



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan
Institutionen för Handelsrätt

Sara Nordlund

Begreppet fast driftställe i e-handeln

Kandidatuppsats
10 poäng

Handledare Cécile Brokelind

Skatterätt, IT-rätt

Innehåll

1. Inledning	
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställning	5
1.3 Metod och material	5
1.4 Avgränsningar	6
1.5 Disposition	7
2. E-handel och skatterätt	
3. Inkomst och beskattning	
3.1 Inkomstbegreppet	11
3.2 Beskattning	11
4. Vad är ett fast driftställe?	
4.1 Allmänt	14
4.2 Den svenska definitionen	15
4.3 OECD:s modellavtal	16
4.3.1 Plats för affärsverksamhet	17
4.3.1.1 Faktiskt påvisbar plats	18
4.3.1.2 Förfogande	18
4.3.2 Stadigvarande	19
4.3.3 Företagets verksamhet måste bedrivas från den stadigvarande platsen för affärsverksamheten	20
4.3.4 Verksamhet av förberedande eller biträdande art	21
4.3.5 Agentfall	21
4.4 Fördelar med etablering genom ett fast driftställe jämfört med ett dotterbolag	21
5. Fast driftställe i e-handeln	
5.1 Allmänt	24
5.2 Server	24
5.2.1 OECD-kommentarerna	25
5.3 Webbplats och ISP	28
6. Tolkningsproblem	
6.1 OECD:s ställning i svensk rätt	30
6.1.1 Introduktion	30

6.1.2	Rättskällevärde	30
6.2	Bristande lexikalisk överensstämmelse	32
6.3	Legalitetsskäl	32
7.	Definitionen fast driftställe - behov av förnyelse?	
7.1	Fast driftställe – ett begrepp med gamla anor och med nya problem	34
7.2	Behållande av det nuvarande systemet	35
7.2.1	OECD	35
7.2.2	EU	36
7.2.3	Doktrin	36
7.3	Alternativa lösningar	37
7.3.1	Introduktion	37
7.3.2	Nya begrepp	39
7.3.3	Digital informationsskatt	40
7.3.4	Konsumtionsskatt	43
7.3.5	Undanta e-handel från källstatsbeskattning	45
8.	Avslutande kommentarer	47
	Bilaga A	50
	Källförteckning	52
	Rättsfallsförteckning	57

Sammanfattning

Den tekniska utvecklingen har skapat oändliga möjligheter, men också orsakat svårigheter vilka idag försöks lösas. En av dessa är den elektroniska handeln vilken ständigt ökar i omfattning och betydelse, och som har skapat nya marknader och nya sätt att bedriva affärsverksamhet på. Samtidigt har regeringar i denna utvecklings eftervägar blivit tvungna att se över den reglering som idag gäller då de nya strukturer som uppstått inte alltid är i överensstämmelse med de regelverk som finns.

Inom inkomstskatterätten har begreppet fast driftställe kommit att få en ny aktualitet i och med att de transaktioner som sker genom e-handeln sker utan någon egentligen anknytning till en viss plats. Då källstatsbeskattning sker i den jurisdiktion ett fast driftställe är beläget är detta ett centralt begrepp för att fastslå vilken skattebas som är hänförlig till vilket land. Begreppet är även viktigt då källstatsbeskattningen ofta leder till en dubbelbeskattning vilken försöks undvikas med hjälp av dubbelbeskattningsavtal, i vilka en fördelning görs mellan domicillandet och det land i vilket det fasta driftstället befinner sig i.

Fast driftställe som begrepp har gamla anor, men de skeenden som händer här och nu har gjort att definitionen har behövt granskas och utvärderas. På internationell nivå har detta arbete främst bedrivits av OECD som utvecklat sina kommentarer till modellavtalet för dubbelbeskattningsavtal för att kunna ta sig runt de svårigheter bristen på rumsanknytning har skapat. Lösningen som där har föreslagits är att knyta det fasta driftstället till det land i vilket servern genom vilken transaktionerna sker befinner sig i. Detta förslag har sina svagheter, vilka belyst i doktrin. Som ett alternativ härtill har flertalet andra förslag framförts vilka syftar till att lösa problematiken runt begreppet fast driftställe i e-handeln. I detta arbete kommer dessa olika alternativ att presenteras och närmare analyseras för att på så sätt komma fram till vilket synsätt som, enligt författaren, bör ges företräde.

Förord

Jag vill rikta ett stort tack till min handledare Cécile Brokelind för god handledning och värdefulla synpunkter under skrivandets gång.

Avslutningsvis vill jag även tacka familj, pojkvän och vänner. Ert stöd och uppmuntran har varit ovärderlig för mig under min tid här i Lund.

Lund 2007

Förkortningar

Art.	Artikel
Bet.	Betänkande
CFA	the Committee on Fiscal Affairs
DsB	Departementsstencil
e-handel	elektronisk handel
EU	Europeiska Unionen
FN	Förenta Nationerna
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ISP	Internet Service Provider
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SFS	Svensk Författningssamling
SkU	Skatteutskottet
SvSKT	Svensk Skattetidning
URL	Uniform Resource Locator

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Idag rör vi oss allt mer från en handel med varor mot en ekonomi baserad på handel med information. Den nya informationstekniken har möjliggjort en spridning geografiskt av olika funktioner inom ett bolag, och ett nytt sätt att bedriva handel. E-handel är ett område som ständigt växer i betydelse, inte minst för skatterätten med tanke på dess ökande omsättning och därtill möjliga skatteanspråk. Under 2001 uppgick den totala omsättningen över Internet till 1 triljon dollar,¹ vilket nu har ökat markant. Enligt Forrester Research uppgår enbart försäljningen mellan företag inom Europa idag till 2,2 triljoner euro.² Det kan förutsättas att handeln över Internet över en lång tid framöver kommer att växa alltmer i betydelse och ta allt större andelar i den totala handeln. Med andra ord finns det stora summor i omsättning över de digitala nätverken, vilka är intressanta från statsmakternas sida vad gäller beskattningsanspråk.

Enligt internationella principer kan ett företag i en stat inte anses i egentlig mening delta i en annan stats ekonomiska liv i sådan utsträckning att företaget kommer under denna andra stats skattejurisdiktion förrän företaget upprättar fast driftställe i denna stat.³ Begreppet fast driftställe, vilket har en lång tradition i skatterätten, har under senaste år kommit att bli ifrågasatt och diskuterat i sammanhang med e-handelsfrågor. De befintliga internationella bestämmelserna utvecklades under en tid när all handel skedde på en viss plats vid en viss tid. Idag kan företagen och produkterna flyta omkring i cyberrymden. Det är därför viktigt att undersöka huruvida de traditionella skatterättsliga reglerna är lämpliga att använda vid elektronisk handel.

För att värdena som skapas genom e-handeln skall kunna åläggas någon skattebörda krävs att det finns en sådan närvaro i staten att den kan anses omfattas av statens jurisdiktion. Var denna gränsdragning skall göras och vilka konsekvenser detta kommer att innebära har varit föremål för stor debatt inom ett flertal samhällsområden, inte minst inom den juridiska doktrinen.

Det är viktigt att för skatterätten finna en långsiktig lösning till de många problem som e-handeln har inneburit. Allokering av de inkomster som skapas här är en grundläggande uppgift att lösa, då flera av de vidare

¹ Anonymous "An Explanatory Investigation of Global Perspective On E-commerce, Internet and Digital Economy", <http://www.ecommerce.or.th/nceb2002/paper/42-Investigation.pdf> (2007-03-08)

² Anonymous, "B2B e-commerce to hit €2.2 trillion in EU by 2006, says Forrester", OUT-LAW News 26/08/2002, <http://www.out-law.com/page-2881> (2007-03-08)

³ Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 7 p.3, nedan omnämnd såsom OECD-kommentaren

frågeställningar som kontrollproblem eller verkställighetsfrågor är beroende av att detta första problem löses.

1.2 Syfte och frågeställning

Med denna uppsats önskas här ta reda på de tillämpnings- och principproblem som för tillfället belastar begreppet fast driftställe i e-handeln. Då e-handeln ständigt växer i betydelse för den kommersiella handeln är det av stor vikt att fastslå om och i så fall hur driftställebegreppet här kan användas. Potentiella skatteintäkter växer ständigt, varför det utifrån ett skattemässigt perspektiv har setts som intressant att närmare utreda vilken relevans begreppet fast driftställe har för allokeringen av inkomster. Härtill är det även av intresse att se närmare på de principiella frågor som omgärdar begreppet såsom varför lokalisering behövs i e-handeln och kopplingen mellan källbeskattning, inkomstbegreppet och den utveckling av handeln som e-handeln gett upphov till.

Det arbete som skett av OECD är i detta sammanhang av stor vikt, varför OECD:s förslag kommer att belysas från ett svenskt perspektiv. Frågor som vilket rättskällevärde modellavtalet jämte kommentarer har och huruvida en tillämpning av OECD:s alternativ är lämpligt för svensk skatterätt kommer här att tas upp i syfte att närmare klarlägga vad som är inställningen de lege lata.

Syftet med denna uppsats kan således fastställas till att utreda och närmare granska OECD:s förslag, samt att vidare se om det eventuellt finns någon annan lösning som är lämplig för att lokalisera inkomster i e-handel, då andra förslag framförts vid sidan av OECD.

1.3 Metod och material

I denna uppsats har en sedvanlig juridisk rättsdogmatisk metod använts, då denna har ansetts anpassad för syftet med uppsatsen.

Det material jag har använt mig av är främst artiklar vilket torde bero på ämnets relativt nya karaktär, men även doktrin, OECD:s modellavtal och därtill bifogade kommentarer samt Skatteverkets handledningar har varit av stor hjälp. Valet av artiklar som främsta källa för inspiration är vidare att dessa till sin karaktär har visat sig vara mer djuplodande och innehållande större rum för diskussion än den doktrin som funnits, vilken i sin tur varit mer övergripande och deskriptiv. Det bör i detta sammanhang påpekas att även litteratur inom internationell privat- och processrätt har använts i en mindre utsträckning, då de synpunkter som där ventilerats angående huruvida en server eller hemsida kan grunda domsrätt enligt författaren också kan ge viss vägledning vid bestämmande av det skatterättsliga driftställe begreppet i e-handeln.

Rättspraxis har endast beaktats i en begränsad omfattning, vilket är beroende av det faktum att centrala avgöranden på området vilka närmare har bestämt begreppens betydelse endast finns i begränsad omfattning.

1.4 Avgränsningar

Det perspektiv som anläggs i denna uppsats är såväl ett internationellt som ett internrättsligt. Med basis av framförallt OECD:s modellavtal jämte kommentarer önskar det svenska driftställebegreppet närmare analyseras. Författaren önskar med andra ord fastslå vad som gäller enligt intern svensk skatterätt avseende begreppet fast driftställe i e-handeln. Det bör således noteras att inte samtliga skattekonsekvenser av ett fast driftställe här kommer att behandlas, utan att fokuseringen här endast kommer att ske på fast driftställe såsom definition med de svårigheter som har uppkommit i samband med e-handeln. Andra problem med e-handel såsom kontrollsvårigheter, skatteflykt, lågskatteländer etc. kommer följaktligen inte att behandlas i detta sammanhang.

Vidare behandlas driftställebegreppet i e-handel endast som en grund för inkomstbeskattning. Hur mervärdesskatten påverkas kommer således inte att granskas.

Det är värt att notera att arbete för att nå en konsensus avseende hur e-handel skall behandlas i skattehänseende har skett även på andra nivåer än inom OECD. Den betydelse för begreppsdefinieringen som OECD haft är dock knappast möjlig att överdriva. Arbetet inom andra instanser har snarare fokuserat på andra frågor inom skattebehandlingen av fasta driftställen inom e-handeln, t.ex. allokerings- eller verkställighetsproblem. Av denna anledning kommer inte arbetet inom andra organisationer här att beröras vid sidan av EU, vilken dock till stort har valt att följa den linje som framförts av OECD. Det faktum att medlemmarna i EU också är med i OECD, och att även EU separat är med i OECD har gjort att större skillnader inte finns. Arbetet inom EU har av denna anledning endast valt att nämnas i förhållande till vilket ställningstagande man har tagit till hur driftställeproblematiken skall lösas.

Samtliga förslag till lösningar på e-handelsproblematiken kommer inte att presenteras här, utan författaren har valt att ta upp de som rönt störst intresse. Andra förslag, t.ex. skatt på pengaflöden över Internet eller på datorutrustning kommer således ej att behandlas. Denna avgränsning har gjorts av utrymmesskäl samt att skapa en avvägning mellan de olika momenten i uppsatsen.

Denna uppsats bidrar till tidigare forskning genom att på djupet utreda olika lösningar och ställa dem emot varandra. Tidigare har ingen liknande komparativ studie mellan olika alternativ gjorts, vilket författaren har ansett som önskvärt. Aspirationen har således varit att vidareutveckla det arbete som finns på området genom att ta tillvara på de kunskaper som funnits och

gjort en kritisk granskning och utvärdering av nuvarande förslag för att därmed kunna lämna egna synpunkter om hur problematiken bäst bör lösas.

1.5 Disposition

Det perspektiv som anläggs i denna uppsats är ett internrättsligt. Författaren önskar med andra ord fastslå vad som gäller enligt intern svensk skatterätt avseende begreppet fast driftställe i e-handeln. Uppsatsen inleds med att bestämma när ett fast driftställe föreligger enligt sedvanliga regler, för att med detta som grund gå vidare till när i e-handeln man ansett att ett fast driftställe kunnat vara för handen även om detta inte är fallet enligt det sedvanliga synsätt som gäller för försäljning av varor och tjänster i allmänhet. En kort diskussion av varför en etablering sker genom ett fast driftställe istället för genom ett dotterbolag kommer här att bifogas, då lokaliseringsproblematiken lätt hade kunnat undvikas om företag valt att upprätta ett dotterbolag och eventuellt låta denna ha en egen hemsida från vilken försäljningen skett. Betydelsen av de kommentarer som bifogats kommentarerna till OECD:s modellavtal kommer att närmare granskas för att bestämma var den svenska interna rätten står i frågan angående det fasta driftstället.

