

Sektionen för hälsa och samhälle

Handledare: Bengt Åkesson

Datum: 2009-06-04

Filosofie kandidatuppsats i handelsrätt/skatterätt



Fast driftställe vid internetbaserad verksamhet

Therese Lindqvist

Emma Löndahl

Sammanfattning

Titel: Fast driftställe – vid internetbaserad verksamhet

Ämne: Skatterätt

Författare: Therese Lindqvist och Emma Löndahl

Handledare: Bengt Åkesson

Nyckelord: Fast driftställe, internetbaserad verksamhet, OECD:s modellavtal, server.

Sammanfattning: Det blir allt mer vanligt att köpa varor och tjänster via Internet. Fler och fler företag väljer att sälja sina tjänster och produkter med hjälp av Internet. Vissa tjänster och produkter kan köparen få levererade direkt till sin dator. Det är därför viktigt för företagare att veta när de riskerar att få fast driftställe i ett annat land på grund av sin internetbaserade verksamhet. Får företaget fast driftställe i det andra landet kan detta land beskatta den inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället. Definitionen för fast driftställe i den svenska lagstiftningen stämmer till stor del överens med OECD:s definition av fast driftställe. För att få fast driftställe skall affärsverksamheten drivas från en bestämd plats, ha en viss grad av varaktighet och verksamheten skall helt eller delvis drivas från den bestämda platsen. Uppfylls inte dessa krav kan företaget inte få ett fast driftställe. OECD anser att en hemsida inte kan ge fast driftställe, men servern som hemsidan finns lagrad på kan vara ett fast driftställe. Verkar en hemsida och en server tillsammans kan dessa anses vara en ”beroende” agent för företaget och därmed får företaget ett fast driftställe. Den bestämda platsen för en server anses vara det rum som den befinner sig i. För att servern skall anses vara stadigvarande skall den vara sex månader på den bestämda platsen. Verksamheten skall drivas helt eller delvis genom den bestämda platsen. En server ses som automatisk utrustning och därmed krävs inte att personal är närvarande på den bestämda platsen. Alla har inte samma tolkning gällande om en server skall ge fast driftställe. Därför ser vi gärna att en gemensam internationell lagstiftning i inkomstbeskattning tas fram gällande internetbaserad verksamhet. Det skulle underlätta för alla parter att ha en gemensam tolkning av lagstiftningen.

Abstract

Title: Permanent Establishment – to Internet based establishment

Subject: Law of Taxation

Author: Therese Lindqvist and Emma Löndahl

Tutor: Bengt Åkesson

Keywords: Permanent establishment, Internet based establishment, OECD:s model tax convention, server.

Summary: It is more common now to purchase products and services on the Internet. More and more companies choose to sell their services and products this way. Some services and products the customers can get delivered directly to their computers. Therefore, it is important for entrepreneurs to know when they risk a permanent establishment in another country due to their Internet based activity. If the company gets a permanent establishment in the other country, the other country can tax the income which is relatable to the company's permanent establishment. The definition of a permanent establishment in Swedish legislation mainly correspond with the OECD:s definition of a permanent establishment. To get a permanent establishment the business shall operate through a fixed place and have a certain degree of permanence. The business should also be wholly or partly carried out in that fixed place. If these requirements are not fulfilled the company will not get a permanent establishment. The OECD does not consider a website a permanent establishment, but the server on which the website is stored can be a permanent establishment. If a website and a server work together they can be considered a "dependent" agent for the company and thereby, the company gets a permanent establishment. The fixed place for the server is the room where it is placed. For the server to be considered a permanent it has to be at the fixed place for six months. The business shall wholly or partly be carried out in that fixed place. The server is considered an automatic equipment; therefore, personnel are not required to be present at the fixed place. Not everyone has the same interpretation concerning if a server shall give a permanent establishment. Therefore, we would like to see a sketch of an international common legislation in income taxation concerning Internet based activity. It would make it easier for all parties to have a common interpretation of the legislation.

Förord

Vi vill tacka vår handledare Bengt Åkesson för alla tips och kommentarer som han gett oss under uppsatsskrivandets gång. Vi tackar även Annika Fjelkner för att hon har hjälpt oss med det språkliga i uppsatsen. Vi vill framför vårt tack till familj och vänner som stöttat oss i vårt arbete. Framförallt till dem som hjälpt oss med korrekturläsning av vår uppsats.

Kristianstad, juni 2009

Therese Lindqvist & Emma Löndahl

Förkortningar

AB	Aktiebolag
Dnr	Diarienummer
E-handel	Elektronisk handel
EG-domstol	Europeiska gemenskapens domstol
EU	Europeiska unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ISP	Internet Service Provider
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Ref.	Referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SCB	Statistiska Centralbyrån

Innehållsförteckning

1. Inledning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte	7
1.3 Problemformulering	7
1.4 Metod och material	7
1.5 Avgränsningar.....	8
1.6 Disposition.....	8
2. Dubbelbeskattningsavtal.....	9
3. Fast driftställe.....	11
3.1 Allmänt.....	11
3.2 OECD-avtalet	13
3.2.1 Kommentarer till OECD-avtalets femte artikels första punkt	14
3.2.2 Kommentarer till OECD-avtalets femte artikel punkt tre, fem och sex.....	16
3.2.3 Kommentarer kring elektronisk handel i OECD kommentaren, artikel fem	17
3.2.4 Kommentarer till artikel sju, inkomst av rörelse, i OECD kommentaren.....	19
3.3 EU	20
3.4 Doktrin	21
3.5 Rättsfall	23
3.5.1 Inkomstskatt: Fast driftställe 2008-03-07 Dnr: 42-07/D.....	23
3.5.2 Inkomstskatt: Fast driftställe 2008-10-20 Dnr: 99-07/D.....	24
4. Internetbaserad verksamhet	25
4.1 Allmänt.....	25
4.2 Digitala tjänster och produkter	26
4.3 Server	26
4.4 Problem vid e-handel	27
4.5 Inkomstbeskattning	29
5. Analys	34
6. Slutsats.....	37
Litteraturförteckning	38

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Aldrig har en teknisk innovation eller uppfinning utmanat världens ekonomi och legala grunder så drastiskt som Internet. Det är ingen överraskning att skattepåverkan av elektronisk handel (e-handel) har blivit dubbad till ”den mest konsekventa skattefrågan för det nya millenniet” (egen översättning).¹

Sedan början av 2000-talet har internetanvändandet ökat stadigt. 2003 hade knappt 4,7 miljoner svenskar tillgång till Internet. 2008 var denna siffra nästan 6 miljoner². Nära 40 procent använder Internet för att beställa eller köpa varor och tjänster. I denna siffra är inte bank- och andra finansiella tjänster inräknade. Däremot har enbart var sjunde sålt varor eller tjänster via Internet.³

Av svenska företag, med fler än tio anställda, har närmare 90 procent en egen hemsida/webbplats. Cirka 20 procent erbjuder kunder möjligheten att boka on-line medan en av tio anpassar innehållet efter den återkommande besökaren.⁴ Av företagen har nästan 70 procent själva gjort beställningar via Internet eller andra datornätverk medan siffran för dem som tagit emot beställningar var 20 procent.⁵

E-handeln omsätter idag ca 60 miljarder kronor. Konsumentsidan har årligen ökat med 35 procent.⁶ Trots den rådande lågkonjunkturen fortsätter e-handeln att öka. En förklaring till att e-handeln ökar kan vara att det är lättare för konsumenter/köpare att jämföra priser.⁷ I takt med att e-handeln växer ökar skattesmitandet. Skatteverket har räknat med att mellan fem och tio miljarder kronor går förlorade när affärsverksamheter on-line inte betalar skatt. De grupper som ofta inte redovisar skatt är bloggar, horoskopsajter och annonssajter.⁸

¹ Chetcuti, J-P. 2002 Introduction.

² SCB – Privatpersoners användning av datorer och Internet 2008 s.11.

³ SCB – Privatpersoners användning av datorer och Internet 2008 s.10.

⁴ SCB – Företagens användning av IT 2008 s.7.

⁵ SCB – Företagens användning av IT 2008 s.37.

⁶ Skattefusk för miljarder i e-handel, Dagens Industri 2008-05-27.

⁷ E-handeln ökar trots lågkonjunktur, Norra Skåne 2009-05-15.

⁸ Skattefusk för miljarder i e-handel, Dagens Nyheter 2008-05-27.

E-handeln har fört upp diskussionen om vilken laglig princip som skall övervaka fördelningen av beskattningsrätten mellan berörda länder.⁹ Företag kan idag lättare skapa kontakter med företag i andra länder. Det ger möjligheten att ingå komplexa kontrakt och skapa nya affärsrelationer on-line.¹⁰ När företagen blir allt mer internationella med hjälp av Internet är det av stor vikt att veta när företaget riskerar att få fast driftställe i ett annat land. Ur skattesynpunkt ger fast driftställe det andra landet rätt att beskatta företaget för inkomster relaterade till det fasta driftstället.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att förtydliga när internetbaserad verksamhet får fast driftställe i ett land. Vi kommer att definiera vad vi anser skall räknas in i internetbaserad verksamhet. Fast driftställe kommer att förtydligas utifrån lagar, avtal och doktrin.

1.3 Problemformulering

När och var får en internetbaserad verksamhet fast driftställe?

