en person, som handlar på uppdrag av ett företag i den andra staten ska anse som oberoende, måste denna handla på ett oberoende sätt i förhållande till företaget i den andra staten. Om personen exempelvis handlar utifrån detaljerade instruktioner från företaget, är detta en omständighet som tyder på att personen inte är oberoende.<sup>124</sup> En annan omständighet som talat för att en person är oberoende är att denna inte endast handlar åt ett företag. Skulle personen uteslutande handla åt endast ett företag skulle detta kunna tyda på att personen inte är oberoende i förhållande till företaget i den andra staten. Om det föreligger ett oberoende

---

<sup>120</sup> OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: Final Report, sida 10.

<sup>121</sup> OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: Final Report, sida 18.

<sup>122</sup> OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: Final Report, sida 18.

<sup>123</sup> OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: Final Report, sida 21.

<sup>124</sup> OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: Final Report, sida 24.

agentförhållande, ska inte detta leda till att företaget i den andra staten stadgar ett fast driftställe.<sup>125</sup> Syftet med den nya lydelsen är att företag som anlitar agenter eller har likande upplägg, inte ska kunna undgå beskattning i staten där försäljningarna äger rum, om det inte är frågan om en oberoende agen.<sup>126</sup>

Undantagsreglerna för fast driftställe som återfinns i artikel 5(4) OECD:s modellavtal, har till syfte att täcka situationer som innebär att verksamheter som bedrevs av förberedandet art inte ska leda till att ett fast driftställe föreligger. Sedan införandet av dessa regler, har stora förändringar skett av hur företag bygger upp sina verksamheter. Idag är många verksamheter som faller in under undantaget i artikel 5(4) OECD:s modellavtal liknande företagets kärnverksamhet, istället för av förberedandet art. Förändringarna av artikeln innebär att man ska försäkra staterna att kunna beskatta verksamheter som inte är av förberedande art i större utsträckning än idag. Förändringen av modellavtalet genom BEPS, har även till syfte att när det gäller fast driftställe att säkerställa att stora multinationella företag inte kan undkomma beskattning i en stat, genom att dela upp sin verksamhet i mindre sektioner. Detta för att argumentera att varje enskild del av verksamheten är av förberedande art.<sup>127</sup>

---

<sup>125</sup> OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: Final Report, sida 23.

<sup>126</sup> OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: Final Report, sida 15.

<sup>127</sup> OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: Final Report, sida 10.

# 6 Mervärdesskatt

## 6.1 Bakgrund

Ett resultat av globalisering och utveckling av tekniska möjligheter är att den gränsöverskridande handeln har ökat. Detta har främst gynnat handeln av tjänster.<sup>128</sup> Inom EU är idag mervärdesskatteområdet harmoniserat och det huvudsakliga regelverket finns i mervärdesskattedirektivet<sup>129</sup>. Dessa bestämmelser har implementerats i svensk rätt genom bland annat mervärdesskattelagen (1994:200) (ML).<sup>130</sup> Vidare finns det inom EU gemensamma förordningar på området som är direkt tillämpliga och därför inte implementerats i svensk rätt.<sup>131</sup>

På mervärdesskatteområdet sker ständiga förändringar för att tillämpningen av regelverket ska bli enklare för både företag och myndigheter. Detta för att kunna reducera den administrativa bördan. En annan aspekt som vill lyftas genom att utveckla systemet, är att ha ett modernt system som är anpassat för dagens förändringar av handel och den tekniska utvecklingen.<sup>132</sup>

Från och med den 1 januari 2015 infördes nya regler i ML gällande elektroniska tjänster. Enligt ändringen ska elektroniska tjänster anses vara omsatta i det land där köparen är etablerad om denne är en privatperson eller någon annan som inte är en beskattningsbar person. Detta innebär att säljaren ska ta ut mervärdesskatt i enlighet med den skattesats som gäller i det land där köparen är etablerad och betala mervärdesskatten till detta land.<sup>133</sup>

## 6.2 Omsättning

För att en vara eller tjänst ska omfattas av regelverket om mervärdesskatt, krävs att en omsättning föreligger. Detta innebär att en vara eller tjänst tillhandahålls av en beskattningsbar person och att det sker en motprestation i form av ersättning.<sup>134</sup> Detta framgår av artikel 2(1) (a) och (c) mervärdesskattedirektivet och 1 kap 1 § ML. Innebörden av begreppet beskattningsbar person stadgas i artikel 9(1) mervärdesskattedirektivet;

---

<sup>128</sup> Linders, *Beskattningsland*, 2015, sida 15.

<sup>129</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

<sup>130</sup> Prop. 2013/14:224, sida 41.

<sup>131</sup> Prop. 2013/14:224, sida 42.

<sup>132</sup> Prop. 2013/14:224, sida 42.

<sup>133</sup> Prop. 2013/14:224, sida 1.