Härefter kommer de svårigheter som en server som fast driftställe att betraktas, varefter behovet av att förändra den svenska definitionen av ett fast driftställe kommer att diskuteras och alternativa lösningar att läggas fram. Avslutningsvis kommer några egna avslutande kommentarer att presenteras.

2 E-handel och skatterätt

E-handel är ett område som ständigt ökar i storlek och betydelse för handeln med varor och tjänster. Detta har i sin tur inneburit nya juridiska problem, svårigheter som det helt klart finns ett behov av att överkomma. De lösningar som har presenterats för att komma till rätta med e-handeln är varierande och bygger på helt olika inställningar till den nya tekniken.⁴ Ett av dessa förslag är att självreglering skall vara grundstommen i kontrollen av de nya elektroniska fenomenen.⁵ Denna inställningen grundar sig bl.a. på att tekniken hela tiden förändras och att juridiken helt enkelt inte hinner hänga med. Istället är det bättre att frågor som kommer upp löses av dem som har bäst förståelse för svårigheterna och enklast kan finna lämpliga lösningar som är anpassade till den virtuella verklighet operatörerna befinner sig i. Man bör således enligt detta synsätt ha en form av cyberspace-lag. Det är möjligt att en sådan ordning skulle kunna vara möjlig inom vissa rättsområden, förutsatt att en politisk enighet skulle kunna uppnås vilken överför denna typ av kompetens till ett gemensamt organ (vilket i sin tur enligt författaren endast är en vision utan förhoppning till verklighet), men vad gäller området skatterätt så är en sådan lösning knappast möjlig. Detta är fallet pga. skatterättens starka nationella anknytning.⁶ Även om det finns en internationell skatterätt är denna fortfarande till stor del utan någon juridisk bindande verkan och det är fortfarande upp till de enskilda staterna att själva besluta när och hur beskattning ska ske av medborgare eller annan med anknytning till staten. Med andra ord så är här den fiskala suveräniteten rådande.

I förhållande till e-handel har ett antal frågeställningar dykt upp vilken sätter fokus på hur lokaliseringen skall ske av inkomster vilka (egentligen) skapas utan några geografiska referensramar. Internet har gjort det möjligt för företag att kunna sprida ut sin verksamhet geografiskt, t.ex. kan ledningen ske från en annan plats än produktionen eller marknadsföringen ske från vilken stat som helst. Vilket land funktionerna läggs i begränsas ej av statsgränser utan det är snarare andra faktorer som här spelar in, inte minst ekonomiska. För staterna har detta inneburit problem då de sedvanliga tillvägagångssätten för att bedöma varifrån inkomsterna härstammar har visat sig otillräckliga. En viktig frågeställning i lokaliseringsproblematiken är hur begreppet fast driftställe skall bedömas. En sådan anknytning är nödvändig för att staten i flera fall skall ha beskattningsrätt till inkomster vilka härrör från en specifik transaktion; om en sådan koppling saknas befinner sig händelsen utanför landets jurisdiktion. Den definition som i

⁴ Johnssén, Gustaf ”*e-skatt? i-skatt? o-skatt? (Skatterätten i en digital miljö)*”, Observatorierapport 18/2000, En rapport från Det IT-rättsliga observatoriet, s. 8, http://www.itkommissionen.se/dynamaster/file_archive/020124/f34ba8a9ab542aee561703e01a99c228/18_2000%20e-skatt%20i-skatt%20o-skatt%20Skatter%E4tten%20i%20en%20digital%20milj%F6.pdf (2007-03-08)

⁵ Se t.ex. IT-kommissionen (utg.), ”*Cyberrymdens juridik: Lagstiftning och självreglering*”, IT-kommissionen, Stockholm, 1998

⁶ Johnssén, s. 9

nuläget finns för fasta driftställen har av denna anledning kommit att granskas noga, för att se om man häri kan intolka även e-handel och således behålla staternas beskattningsrätt. Huruvida detta är möjligt kommer att diskuteras nedan.

Ett problem vid lokaliseringen har varit att skilja på de två nivåer genom vilka e-handeln sker: dels en fysisk dels en logisk.⁷ Inom den förra finns anordningar som kablar, datorer m.m. i vilken informationen befinner sig fysiskt i form av elektromagnetiska impulser i fiberoptiska kablar och magnetiska förändringar i datorers minnen. Vad gäller den senare så är det här som själva produktionen och omsättningen av informationen sker, och det är också här som webbplatserna m.m. är belägna. Johnssén anser att ”förhållandet mellan den fysiska och den logiska nivån i nätverken är teoretiskt okomplicerad” men att det för skatterättens del har visat sig vara svårt att finna ett förhållningssätt som är lämpligt för skatterättens del.⁸ Dessa svårigheter har inneburit att man vid lokaliseringen har påpekat att den logiska nivån inte kan utgöra ett fast driftställe då den enbart innebär en kapacitet, medan den fysiska nivån kan utgöra ett fast driftställe då den är konkret och möjlig att se som en anordning på det sätt som avses i definitionen av ett fast driftställe.⁹ Skillnaden häremellan är mycket viktig, särskilt då de existerande reglerna bygger på produktion och distribution av varor och därför anknyter till den fysiska infrastrukturen för varuhandel. Trots betydelsen av att kunna skilja på dessa begrepp har man inom OECD som i doktrin visat sig ha svårt att klart göra en åtskillnad. Trots att det uttrycks att de två nivåerna måste frikopplas från varandra bygger ändå resonemangen på att de kan sammankopplas och att informationen kan lokaliseras fysiskt i nätverken. Ett exempel på detta är att man kopplar ihop servern med informationen genom att peka på att servern kan vara ett driftställe även beträffande den informationshandel som bedrivs via servern.¹⁰ En sammankoppling försöker således göra mellan informationen och den fysiska infrastrukturen.

Lämpligheten härav är diskutabel då det innebär en motsättning mellan behovet av att koppla ihop fysisk med logisk nivå och avsikten att göra en klar åtskillnad mellan de två nivåerna gällande vad som kan utgöra ett fast driftställe. Klart är likväl att en fysisk koppling behövs i förhållande till gällande skatterätt för att kunna lokalisera inkomster. Hur detta kan göras och ändamålsenligheten av valda lokaliseringalternativ kommer nedan att diskuteras för att på så sätt utreda huruvida begreppet fast driftställe är gångbart även i e-handeln.

Viktigt är dock att notera att denna sammanblandning av begreppen verkar tyda på en osäkerhet på vad e-handel egentligen innebär. En förklaring av begreppet e-handel återfinns i den s.k. Sacher-rapporten:

”Electronic Commerce refers generally to all forms of transactions

⁷ Johnssén, s. 14

⁸ Johnssén, s. 15

⁹ Jfr kap. 4.3-4.4 nedan

¹⁰ Johnssén, s. 57

relating to commercial activities, involving both organisations and individuals, that are based upon the processing and transmission of digitised data, including text, sound and visual images. It also refers to the effects that the electronic exchange of commercial information may have on the institutions and processes that support and govern commercial activities.”¹¹

Med andra ord innebär således e-handel behandling och överföring av digital data. Det är av vikt att här komma ihåg att det som omsätts är digital data, dvs. information, samtidigt som detta skall särskiljas från att omsättningen av information sker av informationsteknik. Det som verkar ha fokuserats på i funderingarna kring lokaliseringen är främst vilken betydelse informationstekniken har, medan frågan kring vad som egentligen omsätts har lämnats därhän. Det är svårt att placera in digital data i det sedvanliga vara-tjänst synsättet, varför det har blivit svårt att bedöma verksamheter som inte platsar in i den vanliga strukturen. Detta är uppenbart ett problem i förhållande till begreppet fast driftställe då denna definition uppenbarligen syftar till ett specifikt skattesubjekt som bedriver en bestämd typ av verksamhet inom en stats gränser. Vad gäller e-handel så kan verksamheten bedrivas i olika former som har strukturer vilka är svårbedömda från ett juridiskt perspektiv.¹² Exempelvis är det svårt att säga vilken juridisk konstruktion en webbplats, en sökmotor eller en portal har. Johnssén pekar på att man möjligtvis kan likställa dem med enkla bolag, vilket även författaren håller som rimligt, men att detta i sin tur inte löser problematiken då de saknar egen skattesubjektivitet och istället de bakomliggande aktörerna åläggs denna skattebörda.¹³ Detta är dock inte vad som har ansetts önskvärt med driftställebegreppet. Med driftställebegreppet har man önskat kunna lokalisera hela eller delar av verksamheten till ett visst land genom specifika anknytningspunkter, något som går emot att endast söka efter bakomliggande skattesubjekt för att lokalisera varifrån intäkterna är hänförliga.

Syftet med de internationella skattereglerna är att rekonstruera omsättningen och beskatta den där den sker, vilket alltså inte är fallet vid beskattning av bakomliggande subjekt. Lösningar på detta problem anser författaren fortfarande bör utredas, då dessa svårigheter översetts vid diskussionen kring lokaliseringen av inkomster från e-handel. Man har här förutsatt att det är möjligt att applicera en analog tolkning av hur varor och tjänster normalt kan säljas, utan att notera att den verksamhet som bedrivs på Internet kan vara av ett slag som inte följer dessa vanliga strukturer.

¹¹ Sacher, John, “*Electronic Commerce: Opportunities and Challenges for Government*”, OECD, Paris, 1997, s. 11, <http://www.oecd.org/dataoecd/54/25/1893999.pdf> (2007-03-08)

¹² Johnssén, s. 63

¹³ Ibid

3 Inkomst och beskattning

3.1 Inkomstbegreppet

Vid en närmare granskning av e-handel och den problematik som där finns i med att fastställa skatteunderlag för en viss stat kommer man även in på frågan om vad begreppet inkomst egentligen innebär.

Inkomstbegreppet används som indikator för att beskatta en persons förmögenhet, dvs. hur mycket en person har som inkomst bestämmer hur mycket denna person bidrar till statens skatteintäkter.¹⁴ Inkomstbegreppet i sig uppfattas dock något olika beroende på vilken disciplin man rör sig inom, exempelvis finns vissa diskrepanser mellan det ekonomiska-, redovisnings- och juridiska begreppet.¹⁵ Oavsett hur man dock väljer att närmare definiera inkomst är det dock använt som ett mätningssinstrument. Viktigt är att komma ihåg att begreppet i sig är artificiellt och inte kan ge en perfekt indikator av en persons skattskyldighet.¹⁶

Bakom inkomstbegreppet finns tanken på en skattemässig neutralitet, rättvisa möjlighet att betala etc. Då inkomstskatterätten saknar ett enhetligt inkomstbegrepp gör detta att dessa mål blir ytterligare svårare att veta hur man bäst skall uppnå dem. Vidare så utgår man från inkomst som ett mått på skatteförmåga, vilket förutsätter en särskilt avgränsad enhet för vilken inkomsten beräknas. När det gäller e-handel kan det vara svårt att applicera begreppen direkt då de nya strukturer som dykt upp inte alltid passar in i mallen. Det är möjligt att man därför måste gå utanför det traditionella inkomstbegreppet som en grund för att bestämma skattskyldigheten och istället se till andra alternativ, exempelvis konsumtion, som mätinstrument.

Det är klart att det här finns en problematik som måste lösas. Lagstiftaren har här inte närmare gått in på svårigheterna, vilket gjort att e-handeln som den ser ut idag stöter på svårigheter med att finna sin roll i inkomstskatterätten. I sinom tid kommer dock en lösning att bli nödvändig i och med e-handelns ständigt växande betydelse.

3.2 Beskattning

Det finns ett flertal olika grunder för att ta ut skatt vilket kan leda till olika former av dubbelbeskattning. Den form av dubbelbeskattning som sker internationellt är ett resultat av en applicering av såväl domicil- som källstatsprincipen på samma inkomster. Den förra innebär att

¹⁴ Holmes, Kevin "The Concept of Income – A Multidisciplinary Analysis", IBFD Publications BV, Amsterdam, 2001, s. vii

¹⁵ A.a., s. ix

¹⁶ A.a., s. 563

beskattningsrätten grundas på den skattskyldiges bosättning, hemvist eller medborgarskap. Skattskyldigheten gäller både inkomster som härrör från domicilstaten och från utlandet. Den senare principen innebär å andra sidan att den stat från vilken inkomsten härrör har rätt att beskatta inkomsten i fråga, oberoende av vilken nationalitet den skattskyldige har eller var han har sin hemvist.¹⁷ I det fall ett företag bedriver verksamhet både inom riket och utomlands har anknytningen till flera stater skapat rätt för flera stater att beskatta företaget.

Det finns flera teoretiska grunder till källbeskattning, t.ex. fördelsteorin, neutralitetstankar, export/import neutralitet av kapital, rättvisa, neutralitet mellan stater etc.¹⁸ Det har hävdats att dessa skäl framkommer även vid e-handel vilket gör att källstatsbeskattning är applicerbart även i denna situation.¹⁹ Fallet med e-handel är dock att det är möjligt att tjäna pengar utan att ha en fysisk närvaro i något land, vilket gör det svårt att kunna använda den inkomstskatterätt som finns idag direkt på elektronisk handel. De problem som finns med att fastställa vilken jurisdiktion som skatten är hänförligt till har försökt lösas inom OECD, men det är möjligt att det inte går genom enbart en modifikation av nuvarande regler utan ett nytt synsätt på vad som egentligen utgör en källa kanske måste till.