1.4 Metod och material

I denna uppsats kommer en rättsdogmatisk metod att användas. Rättsdogmatiken handlar om att kunna tolka gällande rätt på ett systematiskt och etiskt accepterat sätt¹¹. Nationalencyklopedin benämner detta som tolkning och systematisering av lagregler, domstolsavgöranden och juridiska arbeten. Uppsatsens syfte är att få fram när internetbaserad verksamhet får fast driftställe. Därför är det passande att ta användning av rättsdogmatikens metod.

Material som kommer att användas är OECD-avtalet och kommentarer till detta. Artiklar och litteratur kommer att ligga till grund för vår uppsats. De rättsfall som vi valt att ta med i uppsatsen rör fast driftställe och är förhandsbesked från Skatterättsnämnden. De rättsfall som vi funnit rörande internetbaserad verksamhet är inriktade mot mervärdesskattefrågor, vilket vi valt att avgränsa oss ifrån.

⁹ Skaar, A. 1999 s.307.

¹⁰ Chetcuti, J-P. 2002 The Challenge of E-commerce.

¹¹ Peczenik, A. 1995 s. 33-34.

1.5 Avgränsningar

Uppsatsen kommer att behandla fast driftställe med utgångspunkt i vad lagar, avtal och doktrin säger, med tyngdpunkt på OECD-avtalets kommentarer. Internetbaserad verksamhet kommer att definieras utifrån näringsbetingad verksamhet och e-handel. Vikten kommer ligga i att tydliggöra inkomstbeskattningen för internetbaserad verksamhet. Mervärdesskatten kommer inte att behandlas i denna uppsats, eftersom slutsatserna som kan dras gällande mervärdesskatten kan skilja sig allt för mycket från inkomstbeskattningen.

1.6 Disposition

Kapitel två: Dubbelbeskattningsavtal

I detta kapitel är det en allmän genomgång kring dubbelbeskattningsavtal.

Kortfattad historik och tillvägagångssätt vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal.

Kapitel tre: Fast driftställe

I detta kapitel är det en genomgång om hur fast driftställe definieras i OECD-avtalet och inkomstskattelagen. Kortare sammanfattning utifrån EU:s synpunkt. Delar av kommentarerna till OECD-avtalets femte och sjunde artikel kommer att sammanfattas. Därefter ges ett sammandrag av vad doktrinen har att säga. Slutligen refereras två rättsfall.

Kapitel fyra: Internetbaserad verksamhet

I detta kapitel ges först ett allmänt stycke kring internetbaserad verksamhet. Detta följs av ett avsnitt om digitala tjänster och produkter. Där efter beskrivs en server och problemet med e-handel. Beskattning i samband med e-handel avslutar detta kapitel.

Kapitel fem: Analys

I detta kapitel kommer en analys göras utifrån OECD-avtalet, doktrin och rättsfall.

Kapitel sex: Slutsats

I detta kapitel kommer vi att dra egna slutsatser kring analysen.

2. Dubbelbeskattningsavtal

De första ömsesidiga skatteavtalen skrevs innan andra världskriget. Efter kriget blev dessa avtal allt vanligare. Avtalen kom att benämnas dubbelbeskattningsavtal och är idag en väsentlig del i den internationella skatterätten.¹² Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) grundades år 1961 och har 30 medlemsländer. OECD har som mission att sammanföra demokratiska länder och marknadsekonomi för att bland annat öka levnadsstandarden och bidra till tillväxt i världshandeln.¹³ OECD rekommenderade sina medlemmar år 1963 att utforma sina avtal i enlighet med modellavtalet som organisationen arbetat fram.¹⁴ Modellavtalet bearbetas kontinuerligt för att överensstämma med skattehänförliga förändringar.¹⁵

Ett lands intern internationella skatterätt används precis som dess interna skattelag, men internationella skatterätten har anknytning till utlandet. Dubbelbeskattningsavtalsrätt har sin grund i folkrättsliga avtal som slutits mellan olika stater. Syftet med dubbelbeskattningsavtalen är att undvika internationell dubbelbeskattning. Ett problem inom den internationella beskattningen är att alla stater inte tillämpar samma grunder. Det har under tidens gång utvecklats några huvudprinciper från den skatterättsliga litteraturen, som kan vara till grund för en stats beskattning.¹⁶

- Hemvistprincipen – innebär att både fysiska och juridiska personer är skatteskyldiga där dessa anses ha sin skatterättsliga hemvist. Det gäller både inkomster som kommer från hemviststaten och från utlandet.
- Nationalitetsprincipen – innebär att den stat där personen i fråga är medborgare i kommer att beskatta inkomsten. Här spelar det ingen roll var inkomsten härstammar från.

¹² Mattsson, N. 2004 s.157.

¹³ OECD – About OECD 2009-05-11.

¹⁴ Mattsson, N. 2004 s.158.

¹⁵ Mattsson, N. 2004 s.159.

¹⁶ Dahlberg, M. 1993 s.712.

- Källstatsprincipen – innebär att den stat där inkomsten har sin källa kommer att ta ut skatt på inkomsten. Här spelar det inte någon roll var personen i fråga har sin hemvist eller vilken nationalitet personen har.

Dubbelbeskattningsavtalet kan inte användas för att utvidga den rätt att beskatta som uppstår vid en stats interna internationella skatterätt, utan avtalet kan bara begränsa dess rätt.¹⁷ Dubbelbeskattningsavtalen är till för att begränsa dubbelbeskattning i de fall som det blir beskattning i både hemstaten och i källstaten¹⁸, genom exemptions- och credit of tax-metoder¹⁹.

¹⁷ Dahlberg, M. 1993 s.713.

¹⁸ Skaar, A. 1999 s.308.

¹⁹ Mattsson, N. 2004 s.25.

3. Fast driftställe

3.1 Allmänt

Vid införandet av kommunalskattelagen (KL) togs det in en definition av fast driftställe i rörelse. Denna definition gäller till stora delar än idag.²⁰ 1986 förändrades definitionen i samband med att begränsat skattskyldiga skulle beskattas för rörelse bedriven på fast driftställe i Sverige. De svenska rättsreglerna utformades utifrån de principer som ligger till grund för OECD:s modellavtal. Definitionen fast driftställe återfinns i OECD-avtalets femte artikel. Till artiklarna finns kommentarer som skall vara vägledande även för den svenska lagstiftningen.²¹ I RÅ 1996 ref. 84 framför Regeringsrätten följande: Utöver de allmänna riktlinjerna i 1969 års Wienkonvention ”bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse ofta tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen.” Har ett avtal ”utformats som överensstämmer med OECD:s avtal bör det normalt finnas fog för antagande att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat”. Därför är OECD:s kommentarer av stor betydelse vid tillämpningen av IL 2:29. Vid 1990 års skattereform förändrades den svenska definitionen av fast driftställe genom att rörelse byttes ut mot näringsverksamhet²².

Det finns stora skillnader i den nationella beskattningen gällande fast driftställe mellan OECD:s medlemsländer. Effekten av olika tolkningar kan bli att affärsverksamheter totalt sett kan bli beskattade för mer än vad de faktiskt skulle bli alternativt mindre.²³ Den främsta anledningen till att använda konceptet fast driftställe är att fastställa rätten hos den avtalsslutande staten att beskatta inkomsten hos ett företag i den andra avtalsslutande staten.²⁴ Om ett utländskt företag får fast driftställe i Sverige enligt IL 2:29, blir detta företag skattskyldigt i Sverige för den inkomst som härrörs från det fasta driftstället.²⁵ Därför är begreppet fast driftställe av stor betydelse vid bedömningen av svenskt skatteanspråk.²⁶ Den interna

²⁰ Andersson, M., Saldén Enérus, A., Tivéus, U. 2008, s. 75.

²¹ Andersson, M., Saldén Enérus, A., Tivéus, U. 2008, s. 76.

²² Ibid.

²³ Hall, M., Myllynen, M. 2001 s. 963.

²⁴ OECD 2008 s. 80.

²⁵ IL 6:11.

²⁶ Skatteverket 2008 s.230.

beskattningsrätten bör om möjligt korrespondera med den beskattningsrätt som tillfaller Sverige enligt ingångna beskattningsavtal.²⁷ Den svenska definitionen av fast driftställe, IL 2:29, har anpassats till den definition som finns i OECD-avtalet. Det finns dock skillnader mellan den svenska definitionen och OECD:s definition. Gällande entreprenader har OECD satt en gräns vid att arbetet på ett och samma ställe skall pågå minst tolv månader. En sådan gräns finns inte i Sverige. En verksamhet avseende fastigheter kan undantagsvis bedrivas i Sverige under sådana former att det skulle saknas fast driftställe i Sverige enligt OECD-avtalet. I modellavtalet nämns även undantag från fast driftställe. Verksamhet som är av förberedande och biträdande art ger inte upphov till fast driftställe. Det har inte ansetts nödvändigt att reglera undantagen i den svenska definitionen.²⁸

Begreppet fast driftställe är ett kriterium för att fastställa om det finns tillfredsställande anknytning till Sverige för att skatteskyldigheten för inkomst av näringsverksamhet ska tillfalla Sverige.²⁹ För att ta reda på om det finns ett fast driftställe måste hänsyn tas till både svenska interna regler och aktuella skatteavtal. De grundläggande kännetecknen på fast driftställe enligt svensk lag är att:

- det ska finnas en plats för affärsverksamhet
- denna plats är stadigvarande
- företaget bedriver rörelsen från denna plats.³⁰

²⁷ Skatteverket 2008 s.231.

²⁸ Ibid.

²⁹ Dahlberg, M. 1993 s.713.

³⁰ Skatteverket – Fast driftställe 2009-03-31.