<sup>134</sup> Linders, *Beskattningsland*, 2015, sida 22.

*”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”<sup>135</sup>*

Vad som klassificeras med beskattningsbar person, innefattar juridiska eller fysiska personer som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet. Verksamheten bedrivs inte självständigt om det handlar om inkomst från tjänst.<sup>136</sup> Det finns ingen uttrycklig definition inom mervärdesskatteområdet vilka som räknas till icke beskattningsbara personer. Det får istället tolkas så att alla som inte uppfyller kraven för beskattningsbar person är en icke beskattningsbar person.<sup>137</sup>

## 6.3 Beskattningsland

För att en medlemsstat inom EU ska ha rätt att ta ut mervärdesskatt för en tjänst eller vara, måste denna vara omsatt i den medlemsstaten.<sup>138</sup> För tjänster som omsätts, sker beskattning av mervärdesskatt enligt artikel 44 och 45 mervärdesskattedirektivet.<sup>139</sup>

Enligt artikel 44 mervärdesdirektivet (motsvarighet i 5 kap 5 § ML) ska vid tillhandahållandet av tjänster mellan beskattningsbara personer, anses tjänsterna tillhandahållna i det land där köparen är etablerad. Vidare anges i artikel 45 mervärdesdirektivet (motsvarighet i 5 kap 6 § ML) att tjänsterna ska anses vara tillhandahållna i det land där säljaren är etablerad, om situationen är mellan en beskattningsbar person och en icke beskattningsbar person.

Syftet med omsättningslandsreglerna är att tjänsten ska beskattas i den medlemsstat där den konsumeras, men även för att undvika konkurrensnackdelar då mervärdesskattesatsen är olika i medlemsstaterna. En annan anledning till reglernas utformning är att dessa ska kunna tillämpas på ett så enkelt sätt som möjligt utan att medlemsstaternas kontrollmöjligheter riskeras.<sup>140</sup> Genom förordning 904/2010<sup>141</sup> finns det regler som gör det möjligt för nationella myndigheter att samarbeta över gränserna. Detta för att säkerställa att beskattningen av mervärdesskatt sker på ett korrekt sätt mellan medlemsstaterna, men även att förhindra skatteflykt och skatteundandragande.<sup>142</sup>

<sup>135</sup> Se artikel 9 mervärdesskattedirektivet, rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

<sup>136</sup> <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/322204.html?date=2014-06-09>. Hämtad 2015-01-05.

<sup>137</sup> Linders, Ann, *Beskattningsland*, 2015, sida 26.

<sup>138</sup> Linders, Ann, *Beskattningsland*, 2015, sida 34.

<sup>139</sup> Artiklarna 44 och 45 är ändrade genom Rådets Direktiv av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

<sup>140</sup> Linders, Ann, *Beskattningsland*, 2015, sida 35.

<sup>141</sup> Rådets förordning EU nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri.

<sup>142</sup> Se skäl till Rådets förordning EU nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri punkt 3-5.

För att en vara ska anses omsatt i en medlemsstat måste det i den medlemsstaten finnas en etablering. Detta är en viktig bedömning för att avgöra om vem och vart en omsatt tjänst ska mervärdesbeskattas. Det är frågan om etableringen som avser anknytningspunkten till rätt beskattningsland. På detta sätt undviks att flera stater gör anspråk på beskattningsrätten och dubbelbeskattning undviks.<sup>143</sup>

Vid situationer där ett företag har flera fasta etableringsställen i olika stater, måste det avgöras vilket fast etableringsställe som tillhandahållit tjänsten. Det är från den stat där det fasta etableringsställe som tillhandahållit tjänsten, som tjänsten ska mervärdesbeskattas.<sup>144</sup> Från och med 1 januari 2015 saknar begreppet fast etableringsställe betydelse avseende tillhandahållande av elektroniska tjänster enligt artikel 58 mervärdesskattedirektivet (motsvarighet i 5 kap 16 § ML).<sup>145</sup> Se nedan avsnitt om elektroniska tjänster.

Begreppet fast etableringsställe är ett unionsrättsligt begrepp, som måste tolkas i ljuset av sitt sammanhang och mål. Klargörande av begreppet är viktig för både svenska och utländska företag som bedriver verksamhet i en annan stat än sin ”hemma”-stat. Det har på området uppkommit många rättsfall men det finns fortfarande oklarheter om när ett fast etableringsställe föreligger eller inte.<sup>146</sup> Begreppet fast etableringsställe definieras i artikel 11 i tillämpningsföreskriften<sup>147</sup> och följande kriterier ska vara uppfyllda för att ett fast etableringsställe ska föreligga;

- Personella resurser,
- Tekniska resurser och,
- Stadigvarande.<sup>148</sup>

Det ställs inga höga krav för att kravet på personella resurser ska vara uppfyllt. Det vanligaste är att företaget har anställd personal i medlemsstaten som direkt kan anknytas till det fasta etableringsstället. Det finns inget krav på att personalen på det fasta etableringsstället utför all typ av arbete, utan delar av arbetet kan skötas från den huvudsakliga etableringen i en annan medlemsstat.<sup>149</sup>

---

<sup>143</sup> Linders, *Beskattningsland*, 2015, sida 37-38.