Pinto hävdar att det sätt på vilket en källa är definierad för e-handel måste ges en ny innebörd.²⁰ Även om källstatsbeskattning fortfarande bör ske menar han att de speciella karakteristika som finns med e-handel och de praktiska svårigheter som finns med att tillämpa nuvarande reglering gör att nya modeller för att finna källor till e-handelinkomster behöver utvecklas. Bland dessa modeller nämns ”replace the permanent establishment threshold for active business profits (e.g. by adopting a dollar-based threshold for determining tax nexus under the refundable withholding model), as well as eliminating distinctions between income categories and using withholding mechanisms for passive incomes, such as royalties.”²¹

Då en sådan anpassning skulle kräva ett multilateralt samarbete för att nå det önskade resultatet är förslaget dock enbart teoretiskt i nuläget. Då internationellt konsensus är nödvändigt för att kunna åstadkomma en marknad där stabilitet och förutsebarhet råder, och där e-handel kan operera på ett sätt som passar både aktörerna där och ländernas olika regeringar krävs mycket vidare arbete.²² Ett sådant förslag skulle lösa den lokaliseringsproblem som nu OECD försöker lösa samtidigt som kontrollaspekter och mättningsfrågor skulle tillgodoses.

¹⁷ Tivéus, Ulf, ”*Internationella skattehandboken*”, 3 uppl, Norstedts juridik isamarbete med Skattekonstulterna, KPMG Bohlins, Stockholm, 1997, s. 16-17

¹⁸ Pinto, Dale ”*E-Commerce and Source-Based Income Taxation*”, IBFD Publications BV, Amsterdam, 2003, s. 17-44

¹⁹ A.a., s. 45

²⁰ A.a., s. 234

²¹ A.a., s. 236-237

²² A.a., s. 237

I det fortsatta arbetet kommer således de nuvarande förslagen att granskas noggrannare vilka bygger på de definitioner som finns i nuläget. Att ändra de begrepp som nu ligger till grund är dock helt klart, i författarens ögon, ett alternativ värt att fundera vidare på.

4 Vad är ett fast driftställe?

4.1 Allmänt

Definitionen av vad som utgör ett fast driftställe är av stor betydelse för att kunna fastslå det nationella skatteunderlaget i de fall den skattskyldige inte är obegränsat skattskyldig. Om det senare är fallet uppstår inga problem, vid sidan av dubbelbeskattningsproblematiken, då samtliga av den skattskyldiges inkomster är beskattningsbara i Sverige oavsett om intäkten uppstått i Sverige eller utomlands.²³ För begränsat skattskyldiga gäller däremot att inkomsten, i de flesta fall, måste kunna lokaliseras till att anses härstamma från inom landets gränser för att omfattas av svensk beskattning. Med andra ord finns det en skillnad i skattskyldighet beroende på om denna baseras på nationalitets- eller källstatsprincipen.

Den första av dessa principer innebär alltså att en stat beskattar sina medborgare oavsett om de befinner sig inom eller utom riket och oavsett var inkomster kan hänföras från.²⁴ Källstatsprincipen innebär däremot att den stat från vilken en inkomst kan hänföras, här Sverige, beskattar densamma oavsett var skattesubjektet befinner sig.²⁵ Principen tillämpas exempelvis på arbete som utförs här i landet och utdelningar från svenska bolag. Källstatsbeskattning motiveras med att den stadigvarande närvaron i det andra landet innebär att företaget tar del av verksamhetslandets infrastruktur och därför bör vara med och bekosta denna verksamhet. Man anser dock att det först är vid det tillfälle ett fast driftställe har etablerats som graden av involvering i landets ekonomiska verksamhet innebär att skattejurisdiktionen omfattar det utländska bolagets verksamhet.²⁶ Källstatsbeskattning i form av skattskyldighet för utländska bolag med fast driftställe i Sverige är en gammal företeelse. Ända sedan den första Kommunalskattelagen har skattskyldighet förelagat för inkomst av rörelse som bedrivs inom landets gränser. Först 1986 bestämdes dock skattskyldigheten som begränsat till rörelse med fast driftställe i Sverige.²⁷

Utländska bolag med ett fast driftställe i Sverige omfattas av denna senare situation, dvs. källbeskattning, då de intäkter driftstället genererar kan anses hänförliga till Sverige. I 3 kap 18 § 2p. IL samt i 6 kap 11 § 1p. IL fastslås den svenska beskattningsrätten för inkomster från fasta driftställen belägna i riket. Detta innebär att ett företag kan ha s.k. dubbel hemvist, då bolaget också anses ha hemvist i det ursprungliga etableringslandet. Det finns inte heller något som hindrar att ett enda bolag kan ha mer än en dubbel hemvist om fast driftställe har upprättats i fler stater än så. Den dubbelbeskattning

²³ Se 3 kap 8 § IL.

²⁴ Skatteverkets handledning för internationell beskattning, 2005, s. 21. Nedan omnämnt såsom Skatteverkets int. handledning

²⁵ A.a. , s. 22

²⁶ OECD-kommentaren, artikel 7 (1) p. 3.

²⁷ DsB 1981:10, prop. 1986/ 87:30, bet. 1986/ 87:SkU5, SFS 1986:1113.

detta innebär är frågor som får lösas genom dubbelbeskattningsavtal eller möjligtvis genom intern rätt vilken behandlar denna typ av frågor.

Fast driftställe är ett begrepp som förekommer inte bara inom skatterätten utan förekommer även inom andra rättsområden.²⁸ Bedömning kan skilja åt mellan dessa olika delar av juridiken. Nedan kommer endast den bedömning av begreppet som gjorts enligt svensk skatterätt att behandlas.

4.2 Den svenska definitionen

Definitionen av vad som utgör ett fast driftställe återfinns i 2 kap 29 § IL. Den huvudsakliga bedömningen görs huruvida det har etablerats ”en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.” Av detta kan först och främst utläsas att det krävs en ”plats” varifrån affärsverksamheten drivs. Det är utan betydelse hur stor denna plats är eller om platsen är ägd, hyrd eller lånad.²⁹ Härnäst finns kravet på att denna plats skall vara stadigvarande. I begreppet stadigvarande finns som förutsättning en viss grad av stadigvarande etablering. Försättningsvis uppställs som ett tredje rekvisit att verksamheten skall bedrivas från platsen i fråga.

I andra stycken av nämnda paragraf exemplifieras vad ett fast driftställe kan innebära. Häribland nämns och utpekas särskilt plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar, plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet och fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet. Denna uppräkningslista, vilken även är känd under namnet ”positiva listan”, är inte uttömmande utan skall endast ses som en exemplifiering.³⁰

Vidare så anges i 3 st. att någon som är verksam för näringsverksamhet och regelmässigt använder fullmakt för att ingå avtal för huvudmannen också anses utgöra ett fast driftställe. Bestämmelsen avser med andra ord en beroende agent.

Slutligen gör en negativ bestämmelse om vad som inte anses utgöra ett fast driftställe i 4 st. Vad som ej innefattas i begreppet är när någon bedriver affärsverksamhet i Sverige genom förmedling av mäklare, kommissionär eller någon annan oberoende representant förutsatt att detta ingår i representantens vanliga verksamhet. Oberoende agenter anses således utgöra ett fast driftställe.

²⁸ Jfr exempelvis försäkringsrätten

²⁹ Skatteverkets definition av ett fast driftställe.

<http://www.skatteverket.se/skatter/internationellt/main/norge/fastdriftsstalle.4.65fc817e1077c25b8328000216.html> (2007-03-08)

³⁰ Berthou, Erica ”Fast driftställe – utveckling under de senaste åren”, SkatteNytt nr 11, 2002, s. 1

Den svenska interna definitionen av vad som utgör ett fast driftställe är mycket lik den som gäller enligt OECD:s modellavtal. Anledningen till denna anpassning av den svenska definitionen är det faktum att OECD:s modellavtal normalt ligger till grund för av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtal, och att man har önskat se en korrespondens mellan intern beskattningsrätt och den som ”tillkommer Sverige enligt ingångna skatteavtal”.³¹ Man önskade vidare att definitionen skulle bygga på samma principer som i modellavtalet.³² Doktrin på området har också byggt på att liknande principer kan tillämpas även vid tolkning av svensk intern rätt.³³ Vad som sägs nedan angående OECD:s definition av fast driftställe ger således ledning även vid tolkning av den svenska definitionen.

Vissa mindre skillnader mellan modellavtalet och den interna definitionen finns dock vilka här kortfattat skall nämnas. I modellavtalet föreskrivs att för att ett entreprenadarbete skall anses utgöra ett fast driftställe skall det pågå i minst tolv månader, ett krav som inte finns i den interna skatterätten.³⁴ Detta kan vara av viss betydelse för driftställebegreppet i e-handeln, då det för servrar saknas någon tidsreferens för när denna skulle kunna bedömas som varaktig.³⁵ Mer om detta nedan.

Vidare så har fastigheter som är en lagertillgång i näringsverksamhet inkluderats i den svenska definitionen, samt den negativa lista som återfinns i art. 5(4) och som innebär en uppräknings undantag saknas.³⁶ Gemensamt för dessa undantag är att de är av förberedande eller biträdande slag.³⁷ Den svenska regeringen ansåg vid införande av begreppet fast driftställe i svensk skatterätt att undantagen inte hade någon självständig betydelse, varför de ej inkluderades i intern rätt.³⁸

4.3 OECD:s modellavtal

OECD är i sak ett ekonomiskt samarbete mellan trettio medlemsstater, varav Sverige är ett.³⁹ Även EU deltar i arbetet inom OECD, varför större skillnader inte finns mellan det arbete som utförts på gemenskapsnivå och det som skett inom OECD. Som en del av organisationen behandlas skattefrågor i the Committee on Fiscal Affairs (CFA), vilken består av högre skattetjänstemän från de deltagande staterna. Inom CFA har man alltsedan 1963 då första utgåvan kom ut publicerat ett modellavtal för dubbelbeskattningsavtal. OECD-avtalet har till syfte att undvika

³¹ Skatteverkets int. handledning, s. 193

³² Prop. 1986/87:30, s. 42

³³ Dahlman, Roland och Fredborg, Lars ”*Internationell skatterätt del 1*”, Norstedts Juridik, Stockholm, 1999, avsnitt 4.6

³⁴ Skatteverkets int. handledning, s. 193 samt Appelqvist, Per ”*Internationella skatteregler i ljuset av elektroniska fenomen*”, SkatteNytt nr 11, 2001, s. 4

³⁵ Appelqvist, s. 4

³⁶ Ibid

³⁷ Skatteverkets int. handledning, s. 424

³⁸ Prop. 1986/87:30, s.43

³⁹ För vidare information om OECD hänvisas till www.oecd.org

dubbelbeskattning, beskattning i fler än två länder eller dubbel skattefrihet utarbetat ett modellavtal vilken har till mål att lösa dessa problem. Man önskar med modellavtalet skapa enhetliga regler med en gemensam tillämpning. Till OECD-avtalet har utarbetats en officiell kommentar,⁴⁰ vilken såväl diskuterar som förtydligar innehållet i modellavtalet och möjliggör just en uniform tillämpning.⁴¹ Kommentarererna är inte juridiskt bindande, men dess betydelse vid tolkning av begreppet fast driftställe kan enligt författaren knappast överdrivas.

Bestämmelserna av betydelse för inkomstallokering vid fasta driftställen återfinns i art. 7 samt i art. 5. Enligt den förra skall inkomst av rörelse, som ett företag i en avtalsslutande stat förvärvat, beskattas i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället. För att exempelvis Sverige skall ha rätt att beskatta ett utländskt bolag måste alltså ett fast driftställe finnas beläget inom landet.

I art. 5 OECD-avtalet fastslås att ett fast driftställe är ”en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilket ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs”.⁴² Denna lydelse är således identisk med den svenska interna definitionens. I båda versionerna kan man således här utläsa tre rekvisit i begreppet; att det skall finnas en plats för affärsverksamhet, att denna plats skall vara stadigvarande samt att företagets rörelse måste bedrivas från denna stadigvarande plats. Ofta talar man även om tre olika test vilka kan användas för att bestämma huruvida det finns ett fast driftställe; affärsställe-, beständighets- och affärsverksamhetstestet (min översättning), eller som de heter på engelska place-of-business-, permanence- and business-activity test.⁴³ Nedan kommer dessa olika rekvisit att behandlas genomgående varefter några kortfattade synpunkter kommer att göras även för förberedande eller biträdande verksamhet samt agentfallen.

4.3.1 Plats för affärsverksamhet

Detta rekvisit kan enligt Berthou uppdelas i två olika aspekter. Dels skall det finnas en faktiskt påvisbar plats för affärsverksamheten, dels skall företaget förfoga över denna plats. Huruvida ”plats för affärsverksamhet” även

⁴⁰ ”Kommentar till OECDs modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet” (författarens översättning), på engelska ”OECD Commentary on the Model Convention”

⁴¹ Berthou, s.1

⁴² ”Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet” (sv. översättning av Francke m.fl.). På engelska lyder definitionen: ”For the purposes of this Convention, the term ”permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partially carried on”.

⁴³ Brokelind, Cécile ”*The Evolution of International Income Tax Law Applied to Global Trade*”, Intertax, Volume 34, Issue 3, 2006, s. 129

innebär ett krav på en viss geografisk anknytning har diskuterats i doktrin.⁴⁴ Denna fråga kommer att behandlas närmare i kap. 3.