3.2 OECD-avtalet

I den svenska översättningen av OECD-avtalets femte artikel finns definitionen av fast driftställe som lyder:

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket ”fast driftställe” en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs.
2. Uttrycket ”fast driftställe” innefattar särskilt:
 - a) plats för företagsledning;
 - b) filial;
 - c) kontor;
 - d) fabrik;
 - e) verkstad; och
 - f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar.
3. Plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår mer än tolv månader.
4. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel anses uttrycket ”fast driftställe” inte innefatta:
 - a) användningen av anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor;
 - b) innehavet av ett företag tillhörigt varulager uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande;
 - c) innehavet av ett företag tillhörigt varulager uteslutande för bearbetning eller förädling genom annat företags försorg;
 - d) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor eller inhämtande av upplysningar för företaget;
 - e) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att för företaget bedriva annan verksamhet av förberedande eller biträdande art;
 - f) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att kombinera verksamheter som anges i punkterna a)-e), under förutsättning att hela den verksamhet som bedrivs från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet på grund av denna kombination är av förberedande eller biträdande art.
5. Om person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 6 tillämpas, är verksam för ett företag samt i en avtalsslutande stat har och där regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn, anses detta företag – utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 – ha fast driftställe i denna stat i fråga om varje verksamhet som denna person bedriver för företaget. Detta gäller dock inte om den verksamhet som denna person bedriver är begränsad till sådan som anges i punkt 4 och som – om den bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet – inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt bestämmelserna i nämnda punkt.
6. Företag anses inte ha fast driftställe i en avtalsslutande stat endast på den grund att företaget bedriver affärsverksamhet i denna stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, under förutsättning att sådan person därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet.

7. Den omständigheten att ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat kontrollerar eller kontrolleras av ett bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten eller ett bolag som bedriver affärsverksamhet i denna andra stat (antingen från fast driftställe eller på annat sätt), medför inte i och för sig att någotdera bolaget utgör fast driftställe för det andra.

3.2.1 Kommentarer till OECD-avtalets femte artikels första punkt

Enligt kommentarerna till OECD-avtalet finns det tre kriterier som ska uppfyllas för att fast driftställe ska föreligga.³¹

Plats för affärsverksamhet

För att det ska vara en plats för affärsverksamhet ska det ha att göra med en anordning, vilket kan vara en lokal eller i vissa fall maskiner och utrustning.³² Företaget behöver inte äga en lokal utan det räcker att den förfogar över ett visst utrymme.³³ Någon definition på lokal eller utrymme finns inte nämnt i varken OECD-avtalet eller i IL.³⁴

Termen plats för verksamheten innefattar lokaler, inrättningar eller installationer som används för att driva affärsverksamheten oavsett om de används uteslutande för det syftet. En plats för verksamheten kan existera även när det inte finns några lokaler tillgängliga, de är heller inte obligatoriska för att driva vidare affärsverksamheten. Det krävs bara att en viss mängd utrymme finns till verksamhetens förfogande.³⁵ Enligt definitionen skall platsen för verksamheten vara en bestämd plats. I normala fall måste det finnas en koppling mellan platsen för verksamheten och en specifik geografisk plats. Det är oviktigt hur länge ett företag i den avtalsslutande staten agerar i den andra staten, om verksamheten inte agerar på en bestämd plats. Det betyder inte att utrustningen som konstituerar

³¹ Dahlberg, M. 1993 s.715.

³² Ibid.

³³ Berthou, E. 2002 s. 630.

³⁴ Dahlberg, M. 1993 s.715.

³⁵ OECD 2008 s. 81.

platsen för verksamheten verkligen måste vara fast i marken. Det är tillräckligt med att utrustningen finns kvar på en bestämd plats.³⁶

Stadigvarande

För att bestämma om verksamheten är av stadigvarande karaktär måste affärsverksamheten vara upprättad på en bestämd plats och ha en viss grad av varaktighet.³⁷ Verksamhet av temporär natur ger inget stadigvarande. Om en plats har upprättats för verksamhet med avseende att bara användas för en kort tid, kommer detta inte anses som ett fast driftställe. Visar det sig att platsen i själva verket har bibehållits för en längre tid som inte kan anse vara av temporär natur, blir det en bestämd plats för verksamheten och därmed ett fast driftställe.³⁸ En stadigvarande verksamhet kan normalt inte anses existera i situationer där verksamheten har drivits i ett land genom en bestämd plats där en verksamhet har uppehållits i mindre än sex månader.³⁹

Företagets affärsverksamhet bedrivs helt eller delvis från den stadigvarande platsen

Affärsverksamheten drivs delvis eller helt genom det fasta driftstället. Med detta menas vanligtvis att en person som på ett eller annat sätt är beroende av företaget (entreprenören/personal), driver verksamheten i den stat där det fasta driftstället är beläget.⁴⁰ Några exempel på verksamheter som inte är traditionella tillverkningsindustrier är:⁴¹

- uthyrning eller leasing av materiella eller immateriella tillgångar
- tillhandahållande av kapital
- rörelse bedriven med hjälp av automatisk utrustning.⁴²

³⁶ OECD 2008 s. 82.

³⁷ Dahlberg, M. 1993 s.717.

³⁸ OECD 2008 s. 84.

³⁹ OECD 2008 s. 83.

⁴⁰ OECD 2008 s. 80.

⁴¹ Dahlberg, M. 1993 s.720.

⁴² Dahlberg, M. 1993 s.721.

3.2.2 Kommentarer till OECD-avtalets femte artikel punkt tre, fem och sex

Byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet

I termen byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet innefattas inte bara konstruktion av byggnader utan också konstruktion av vägar, broar och kanaler. Renovering (som innefattar mer än underhåll och omdekorerings) av byggnader, vägar, broar, kanaler, lägga rörledningar, gräva och muddra (ta bort slam) innefattas även i termen.⁴³ En byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet konstituerar ett fast driftställe endast om det varar mer än tolv månader.⁴⁴ Dessa tolv månader testas på varje individuell plats eller projekt. En byggnadsplats existerar från det datum som entreprenören börjar sitt arbete inklusive allt förberedningsarbete.⁴⁵ I vissa avtal som Sverige har slutit med andra stater har kravet på de tolv månaderna underskridits och i andra avtal finns det ingen bestämd tidsperiod nämnd.⁴⁶

Agent (beroende representant)

Det är en generellt accepterad princip att ett företag skall bli behandlat som att det har ett fast driftställe i en stat⁴⁷, om det finns en person i en annan stat än företaget och som har fullmakt att ingå avtal i huvudmannens namn⁴⁸. I artikel fem ges det fyra förutsättningar för att fast driftställe ska anses:

- Agenten skall utgöra en person som inte är en sådan oberoende representant som avses i artikel fem (punkt sex) i OECD-avtalet,
- Agenten skall ha fullmakt att sluta avtal i företagets namn,
- Agenten ska regelmässigt utnyttja fullmakten
- Fullmakten skall innefatta rätt att ingå avtal rörande huvudmannens egentliga utåtriktade affärsverksamhet.⁴⁹

⁴³ OECD 2008 s. 87.

⁴⁴ OECD 2008 s. 86.

⁴⁵ OECD 2008 s. 87.

⁴⁶ Pelin, L. 2006 s. 237.

⁴⁷ OECD 2008 s. 92.

⁴⁸ Berthou, E. 2002 s. 633.

⁴⁹ Berthou, E. 2002 s. 634.

Mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant

När ett företag i en avtalsslutande stat sköter affärer genom en mäklare, kommissionär eller annan agent av oberoende natur, kan det inte bli beskattat i den andra staten med avseende till dessa affärer om agenten agerar i enlighet med sin egen verksamhet. Mäklaren är självständig från företaget både legalt och ekonomiskt. Faktum är att om företaget förlitar sig på den speciella färdighet och kunskap som agenten har, är en indikation på självständighet.⁵⁰

3.2.3 Kommentarer kring elektronisk handel i OECD kommentaren, artikel fem

Plats för affärsverksamhet, stadigvarande och affärsverksamhet som helt eller delvis bedrivs från den stadigvarande platsen

I OECD har det varit diskussioner gällande om användandet av arbetsprocesser i datautrustning vid elektronisk handel kan ge fast driftställe.⁵¹ Efter flera års förhandling kom OECD:s medlemsländer överens om att en dataserver (en dator som är sammankopplad med Internet) uppfyller kravet för fast driftställe. Servern behöver bara vara placerad på en och samma plats för en tillräckligt lång tidsperiod.⁵²

En plats där automatisk utrustning arbetar åt ett företag kan konstituera ett fast driftställe. Datorutrustning som eventuellt sätts upp på en plats kan konstituera ett fast driftställe under vissa förutsättningar, om data och mjukvara används eller lagras på utrustningen. Till exempel en hemsida, som är en kombination av mjukvara och elektronisk data, utgör inte i sig själv en konkret egendom. Servern som hemsidan lagras på, och genom vilken den är tillgänglig, har en fysisk plats. En sådan plats kan konstituera en bestämd plats för verksamheten för företaget som verkar genom servern⁵³, om företaget driver sin verksamhet genom en hemsida och har servern till sitt eget förfogande. Exempelvis genom att äga eller leasa servern samt driver servern på vilken hemsidan är lagrad och använd. Därmed kan platsen

⁵⁰ OECD 2008 s. 94.

⁵¹ OECD 2008 s. 97.

⁵² Basu, S. 2007 s.120.