<sup>144</sup> Linders, *Beskattningsland*, 2015, sida 38.

<sup>145</sup> Linders, *Beskattningsland*, 2015, sida 41.

<sup>146</sup> Westberg, *Analys: Rätten till återbetalning av mervärdesskatt avseende utländska företags fasta etableringsställe i Sverige*, Karnov, 2012, sida 1.

<sup>147</sup> Rådets genomförandeförordning (EU) 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

<sup>148</sup> Skatteverkets ställningstagande, Fast etableringsställe; mervärdesskatt, Dnr 131 171031-11/111, 2011-03-23.

<sup>149</sup> Skatteverkets ställningstagande, Fast etableringsställe; mervärdesskatt, Dnr 131 171031-11/111, 2011-03-23.

Det kan vara fråga om en enda person, som sköter kontakten med kunder och leverantörer, men inte själv har ansvar för etableringen. Vidare kan även kravet på personella resurser vara uppfyllt om ett närstående bolag med egen personal befinner sig i beroendeställning till den huvudsakliga etableringen. Denna beroendeställning föreligger om det närstående bolaget genom avtal endast biträder den fasta etableringen. Men denna bedömning måste göras i det enskilda fallet utifrån de specifika ekonomiska och affärsmässiga förutsättningarna.<sup>150</sup>

För att kravet på tekniska resurser ska vara uppfyllt, krävs i vanligaste fall att en fast etablering har en tillgänglig lokal för att kunna utföra sin verksamhet. Tillräckliga resurser i form av tekniskutrustning kan i vissa fall vara tillräckligt för bedömningen. En server som är placerad i en medlemsstat kan i vissa fall vara tillräcklig för att kravet ska vara uppfyllt. Enligt Skatteverket är det inte tillräckligt att den fasta etableringen har en registrerad boxadress eller en brevlåda i Sverige, för att kravet på tekniska resurser ska vara uppfyllda.<sup>151</sup>

Vid avgörande om en fast etablering är stadigvarande, är bedömningen om etableringen på ett självständigt sätt kan förvärva eller tillhandahålla och konsumera varor eller tjänster. Bedömningen ställer inte upp något specifikt tidskrav på etableringen. Har etableringen en adress som leverantörer och kunder kan vända sig till, anser Skatteverket att detta uppfyller kravet på stadigvarande. Adressen måste dock ha en anknytning till etableringens tekniska resurser.<sup>152</sup>

Om alla tre ovan nämnda kriterier är uppfyllda ska en separat bedömning göras av omständigheterna i det enskilda fallet om de enskilda tjänsterna eller varorna som bolaget omsätter eller förvärvar är att hänföra till etableringen i Sverige eller till en annan etablering utomlands.<sup>153</sup>

## 6.4 Elektroniska tjänster

När det gäller elektroniska tjänster inom mervärdesskatteområdet talas istället om begreppet etablerad. Detta begrepp är mer begränsat än begreppet fast etableringsställe.<sup>154</sup> Begreppet är ett samlingsnamn för säte, fast etableringsställe, bosättning eller stadigvarande vistelse som är exempel på olika anknytningspunkter till ett specifikt land som avgör vilket som är bosättningslandet.<sup>155</sup> För elektroniska tjänster gäller från den 1 januari 2015

---

<sup>150</sup> Skatteverkets ställningstagande, Fast etableringsställe; mervärdesskatt, Dnr 131 171031-11/111, 2011-03-23.

<sup>151</sup> Skatteverkets ställningstagande, Fast etableringsställe; mervärdesskatt, Dnr 131 171031-11/111, 2011-03-23.

<sup>152</sup> Skatteverkets ställningstagande, Fast etableringsställe; mervärdesskatt, Dnr 131 171031-11/111, 2011-03-23.

<sup>153</sup> Skatteverkets ställningstagande, Fast etableringsställe; mervärdesskatt, Dnr 131 171031-11/111, 2011-03-23.

<sup>154</sup> Linders, *Beskattningsland*, 2015, sida 38.