4.3.1.1 Faktiskt påvisbar plats

I OECD-kommentaren punkt 2 anges att det skall vara fråga om en ”anordning” (eng. ”facility”), vilken exempelvis kan bestå av en lokal, eller i vissa fall maskiner eller utrustning.⁴⁵ I kommentaren påvisas kravet på plats såsom en ”...lokal, anordning eller anläggning som används för att bedriva företagets rörelse, antingen den används uteslutande för detta syfte eller inte”. Det behövs enligt kommentaren inte heller att man förfogar över en viss lokal, utan det räcker att man har tillgång till ett visst utrymme.⁴⁶ Kraven att uppfylla för att man skall anses ha en plats för affärsutrymme är således relativt lätta att uppfylla.⁴⁷

I sak kan alla fysiska ting som används för att tjäna rörelsen i dess affärsverksamhet utgöra närvaro i meningen av affärsställe.⁴⁸ Att notera är dock att åtskillnad måste göras mellan fast och mobil utrustning eftersom endast fast utrustning kan utgöra fast driftställe enligt huvudregeln i modellavtalet.⁴⁹ Exempelvis statueras i art 5(4) att säkerheter, bankkonton och immateriella tillgångar inte kan utgöra fast driftställe.

4.3.1.2 Förfogande

Graden av förfogande behöver inte enligt kommentarerna vara av en viss grad eller enbart ske av företaget. Det är t.ex. möjligt för företaget att även hyra ut viss del av lokalen till annan eller att använda platsen även till annat ändamål än den rörelse som normalt bedrivs av företaget.⁵⁰ Företaget behöver inte heller själv äga lokalen eller anordningen, det är tillräckligt att hyra platsen eller till och med att illegalt ta annans utrymme i anspråk; på vilket sätt företaget tar platsen i anspråk är således utan betydelse.

Några särskilda proportioner på företagets rörelse eller användning uppställs inte i kommentarerna. Enligt Dahlberg är proportionerna betydelselösa så länge det finns någon användning av platsen till att bedriva företagets rörelse.⁵¹ Enligt förslaget till modellavtalet,⁵² vilket är diskussionsunderlag

⁴⁴ Se bl.a. Skaar, A, ”*Permanent Establishment – Erosion of a Tax Treaty Principle*”, Kluwer Law and Taxation Publishers, Boston, 1991, s. 111

⁴⁵ Dahlberg, Mattias ”*Driftställe – ett begrepp på drift?*”, SkatteNytt nr. 12, 1993, s. 2

⁴⁶ OECD-kommentaren, paragraf 1 nr 4

⁴⁷ Berthou, s. 2

⁴⁸ OECD-kommentaren, paragraf 1 nr 2, 8 och 9

⁴⁹ Vogel, Klaus m.fl. ”*The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition*”, Kluwer Law International, Boston, 1999, s. 22

⁵⁰ Ibid

⁵¹ Dahlberg, s. 2

till vad som senare kom att bli modellavtalet, är det dock inte tillräckligt med enbart närvaro av ett företag på en viss plats.⁵³ Denna bestämmelse togs dock inte in i modellavtalet, varför betydelsen härav torde vara mindre. Detta sagt med beaktande av att det enligt OECD-kommentarens punkt 4 är möjligt att en plats för affärsverksamhet föreligger även då en lokal inte står till förfogande utan endast visst utrymme förfogas över.

4.3.2 Stadigvarande

Enligt definitionen bör platsen enligt Skatteverkets handledningar för internationell beskattning vara knuten till en geografisk punkt.⁵⁴ Denna förankring måste inte rent faktiskt vara med fast mark, utan endast uppfylla det kriteriet att t.ex. utrustning blir kvar på ett specifikt ställe under en viss tid. Även kommentarerna talar om att det bör finnas ett samband mellan platsen för affärsverksamheten och en viss geografisk plats.⁵⁵ Detta till trots talas det dock i förslaget till modellavtal om att begreppet bestämd plats skall ges en vid tolkning,⁵⁶ varför det enligt författaren är tveksamt om ett krav på en anknytning till en bestämd geografisk punkt verkligen kan uppställas. I punkt 5 i OECD-kommentarerna talas det om att det ”i allmänhet” måste finnas ett samband mellan platsen och en geografisk punkt, vilket författaren uppfattar som att det e contrario måste finnas fall då detta krav ej uppställs. Detta stödjer den uppfattningen att ett absolut samband inte är en nödvändighet.⁵⁷

OECD-förslaget ger att det i de fall en verksamhet flyttas mellan olika närliggande platser vilka har ett kommersiellt och geografiskt samband så torde ett fast driftställe etableras.⁵⁸ Enligt OECD-förslaget är det dock tillräckligt att utföra aktiviteter med kommersiell sammanhållning om en geografisk sammanhållning saknas.

Vad gäller platsens varaktighet i tid gäller att verksamheten inte skall vara av temporär natur.⁵⁹ Termen stadigvarande skall i modellavtalets mening läsas som ”på obestämd tid” snarare än ”evigt varande”.⁶⁰ Som en tidsreferens kan anges kravet på tolv månader för att entreprenadarbeten skall anses utgöra ett fast driftställe. Då någon tidsram inte ges i kommentarerna till grunddefinitionen anser författaren i enlighet med

⁵² “Draft Contents of the 2002 Update to the Model Tax Convention”, OECD, 02/11/2001, <http://www.oecd.org/dataoecd/49/34/2372805.pdf>. (2007-03-08). Nedan omnämnt som OECD-förslaget

⁵³ OECD-förslaget s. 12 ff

⁵⁴ Skatteverkets int. handledning, s. 414

⁵⁵ OECD-kommentarerna, paragraf 1 nr. 4

⁵⁶ Berthou, s. 2

⁵⁷ Jfr Dahlberg vilken anser att det alltid måste existera ett samband mellan geografisk punkt och bestämd plats, samt att dessa begrepp i sak är synonyma.

⁵⁸ OECD-förslaget, s. 13

⁵⁹ OECD-kommentaren, paragraf 1 nr. 6

⁶⁰ Vogel, Klaus m.fl. s. 24

Dahlberg att det inte finns något som hindrar en tolkning från att även kortare tider i övrigt kan anses vara tillfyllest.⁶¹

I OECD-förslaget vidareutvecklas begreppet med att även om platsen finns även för en kort tid kan detta ändå innebära ett fast driftställe om verksamheten som bedrivs är av kortvarigt slag. Enligt Berthou har dock ett fast driftställe sällan bedömts etablerat om verksamheten funnits på en plats kortare än sex månader (med undantag för verksamhet av återkommande natur).⁶² Sex månader torde dock normalt vara tillräckligt, och även om etableringen faktisk existerar kortare tid torde rekvisitet vara uppfyllt om avsikten från början var att etablera sig under en sådan tidsperiod.⁶³

Vidare så talar OECD-förslaget om att en uppdelning av verksamheten i små fragment där olika verksamhetsgrenar hanterar olika delar inte hindrar att ett fast driftställe uppkommer, samt att temporära uppehåll inte innebär förlorande av status som fast driftställe.⁶⁴

Vad gäller beständighetstestet relation till förfogandetestet kan läggas märke till att permanenstestet inte görs beroende av själva affärsaktivitetstiden utan istället den faktiska tiden då man förfogar exempelvis lokalen i landet där man etablerar sig.⁶⁵ Denna distinktion kan vara av betydelse t.ex. då en konsult enbart presterar delar av tiden vid affärsstället. Startpunkten för etablering av ett fast driftställe är dagen då affärsstället står till förfogande, även om denne enbart bedriver förberedande arbete. Tiden upphör då företaget inte längre har disponeringsrätt till affärsstället.⁶⁶

4.3.3 Företagets verksamhet måste bedrivas från den stadigvarande platsen för affärsverksamheten

I OECD-förslaget pekas på att orden ”bedrivs från” bör ges en vid innebörd.⁶⁷ Enligt kommentarerna innebär det dock normalt att de personer som sköter verksamheten i företaget är knutna till platsen.⁶⁸ Ett fast driftställe kan dock föreligga även om verksamheten bedrivs huvudsakligen av automatisk utrustning och personalen endast har en övervakande- och underhållande funktion.⁶⁹ Om företaget dock uthyr automaterna till annan föreligger ej ett fast driftställe. Även andra verksamheter som leasing och

⁶¹ Se Dahlberg, s. 5

⁶² Berthou, s. 2

⁶³ Vogel, Klaus m.fl., s. 26

⁶⁴ OECD-förslaget, s. 15

⁶⁵ Vogel, Klaus m.fl., s. 26

⁶⁶ Ibid

⁶⁷ Ibid

⁶⁸ OECD-kommentaren, paragraf 1 nr. 7

⁶⁹ Se OECD-kommentarernas punkt 9 till art. 5 samt Skatteverkets int. handledning, s. 418

tillhandahållande av kapital kan utgöra ett fast driftställe om platsen det sker ifrån är en stadigvarande plats för affärsverksamhet.⁷⁰

Det bör här noteras att kravet på att personer skall vara knutna till platsen inte är absolut. I exempelvis RÅ 1991 not 228 ansågs detta rekvisit vara uppfyllt trots att någon personal inte var anställd. I detta fall ansågs en hyresfastighet utgöra ett undantagsfall för vilken personal inte var ett krav för att etablera ett fast driftställe.

4.3.4 Verksamhet av förberedande eller biträdande art

Innan OECD:s modellavtal lämnas skall en kort redogörelse ges för de undantag för vilka ett fast driftställe inte anses upprättat. Dessa återfinns i art.5 punkt 4. Gemensamt för undantagen är att verksamheterna i allmänhet är av förberedande eller biträdande art.

Det görs här således en distinktion mellan företagets kärnverksamhet och verksamhet som enbart är förberedande eller biträdande. Kärnverksamhet är den affärsverksamhet som är den egentliga och essentiella sysselsättningen, d.v.s. den verksamhet som utgör stommen i affärsverksamheten.⁷¹

Svårigheter kan finnas att göra denna distinktion och en bedömning får göras för varje enskilt fall efter de omständigheter som där föreligger. Om syftet med aktiviteten är densamma som gäller för företaget i övrigt torde likväl enligt författaren inte förberedande eller biträdande verksamhet vara för handen.

4.3.5 Agentfall

I likhet med den svenska definitionen utesluter även OECD-avtalet de fall då en självständig agent agerar å företagets vägnar. Bestämmelser härom återfinns i art. 5 p.6-7. Då bestämmelserna härom är av mindre intresse i detta sammanhang kommer inte någon närmare genomgång att göras. För vidare behandling av dessa undantag hänvisas till vad som ovan nämnts sam till OECD-kommentarerna.

4.4 Fördelar med etablering genom ett fast driftställe jämfört med ett dotterbolag

När ett företag ämnar etablera sig på en ny nationell marknad finns flera olika etableringsalternativ att välja på. Utifrån företagets synvinkel väljs det

⁷⁰ För en närmare genomgång hänvisas till Dahlberg, s. 6

⁷¹ Vogel, Klaus m.fl., s. 26

alternativ som i den specifika situationen framstår som fördelaktigast. Faktorer som här är av betydelse att beakta är såväl långsiktighet i etableringsstrategi, insyn i moderbolaget från källstaten, skatteaspekter samt andra ekonomiska och ev. personliga hänsynstaganden. En vanlig faktor som ofta spelar in är att dotterbolagsalternativet anses följa bäst den organisationsstruktur, historiska uppbyggnad, policy etc. som genomsyrar företagsgruppen.⁷²

Oftast är utfallet så att bolaget väljer att etablera sig genom ett dotterbolag.⁷³ Detta har till fördel att riskerna vid etableringen begränsas till vad som satsats i dotterbolaget, det egna kapitalet i moderbolaget skyddas från eventuella fordringar från dotterbolagets borgenärer. Detta är ett utfall av att de två bolagen utgör skilda rättssubjekt med eget ansvar för sitt agerande och upptagna förpliktelser.⁷⁴ Vidare så skyddas moderbolaget mot direkt insyn från etableringslandets myndigheter. Vad gäller den skattemässiga aspekten så har etableringsformen den fördelen att dotterbolaget enbart beskattas i det land i vilket det är etablerat.⁷⁵

Etablering genom ett fast driftställe innebär dock att man inte begränsar risken utan samtliga förpliktelser står även bolaget själv för. Ytterligare en nackdel ser författaren i den administrativa belastning det innebär att för varje fast driftställe beräkna hur stor del av vinsten som enligt varje etableringslands nationella lagstiftning kan anses hänförlig till det fasta driftstället, vilket är kravet om det fasta driftstället är att se som en avgränsad och separat enhet.⁷⁶ Fördelar är dock att man undviker initiala kostnader som aktiekapitalkrav, stämpelskatt etc., vilket är av stor betydelse om etableringen är mer osäker eller endast planeras att drivas under en kortare tid. Skattemässigt har det fasta driftstället den fördelen att de generellt inte belastas av de kvittnings- och hemtagningsproblem som dotterbolaget har. Då det fasta driftstället är en del av bolaget sker ingen faktisk vinsthemtagnin utan endast en förflyttning av tillgångarna inom samma juridiska person, eller med andra ord att se som en koncernintern överföring av egendom eller kapital.⁷⁷ På detta sätt kan källskatt på utdelningar undvikas. Vidare så kan de underskott som eventuellt drabbar det fasta driftställen kvittas mot andra intäkter i bolagets verksamhet, vilket ej är fallet i dotterbolagssituationer.⁷⁸ Man kan således här skapa en resultatutjämning på ett annat sätt än vad som är fallet i dotterbolagsfallen. Då nyetableringar ofta går med förlust under introduktionsåren är denna möjlighet av central betydelse.

⁷² Bäckström, Peter. "Fasta driftställen (filialer)", SvSKT 6-7/1996 s. 567

⁷³ Ibid

⁷⁴ Se bl.a. prop. 1986/87:30, s. 43.