⁵³ OECD 2008 s. 97.

där servern är lokaliserad konstituera ett fast driftställe till företaget om de andra kraven i artikel fem uppfylls.⁵⁴ Datorutrustning på en given plats kan endast konstituera ett fast driftställe om det möter kravet på bestämd plats. En server behöver vara lokaliserad på en viss plats stadigvarande för att bli en bestämd plats i enlighet med första punkten i artikel fem.⁵⁵ Närvaron av personal är inte nödvändigt att ta i beaktande om verksamheten delvis eller helt drivs på platsen, när ingen personal krävs för att driva verksamheten.⁵⁶

Undantag från fast driftställe

I femte artikelns fjärde punkt tas det upp undantag från fast driftställe, även i de fall där verksamheten kan tänkas hamna under den allmänna definitionen kommer fast driftställe inte att genereras.⁵⁷ I undantagen inkluderas aktiviteter som är av förberedande och hjälpare karaktär. Exempel på aktiviteter som är av denna karaktär är:

- förse med en kommunikationslänk – liknande en telefonlinje- mellan leverantör och kund;
- marknadsföring av varor och tjänster;
- förlita sig på information genom spegel servrar för säkerhet och effektivitets syfte;
- samla marknadsinformation till företaget;
- tillhandahållande av information⁵⁸

Dessa undantag gäller inte om affärsverksamheten har något av undantagen som sin huvudsakliga verksamhet.⁵⁹ När hemsidans aktivitet är begränsad till att tillhandahålla information om företaget eller att marknadsföra en produkt, utom någon som helst vilja att ta emot beställningar via Internet, kommer denna aktivitet inte att bli ansedd till att vara kärnan i företagsverksamheten.⁶⁰

⁵⁴ OECD 2008 s. 98.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Pelin, L. 2006 s. 237.

⁵⁸ OECD 2008 s. 98-99.

⁵⁹ OECD 2008 s. 89.

⁶⁰ Skaar, A. 1999 s.315.

Agent (beroende representant)

I den svenska översättningen av tredje artikeln i OECD-avtalet benämns en person som fysisk person, bolag eller annan sammanslutning. Detta uppfylls inte när ett företag driver sin verksamhet genom en hemsida, eftersom hemsidan inte i sig själv är en person⁶¹. En hemsida kan därmed inte vara en agent till företaget⁶², men arbetar hemsidan tillsammans med en server uppfylls kravet för artikel fem (punkt fem) i OECD-avtalet och därmed kan företaget få fast driftställe där hemsidan och servern är belägna.⁶³ Enligt Basu skall OECD:s definition på en person tolkas bredare, eftersom definitionen inte är helt omfattande. Hemsidor kan programmeras till att göra samma saker som en beroende agent. Det vill säga ingå avtal i företagets namn.⁶⁴

I samband med observationer av kommentarerna till OECD-avtalet har Storbritannien tagit ståndpunkten att en server som används av en e-handlare, antingen själv eller tillsammans med en hemsida, inte kan utgöra ett fast driftställe.⁶⁵

3.2.4 Kommentarer till artikel sju, inkomst av rörelse, i OECD kommentaren

När ett företag förvärvar inkomst från en näringsverksamhet ska inkomsten beskattas i den stat där företaget äger hemvist. Bedrivs verksamheten från ett fast driftställe i den andra staten skall företaget beskattas i denna stat.⁶⁶

Först fastställer den generellt accepterade principen i dubbelbeskattningsavtalet att ett företag i en stat inte skall bli beskattad i en annan stat, om inte företaget driver sin verksamhet i den andra staten genom ett fast driftställe. Rätten att beskatta företaget i den stat där det fasta driftstället är beläget går inte att utöka till vinster som företaget härrör från staten, men inte är hänförliga till det fasta driftstället.⁶⁷

⁶¹ Gyöngyi Végh, P. 2001 s. 156.

⁶² OECD 2008 s. 100.

⁶³ Basu, S. 2007 s.120.

⁶⁴ Basu, S. 2007 s.119.

⁶⁵ OECD 2008 s. 111.

⁶⁶ Pelin, L. 2006 s. 240.

⁶⁷ OECD 2008 s. 119.

Tillämpningarna av OECD-avtalets sjunde artikel varierar kraftigt mellan medlemsländerna. Det har bildats framför allt två tolkningar⁶⁸:

- Relevant business activity approach
Riktat in sig på en viss aktivitet som det fasta driftstället deltar i och den vinst som är hänförlig till just denna aktivitet.
- Functionally separate entity approach
I denna variant ska vinsten fördelas till det fasta driftstället likvärdigt med den vinst som under arm's length-metoden skulle ha tilldelats en avgränsad eller separat enhet.⁶⁹

Enligt OECD, som vägt och tolkat dessa två tillämpningar mot varandra, föredras den sistnämnda tillämpningen, functionally separate entity approach. Detta beror på att den anses lättare att tillämpa samt att den är mer konsekvent gällande synsättet som skulle ha tillämpats om det fasta driftstället varit en legal enhet. Sverige använder sig av functionally separate entity approach.⁷⁰

3.3 EU

Europaparlamentet och Rådets direktiv gällande elektronisk handel skall inte tillämpas på beskattning⁷¹. En kortare sammanfattning av direktivet kommer dock göras med tanke på att de har fört fram tankar gällande fast driftställe.

Inom Europeiska gemenskapen hämmas utvecklingen av informationssamhällets tjänster av ett antal rättsliga hinder. Detta beror bland annat på skillnader i lagstiftning, men även osäkerhet gällande vilka nationella bestämmelser som är användbara på dessa tjänster.⁷² För att inte hämma utvecklingen av e-handeln krävs det att den rättsliga ramen är enkel, tydlig, förutsebar och förenlig med internationella bestämmelser.⁷³ En mängd näringsverksamheter som bedriver verksamhet on-line omfattas i informationssamhällets tjänster. Dessa tjänster begränsas inte enbart till avtal on-line utan gäller även tjänster som mottagaren inte

⁶⁸ Hall, M., Myllynen, M. 2001 s. 965.

⁶⁹ Hall, M., Myllynen, M. 2001 s. 966.

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ Europaparlamentet och Rådets direktiv L178/8 Art. 1:5.

⁷² Europaparlamentet och Rådets direktiv L178/1 (5).

⁷³ Europaparlamentet och Rådets direktiv L178/7 (60).

betalar för, i den mån de utgör näringsverksamhet. Exempel på tjänster som mottagaren inte betalar för är sökmöjligheter och möjligheten till att hämta data.⁷⁴

En etablerad tjänsteleverantör definieras som en tjänsteleverantör, vilken utövar näringsverksamhet med hjälp av ett fast driftställe under obestämd tid.⁷⁵ Etableringsorten för tjänsteleverantören bör fastställas för att överensstämma med rättspraxis från EG-domstolen. Enligt praxis omfattas etableringsbegreppet av den faktiska skötseln av en affärsverksamhet med hjälp av ett fast driftställe under en obestämd tid. Detta krav uppfylls även om ett företag är bildat temporärt. Tjänster som tillhandahålls av ett företag via en hemsida på Internet har inte sin etableringsort där servern är belägen utan på den ort där näringsverksamheten utövas. Finns flera etableringsorter skall den ort som är huvudcentrum för tjänsten bli etableringsort.⁷⁶

3.4 Doktrin

En grundläggande aspekt i fast driftställe är att företag måste ha en viss fysisk närvaro utomlands för att få ett fast driftställe där, exempelvis som en bestämd plats för verksamheten, byggnadsplats eller en agent. Vid e-handel är enbart en bestämd plats för verksamheten och en agent praktiska uttryck för fysisk närvaro.⁷⁷ De två testen för objektiv närvaro är (ett) verksamhetsplatsen och (två) lokaliseringstestet. En plats för verksamheten kan vara alla fysiska objekt som är kommersiellt placerade för att serva som bas för en affärsaktivitet. Genom att enbart vara en programmerad elektronisk process i en dator kan inte en hemsida själv bli ett fast driftställe. Fysiska objekt placerade att serva som bas för en affärsaktivitet kan enbart bli fast driftställe. En server är ett fysiskt objekt och kan därmed anses vara ett fast driftställe.⁷⁸ Även om servern inte blir ansedd att bli ett fast driftställe så kvalificerar rummet eller kontoret där servern är belägen sig för det. Verksamhetsplatsen måste vara länkad till en specifik geografisk plats i källstaten.⁷⁹

⁷⁴ Europaparlamentet och Rådets direktiv L178/3 (18).

⁷⁵ Europaparlamentet och Rådets direktiv L178/9 Art. 2:c.

⁷⁶ Europaparlamentet och Rådets direktiv L178/4 (19).

⁷⁷ Skaar, A. 1999 s.309.

⁷⁸ Ibid.

⁷⁹ Skaar, A. 1999 s.310.