<sup>155</sup> Prop. 2009/10:15, sida 81.



nya regler gällande vilket land som har beskattningsrätt angående mervärdesskatt för dessa tjänster till icke beskattningsbara personer.<sup>156</sup> Den nya regleringen stadgas i artikel 58 mervärdesskattedirektivet (motsvarighet i 5 kap 16 § ML) och innebär att platsen för tillhandahållandet av en elektronisk tjänst till en icke beskattningsbar person ska vara där kunden är etablerad, bosatt eller vistas.<sup>157</sup>

Detta innebär att elektroniska tjänster som tillhandahålls en icke beskattningsbar person ska beskattas där förvärvaren befinner sig, oavsett om säljaren är etablerad i tredje land eller inom EU.<sup>158</sup> Denna försändning innebär att det i större utsträckning uppnås en beskattning av elektroniska tjänster och varor där tjänsten konsumeras. I förarbetena anges att det har presumerats att konsumtionen äger rum där förvärvaren finns, då det kan vara svårt i praktiken att avgöra vart den faktiska konsumtionen sker.<sup>159</sup>

Om det är en situation där elektroniska tjänster omsätts till beskattningsbara personer, regleras inte detta i artikel 58 mervärdesskattedirektivet (jämför 5 kap 16 § ML) utan då tillämpas huvudregeln i artikel 44 mervärdesskattedirektivet (jämför 5 kap 6 § ML). Då sker beskattningen i den stat där köparen har sitt säte för sin ekonomiska verksamhet eller fasta etableringsställe.<sup>160</sup>

Vilka tjänster som definierar begreppet elektroniska tjänster finns inte i mervärdesskattedirektivet. I bilaga II till direktivet finns en icke uttömmande lista av vilka tjänster som utgör elektroniska tjänster. Detta kan vara exempelvis tillhandahållande av webbplatser, distansunderhållning, programvara, bilder, filmer och distansutbildningar.<sup>161</sup> I 5 kap 16 § ML anges en motsvarande lista som den i bilaga II till mervärdesskattedirektivet.<sup>162</sup> Vidare är det inte tillräckligt att säljaren och konsumenten kommunicerar via email för att tjänsten ska anses som en elektronisk tjänst. Detta framgår av artikel 58 andra stycket mervärdesskattedirektivet.

På mervärdesskatteområdet har flera klargöranden om vad som räknas som elektroniska tjänster gjorts. Detta har gjorts i artikel 7 tillämpningsförfordningen<sup>163</sup>. Denna artikel anger att elektronisk tjänst är sådan som tillhandahålls via internet eller elektroniskt nät och att tjänsten till sin natur är sådan att den huvudsakligen är automatiserad. Vidare även

---

<sup>156</sup> Se Prop. 2013/14:224.

<sup>157</sup> Rådets Direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

<sup>158</sup> Prop. 2013/14:224 sida 50.

<sup>159</sup> Prop. 2013/14:224 sida 51.

<sup>160</sup> Prop. 2013/14:224, sida 53.

<sup>161</sup> Se bilaga II till mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG. Se även Prop. 2013/14:224, sida 59.

<sup>162</sup> Prop. 2013/14:224, sida 59.

<sup>163</sup> Ändrad genom genomförandeförordningen (EU) nr 1042/13. Se även Linders, *Beskattningsland*, 2015, sida 122.

att tjänsten kan utföras med hjälp av minimal mänsklig faktor och att den inte kan utföras utan avsaknad av informationsteknik.

Inom den digitala ekonomi finns det problem som uppstår vid gränsöverskridande transaktioner. Inom mervärdesskatteområdet handlar dessa främst om transaktioner som rör företag mot konsumenter, när konsumenterna finns i annan stat än företaget. Då mervärdesskatt är en skatt på privat konsumtion ska denna betalas i den stat där konsumenten finns. I många fall saknar säljaren någon anknytning till landet där konsumenten befinner sig och detta kan innebära att säljaren inte är medveten om vilka mervärdesskattelagar som finns i just den staten. För skattemyndigheterna är det ofta svårt att kontrollera att rätt skatt betalas. Detta då det inom den digitala ekonomin och konsumentköp ofta rör sig om många små transaktioner till ett lågt värde. Då är det svårt att kontrollera respektive transaktion.<sup>164</sup>

Frågan om elektronisk handel och mervärdesbeskattning har behandlats av skatterättsnämnden. Målet berörde ett bolag i ett annat EU-land med en registrerad filial i Sverige. Bolagets verksamhet bestod av att tillhandahålla elektroniska tjänster till sina kunder. Vid den filial som bolaget hade registrerad i Sverige sköttes bland annat kundservice som var riktad mot den nordiska marknaden. Skatteverket ansåg att de elektroniska tjänsterna tillhandahölls från ett fast etableringsställe i Sverige och att filialen skulle mervärdesbeskattas i Sverige. Målet prövades av Skatterättsnämnden om det utländska bolaget hade ett fast etableringsställe i Sverige. Om så var fallet, skulle de elektroniska tjänsterna då anses tillhandahållna från det fasta etableringsstället till de nordiska kunderna.