⁷⁵ Bäckström, s. 568

⁷⁶ Hall, Mikael och Myllynen, Mika "OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen", SvSKT 10/ 2001, s. 966

⁷⁷ Bäckström, s. 572

⁷⁸ Lägg dock märke till C-446/03 Marks & Spencer, i vilket EG-domstolen uttalade att förlustavdrag över gränserna skall kunna medges om förlusterna som drabbat det utländska dotterbolaget är slutliga.

Vidare bör det noteras att det är tveksamt om de regler som gäller för interprissättning även är tillämpbara på fasta driftställen. Inom OECD har en arbetsgrupp⁷⁹ tillsatts med mål att bl.a. ta sikte på denna fråga vilket har resulterat i att man föreslår en analog tillämpning av de regler som gäller i koncernförhållanden även för fasta driftställen.⁸⁰ Författaren ser här en viss problematik i att använda sig av dessa regler i och med att de utarbetats för att användas vid transaktioner mellan närstående bolag. Vid fallet fasta driftställen sker affärerna inom samma legala enhet. Denna diskrepans gör det svårare att bedöma den ekonomiska betydelse transaktionerna har, varför en liknande tillämpning kan vara komplicerad.

⁷⁹ Working Party no. 6

⁸⁰ "Transfer Pricing and Multinational Enterprises", från 1979 och 1984 (of the OECD Committee on Fiscal Affairs). Vägledningarna för interprissättning (Transfer Pricing and Multinational Enterprises and Tax Administrations) har kompletterats med två bilagor: "Guidelines for Monitoring Procedures on the OECD Transfer Pricing Guidelines and the Involvement of the Business Community" och "Examples to Illustrate the Transfer Pricing Guidelines" (Tax Notes International vol. 16 1998 s. 735)

5 Fast driftställe i e-handeln

5.1 Allmänt

Frågan är hur e-handeln ställer sig till såväl den svenska som OECD:s definition av ett fast driftställe. När man ser till dessa regler ter det sig onekligen så att de syftar till traditionell produktion och försäljning av varor och tjänster.⁸¹ Detta till trots gör inte att e-handel inte kan anses att hamna inom begreppen, inte minst då e-handel vid utarbetandet av det första modellavtalet inte var påtänkt.⁸²

Under år 2000 så resulterade en översyn av OECD-avtalet till en utveckling av kommentarerna, vilka förklarar var e-handel står i förhållande till begreppet fast driftställe. Innan tillägget i kommentarerna till artikel 5, modellavtalet, vilken tillkom i samband med 2003 års revision, var det i doktrinen inte uteslutet att reglerna kunde tillämpas även på elektronisk handel.⁸³ Genom tillägget, vilket återfinns som en avslutande del till kommentarerna i p. 42.1-42.10, gjordes det klart att denna uppfattning var riktig; även e-handel kunde etablera ett fast driftställe i vissa situationer. OECD:s synsätt är dock enbart deskriptivt och utan bindande effekt,⁸⁴ vilket tillsammans med de problem förslaget medför gör att lokaliseringsfrågan vid e-handel enligt författaren fortfarande inte kan anses som löst. OECD:s förslag är dock en start till ett gemensamt synsätt på dessa frågor och betydelsen härav skall inte undervärderas. Det är också möjligt att denna lösning till slut kan komma att bli dominerande, varför förslaget kommer att behandlas grundligt. Övriga alternativa lösningar som framförts kommer också att gås igenom för att ge en helhetssyn till problematiken.

5.2 Server

Ordet server innebär i korthet enligt Wikipedia ”antingen ett datorprogram som kan användas för att distribuera webbsidor eller en dator som kör sådan programvara”.⁸⁵ I doktrinen har begreppet server fått en relativt vag karaktär; de olika förklaringar som ges av vad en server är varierar något från fall till fall.⁸⁶ Gemensamt för samtliga är att de bygger på uppfattningen att en server är en dator som fungerar som en länk mellan två eller flera datorer och som utför vissa specifika funktioner för dem. Fortsättningsvis

⁸¹ Appelqvist, s. 4

⁸² Den första utgåvan av OECD:s modellavtal jämte kommentar kom år 1963, se ”*Draft Taxation Convention on Income and Capital*”, OECD, 1963. Se www.oecd.org

⁸³ Appelqvist, s. 4

⁸⁴ Brokelind, s. 129

⁸⁵ Wikipedias definition av webbserver, se <http://sv.wikipedia.org/wiki/Webbserver>

⁸⁶ Albregetse, Dr. 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, Volume 30, Issue 10, 2002, s. 357

kommer författaren att med server avse den definition som givits av Mark Veljkov och George Hartnell: "En Internet-baserad dator som tillhandahåller tjänster och information" (min översättning).⁸⁷

Alla webbsidor man kan hitta på Internet hämtas från en eller flera sådana webbserverar. Var denna server är belägen har såväl i doktrin som genom OECD förts fram som ett alternativ för att vid e-handel kunna lokalisera ett fast driftställe. Även inom andra områden än skatterätt har serverns betydelse framförts, t.ex. inom den internationella process- och privaträtten för att där avgöra lagvals- och jurisdiktionsfrågor.⁸⁸ Inom såväl detta rättsområde som inom skatterätten är likväl den dominerande uppfattningen att serverns placering inte ensam är avgörande.⁸⁹ Den närmare uppfattningen om servens relevans skall här presenteras.

5.2.1 OECD-kommentarerna

En fråga som möttes med flera olika svar var när det fanns ett fast driftställe inom e-handeln; medlemsländerna inom OECD var här av flera olika uppfattningar. Det var uppenbart att en förändring behövde göras. Flera olika alternativ stod här till hands, t.ex. att helt överge driftställebegreppet eller att finna ett nytt begrepp för dylika situationer. OECD valde dock att fortsätta att använda sig av nu gällande regler i enlighet med modellavtalet, med anpassning till de nya förutsättningar som e-handeln innebär.

Inom OECD kom man således att utarbeta förslag till förändringar av kommentaren till art. 5 modellavtalet.⁹⁰ Det första utkastet kom i oktober 1999, vilket efter diskussioner kom att leda till definitiva förändringar av kommentarerna. Dessa justeringar publicerades på Internet den 22:e december år 2000.⁹¹ De två olika extrema synpunkterna som tidigare framförts, dvs. att en server aldrig kan konstituera ett fast driftställe resp. att en server normalt utgör ett fast driftställe har här kommit att mötas i ett mellanting där en server under vissa specifika förutsättningar enligt kommentarerna utgör ett fast driftställe.⁹²

OECD-kommentarerna gör en klar åtskillnad mellan elektronisk kapacitet, t.ex. en hemsida, och själva datorutrustningen som används i e-handel.

⁸⁷ Veljkov, Mark & Hartnell, George "Basic Internet Utilities, Pockets Guides to the Internet", volume 5, Mecklermedia, London, 1994. I den engelska versionen löd definitionen "An Internet-based computer providing services and information".

⁸⁸ Se bl.a. Åkerman & Thunman, "Jurisdiktion- och lagvalsproblem på Internet", JT 1997-98, s. 440

⁸⁹ Se bl.a. Carlén-Wendels, "Nätjuridik", 3:e uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2000, s. 35 samt OECD, "Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-commerce. Changes to the Commentary on article 5", s. 4 punkt 42.1 och 42.3. Nedan omnämnt som "Förändringar i kommentaren till artikel 5"

⁹⁰ Albrechtse, s. 361

⁹¹ Ibid

⁹² Owens, Jeffrey "Taxation and E-Commerce: Progress Report", Intertax, Volume 29, Issue 1, 2000, s. 12

Diskussionen häromkring återfinns i paragraf 42.1 till 42.10, och klart härav är att en hemsida i sig själv (elektronisk kapacitet) inte kan utgöra ett fast driftställe. Detta är fallet då elektronisk kapacitet endast är elektronisk ström i kablar, och endast kablarna själva i vissa fall kan anses utgöra ett affärsställe som ger upphov till ett fast driftställe.⁹³ Inställningen att en hemsida i sig själv inte kan konstituera ett fast driftställe råder det konsensus om bland medlemsländerna, utan istället har man tagit fasta vid servern som betydelsefull vid lokaliseringen. Det bör här även tilläggas att en ISP (Internet Service Provider) inte i något fall kan anses såsom en permanent representant och således ej såsom en agent vilken annars hade kunnat utgöra ett fast driftställe.⁹⁴ Avgränsningen har motiverats med att en ISP inte har behörighet att sluta avtal för bolaget, den kan likställas med en oberoende agent samt den är ej en person, vilket krävs för att kunna utgöra en agent.⁹⁵

OECD-kommentarerna gör en klar åtskillnad mellan datautrustningen och den data och mjukvara som finns lagrad i utrustningen, då det senare endast utgör immateriella tillgångar vilka i sig själv inte kan konstituera ett fast driftställe då dessa tillgångar ej är fysiska.⁹⁶ En server kan å andra sidan, i likhet med en dator, utgöra en kännbar, reell tillgång som har en fysisk lokalisering, dvs. kan utgöra en fast plats för affärsverksamhet.⁹⁷ För att en server skall anses utgöra ett fast driftställe krävs dock att ett flertal andra förutsättningar skall vara uppfyllda. Först och främst krävs för ett fast driftställe att platsen för affärsverksamheten står till förfogande för företaget. Vad gäller en server innebär detta att en hemsida som förvaras hos en fristående entreprenör inte etablerar ett fast driftställe, men i de fall en hemsida finns hos företagets ägda, hyrda eller leasade server så kan ett fast driftställe föreligga.⁹⁸ Frågan om ett företags förfogande över en server innebär att verksamheten helt eller delvis bedrivs från den plats där servern är belägen får avgöras från fall till fall. I dessa situationer skall man ta hänsyn till om förfogandet över utrustningen kan anses ske där företagets verksamhet utförs.⁹⁹

Van der Heyden, Vogel och Hinnekens menar att förfoganderekvisitet bör vara uppfyllt även om bolaget inte har full kontroll över servern.¹⁰⁰ Det viktiga är här enligt dem den legala karaktären av det avtal enligt vilket tillgång till servern erhållits. Med andra ord bör man se till den funktion servern har för bolaget istället för att endast se till om bolaget är ägare av

⁹³ Se även Shalhav, Sarig "The Revised Permanent Establishment Rules", Intertax, Volume 31, Issue 4, 2003, s. 134

⁹⁴ OECD-kommentarerna sektion 42.109

⁹⁵ Végh, Perla Gyöngye "OECD: Facing the Challenges of Electronic Commerce (Direct Taxation)", European Taxation, 4/1/2001, s. 156

⁹⁶ OECD-kommentarerna sektion 42.2 samt Shalhav, s. 134

⁹⁷ Végh, Perla Gyöngye, s. 156

⁹⁸ Albregtse, s. 361

⁹⁹ Sektion 42.5 av OECD-kommentarerna

¹⁰⁰ Se Albregtse, s. 361 med hänvisning till Heyden, Guy van der "De vaste inrichtingproblematiek in de e-business omgeving", Algemeen Fiscaal Tijdschrift, no. 1 01/2006, s. 6

servern.¹⁰¹ Författaren ställer sig positiv till detta synsätt då de resultat som annars kunde uppnås skulle bli orimliga. Liknande situationer skulle annars kunna leda till två olika utfall, vilket givetvis inte vore önskvärt. Rättsläget är dock osäkert, varför frågan får anses vara öppen i nuläget.

Vidare så är det nödvändigt att servern under en viss tid är belägen på en viss plats, dvs. den är stadigvarande. Kommentarererna ger här ingen vägledning i frågan om vilken minimitid som kan krävas för att rekvisitet skall anses uppfyllt. Det är viktigt att här notera att transportabiliteten är oviktig, det essentiella är huruvida serverns placering rent faktiskt har flyttats.¹⁰² Skaar anser att det i princip är möjligt att tillämpa driftställebegreppet på en server, men är tveksam till huruvida det föreligger en tillräckligt permanent etablering.¹⁰³ Han kopplar här ihop webbplatsen med servern, dvs. han förutsätter att verksamheten sker via servern om webbplatsen används av bolaget. Även Doernberg och Hinnekens förutsätter denna koppling mellan webbplatsen och servern. Författarna menar vidare att det är oväsentligt om webbplatsen flyttas runt på servern och gör här en parallell till fallet *Market Vendor* där en holländsk kringresande försäljare ansågs ha ett fast driftställe trots att etableringen skedde på olika marknader.¹⁰⁴

Ytterligare en faktor som har klargjorts genom kommentarererna är att ingen personal är nödvändig vid e-handel för att upprätta ett fast driftställe.¹⁰⁵

Slutligen så för man i kommentarererna en diskussion vid avgränsningen mellan verksamhet av förberedande eller biträdande art, och annan verksamhet vilken kan konstituera ett fast driftställe. I sektion 42.7 ger kommentarererna konkreta exempel på när de funktioner som ges anses vara förberedande eller biträdande. Bland dessa är tillhandahållandet av en kommunikationslänk mellan försäljare och konsumenter, marknadsförandet av varor eller tjänster, insamlande av marknadsdata för bolaget eller tillhandahållande av information. Om dessa aktiviteter utgör kärnverksamhet för bolaget skall likväl ett fast driftställe föreligga. Huruvida man skall anse funktionerna som kärnverksamhet förklaras i sektion 42.9 såsom att man måste se till de specifika aktiviteterna i ljuset av bolagets mål och kärnverksamhet. I detta sammanhang bör även något nämnas om backup servrar, vilka är vanligt förekommande som "försäkring" till huvudservern. Dessa är ofta placerade i olika länder och för varje enskild transaktion kan det vara svårt att kunna bestämma till vilken server och vid vilken tidpunkt som affären skall knytas. Detta problem har lösts på så sätt att man här gör en gränsdragning mellan vad som kan anses

¹⁰¹ Se Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc "Electronic Commerce and International Taxation", Kluwer Law International, Haag, 1999, s. 137

¹⁰² Albregtse, s. 361

¹⁰³ Skaar, Arvid A "Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce", i "International Studies in Taxation: Law and Economics" av Lindencrona m.fl., Kluwer Law International, Haag, 1999, s. 307-320

¹⁰⁴ Doernberg och Hinnekens, s. 137 med hänvisning till fallet "Market Vendor", Finanzgericht Münster i EFG 1966, s. 501

¹⁰⁵ Se sektion 42.6 av OECD-kommentarererna samt Vegh, Perla Gyöngye, s. 156

vara verksamhet av förberedande eller biträdande art. En backup server har man ansetts falla under detta begrepp. Om backup servern dock har funktioner som övergår vad som kan anses biträdande eller förberedande kan den likväl utgöra ett fast driftställe, något som får avgöras efter det enskilda fallets omständigheter.