Lokaliseringstestet utesluter verksamhetsplatser som är mobila. Placeringen av en server på ett kontor eller i ett rum uppfyller normalt kraven i lokaliseringstestet. Möjligheten att flytta från en server till en annan kan ge möjligheten att undvika fast driftställe, vilket kan leda till att källstaten förlorar sin rätt att beskatta affärsverksamheten.⁸⁰ Är det tillräckligt med närvaro av ett rum där en server är belägen krävs ingen närvaro av personal.⁸¹ Platsen för affärsverksamheten utomlands måste vara till företagets förfogande.⁸² Sex månader anses i flera länder vara tillräckligt för att vara stadigvarande. Vid elektronisk handel är det lätt att flytta hemsidan från en server till en annan innan tidsgränsen är uppnådd.⁸³

Ägandet av fysiska objekt, exempelvis en dator, är inte tillräckligt för att ett fast driftställe skall finnas. Ett fysiskt objekt som tjänar som del i en affärsaktivitet kan konstituera ett fast driftställe. Men varken den bestämda platsen för verksamheten eller tjänsterna i sig är tillräckliga för att utgöra ett fast driftställe.⁸⁴ I dubbelbeskattningsavtal finns det ingen definition av verksamhet. Därför bör aktiviteter genomförda av affärsverksamheter klassas som verksamhet enligt intern lag i den stat där aktiviteten är genomförd. Om affärsverksamheten på hemsidan kvalificeras som verksamhet i den interna lagen kommer aktiviteten regleras utifrån artikel sju i OECD-avtalet.⁸⁵

Det verkar som att när hemsidans aktivitet är begränsad till att tillhandahålla information om företaget eller att marknadsföra en produkt, utom någon som helst vilja att ta emot beställningar, kommer denna aktivitet inte att bli ansedd till att vara kärnan i företagsverksamheten.⁸⁶ Ett fast driftställe kan inte konstitueras även om de andra kraven för fast driftställe är uppfyllda. Verksamhetsaktivitetstestet är uppfyllt om kunden bjuds in att beställa produkter på hemsidan, genom att använda kreditkort över servern och de får produkterna levererade ("nerladdade") från servern till sin egen dator. I de fall där kunden kan beställa från servern, ingå kontrakt, är en kärnaktivitet genomförd och kan ge fast driftställe.⁸⁷

⁸⁰ Ibid.

⁸¹ Skaar, A. 1999 s.311.

⁸² Ibid.

⁸³ Skaar, A. 1999 s.312.

⁸⁴ Skaar, A. 1999 s.314.

⁸⁵ Ibid.

⁸⁶ Skaar, A. 1999 s.315.

⁸⁷ Ibid.

Texten i OECD-avtalet kräver uttryckligen att affärsverksamheten måste vara kopplad till den bestämda platsen för verksamheten. Affärsverksamheten måste genomföras från den bestämda platsen. Det finns två olika sätt att närma sig detta. Det första sättet är *base theory*, vilket kräver att platsen för verksamheten skall vara basen för företagets affärsaktiviteter i källstaten. Det andra sättet är *attraction theory*, vilket accepterar att ett fast driftställe kan finnas om platsen för affärsverksamheten endast stödjer kärnaktiviteten, som utförs utanför den bestämda platsen. Förutsatt att kärnverksamheten finns inom samma jurisdiktion.⁸⁸

3.5 Rättsfall

3.5.1 Inkomstskatt: Fast driftställe 2008-03-07 Dnr: 42-07/D

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden

Bakgrund: Detta fall handlar om att ett utländskt försäkringsbolag (X) anlitar ett svenskt försäkringsbolag (Y) i samma koncern. Det är meningen att det svenska bolaget ska sköta det utländska bolagets kapitalförvaltning. För närvarande använder sig X av externa kapitalförvaltare. Det avtal som ska ingås med Y kommer att innebära att Y ska bedriva förvaltningen på liknande sätt och med liknande villkor som det externa bolaget har.

Frågan: är om X får fast driftställe i Sverige för den kapitalförvaltning som Y utför åt X.

Motivering: X är begränsat skatteskyldig i Sverige och därmed skatteskyldig för inkomsten från fast driftställe här. Den verksamhet som Y bedriver aktualiserar en tillämpning av IL kap. 2:29 tredje och fjärde stycket. I tredje stycket framgår att fast driftställe kan finnas om någon är verksam för en näringsverksamhet och har fått fullmakt att ingå avtal här för verksamhetens innehavare. I fjärde stycket klargörs det att fast driftställe inte anses finnas bara för att någon bedriver affärsverksamhet som oberoende representant. Skatterättsnämnden finner att den verksamhet som Y

⁸⁸ Skaar, A. 1999 s.315-316.

bedriver åt X utförs under ett förhållande som gör att Y anses som en oberoende representant.

Beslut: X får inte fast driftställe i Sverige.

3.5.2 Inkomstskatt: Fast driftställe 2008-10-20 Dnr: 99-07/D

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden

Bakgrund: I detta fall handlar det om tre olika frågor. Vi kommer bara att ta upp fråga nummer ett. Bolaget X är ett norskt aksjeselskap (motsvarande AB) som är skatteskyldigt i Norge. Ägaren (A) är bosatt i Sverige. Styrelsen (A och en norsk ledamot) har sitt säte i Norge. Verksamheten i bolaget är kapitalförvaltning som ska bedrivas av A. A kommer till följd av sina placeringar att löpande instruera en svensk bank. Detta kommer att lämnas på olika sätt, antingen via mail, telefon eller personliga besök.

Frågan: är om bolaget kan anses bedriva kapitalförvaltande verksamhet från ett fast driftställe i Sverige.

Motivering: För att fast driftställe ska föreligga krävs att IL kap. 2:29 uppfylls. Skatterättsnämnden anser att det inte föreligger något fast driftställe enligt första och andra stycket. Skatterättsnämnden finner dock att A:s relation till banken gör att A är en representant med rätt att ingå avtal åt bolaget. Detta gör att, enligt tredje stycket, bolaget får fast driftställe i Sverige.

Beslut: Det norska bolaget får fast driftställe i Sverige. I detta beslut finns det skiljaktigheter. De som har skiljaktig mening i frågan håller med om att det blir fast driftställe i Sverige, men anser att beslutet bör motiveras annorlunda.

4. Internetbaserad verksamhet

4.1 Allmänt

Termen e-handel refererar till användandet av alla slags datornätverk och telekommunikationer av varor och tjänster till såväl konsumenter som företag. Internet har kommit att ta en ledande position med hjälp av dess globala täckning och utvecklade struktur.⁸⁹ E-handel medför en oerhörd ökning av gränsöverskridande handel.⁹⁰ E-handeln skiljer sig från den traditionella handeln eftersom den genomförs via elektroniska medel.⁹¹ Leverans kan bli arrangerad med hjälp av traditionella medel, exempelvis via post, eller genom att tillåta nedladdning av digitala produkter från hemsidan direkt till konsumenternas datorer.⁹² Skaar anser att hemsidan och servern i detta fall endast används för marknadsföring av produkten.

Det typiska fallet av e-handel är försäljningen av digitala produkter som mjukvara, fotografier, böcker, filmer et cetera. Försäljningen kan genomföras från en dator (en server), som vem som helst får tillgång till via Internet.⁹³

E-handel karaktäriseras av fyra egenskaper enligt Chetcuti:

- Potentiellt virtuell – verksamhetens närvaro i ett annat land kan helt bygga på att deras hemsida är inhyst på en server som är belägen i det andra landet.
- Färre mellanhänder och mindre arbetsintensiv – verksamheten kräver inte längre medhjälp i utlandet för att kunna genomföra affärer där. E-handel kräver mindre inblandning av människor än traditionell handel.
- Globalt – spelrummet för marknadsandelar är obegränsat och vet inga fysiska gränser.
- Anonymitet – affären genomförs inte öga mot öga, vilket gör att säljare och kund kanske inte känner varandra.⁹⁴

⁸⁹ Westberg, B. 1999 s. 103.

⁹⁰ Westberg, B. 1999 s. 104.

⁹¹ Chetcuti, J-P. 2002 Introduction.

⁹² Ibid.

⁹³ Ibid.

⁹⁴ Chetcuti, J-P. 2002 Introduction.

Virtuella företag satsar på den kärnkompetens som företaget innehar och lämnar tillverkning, distribution och et cetera till en tredje part. E-handels företag med kärnkompetens kommer frekvent att ha möjligheten att omlokalisera sin egendom och personal till en annan jurisdiktion med mer fördelaktiga inkomstskatteregler. Det är mycket lättare att byta lokalisering av dataservrar, huvudkontorets anställda eller IT-personal än vad det är att flytta en stor fabrik.⁹⁵

4.2 Digitala tjänster och produkter

Den traditionella handeln med fysiska varor har idag delvis ersatts av e-handel med digitala varor.⁹⁶ Det finns ett brett utbud av produkter och tjänster i digitalt format, som både kan köpas och levereras digitalt.⁹⁷ Indirekt e-handel involverar leverans av fysiska varor.⁹⁸ Direkt e-handel är exempelvis nedladdning av digitala produkter och tjänster. Exempel på dessa produkter och tjänster är mjukvara, tidningar, musik, vadslagning, spel och råd.⁹⁹ Juridiska utlåtanden eller marknadsföringsråd beskattas generellt som en tjänst, oavsett i vilken form de ges.¹⁰⁰ För on-line produkter har geografiska gränser ingen betydelse.¹⁰¹ Till internetbaserad verksamhet räknar vi främst produkter och tjänster som levereras digitalt, för att dessa är svårare att härleda än vad fysiska varor är.

4.3 Server

Följande är nödvändigt för att en server skall existera enligt Albrechtse:

- Närvaron av hårdvara, som datorutrustning. Exempelvis moderkort, hårddisk, modem etc.
- Närvaron av mjukvara. Snarare närvaro av datorutrustning som inte är tillräckligt för att kvalificeras som en server. Det är också nödvändigt att ha mjukvara till att fungera som en länk mellan de olika parterna. Den sorts

⁹⁵ Basu, S. 2007 s.94.

⁹⁶ Albrechtse, D.A. 2002 s.356.