Enligt Skatterättsnämnden är den primära anknytningspunkten för platsen där ett bolag tillhandahåller tjänster till sina kunder där bolaget etablerat sin rörelse. Tjänsten kan tillhandahållas från ett annat driftställe endast om detta driftställe kan tillhandahålla tjänsterna på ett självständigt sätt i förhållande till där bolaget har sin huvudetablering. I målet hade bolaget ingått avtalen med kunderna och inte filialen i Sverige. Skatterättsnämnden ansåg att den verksamhet som bedrevs från filialen var en stödfunktion till bolaget och därför ansågs det inte föreligga ett fast etableringsställe i Sverige. Bolaget skulle därför mervärdesbeskattas i det EU-land där bolaget var etablerad.<sup>165</sup>

---

<sup>164</sup> Barenfeld, *Skattemässiga utmaningar till följd av den digitaliserade ekonomin: något om innehållet i slutrapporten från fokusgruppen för Action 1*, 2014:10 sida 719.

<sup>165</sup> Skatterättsnämnden förhandsbesked meddelat 2008-09-19, dnr 54-07/1.

## 7 Diskussion

Dagens moderna samhälle bygger mycket på att det finns tillgång till internet. Genom internet och utvecklingen av elektroniska produkter har idag vi konsumenter alltid tillgång till att göra många av våra ärenden direkt i datorn eller via mobilen. Vi kan lätt få tillgång till vår bank, deklarerera och köpa varor. Detta har lett till att vi idag även har möjlighet att använda oss av produkter som tidigare var fysiska, så som böcker och musik, direkt i vår telefon, läsplatta eller dator.

Idag finns många olika typer av affärsverksamheter, som vuxit fram och inte är inriktade på traditionell tillverkning. Idag lever vi i ett samhälle där fler jobb tillkommer inom en sektor där vi nästan enbart behöver en dator och internetuppkoppling för att kunna arbeta. Detta då olika typer av affärsverksamheter, som inte är inriktade på traditionell tillverkning, vuxit fram. Denna utveckling har skett i sådan takt att lagstiftningen inte hänger med i sitt sammanhang. Du behöver inte idag som exempelvis konsult eller ingenjör ha ett kontor. Internet finns överallt och du kan i princip arbeta var du vill i världen, med en arbetsgivare i någon annan stat.

Utvecklingen av internet har skett snabbt och på 20 år har vi gått från att läsa i en fysisk tidning till att lätt kunna ladda ner denna i vår läsplatta. Detta fenomen har lett till att pappersförbrukningen minskat men även att vissa branscher har fått anpassa sig till den efterfrågan som dagens konsument efterfrågar. Dagens internet är fortfarande under utveckling och det är nog ingen som idag kan veta hur vi använder detta om fem år. Det finns även tjänster som erbjuder olika personer att arbeta i samma dokument samtidigt. Detta dokument ligger då någonstans ute i cyberspace och alla deltagare kommer åt det. Detta möjliggör för studenter att skriva in sig på universitet någonstans i världen och samtidigt sköta ett grupparbete genom internet. Molntjänster blir allt vanligare. Molntjänsten är en produkt som utvecklats genom att vi idag har ett större behov att nå vår lagrade information lättare. Vi behöver idag inte ha stora servrar utplacerade i olika länder där vi har vår verksamhet för att kunna kommunicera och spara ner filer inom den interna verksamheten.

### ***Krav för att ett fast driftställe ska föreligga i Sverige***

Av det som behandlats i uppsatsen uppkommer ett fast driftställe i Sverige om en affärsverksamhet har en stadigvarande plats enligt 2 kap 29 § IL. Detta framgår även av OECD:s modellavtal artikel 5. Sverige har endast rätt att beskatta en verksamhet, om det föreligger ett fast driftställe i Sverige. Det är viktigt att uppmärksamma att OECD:s modellavtal inte har rättskällevärde som sådant, när bedömningen av fast driftställe görs av Svenska domstolar och myndigheter. Däremot har detta använts för att få ledning vid tolkning av de skatteavtal som Sverige ingått, då detta modellavtal ligger till grund för dessa.

Vid frågan om vilka generella krav som ställs upp för att det ska föreligga ett fast driftställe, är detta i teorin ganska lätt om man ser till en traditionell tillämpning av reglerna. Dessa är att det ska finnas en stadigvarande plats för en affärsverksamhet i Sverige. Med den traditionella tillämpningen av regeln är lätt, då man ser till att det finns fysisk närvaro i Sverige. Detta exempelvis genom att ett utländskt bolag öppnar en affär i Sverige och där säljer sina varor direkt till konsumenten. Det är då lätt att fastslå var platsen ligger, om den är stadigvarande och om det är en affärsverksamhet. En bedömning av försäljning av elektroniska tjänster blir svårare, om det utländska bolaget inte har en fysisk närvaro i Sverige.