Vid e-handel kan det i flera fall vara svårt att avgöra huruvida verksamhet är av förberedande art. Typerna av informationsverksamheter är många och svårbedömda. Exempelvis kan det vara svårt att bedöma de många reklamfinansierade verksamheterna.¹⁰⁶ Sökmotorer som "google" eller "altavista" har t.ex. olika kärnverksamhet beroende från vilken synvinkel de bedöms. För användaren utgörs denna verksamhet av själva sökfunktionen, medan dess ekonomiska verksamhet är annonsförsäljning. Från ett annat perspektiv kan således dess kärnverksamhet sägas vara försäljning av annonsplats. Vad som här egentligen är kärnverksamhet är således problematiskt.

5.3 Webbplats och ISP

Det ställningstagande som gjorts av OECD delas ej av alla. Exempelvis anser Hoeren och Kábish att det är tillräckligt med att ISP:n håller information tillgänglig under en utpekbar URL för att ett fast driftställe skall etableras.¹⁰⁷ De flesta torde dock anse att det krävs en starkare anknytning än enbart en hemsida eller en ISP krävs för att etablera ett fast driftställe. Man kan då undra vad som är skillnaden mellan en server, en hemsida och en ISP, eftersom man ansett att den förra i vissa situationer kan konstituera ett fast driftställe. Skillnaden är att en webbsida, vilket i sak är en förening mellan mjukvara och information, utgör inte lös egendom utan är snarare att se som en typ av immateriell rättighet.¹⁰⁸ Den kan inte heller utgöra en plats som kan ses som verksamhetsställe, eftersom där inte finns någon fast egendom, maskiner eller utrustning. En server å andra sidan är möjligt att rent logiskt knyta till en geografisk plats.

Inte heller då en ISP tillhandahåller möjligheten att hålla en webbsida tillhörande ett annat bolag på sin egen server uppfylls driftställebegreppet då hemsidan då är belägen hos annan, och en annans tillgång inte konstituerar en fast plats för affärsverksamhet.¹⁰⁹ Förfoganderekvisitet brister här då bolaget endast betalar för en viss tjänst, dvs. förvarandet av hemsidan, och inte själv har tillgång till servern.

Ett ytterligare alternativ som framförts är att se en hemsida som en agent för bolaget. I ändringarna till kommentaren konstateras dock att en webbsida genom vilken ett företag driver sin verksamhet inte kan utgöra en person i

¹⁰⁶ Johnssén, s. 61

¹⁰⁷ Appelqvist, s. 4 med hänvisning till Hoeren, Thomas och Kábish, Voker "Research Paper – Taxation, Deliverable 2.1.1", Version 3, december 1999, avsnitt 2.1.3.1.1.1, s. 5

¹⁰⁸ Förändringar i kommentaren till artikel 5, paragraf 42.2.

¹⁰⁹ Vegh, s. 156

enlighet med artikel 3. Med andra ord menar man alltså inte att man kan likställa en hemsida med en beroende agent som avses i artikel 5(5).¹¹⁰ Vissa har dock hävdats att man bör anlägga en extensiv tolkning och pekar på de likheter som finns mellan beroende agenter och hemsidor; webbsidan innebär en närvaro i landet, den fungerar som en förlängd arm av det utländska företaget till vilket den tillhör, den kan på motsvarande sätt som en beroende agent bedriva affärsverksamhet för det utländska företagens räkning inom ramen för hur den programmerats etc.¹¹¹ En sådan tolkning är dock enligt författaren mycket bristfällig då man trots allt får se till det faktum att webbsidan ej kan operera på egen hand utan endast innebär en kapacitet. För att en hemsida skall få någon som helst funktion måste den kopplas till en server vilken lagrar informationen och sköter programmeringen.¹¹²

Sammanfattningsvis kan således sägas att det alternativ som i nuläget har viss tyngd är att i vissa lägen betrakta servern som ett fast driftställe, medan en hemsida eller en ISP knappast kan anses uppfylla de rekvisit som uppställs. Den fortsatta uppsatsen kommer således att fokusera på servern som en eventuell lokaliseringsspunkt.

¹¹⁰ Förändringar i kommentaren till artikel 5, paragraph 42.10.

¹¹¹ Sher, Judd A., "A Band-Aid or Surgery: It is time to evaluate the health of the permanent establishment concept", *Tax Management International Journal*, 9 July, 1999, 415-426

¹¹² Jfr även huruvida en ISP skulle kunna ses som en beroende agent. I vissa specifika fall kan författaren se en viss möjlighet härför, men vanligtvis faller en ISP utanför agentbegreppet då någon behörighet ej finns att sluta bindande avtal i bolagets namn och i så fall skulle handla utanför den kärnverksamhet som en ISP bedriver.

6 Tolkningsproblem

6.1 OECD:s ställning i svensk rätt

6.1.1 Introduktion

Enligt OECD är det alltså möjligt i vissa fall att genom en server etablera ett fast driftställe i en stat. Den fråga som då dyker upp är vilken relevans OECD:s ställningstagande har för svensk intern skatterätt. Är våra skattemyndigheter eller domstolar på något sätt bunden av kommentarerna till modellavtalet, eller är de fria att själva fatta egna ställningstaganden som kan gå emot vad som gäller enligt OECD? Författaren önskar härmed utreda vilket rättskällevärde OECD:s modellavtal jämte kommentarer har för svensk rätt, för att på så sätt fastslå om Sverige är bunden av det arbete som utträttats inom OECD.

6.1.2 Rättskällevärde

OECD är, vilket ovan nämnts, en ekonomisk samarbetsorganisation. Det står stater fritt att delta i samarbetet eller att stå utanför. För länder som Sverige vilka valt att delta gäller att man enligt rekommendation från OECD skall rätta sig efter modellavtalet och den tolkning av avtalsinnehållet som följer av kommentarerna till avtalet. Denna rekommendation återfinns i en bilaga till OECD:s modellavtal. Rekommendationen, vilken går under namnet "Recommendation of the OECD Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital", ber medlemsstaternas regeringar att

"1. to pursue their efforts to conclude bilateral tax conventions on income and on capital with those Member countries...

... 3. that their tax administrations follow the Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, as modified from time to time, when applying and interpreting the provisions of their bilateral conventions that are based on these Articles."

Även vid ändringar av kommentarerna uppmanas regeringarna att följa dessa.¹¹³ I fall som vid driftställebegreppet där artikeln är oförändrad menar man att man "...normalt kan applicera ändringar av tolkningen och tillämpningen av överenskommelser som nåtts före dess godkännande, eftersom de reflekterar den konsensus som råder mellan medlemmarna inom OECD vad gäller den korrekta tolkningen av existerande bestämmelser och

¹¹³ Dahlberg, s. 144-145 med hänvisning till paragraferna 33-36.1 i Introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal.

deras tillämpning vid specifika situationer” (författarens översättning).¹¹⁴ Det lämnas dock här en viss lucka då man säger att det ”normalt” skall gälla att förändringarna kan appliceras. E contrario får man dra den slutsatsen att det i vissa situationer inte är möjligt. Något som enligt författaren i denna situation kan vara av vikt är huruvida en medlemsstat har gjort en reservation eller en anmärkning till kommentarerna, vilket är möjligt att infoga då medlemsstaten inte anser sig kunna instämma med de nya kommentarer som införts.¹¹⁵ Sverige har i vissa fall gjort reservationer till avtalsartiklarna, t.ex. beskattningen av pensioner och pensionsförsäkringar.¹¹⁶ Noterbart är att Sverige inte har gjort någon reservation eller anmärkning till de nya kommentarerna avseende driftställebegreppet i e-handel.

Det är alltså en rekommendation som omber regeringarna att följa modellavtalet och dess kommentarer då nya skatteavtal tas fram, omförhandlas samt skall tolkas av myndigheter i medlemsstaterna. Detta är, vilket också framgår av namnet, en rekommendation – inte en juridiskt bindande rättsakt.¹¹⁷ Viktigt är även att poängtera att rekommendationen aktualiseras då medlemsstaterna befattas med dubbelbeskattningsavtal och inte berör ländernas interna rätt, vilken rekommendationen inte riktas mot. Hur medlemsstaterna väljer att utforma och tolka sin interna skatterätt är således alltså inte en fråga som rekommendationen på något sätt berör.

Av rekommendationen kan således inte dras någon egentlig ledning av vad som gäller enligt intern svensk rätt. Faktum består dock att svenska domstolar vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal brukar fästa stor vikt vid OECD:s modellavtal jämte kommentarer. I RÅ 1996 ref. 84 (”Luxemburgfallet”) uttalade RegR att ”...inom området för internationell beskattning bör särskild betydelse ofta tillmätas OECD:s och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen”. Värdet härav har poängterats även i ett flertal andra rättsfall.¹¹⁸

Problematiken med OECD:s rättskällevärde i svensk rätt är stor, och det är inte författarens ambition att här lösa dessa frågeställningar. Här önskas istället enbart peka på att det finns faktorer som pekar på såväl lämpligheten av ett OECD-konformt tolkningssätt som vikten av försiktighet vid en förändrad tolkning av ett redan etablerat begrepp. Tolkningsproblemen slutar dessutom inte vid rättskällesvårigheterna, utan även andra faktorer såsom legalitetsskäl spelar här en central roll.

¹¹⁴ Paragraf 35 i Introduktionsavsnittet. På engelska lyder texten ”...normally applicable to the interpretation and application of conventions concluded before their adoption, because they reflect the consensus of the OECD Member countries as to the proper interpretation of existing provisions and their application to specific situations”.

¹¹⁵ Se paragraf 30-31 i Introduktionsavsnittet

¹¹⁶ Se paragraf 33 i kommentaren till artikel, paragraf 15 till artikel 15 samt paragraf 12 till artikel 22

¹¹⁷ Dahlberg, s. 143

¹¹⁸ Se t.ex. RÅ 1987 ref. 162 (”Englandsfararna”), RÅ 1991 not. 228, RÅ 1993 not. 677, RÅ 2001 ref. 38

6.2 Bristande lexikalisk överensstämmelse

Oavsett om man kan se OECD:s modellavtal jämte kommentarer som en rättskälla vid svensk rättstillämpning kvarstår vissa problem. En av dessa är att man enligt ordalydelsen knappast kan inläsa en server såsom omfattande av den definition som gäller för fasta driftställen.

Art. 5(1) och den svenska definitionen kräver, vilket ovan beskrivits i kap. 2, att det finns en ”plats för affärsverksamhet”, vilken (normalt) skall ha en viss geografisk anknytningspunkt samt vara till bolagets förfogande. Detta senare rekvisit är här av stor betydelse, då det innebär att den verksamhet som bedrivs via platsen skall vara under någon form av kontroll eller faktisk användning av bolaget. Vidare skall denna plats för affärsverksamhet också vara ”stadigvarande”. Författaren ställer sig här mycket frågande till om detta verkligen är krav som kan ställas upp beträffande e-handeln. Anledningen till svårigheterna med att hänföra e-handeln till ett fast driftställe, såsom det normalt uppfattas, är också anledningen till vidareutvecklingen av kommentarerna. Justeringarna av kommentarerna gör driftställebegreppet bättre anpassat till den verklighet som företag nu ofta lever i, där Internet dagligen spelar en allt större roll. Frågan är dock om man endast med hjälp av tillagda kommentarer kan ta bort den diskrepans som finns i ordalydelsen och på så sätt inkludera e-handel. Författaren är av den ståndpunkten att ett sådant förfarande är något tveksamt då det i sak inte löser de problem som driftställebegreppet skapat för e-handeln; diskrepansen mellan ordalydelsen och vad som kan utgöra ett fast driftställe består samtidigt som man med kommentarerna kan komma att begränsa i vilka fall ett fast driftställe anses upprättat.

Även om man bedömer reglerna enligt sedvanliga traktatsprinciper för tolkning kan någon närmare ledning ej fås. Klart är att rättsläget i nuläget är osäkert beträffande om man vid sedvanlig traktattolkning kan anses att en server omfattas av begreppet fast driftställe.¹¹⁹

6.3 Legalitetsskäl

Enligt RF 1:4 beslutar riksdagen om skatt. Skatt utgör ett många gånger betungande åliggande. Av såväl ekonomiska skäl som rättssäkerhetsskäl är det för en enskild eller ett företag viktigt att skattskyldighet kan fastställas säkert och entydigt.