⁹⁷ Basu, S. 2007 s.93.

⁹⁸ Doernberg, R., Hinnekens, L. 1999 s.229.

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ Doernberg, R., Hinnekens, L. 1999 s.247.

¹⁰¹ Appelqvist, P. 2001 s.634.

mjukvara som är nödvändig är beroende av den specifika karaktär och funktioner vilka görs av en server.

- Faktisk överföring av data. Närvaron av hårdvara och mjukvara som behövs, ger användaren möjlighet att anlita servern som den önskade mellanhanden mellan två parter. Faktisk överföring av data mellan två olika parter är ett nödvändigt krav för existensen av en server. Möjligheten att etablera en kommunikationslänk mellan olika användare genom exempelvis telefonkablar eller satellit.
- Närvaron av försörjare och konsumenter av data och information.
- Närvaron av en energikälla, exempelvis elektricitet.¹⁰²

Tekniskt sett existerar en server även om den inte är internetbaserad.¹⁰³ En server kvalificerar sig som maskin eller utrustning¹⁰⁴, och är mycket mobil och flexibel i sin natur¹⁰⁵. Det är viktigt var i världen (eller även i rymden) serverna är belägna.¹⁰⁶ De är vanligtvis lokaliserade på det sättet att nedladdningsprocessen optimeras till köparens hårddisk.¹⁰⁷

4.4 Problem vid e-handel

I takt med att globaliseringen ökar, bland annat via den globala handeln med finansiella instrument och e-handel, har problem uppmärksammats.¹⁰⁸ Att försöka identifiera säljare och köpare vid e-handel är betydligt svårare än vid traditionell handel. Tidigare var platsen för tjänsteleverantören generellt fast och fysiskt fastställbar. Med elektronisk information är tjänsteleverantören mobil och kan enkelt röra sig till skatteparadis, eller jurisdiktioner med ”bra” dubbelbeskattningsavtal.¹⁰⁹

Varje dator som är nätansluten har ett unikt IP-nummer, men denna dator kan användas av flera personer. Detta kan göra kopplingen mellan en dator och en

¹⁰² Albregtse, D.A. 2002 s.357.

¹⁰³ Ibid.

¹⁰⁴ Skaar, A. 1999s. 310.

¹⁰⁵ Chetcuti, J-P. 2002 Conclusion: Problems solved?

¹⁰⁶ Albregtse s.357.

¹⁰⁷ Chetcuti, J-P. 2002 The Challenge of E-commerce.

¹⁰⁸ Hall, M., Myllynen, M. 2001 s. 964.

¹⁰⁹ Basu, S. 2007 s.134.

särskild person svår, eftersom det blir svårare att identifiera personen som köpt/sålt en vara eller tjänst. När det gäller handel via Internet kan det till och med vara svårt att sammankoppla en person med ett visst land. Huvudproblemet vid e-handel handlar helt enkelt om att det är svårt att identifiera parterna i en affärstransaktion.¹¹⁰

Ett annat problem som uppstått i samband med att det har blivit enklare, billigare och snabbare att etablera ett så kallat offshore bolag. Det är svårt att veta var vinsten för verksamheten ska beskattas. Risker blir att hemviststaten förlorar skatteintäkter.¹¹¹ (Ett offshore-bolag är exempelvis ett bolag som till 100 procent ägs av personer, som inte är bosatta i land X. Samt när verksamheten i bolaget inte till någon del avser verksamhet bedriven i X. Detta innebär att bolaget i princip beskattas efter samma regelsystem som ett " normalt " bolag i X, men med en lägre bolagsskattesats. Någon källskatt tas inte ut på lämnade utdelningar, räntor eller royalty. Vidare faller ett offshore-bolag utanför X:s valutalagstiftning.¹¹²)

Problem uppkommer även när båda länderna misslyckas att överhuvudtaget karakterisera inkomsterna. När inkomsten blir obeskattad kommer skatteintäkterna inte att komma något land till del. Förblir länderna oförmögna att karakterisera inkomsten när e-handel ökar kommer förlusten av skatteintäkterna att bli betydande. Ett annat problem kan vara att båda stater försöker att manipulera källstatskonceptet. Varje stat har den suveräna rättigheten att beskatta inom dess eget territorium, varje land kan legitimt göra anspråk på skattevärdet av en inkomst. Resultatet för skattebetalaren kan bli att denne beskattas två gånger för samma sak.¹¹³

¹¹⁰ Westberg, B. 1999 s. 106.

¹¹¹ Westberg, B. 1999 s. 107.

¹¹² RÅ 1998 ref. 49.

¹¹³ Basu, S. 2007 s.138.

4.5 Inkomstbeskattning

Samma principer som myndigheter använder vid beskattning av traditionell handel bör likvärdigt tillämpas på e-handel.

- Neutralitet: skatt bör vara neutral och rättvis mellan e-handel och traditionell handel. För att undvika dubbelbeskattning eller oavsiktlig skattefrihet.
- Effektivitet: tillmötesgående kostnader för verksamheten och administrationskostnader för myndigheter bör minimeras så mycket som möjligt.
- Säkerhet och enkelhet: skattereglerna bör vara tydliga och enkla att förstå, så att skattebetalarna vet vad som gäller.
- Slagkraftigt och rättvishet: beskattning bör frambringa rätt skattesumma vid rätt tidpunkt, möjligheten till skattefusk och skatteplanering bör minimeras.
- Flexibilitet: skattesystemet bör vara flexibelt och dynamiskt för att försäkra sig om att det håller takten med både den tekniska utvecklingen och handelns utveckling.¹¹⁴

För den internationella handeln möjliggör informationsteknologi att olika funktioner inom ett bolag kan spridas geografiskt. Kontroll av affärsverksamheten liksom produktion, distribution och försäljning kan ske spritt över världen; gränser innebär inga anmärkningsvärda hinder.¹¹⁵

Appelqvist skriver:

Enligt 6:3 IL anses en juridisk person skattskyldig i Sverige för all inkomst om personen på grund av registrering eller om registrering inte skett, platsen för styrelsen säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som svenska juridiska personer.¹¹⁶

Begreppet juridisk person är i sig en abstraktion, vilket gör det lättare att manipulera och försvårar att fastställa var ett företag är lokaliserat eller var kontroll och ledning av företaget utövas.¹¹⁷ Elektroniska diskussionsgrupper, virtuella kontor på Internet eller videokonferenser möjliggör att företagets ledande skikt kan styra affärsverksamheten från olika delar av världen. När produktion eller verksamhet sker on-line, kan även operatörerna vara utspridda i olika delar av

¹¹⁴ Owens, J. 2000 s.10.

¹¹⁵ Appelqvist, P. 2001 s.631.

¹¹⁶ Appelqvist, P. 2001 s.633.

¹¹⁷ Ibid.

världen. Idag kan verksamhetsregistrering ske on-line i flera länder, därför anses risken för att företag lokaliseras till skatteparadis vara alltför stor. Affärsverksamheter som arbetar över elektroniska nätverk behöver i stort sett inte ha någon fast struktur alls. Med hänvisning till dessa typer av affärsverksamheter kan det finnas anledning att arbeta fram ett nytt associationsrättsligt regelverk.¹¹⁸

En server är fast driftställe under det strikta kravet att servern under en viss tidsperiod, bör vara placerad på en specifik plats.¹¹⁹ Det saknas dock tidsreferenser till när en server skulle kunna vara fast driftställe i svenska rättsregler.¹²⁰ En server kan utgöra fast driftställe när omfattningen av den affärsverksamhet som bedrivs via servern är större än dylik verksamhet som omfattas av undantagen i artikel fem, punkt fyra, när servern ägs eller hyrs i sin helhet av företaget.

En hemsida kan inte utgöra ett fast driftställe, eftersom den inte är av fysisk karaktär¹²¹, med tanke på att hemsidan enbart består av mjukvara och elektronisk data.¹²² Skaar är av den uppfattningen att reglerna gällande fast driftställe i stort sätt kan tillämpas på en server, men inte på en hemsida. Doernberg och Hinnekens anser att den avgörande faktorn är vilken uppgift servern har för affärsverksamheten.¹²³ Om en medelstor till större affärsverksamhet bedriver sin kärnverksamhet genom elektroniska nät kommer verksamheten snart även att behöva back-up servrar och spegelsajter för att uppnå en balans i systemet, så kallad load-balance. Varken kunder eller myndigheter kommer att veta vilken av hemsidorna eller servrarna som för tillfället används.¹²⁴

¹¹⁸ Appelqvist, P. 2001 s.634.

¹¹⁹ Albregtse, D.A. 2002 s.361.

¹²⁰ Appelqvist, P. 2001 s.635.