### ***Tillämpning av reglerna om fast driftställe på elektroniska tjänster genom molntjänster***

Problematiken ligger inte i att företag säljer elektroniska varor, då dessa varor bör ses som andra fysiska varor. Problematiken uppstår när ett företag förmedlar sina varor genom internet, där bolaget har en molnbaserad tjänst. Genom tolkning av svensk praxis, kan en server stadga ett fast driftställe i Sverige för ett utländskt bolag. Att ett bolag endast har en webbplats har inte ansetts uppfylla det krav på en plats enligt bedömningen av fast driftställe. Frågan blir då om ett företag som använder sig av en molntjänst istället för en egen server, kan ha ett fast driftställe i Sverige enligt den nuvarande regleringen av fast driftställe.

Idag använder sig allt fler av internet och de möjligheter som internet kan skapa. Vi kan genom internet beställa resor, varor och göra våra bankärenden, även deklarerera för att nämna några exempel. Att konsumenten inte tänker på var en leverantör befinner sig, tror jag i många fall inte påverkar konsumenten. Ser en webbsida ut att vara från Sverige, kan konsumenten mycket väl tro att det är ett svenskt bolag som ligger bakom denna.

Genom analys av varför en server kan stadga ett fast driftställe, kan detta i stor utsträckning bero på att just servern har en fysisk närvaro. Servern ger då ett bolag möjlighet att förfoga över ett specifikt utrymme och genom detta utrymme kan bolaget generera vinster genom användning av internet. Molntjänster har olika uppbyggnader, beroende på hur leverantören väljer att tillhandahålla sina tjänster till sina kunder. Hur leverantören disponerar serverutrymme för ett specifikt moln, vet ofta inte kunden. Om det fanns möjlighet att mäta och avgöra om en server i Sverige tillhandahåller utrymme för ett specifikt företag, skulle det finnas en liten möjlighet att göra en liknande bedömning som om företaget själv ägde och disponerade servern.

Enligt kommentaren till OECD:s modellavtal, ska ett bolag anses ha en plats även fast att bolaget olovligen tagit ett utrymme i besittning. Men det spelar ingen roll om bolaget äger eller hyr ett utrymme, det är dispositionsrätten som är det avgörande. Om man kan avgöra att ett bolag disponerar ett visst

utrymme av en server i Sverige, bör detta bedömas på liknande sätt som om bolaget skulle disponera en del av ett kontor eller att affärsverksamheten kan utföras i ett hem.

Om en verksamhet är stadigvarande, måste bedömningen göras i ljuset av hur verksamheten bedrivs och hur länge den har bedrivits. Genom att granska webbsidans aktivitet och hur konsumenterna handlat via hemsidan, bör detta inte vara en svår bedömning. Jag är ingen teknolog, men genom loggar och information som lagras på internet bör detta inte vara en omöjlighet. Det bör även vara möjligt att genom granskning av loggar och aktivitet på hemsidor, avgöra om ett bolag bedriver affärsverksamhet. Genom en undersökning av webbplatsen borde det framgå priser och leveranssätt till konsumenterna. Detta bör tyda på att en affärsverksamhet föreligger.

Jag anser situationer där utländska företag använder sig av molntjänster för att distribuera elektroniska tjänster till svenska konsumenterna, faller utanför dagens reglering kring fast driftställe. Detta då en webbplats som ett företag använder via ett moln, inte kan stadga en sådan plats som lagstiftningen kräver. Detta är en plats i cyberspace, som inte går att ta på. Detta kan leda till stora skillnader mellan svenska och utländska bolag. Om ett svenskt bolag beskattas för en vinst som uppkommit i Sverige och inte ett utländskt bolag, skulle detta kunna leda till diskriminering. För att undgå detta behöver svenska regler, såväl som internationella skatteregler, anpassas så att detta passar dagens tekniska samhälle. Regleringen om fast driftställe måste uppdateras så att den inte enbart kan tillämpas på den traditionella tillverkningsverksamheten, utan även på de moderna teknikerna.

### ***Elektroniska tjänster enligt BEPS***

Enligt OECD:s förslag om BEPS, kommer inte bedömningen av bolag som genom internet och molntjänster distribuerar elektroniska tjänster att idag göras annorlunda. Detta då BEPS anser att detta måste utredas vidare. Jag hade gärna sett att BEPS redan nu hade presenterat ett förslag på hur dessa situationer ska behandlas. Detta för att det behövs ett genomslag på den internationella skatterätten för att länder ska kunna tillämpa regler om fast driftställe mellan staterna och på så sätt säkerställa att det inte förekommer dubbelbeskattning eller att inkomst inte beskattas alls.

Jag tycker att BEPS borde behandla frågan så att situationer där bolag distribuerar sina varor genom molntjänster faller in under huvudregeln. Idag är detta svårt, då det faller på den fysiska närvaron. Att omarbetningen av undantagen av artikel 5(4) OECD:s modellavtal skulle leda till någon förändring av dessa situationer ser jag som svårt. Detta då regeln inte går att tillämpa på dessa bolag. Situationer blir att hemlandet beskattar bolaget, och inte där vinsterna uppkommer. Ett mål med BEPS är att vinster ska beskattas där de uppkommer. Utvecklingen av teknologi och internet kan leda till att staters beskattningsrätt urholkas. Detta om bolag i andra länder,

exempelvis i lågskatteländer, kan generera vinster på svenska konsumenter utan att beskattas i Sverige.