¹¹⁹ ¹¹⁹ Se Dahlberg Mattias ”Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal” i Festskrift till Gustaf Lindencrona, Ed. Arvidsson/Melz/Silfverberg, Norstedts Juridik, Stockholm, 2003, s. 151 med hänvisning till Lindencrona, Gustaf ”Dubbelbeskattningsavtalsrätt”, Juristförlaget, Stockholm, 1994, s. 82

Författaren är av den inställningen att man bör vara försiktig vid tillämpningen av driftställebegreppet i svensk rättspraxis. Vilket framgått av ovan kan de tolkningsprinciper som kommit till uttryck i OECD:s kommentarer till modellavtalet i bästa fall vara vägledande, varför det saknas någon egentlig säker rättskälla till hur begreppet bör tillämpas på konkreta fall. Särskilt då rättskällevärdet av de nyinförda kommentarerna är diskuterbart är försiktighet anmodad. Vårat nuvarande regelverk bygger på fast driftställe som något konkret påtagbart, varför varsamhet är påkallad vid påläggande av skatt vid inkomster från e-handeln.¹²⁰ Den svenska definitionen är, vilket påpekats ovan, ett plagiat av OECD:s modellavtal såsom den var vid dess tillkomst för flera decennier sedan. E-handel var då en företeelse som inte existerade, varför det kan vara problematiskt att intolka en vidare omfattning av begreppet än vad som var avsett vid begreppets införande i svensk rätt.

¹²⁰ Se även Appelqvist, s. 5 vilken för samma resonemang.

7 Definitionen fast driftställe – behov av förnyelse?

7.1 Fast driftställe – ett begrepp med gamla anor och med nya problem

Begreppet fast driftställe infördes för runt 150 år sedan, under den period då järnvägen växte sig stark såsom ett alternativt transportmedel.¹²¹ Med tågets hjälp kunde såväl personer och varor transporteras snabbare, men också brevutväxling blev nu såväl snabbare som säkrare. Med den utveckling detta innebar för handeln sågs nu ett behov av driftställebegreppet, då det förenklade såväl nationell som internationell handel genom beskattning av de rörelser som hade ett fast driftställe i landet. Även koncept som permanent representant introducerades i detta sammanhang för att undvika att beskattning skulle kunna undflys.

Tvivel har under senare tid vuxit sig starka avseende om begreppet fast driftställe fortfarande är den bästa lösningen för företagsbeskattning i e-handeln.¹²² Idag ser handeln mycket annorlunda ut än vad den gjorde för ett och ett halvt sekel sedan, med kommunikation som till stor del utförs via telefon, fax, email etc. Företagen är globala och helt andra möjligheter står till handa för att skatteplanera. Exempelvis ges en representant sällan befogenhet att ingå avtal för att undvika beteckningen beroende agent, vilket undviker beskattning i det land agenten opererar. Istället ingås avtalen över Internet eller telefon genom en enkel auktorisation från huvudkontoret vilket kan ske samma minut som beställning gjorts av kunden, något som inte var en möjlighet vid införandet av begreppen.

Frågan är om de begrepp som idag bestämmer skattskyldighet för fasta driftställen och permanenta representanter fortfarande kan sägas vara lämpliga utifrån de överväganden som tidigare gjorts, då reglerna nu bygger på helt andra premisser än vad som tidigare varit fallet. De förutsättningar som tidigare legat till grund för de lösningar som gjorts i den nationella och internationella skatterätten är nu bortbytta, något som skett genom den ökade mobilitet, snabbhet, internationalisering etc. som nya kommunikationsmöjligheter gett upphov till.

Ett av de största problemen som uppmärksammats är just hur e-handel skall kunna komma att omfattas av de sedvanliga skattemässiga begreppen. Det finns här ett klart behov av att uppnå klarhet för en rättssäker tillämpning av

¹²¹ Rädler, Albert J. "Recent Trends in European and International Taxation", Intertax, Volume 32, Issue 8/9, Kluwer Law International, Haag, 2004, s. 370

¹²² OECD discussion draft "Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?", Paris, 26/11/2003, <http://www.oecd.org/dataoecd/58/53/35869032.pdf> (2007-03-08)

bestämmelserna. Till den diskussion som nämndes i kapitel 3 om en omdefiniering av begreppen kommer här nu en utvidgad debatt om huruvida om och i så fall hur man bör fortsätta att begagna sig av skatterätten som den ser ut idag.

7.2 Behållande av det nuvarande systemet

Till övervägande del förespråkas ett behållande av nuvarande skattesystem, om än med vissa justeringar. I olika fora har denna åsikt framförts, vilket kommer att redogöras för nedan.

7.2.1 OECD

Vid den s.k. Ottawa-konferensen bestämdes inom organisationen vissa riktlinjer vilka ska vara gällande för e-handeln. Man har här till avsikt att uppnå ett främjande av e-handeln samtidigt som förutsägbarhet och rättvishet i skattesystemen skall ligga till grund. Samtidigt är det här av vikt att med skattesystemet kunna dra in tillräckliga inkomster.¹²³ Detta har ansetts lämpligast att uppnås med samma beskattningsprinciper som gäller i konventionell handel, om än med vissa mindre justeringar i befintliga skattesystem.

The Committee on Fiscal Affairs antog i juni 1998 ”Taxation Framework Conditions”.¹²⁴ I denna rapport framhålls att samma principer skall styra beskattningen vid elektronisk handel som vid traditionell försäljning. Följande principer skulle vara styrande:

- *neutralitet*, på så sätt att beskattningen skall bli den samma för elektronisk handel som för traditionell handel,
- *effektivitet* genom att inkrävning av skatterna skall kunna ske till så liten administrativ kostnad som möjligt,
- *säkerhet och enkelhet* skall uppnås genom klara och tydliga regler så att skattskyldiga vet vad som gäller
- *rättvisa* genom att rätt skatt skall tas ut vid rätt tillfälle samt
- *flexibilitet* då systemen skall kunna följa med den elektroniska och ekonomiska utvecklingen.¹²⁵

CFA ansåg att dessa principer kan upprätthållas genom redan existerande skatteregler. De flesta transaktioner som företas elektroniskt har sin motsvarighet i den traditionella handeln. Den elektroniska handeln

¹²³ “*Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*”, A Report by the Committee on Fiscal Affairs. avsnitt I, s. 4, http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/frameworkke.pdf (2007-03-08)

¹²⁴ A.a.

¹²⁵ A.a., avsnitt IV s. 5

representerar helt enkelt bara ett nytt sätt att beställa samt leverera varor och tjänster.¹²⁶

7.2.2 EU

Även inom EU har intresset för beskattning av e-handel varit stort. Flera utredningar har skett vilka resulterat i ett antal rapporter på området. En av dessa är kommissionens meddelande ”*Ett europeiskt initiativ inom elektronisk handel*”.¹²⁷ I denna pekas på betydelsen av att skapa ett gemenskapsrätligt ramverk vilka närmare bestämmer förutsättningarna för e-handeln. Vad gäller skattesystemen gäller att dessa klart, öppet och förutsägbart skall kunna visa på skattskyldigheten inom detta område. Man nämner även att territoriella begrepp måste ses över, men diskuterar inte frågan närmare.

En närmare diskussion om hur beskattningen skall ske av e-handel behandlas i meddelandet från kommissionen vid namn ”*Elektronisk handel och indirekt beskattning*”.¹²⁸ Johnssén anger i detta sammanhang att ”Kommissionen anger som sitt övergripande mål att skapa en skattemiljö som främjar den elektroniska handelns utveckling. Man framhåller också att eventuella reformer varken ska skapa för- eller nackdelar för elektronisk handel jämfört med traditionell handel. Man fastslår att mervärdesskatt ska tillämpas på alla varor och tjänster som konsumeras i EG, oavsett på vilket sätt leveransen eller tillhandahållandet skett.”¹²⁹ Detta uttrycks i de riktlinjer som gäller för mervärdesskatten såsom att alla omsättningar omfattas av de nuvarande reglerna om mervärdesskatt, befintliga skatter skall anpassas till den nya miljön och inga nya skatter införs m.m.¹³⁰

Med andra ord så anser man inom EU att någon särbehandling inte skall ske av e-handel, utan att det skall råda neutralitet i beskattningen mellan traditionell handel och e-handel.

7.2.3 Doktrin

Även inom doktrin är den härskande uppfattningen att lösningar till problemet med e-handel bör lösas inom det befintliga skattesystemet.¹³¹ Westberg hör till denna kategori vilken menar att de svårigheter som e-handeln för med sig i skattehänseende (han pekar här främst på de

¹²⁶ Yamanouchi, Allan ”*International Tax Issues Affecting Electronic Commerce and Banking*”, Tax Notes International, Volume 14, Number 20, 19/051997, s. 1621 och 1624

¹²⁷ KOM(97)157

¹²⁸ KOM(98)374 Slutlig.

¹²⁹ Johnssén, s. 34 med hänvisning till ”*Elektronisk handel och indirekt beskattning: Meddelande från Kommissionen till Ministerrådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén*”, KOM(98)374 slutlig, s. 2.

¹³⁰ KOM(98)374 slutlig, s. 4.

¹³¹ Johnssén, s. 36-37

kontrollsvårigheter som uppstår¹³²) inte motiverar ett avsteg från neutralitet i behandlingen. Han pekar här på två skäl vilka talar för att undvika en särreglering för e-handel.

Dels så anser Westberg att e-handeln är en konsekvens av en pågående internationalisering och att särreglering kan komma att påverka denna utveckling negativt, dels menar han att den snabba teknikutvecklingen gör att man inte bör se till den teknik som finns idag för att bestämma beskattningsrätten utan istället avvakta för att se hur utvecklingen kommer att påverka även andra rättsområden, exempelvis avtalsrätten där system för identifiering och säkerhet spelar en betydande roll.¹³³ En sådan utveckling skulle vara viktig även för skatterätten då kontrollen av beskattningsbara inkomster då skulle underlättas.¹³⁴ Detta sagt så anser dock Westberg att befintligt skattesystem behöver justeras något för att bli mer anpassningsbart till den nuvarande utvecklingen.

Även i den internationella doktrinen har ett mer försiktigt förhållandesätt tagits.¹³⁵ Bl.a. har Thomas Hoeren och Volker Käbisich uttalat att: "Electronic commerce does not have specific implications for interstate taxation. Income generated by transactions over the Internet within a Member State is taxed within this jurisdiction just as income from conventional trade is."¹³⁶ Den uppfattning som omfattas av dessa och andra författare följer alltså samma inriktning som såväl OECD som EU.

7.3 Alternativa lösningar

7.3.1 Introduktion

Även om såväl på organisatorisk nivå som inom doktrin den övervägande uppfattningen verkar vara att nuvarande regler och begrepp ska tillämpas även på de nya företagsformerna, så har kritik riktats mot detta förhållningssätt utifrån ett flertal olika faktorer. En första faktor torde här vara det sätt man angriper problemen genom att se dem som kvantitativa istället för kvalitativa.¹³⁷ Uppfattas problemen som indrivningssvårigheter är det förklarligt att man söker lösa dessa genom justeringar i det nuvarande skattesystemet för att finna tekniska lösningar. Om man däremot ser problemen som grundläggande, då de utgör bristande begreppsbyggning i

¹³² Westberg, Björn, "Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse?", i Svensk skattetidning, årg. 66, 1999, nr. 2, s. 105-117, avsnitt 3 s. 104-107 och 4 s. 107-108

¹³³ Westberg, 113-115

¹³⁴ Ibid

¹³⁵ Se Johnssén, s. 39 med hänvisning till Becker, Helmut, "Taxation of Electronic Business in a Globalizing World – Ten Demands for an Adaption", Intertax, vol 26 nr 12, 1998, 410-413, s. 410 f.

¹³⁶ Hoeren & Käbisich, s. 1

¹³⁷ Johnssén, s. 40

skatterätten, är det dock mer närliggande att söka efter nya lösningar utanför det nuvarande systemet.

En av dessa är Landgren, vilken visar på de svårigheter som Internet har inneburit för beskattningen. Internets internationella karaktär medför dels möjligheten att förlägga transaktioner till jurisdiktioner med fördelaktigt skatteklimat, dels osäkerhet om tillämplig lag, kontrollproblem, försvinnande mellanhänder vilka tidigare uppburit skatten för statens räkning etc. Landgren påvisar här även de svårigheter som har funnits genom den osäkerhet som finns vid beskattningen och de lokaliseringsproblem som föreligger.¹³⁸ De problem som finns med att anknyta skattskyldigheten till ett visst land genom producenten kan lösas genom alternativa lösningar. Istället för problemen med att finna var produktion och distribution sker och var skattesubjektet finns, kan man genom att belägga konsumtionen istället för produktionen med skatt undvika lokaliseringsproblematiken. Mer om detta förslag till konsumtionsbeskattning nedan.

Även andra invändningar kan göras mot en användning av det nuvarande systemet för beskattning av e-handel. Ett flertal av dessa anmärkningar har framkommit av ovan, t.ex. den bristande lexikaliska överensstämmelsen med därtill anknytande legalitetsskäl, svårigheten att i varje fall kunna placera in e-handeln i vanliga försäljningsstrukturer, svårigheter att fastslå vem som egentligen är rättssubjekt, kontinuitetsbrister vad gäller en server etc. Enligt författaren är det mindre lämpligt att tillämpa lagstiftning vilken svårligen kan anses anpassad till situationen. Det finns här en stor risk i att tillämpa regler vilka endast kan appliceras i begränsad utsträckning, t.ex. för en server vid vissa specifika fall, då dessa kan anses som något vaga och slumpmässiga för den skattskyldige. Vid en sådan essentiell och ingripande reglering som skatterätten bör istället utformningen ske på ett klart och neutralt sätt, vilket framstår som försvarbart och förutsebart för alla parter. I annat fall ser författaren här en stor risk för att reglerna förlorar i legitimitet, vilket självklart inte är önskvärt. En minskad acceptans av skattelagstiftningen och dess tillämpning är inte att önska, varför det istället är viktigt att reglerna än anpassade till den nya kommersiella miljön. Vidare så torde det även vara riskabelt att införa beskattning i fall som dessa då det är högst tveksamt att fiskus har möjlighet att se till att reglerna efterlevs med tanke på de internationella dimensioner problemen har. Visserligen kan det här hävdas att ett internationellt samarbete kan avhjälpa vissa av problemen, men författaren anser ändå att kontrollen över Internet idag är så svag att det torde vara svårt att vid indrivningen verkligen kunna kontrollera huruvida beskattningsrätt finns. Dessa problem framstår tillsammans som så stora att det är av författarens mening att ett behållande av det nuvarande skattesystemet framstår som ohållbart.