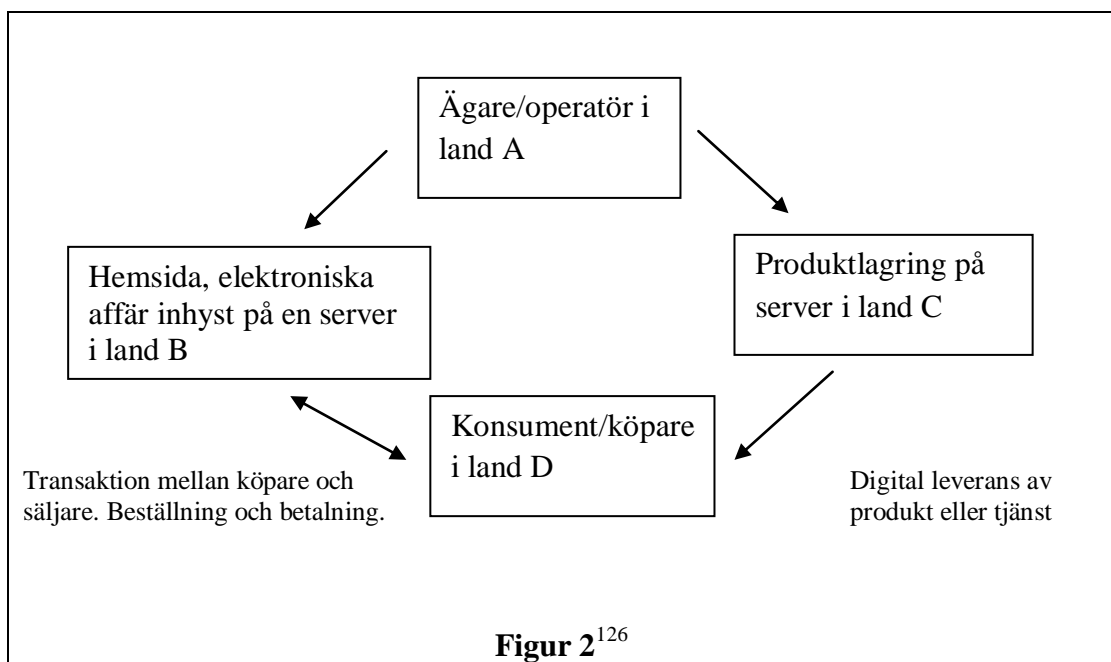
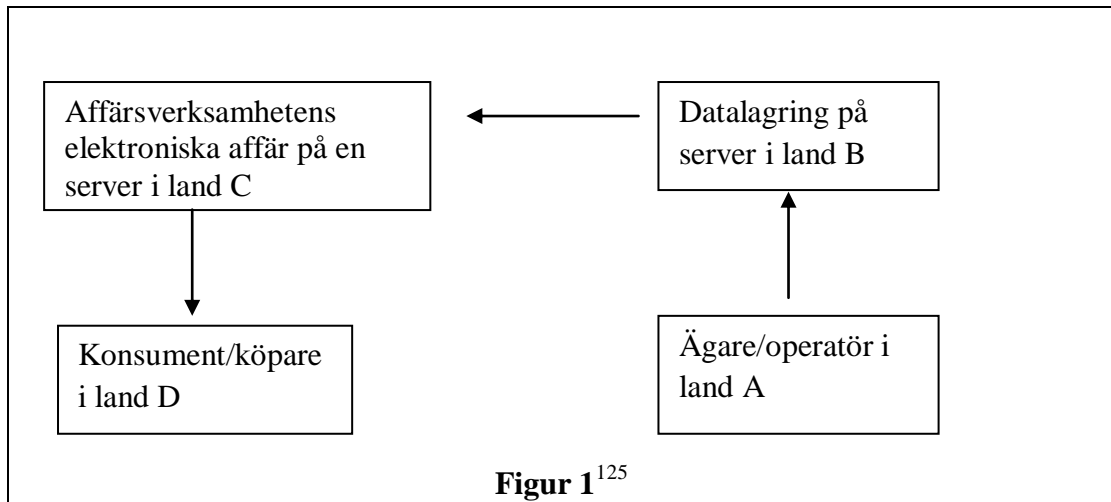
¹²¹ Appelqvist, P. 2001 s.636.

¹²² Pelin, L. 2006 s.237.

¹²³ Ibid.

¹²⁴ Appelqvist, P. 2001 s.637.

Nedan kommer två exempel hur upplägget är vid användandet av mer än en server kan se ut.



Enligt OECD-avtalets sjuttonde artikel kan en artist eller sportsutövare uppträda i ett land och beskattas i samma land även om personen inte har hemvist eller fast driftställe i landet. En viss typ av aktivitet i detta land utlöser beskattning, och det är tänkbart att en sådan lösning kan ligga till grund för beskattning av e-handel.¹²⁷

¹²⁵ Chetcuti, J-P. 2002 The Challenge of E-commerce.

¹²⁶ Chetcuti, J-P. 2002 The Challenge of E-commerce.

¹²⁷ Ibid.

Det har framkommit att det finns anledningar till att e-handel skall undantas från beskattning i källstaten. Genom att underställa e-handel undantagen i artikel fem (punkt fyra), skulle det bli tydligare och enklare för såväl skattebetalare som myndigheter.¹²⁸ Det finns invändningar mot dessa förslag, eftersom förslagen kan innebära en konkurrensfördel för företag vars verksamhet främst är inriktad på immateriella tillgångar, on-lineförsäljningar eller elektroniska tjänster. Lösningarna som presenterats bär alla på svagheter, och kan därför inte avfärdas utan vidare. I dagsläget bör följaktligen reglerna om fast driftställe inte tillämpas på e-handel via en hemsida på en server. Omsättningen från hemsidan bör därmed vara skattefri i källstaten.¹²⁹ Begränsat skattskyldiga i Sverige är skattskyldiga för inkomst från ett fast driftställe, 6:11 IL; men enbart för den inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället.¹³⁰

Den moderna teknologin och de nya sätten att göra affärer på har gjort det möjligt för företagare att finna nya hål i skattelagstiftningarna.¹³¹ Varningsflaggor har höjts, eftersom det finns risk för att en server flyttas till länder med lägre skatt. Flytten är dock lättare att manipulera genom fenomenen på den logiska nivån.¹³² (Den logiska nivån innefattar hemsidor och e-meddelanden medan den fysiska nivån bland annat innefattar elektromagnetiska impulser i kablar.¹³³) De materiella tillgångarna behöver inte vara omfattande för affärsverksamheter som främst sysslar med on-line verksamhet.¹³⁴ Inom OECD pågår det en rad utredningar vilka har sin tyngdpunkt på e-handel.¹³⁵

En hemsida kan generellt inte utgöra ett fast driftställe.¹³⁶ Ett arrangemang med en värd för hemsidan ger heller inte upphov till fast driftställe. En hemsida hos en värd som normalt inte resulterar i att en server och dess bestämda plats är tillgängligt åt affärsverksamheten. Det ger generellt inte upphov till fast driftställe och ett subjekt för inkomstbeskattning.¹³⁷ En Internet Service Provider (ISP, är den som förser

¹²⁸ Appelqvist, P. 2001 s.638.

¹²⁹ Ibid.

¹³⁰ Appelqvist, P. 2001 s.639.

¹³¹ Appelqvist, P. 2001 s.642.

¹³² Ibid.

¹³³ Appelqvist, P. 2001 s.631.

¹³⁴ Appelqvist, P. 2001 s.642.

¹³⁵ Ibid.

¹³⁶ Simmons & Simmons. 2001 s.165.

¹³⁷ Ibid.

privatpersoner och företag med IP-adresser så att de får tillgång till Internet¹³⁸) i ett annat land kommer normalt inte att ge ett fast driftställe, med antagandet att ISP enbart förser internettjänster åt affärsverksamheten och inte kan ingå kontrakt i verksamhetens namn.¹³⁹ Om affärsverksamheten äger eller leasar sin egen server i ett annat land kan detta ge fast driftställe beroende på aktiviteterna som servern utför.¹⁴⁰

¹³⁸ Basu, S. 2007 s.12.

¹³⁹ Simmons & Simmons. 2001 s.165.

¹⁴⁰ Simmons & Simmons. 2001 s.166.

5. Analys

De traditionella skattereglerna är svårare att applicera i cyberspace än i tegel- och murbruksvärlden.¹⁴¹ Problematiken kring inkomstbeskattning av e-handel är inte ett nytt fenomen. Det har behandlats i litteratur och artiklar i uppemot tio år. Förslag har arbetats fram gällande hur problemen skall lösas, men dessa har inte fått något större genomslag.

Det går inte att undkomma att problem uppstår vid internetbaserad verksamhet, när det gäller att bestämma var en verksamhet har sitt fasta driftställe. OECD:s modellavtal ligger till grund för många dubbelbeskattningsavtal. Detta hindrar inte länderna till att tolka avtalet efter sin egen synvinkel. Det har varit många diskussioner gällande hur e-handel skall få fast driftställe i ett land. Slutligen har OECD kommit fram till att en hemsida i sig inte är ett fast driftställe, men servern som hemsidan lagras på kan vara ett fast driftställe. För att bli ett fast driftställe skall tre krav uppfyllas nämligen att verksamheten skall drivas från en bestämd plats, skall vara stadigvarande och helt eller delvis drivas från den bestämda platsen.

En server skall vara belägen på en bestämd plats samtidigt som företaget har servern till sitt förfogande för att servern skall bli ett fast driftställe. *Ligger denna bestämda plats i ett skatteparadis?* Är servern belägen i ett skatteparadis är det inte ens säkert att företaget beskattas för inkomster genererade från dess fasta driftställe. Med stor sannolikhet är beskattningen väldigt liten i jämförelse med beskattning i ett ”normalt” skatteland.

I ett land som inte anser att en server skall klassas som ett fast driftställe? När servern inte ses som ett fast driftställe kommer företaget inte att bli beskattat i det andra landet där servern finns. Alla inkomster hänförliga till företaget beskattas i dess hemstat.

Är platsen belägen i ett land med dubbelbeskattningsavtal? I detta fall blir företaget inte beskattat i båda länderna. Utan inkomsten från det fasta driftstället beskattas enbart i det ena landet. Den bestämda platsen uppfylls, eftersom servern är fysiskt lokaliserad i ett rum i ett land. Denna bestämda plats skall vara knuten till en viss geografisk plats.