### ***Lösning av problematiken***

Regelverket om fast driftställe är i ett behov att utvecklas i förhållande till dagens teknik och möjligheter. Om Sverige genom intern lagstiftning ändrar innebörden av ”plats” skulle detta kunna leda till att Sverige i större utsträckning kan beskatta bolag som bedriver verksamhet riktad mot den svenska marknaden. Problem uppstår dock om Sverige enligt intern rätt har större rätt att beskatta en verksamhet än genom skatteavtal. Som nämnts tidigare i uppsatsen kan inte skatteavtal utöka beskattningsrätten, utan endast inskränka denna. Detta skulle leda till en konflikt att ett bolag hemmahörande i stat A, endast ska beskattas där på grund av hemvist eller att det inte föreligger något fast driftställe i Sverige enligt avtalet.

Ett förslag hur problematiken kan lösas, i alla fall inom EU, är att ett regelverk utformas på samma sätt som det gjorts inom mervärdesskatteområdet. På mervärdesskatteområdet har man valt att reglera det så att mervärdesskatt ska inbetalas till den stat där konsumenten befinner sig. Detta är inte ett lättillämpat förslag administrativt, men det ger staterna en större trygghet i att mervärdesskatten betalas i rätt stat. Att införa detta på bolagsbeskattningsnivå kan även vara svårt inom EU, då direkt beskattning är en del av staters eget intresse på ett annat sätt än indirekta skatter. Detta är något som jag tycker att EU borde behandla, då rätt skatt ska betalas i rätt stat. Det kan även vara en synsätt som OECD skulle behandla närmare för att säkerställa att vinster beskattas där de uppkommer. Detta skulle exempelvis kunna göras genom att OECD lägger till några punkter i sina kommentarer, men även att artikel 5 ändras i sin utformning och stadgar att det kan uppkomma ett fast driftställe trots att det inte finns någon fysisk närvaro. Detta då vid speciella tillfällen, så att regeln inte träffar bolag som inte använder sig av molntjänster eller internet för att tillhandahålla sina tjänster.

Under senare år har säkert uppfattningen av internet ändrats, från något som vi ibland använde tills idag när vi använder det dagligen. De nya reglerna i OECD om förberedande art kan inte komma att påverka bedömningen av användningen av molntjänster, då dessa inte faller in under huvudregeln.

Det är inte svårt att avgöra om en fabrik kan vara ett fast driftställe. Här finns en stadigvarande plats för affärsverksamheten. Detta är i all enkelhet ett exempel på den traditionella synen på fast driftställe som var grunden till regelns utveckling. Sveriges beskattningsrätt bygger på att det måste vara stadgat i lag, för att Sverige ska kunna beskatta en verksamhet. Att applicera bestämmelsen om fast driftställe i 2 kap 29 § IL på en situation när ett utländskt bolag använder sig av molntjänster för att nå ut till sina kunder på internet, anser jag vara en otillbörlig tillämpning av reglerna. Detta då reglerna är utformade att tillämpas på bolag som är fysiskt aktiva i Sverige. För att användning av internet och tekniska funktioner ska kunna inkluderas

i begreppet behöver lagstiftningen utökas. Exempel på hur lagen behöver ändras skulle kunna vara att den svenska lagstiftningen utgår från samma princip som OECD, att vinster ska beskattas där de uppkommer. Att beskatta företag i Sverige som inte befinner sig här, leder till stora administrativa problem med hur dessa skatter ska krävas in och hur ska företag utanför Sverige kunna bli medvetna om ett sådant förfarande.

Vidare skulle en möjlighet vara att kunna tillämpa reglerna om fast driftställe på utländska bolag som genom molntjänster distribuerar elektroniska varor och tjänster, genom att kunna tillämpa bestämmelsen i 2 kap 29 § tredje stycket IL. Detta om det finns en möjlighet att tolka att företaget som tillhandahåller molntjänsterna kan ses som att denna innehåller en fullmakt för det utländska bolaget. En aspekt är att det finns ett avtalsförhållande mellan det utländska bolaget och leverantören angående molntjänsten. Genom denna kan bolaget tillhandahålla sina tjänster utåt. En gemensam tolkning med första stycket skulle kanske detta leda till att det föreligger en stadigvarande plats i Sverige, om det går att utläsa att det är en server i Sverige som gör det möjligt för bolaget att tillhandahålla sina tjänster. Detta anser jag dock skulle vara en allt för extensiv tolkning av reglerna och dessa regler ska inte tolkas allt för vidsträckt. Detta då Sveriges beskattningsrätt grundas på legalitetsprincipen.