¹⁴¹ Chetcuti, J-P. 2002 The Challenge of E-commerce.

För att en affärsverksamhet skall ses som stadigvarande måste verksamheten vara upprättad på en bestämd plats och ha en viss grad av varaktighet. Verksamheter av temporär natur skall inte klassas som fast driftställe, men startas verksamheten med syfte att enbart existera en kort tid kommer verksamheten få ett fast driftställe. Affärsverksamheten har inte ansetts ha ett fast driftställe om verksamheten drivits i ett land i mindre än sex månader. Servern bör med andra ord vara stadigvarande på en bestämd plats i minst sex månader. I den svenska lagstiftningen finns dock ingen tidsgräns medtagen. Ett problem ligger i hur dessa sexmånader skall mätas. Vid traditionell handel beräknas tiden från förberedelserna kring verksamhetens start. Tidsaspekten gällande servrar är mycket svårare att klargöra. Det är svårare att se några förberedande händelser i detta fall. Det konkreta som ses är inköp av, leasing av eller inhyrning på en server. Det är fullt möjligt att byta till en annan server innan sex månader har uppnåtts. Därmed bör fast driftställe inte uppkomma i detta fall.

Det tredje kravet för fast driftställe är att verksamheten delvis eller helt skall drivas från den bestämda platsen. En server i sig som maskin utgör inte ett fast driftställe, utan det är först när den deltar i en affärsaktivitet som den kan bli ett fast driftställe. Det har betydelse vad servern gör i verksamheten och i vilken omfattning. Servern måste stödja eller hjälpa den väsentliga verksamheten för att uppnå det tredje kravet. Undantagen i OECD-avtalet som är av förberedande och hjälpare art ger inte fast driftställe, om inte något av dessa undantag är företagets huvudsakliga verksamhet. Kravet att affärsverksamheten skall bedrivas helt eller delvis från den stadigvarande platsen nämner att personer skall vara beroende av företaget. Med tanke på att servern klassas som automatisk utrustning krävs inte att personer är närvarande på den bestämda platsen.

Ett företag kan ha flera servrar, var och en av dessa måste uppfylla kraven i femte artikeln i OECD-avtalet för att företaget skall få fast driftställe där servrarna är belägna. Företag kan bygga upp komplexa nätverk med ett flertal servrar i. Detta kan göra det svårt att avgöra vilken server som utför en viss specifik funktion. Det kan vara svårt för den yttre beskådaren att avgöra om en funktion i verksamheten bedrivs med hjälp av två servrar i två helt olika länder. Detta leder till försvårande av vilken server som skall beskattas för vad.

I Skatterättsnämndens besked från den sjunde mars 2008 anlitar X Y för kapitalförvaltning på samma villkor som externa bolag har. X fick inte fast driftställe i Sverige eftersom Y sågs som en oberoende representant. Detta kan jämföras med när företag låter sin hemsida ligga på en server som de själva inte äger eller hyr. Är hemsidan inhyst på en server får företaget inte ett fast driftställe enligt Simmons & Simmons¹⁴².

En affärsverksamhet kan få ett fast driftställe om företaget har en agent i ett annat land, och denne får ingå avtal i företagets namn. En hemsida ses inte som en agent, men arbetar den ihop med en server kan företaget få fast driftställe. Skatterättsnämndens förhandsbesked från den tjugonde oktober 2008, angående ett norskt bolag X, vars ägare A bor i Sverige. Kapitalförvaltningen av verksamheten bedrivs av A. A ger instruktioner till en svensk bank via mail, telefon eller genom personliga besök. Relationen mellan banken och A gör att X får fast driftställe i Sverige, eftersom A ses som en (beroende) agent. Är en hemsida och en server placerade i ett annat land samt att dessa är instruerad att genomföra vissa affärstransaktioner, exempelvis ingå avtal i företagets namn, får företaget fast driftställe i det andra landet, eftersom servern och hemsidan tillsammans kommer att ses som en agent.

I OECD-avtalet finns det en del undantag från fast driftställe, även om verksamheten skulle platsa under den allmänna definitionen kommer dessa inte att bli ett fast driftställe. Till undantagen räknas bland annat marknadsföring av varor och tjänster samt tillhandahållande av information. Dessa undantag finns inte medtagna i den svenska lagstiftningen. Har företaget något av undantagen som sin huvudsakliga verksamhet gäller inte undantagen och företaget får fast driftställe.

För att ett land skall kunna inkomstbeskatta en affärsverksamhet, från ett annat land, behöver företaget ha ett fast driftställe i landet som vill beskatta det. OECD:s sjunde artikel tar upp inkomst av rörelse. Utifrån denna artikel har två tolkningar av den bildats. Problem kan uppstå om två länder tillämpar olika tolkningar av artikel sju.

¹⁴² Simmons & Simmons. 2001 s.165

6. Slutsats

Kraven kring fast driftställe är från början tänkta för traditionell handel. Nu när dessa krav appliceras direkt på e-handel uppstår stora problem. Framför allt verkar det anmärkningsvärt lättare att undvika fast driftställe vid internetbaserad verksamhet än vid traditionell verksamhet. Därför ser vi gärna att en gemensam internationell lagstiftning gällande inkomstbeskattning av internetbaserad verksamhet arbetas fram. Det skulle underlätta för alla parter att ha gemensam tolkning av lagstiftningen. Samtidigt ser vi problem med detta, eftersom länder har olika åsikter kring hur något skall beskattas, var det skall beskattas och när beskattning skall inträda. OECD anser vi är den organisation som är bäst lämpad som medlare för att få en gemensam tolkning.

Litteraturförteckning

Artiklar:

Albregtse, D.A., *The Server as a Permanent Establishment and the Revised Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Treaty: Are the E-Commerce Corporate Income Tax Problems Solved?*, Intertax Vol. 30 Nr.10 2002.

Appelqvist, P., *Internationella skatteregel i ljuset av elektroniska fenomen*, SkatteNytt Nr 11 2001.

Berthou, E., *Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren*, Skattenytt Nr.11 2002.

Dahlberg, M., *Fast driftställe – ett begrepp på drift?*, SkatteNytt Nr 12 1993.

Gyöngyi Végh, P., *Facing the Challenges of Electronic Commerce (Direct Taxation)*, European Taxation April 2001.

Hall, M., Myllynen, M., *OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen*, Svensk Skattetidning Nr 10 2001.

Owens, J., *Taxation and E-Commerce:Progress Report*, Intertax Vol. 29 Nr.1 2000.

Westberg, B., *Elektronisk handel – varför av skatterätligt intresse?*, Svensk Skattetidning Nr 2 1999.

Litteratur:

Andersson, M., Saldén Enérus, A., Tivéus, U., *Inkomstskattelagen En kommentar Del I 1-28 kap.*, uppl. 8:1 2008.

Basu, S., *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law*, 2007.

Doernberg, R., Hinnekens, L., *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999.

Mattsson, N., *Svensk internationell beskattningsrätt*, uppl. 14 2004.

OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital condensed version*, 2008.

Peczenik, A., *Juridikens teori och metod*, uppl. 1:1 1995.

Pelin, L., *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006.

Simmons & Simmons, *E-commerce law Doing business online*, 2001.

Skaar, A., *Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce*, i *International Studies in Taxation: Law and Economics*, 1999.

Skatteverket, *Handledning för Internationell beskattning 2008*, Utgåva 12 2008.

Övriga källor:

Chetcuti, J-P., *The Challenge of E-commerce to the Definition of a Permanent Establishment: The OECD's Response*, 2002.

http://www.chetcuticauchi.com/jpc/research/oecd-e-commerce-permanent-establishment.htm#_Toc535050187 2009-04-24

Dagens Industri, *Skattefusk för miljarder i e-handeln*, publicerad 2008-05-27.

<http://di.se/Avdelningar/Artikler/Utskrift.aspx?ArticleId=2008\05\27\286047&type=art> 2009-04-22

Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/31/EG av den 8 juni 2000 om vissa rättsliga aspekter på informationssamhällets tjänster, särskilt elektronisk handel, på den inre marknaden ("Direktiv om elektronisk handel")

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2000:178:0001:0016:SV:PDF> 2009-04-24

Nationalencyklopedin sökord: Rättsdogmatik

<http://www.ne.se.ezproxy.bibl.hkr.se/l%C3%A5ng/r%C3%A4ttsdogmatik> 2009-05-04

Norra Skåne, *E-handeln ökar trots lågkonjunktur*, publicerad 2009-05-15.

OECD – About OECD

http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36734103_1_1_1_1_1,00.html 2009-05-11

OECD-avtalet *svensk översättning*

SCB – Företags användning av IT 2008

http://www.scb.se/statistik/_publikationer/IT0101_2008A01_BR_IT02BR0801.pdf 2009-04-24

SCB – Privatpersoners användning av datorer och Internet 2008

http://www.scb.se/statistik/_publikationer/IT0102_2008A01_BR_IT01BR0801.pdf 2009-04-24

SKV – Fast driftställe

<http://www.skatteverket.se/4.65fc817e1077c25b8328000216.html.printable> 2009-03-31

Rättsfall:

Regeringsrätten RÅ 1996 ref. 84

Regeringsrätten RÅ 1998 ref. 49

Skatterättsnämnden 2008-03-07 Dnr: 42-07/D

Skatterättsnämnden 2008-10-20 Dnr: 99-07/D