#### *Avslutande kommentarer*

Idag finns det inga möjligheter för Sverige att beskatta utländska bolag som genom molntjänster erbjuder elektroniska varor eller tjänster till svenska konsumenter. Sverige har inte en uppdaterad lagstiftning på området och ändras inte reglerna inom en snar framtid tror jag att det finns en risk att fler och fler företag använder sig av denna metod, då fler och fler varor finns att tillgå elektroniskt.

Jag anser att detta område måste regleras på ett mer internationellt plan, för att säkerställa att beskattning faktiskt sker och att stater har beskattningsrätt av dessa förekomster enligt skatteavtal. Om Sverige har rätt att beskatta enligt interna regler kan detta undanröjas genom skatteavtalens innehåll. Det skulle kunna leda till att bolag i olika länder beskattas på olika sätt i Sverige, då det finns skillnad i skatteavtalens utformning och innebörd av tolkning av artikel 5. En sådan reglering bör kunna utvecklas i ljuset av regleringen kring mervärdesskatten vid elektroniska tjänster. Detta för att säkerställa att vinster beskattas där de uppkommer.

# Käll- och litteraturförteckning

## **PROPOSITIONER**

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

Prop. 2009/10:15, *Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning.*

Prop. 2013/14:224, *Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.*

## **ÖVRIGA KÄLLOR**

National Institute of Standards and Technology, *The NIST Definition of Cloud Computing*, U.S. Department of Commerce, 2011.

OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013.

OECD, *Adressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013.

OECD, *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy –Action 1: Final Report*, 2015.

OECD, *Model Convention on Income and Capital*, 2010 med tillhörande kommentarer

OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: Final Report*, 2015.

Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering*, 2013.

Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst 2014*, 2014.

Skatteverkets ställningstagande, *Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt*, publicerat 2014-06-09, dnr 131 323526-14/111.

Skatteverkets ställningstagande, *Fast etableringsställe; mervärdesskatt*, Dnr 131 171031-11/111.



## **LITTERATUR**

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar del 1*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2015.

Barenfeld, Maria, *Skattemässiga utmaningar till följd av den digitaliserade ekonomin: något om innehållet i slutrapporten från fokusgruppen Action 1*, Svensk skattetidning, 2014.

Cockfield, Arthur, Hellerstein, Millar, Rebecca, Waerzeggers, Christophe, *Taxing Global Digital Commerce*, Wolters Kluwe- law & Business, 2013 Nederländerna.

Dahlberg, Mattias, *Fast driftställe- ett begrepp på drift?*, Skattenytt 1993.

Edvardsson, Tobias Frydinger, David, *Molntjänster- juridik, affär och säkerhet*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2013.

Linders, Ann, *Beskattningsland*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2015.

Lodin, Sven-Olof, Lindercrona, Gustaf, Melz, Peter, Silberberg, Shrister, Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, trettonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2011.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne, metod och argumentation*, andra upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2007.

Westberg, Björn, *Analys: Rätten till återbetalning av mervärdesskatt avseende utländska företags fasta etableringsställe i Sverige*, Karnov, 2012.

## **INTERNET**

*E-barometern*, PostNord. Hämtad 2016-01-05 från: [http://www.internetstatistik.se/wordpress/wp-content/uploads/2015/09/E-barometern\\_Q2\\_2015.pdf](http://www.internetstatistik.se/wordpress/wp-content/uploads/2015/09/E-barometern_Q2_2015.pdf)

Tornberg, Daniel, Westin, Göran, *Inledande kommentar till molntjänstavtal*. Hämtad den 4 januari 2016 från: [http://juridik.karnovgroup.se/document/1977062/1?frt=cloud+computing&hide\\_flash=1&page=2&rank=27&versid=540-1-2013](http://juridik.karnovgroup.se/document/1977062/1?frt=cloud+computing&hide_flash=1&page=2&rank=27&versid=540-1-2013)

OECD, hämtad den 3 januari 2016 från: <http://www.oecd.org/about/history/> och <http://www.oecd.org/about/>

# Rättsfallsförteckning

## *HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN*

RA 1997 ref. 36  
RA 1998 not. 188  
RA 1998 not 229  
RA 2001 ref 38  
RA 2009 ref 91  
HFD mål nr 4890-13

## *KAMMARRÄTTERNA*

Kammarrätten i Göteborg, 1999-05-20, mål nr 1776-1995.  
Kammarrätten i Stockholm, 1999-12-17, mål 383 och 5146-1996.  
Kammarrätten i Stockholm, 2010-07-19, mål nr 1580-1581-08.  
Kammarrätten i Göteborg, 2012-12-28, mål nr 4739-10, 4742-10 och 4746-4750-10.

## *FÖRHANDBESKED FRÅN SKATTERÄTTSNÄMNDEN*

Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat 2008-03-07, dnr 42-07D.  
Skatterättsnämnden förhandsbesked meddelat 2008-09-19, dnr 54-07/1.