Slutligen så önskas här nämna att Johnssén pekar på att det har framförts att det inte kommer att bli några väsentliga problem med beskattningen av dem

¹³⁸ Johnssén, s. 64

som opererar inom e-handeln då de flesta är skattebetalningsvilliga.¹³⁹ I likhet med Johnssén anser författaren att detta är ett argument som förbiser den viktiga faktor att även om en övervägande majoritet in facto betalar in skatt så sker det likväl ofta att för lite skatt betalas in. Detta är vidare ett sekundärt problem, då man i första hand måste fastslå på vilken grund beskattningsrätt finns och hur den närmare skall bestämmas. Problem med kontroll över den exakta omfattningen av inbetalningsskyldighet kommer i andra hand. Utan att lösa detta första problem är det utan väsentlighet hur kontrollen skall ske.

Av dessa anledningar har ett flertal alternativa lösningar förespråkats vilka tar ett mer radikalt grepp på problemen. Dessa olika förslag kommer att presenteras i det följande.

7.3.2 Nya begrepp

Appelqvist föreslår som en lösning till det faktum att e-handel svårligen kan anses omfattas av nuvarande skattelagstiftning att man inför nya koncept vilka ersätter det nuvarande driftställebegreppet. ”Beskattningsbar ekonomisk närvaro” och ”permanent etablering” utgör här de två förslag som framförts.¹⁴⁰

Beträffande en beskattningsbar ekonomisk närvaro så skulle detta såvitt författaren ser helt lösa de legalitetsproblem som det nuvarande driftställebegreppet innebär. Det är helt klart så att detta begrepp är mycket vidare än det förra och således kommer att omfatta även företeelser vilka inte skulle bli träffade med den nuvarande ordalydelsen. Lägre krav på närvaro i källstaten skulle göra att man istället för att ta sikte bara på fysiska infrastrukturer även kan applicera bestämmelsen på logiska uppbyggnader. Författaren ser i detta förslag såväl en rad fördelar som nackdelar. De positiva sidorna härav torde vara att man kan få till en grundläggande genomgång av vårt nuvarande system där nya begrepp skapas för att vara mer anpassningsbara till modern, internationaliserad handel samtidigt som det torde göra svårare att gömma sig bakom lagtexten för att undvika beskattning. De svårigheter som finns är att det nu kommer krävas en total omställning i hur vi ser på etablering i och med att någon fysisk närvaro nu inte kommer att krävas. Inom samtliga rättsområden kommer detta få en stor genomslagskraft då rättssystemet i nuläget är uppbyggt kring rättsstrukturer som har en fysisk struktur, t.ex. skulle lagvals- och jurisdiktionsfrågor behövas anpassas. Författaren ser även svårigheter i gränsdragningen till vad som kan anses utgöra en beskattningsbar ekonomisk närvaro. Det kan knappast anses som lämpligt att varje händelse med viss anknytning till en transaktion kan anses utgöra grund för beskattning. Hur stor del av vinsterna som skall hänföras till den ekonomiska närvaron torde också innebära stora, om inte oöverstigliga svårigheter. I praktiken kan därmed detta förslag inte anses vara möjligt att genomföra.

¹³⁹ Johnssén, s. 39

¹⁴⁰ Appelqvist, s. 5

Det andra förslaget som framförts är att införa lokaliseringsbegrepp liknande det för permanent etablering. Appelqvist menar att man här kan finna stöd för denna lösning i art. 17 i OECD:s modellavtal, genom vilken artister eller sportutövare kan beskattas trots att de saknar hemvist eller fast driftställe i landet.¹⁴¹ Grunden för beskattning är således i detta sammanhang att en viss typ av aktivitet utövas i landet, något som skulle kunna användas även för e-handel. Appelqvist anför i detta sammanhang att ”De länder som ser sig själva som marknader för elektronisk handel snarare än hemvistland för de företag som driver denna handel kan finna en sådan utväg attraktiv. Även om metoden teoretiskt skulle kunna tillämpas på handel mellan företag, vilken står för 80 % av den totala elektroniska handeln¹⁴², skulle det bli svårt att få enskilda konsumenter att medverka till att rätt beskattningsunderlag tas fram”.¹⁴³ Detta anser dock författaren vara en sekundär problemställning, då korrekt beskattningsunderlag utgör en kontrollaspekt och inte kan ses som avgörande för lämpligheten av begreppet som sådant för lokalisering. Författaren anser att förslaget kan ses med försiktig positivism då den skulle lösa flera av de problemställningar som det nuvarande driftställebegreppet medför. Om en klar definition av vilken typ av permanent etablering som i e-handel skulle innebära ett fast driftställe tas fram, skulle vidare inte heller några större avgränsningsproblem finnas. De problem som finns i kontrollhänseende torde säkerligen kunna lösas på teknisk väg. Författaren avser här ej att närmare gå in på denna frågeställning inte minst på grund av begränsade IT-tekniska kunskaper, men också då det ligger något utanför denna uppsats omfattning.

7.3.3 Digital informationsskatt

Vilket inledningsvis nämnts så är det information som transaktioner avser när det gäller e-handel. Ett alternativ som har framförts när det gäller beskattningen av dessa informationsöverföringar är den s.k. bit-skatten. ”Bit-skatten är en skatt som belastar all digital interaktiv information med en låg skattesats”, istället för att som vid traditionell beskattning knyta beskattningen till de intäkter som erhålls.¹⁴⁴

Bit-skatten är ett förslag som framförts i flera sammanhang, t.ex. i en FN-rapport från 1999.¹⁴⁵ Dess introduktion kom dock ett halvt decennium tidigare av den kanadensiske regeringsrådgivaren Arthur J. Cordell, vilken pekade på de fundamentala förändringar informationstekniken kommer att

¹⁴¹ Appelqvist, s. 5

¹⁴² Här görs av Appelqvist en hänvisning till Nellen, Annette ”*Overview to E-commerce Taxation – Guide to Understanding the Current Discussions and Debates*”, College of Business, San José State University. 2000, http://www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen_a/ECOMM.pdf (2007-03-08)

¹⁴³ Appelqvist, s. 5

¹⁴⁴ Johnssén, s. 29

¹⁴⁵ “The 1999 Human Development Report: Globalization with a Human Face”, FN, 1999, http://hdr.undp.org/reports/global/1999/en/pdf/hdr_1999_front.pdf (2007-03-08)

innebära för ekonomin.¹⁴⁶ En del av denna påverkan är hur man nu skall se på skattesystemen. Cordell visar här bl.a. på de problem det nuvarande skattesystemet innebär för de möjligheter som skapats genom den nya informationstekniken.

Cordell menar här att visserligen så finns stora möjligheter till ökad produktivitet genom tekniken, men samtidigt så kommer också denna produktivitet inte längre vara en funktion av arbetskraften utan snarare av maskiner. Skattesystemet idag kommer inte att kunna göra vinning på denna ökade produktivitet, eftersom någon inkomstskatt inte kommer att betalas av den nya typ av "arbetskraft" (läs maskiner) som nu utför funktionerna. För att komma till rätta med dessa problem menar Cordell att ett nytt synsätt behöver anläggas, vilket skulle kunna göra att de mervärden som skapas kan komma att bli beskattade. Med andra ord innebär således bit-skatten ett alternativ till mervärdesskatten.

Bit-skatten föreslås vara ett sådant medel som skulle kunna beskatta dessa mervärden.¹⁴⁷ Det som blir belastat med skatt är all interaktiv¹⁴⁸, digital information istället för juridiska eller fysiska personer. Cordell föreslår allt från en stad till ett land inom vilken region skatten skulle fördelas. Alla inom denna region skulle bli skattskyldiga för det informationsflöde som har skett inom regionen. Skattskyldigheten skulle inte bli personlig utan ske schablonmässigt efter det genomsnittliga informationsflödet. Teleoperatörer föreslås som de som skulle uppbära och inbetala skatten.

Även inom organisationer som OECD, EU och FN har bit-skatten diskuterats. I rapporten "*Att skapa ett europeiskt informationssamhälle för alla*" som lämnades 1997 av exportkommittén med Luc Soete som ordförande nämns bit-skatten som en möjlig lösning till informationsöverföringarnas inverkan på skattesystemet.¹⁴⁹ Detta förslag har dock senare ratats av både EU och OECD.¹⁵⁰ Expertgruppens ordförande Luc Soete har likväl vidareutvecklat teorier kring bit-skatten vilka presenterats i ett flertal artiklar och uppsatser.¹⁵¹ Soete anser i likhet med Cordell att basen för vår ekonomi numera är information. Vidare anser även han att en informationsskatt i stället för att ta sikte på det omsatta värde, såsom mervärdesskatten, ska ta sikte på själva informationen i sig. Likheterna mellan Soete och Cordell är mycket stora. Den största skillnaden mellan dessa två är att den förra menar att individerna skall beskattas direkt.

¹⁴⁶ Johnssén, s. 74 med hänvisning till Cordell, Arthur J, "*New Taxes for a New Economy*", i *Government Information in Canada/Information gouvernementale au Canada*, Vol. 2, No. 4.2., 1996, <http://www.usask.ca/library/gic/v2n4/cordell/cordell.html> (2007-03-08)

¹⁴⁷ Johnssén, s. 76

¹⁴⁸ Interaktiv avser att informationen är riktad och efterfrågad.

¹⁴⁹ "*Att skapa ett europeiskt informationssamhälle för alla*", kap. 2 avsn. F2 och rekommendation 8, http://europa.eu.int/ISPO/docs/topics/docs/hlge_final_sv_97.doc (2007-03-08)

¹⁵⁰ Johnssén, s. 76

¹⁵¹ Se Soete, Luc & Kamp, Karin, "*The Bit Tax: Taxing Value in the Emerging Information Society*", i *The New Wealth of Nations: Taxing Cyberspace, Between the Lines*, Toronto, 1997, s. 83-101 och Soete, Luc & Kamp, Karin "*The "BIT TAX": the case for further research*", the University of Maastrich, 12/08/1996, <http://www.merit.unu.edu/publications/rmpdf/1996/rm1996-019.pdf> (2007-03-08)

För detta syfte bör beräkningen av skattskyldigheten ske genom en bitmätare (att jämföra med en elmätare).¹⁵²

Även inom FN har, vilket ovan nämnts, förslag till bit-skatt tagits upp. Detta förslag tycks bygga på förslaget av Soete enligt ovan.¹⁵³ I FN-rapporten förs dock någon närmare diskussion av förslaget, varför det i detta sammanhang endast omnämns för att visa på att bit-skatt som ett alternativ inom FN har noterats.

Bit-skatten är ett radikalt förslag vilket kommit att mötas på helt olika sätt. Motståndarna till bit-skatten har använt sig av såväl politiska och ekonomiska som juridiska argument för att visa på bristerna med systemet. Ett av dessa motargument är att bit-skatten går emot det önskade främjandet av användningen av Internet.¹⁵⁴ Frågan är dock om detta verkligen skall ske med hjälp av skatterätten. Snarare torde man önska att skapa ett skattesystem som är neutralt och tar till vara på de vinster som skapas genom användandet av den nya tekniken. Bit-skatten skulle skapa en jämvikt mellan de förluster som orsakas av den ökade användningen av ekonomiska medier, då skatten skulle täcka de minskade traditionella skatteintäkterna m.m. Johnssén liknar detta med bensinskatten vilken tas ut för att täcka de kostnader som biltrafiken orsakar genom negativ inverkan på miljön.¹⁵⁵

En rättslig aspekt på förslaget är att det inte skulle innebära en neutral behandling av olika sätt att utföra sin verksamhet. Detta argument har framförts bl.a. av Westberg.¹⁵⁶ Argument som att neutraliteten brister då bit-skatten inte tar hänsyn till vilken typ av information det rör sig om torde vara av mindre betydelse, då man mot detta kan säga att inte heller det nuvarande systemet gör detta hänsynstagande. Viktigare är däremot att bit-skatten inte beaktar vilket värde informationen har. Detta är ett stort problem då man traditionellt vid beskattningen tar viss hänsyn till vilket värde informationen har för den som tar del av den.¹⁵⁷ Information kan vara av olika värde för alla och av olika värde vid olika tillfällen, något som inte skulle beaktas vid ett bit-skattesystem. Exempelvis har en sida som laddas ner ett mindre värde för användaren när den laddas ned andra gången, då den information som finns på sidan redan tagits del av en gång. Bit-skattesystemet skulle dock behandla båda nedladdningarna lika. Vidare skulle en behandling av information på detta sätt göra att den åsätts ett värde liknande pengar i sig, vilket inte enligt författaren kan anses stämma överens med hur information vanligtvis betraktas.

¹⁵² Soete, 1997, s. 89-90

¹⁵³ Johnssén, s. 78 med hänvisning till FN (utg.), "The 1999 Human Development Report: Globalization with a Human Face", FN, 1999, s. 63, 66, 108
http://hdr.undp.org/reports/global/1999/en/pdf/hdr_1999_front.pdf (2007-03-08)

¹⁵⁴ Johnssén, s. 78

¹⁵⁵ Ibid

¹⁵⁶ Westberg, s. 113

¹⁵⁷ A.a., s. 112-113

De fördelar som bit-skattesystemet för med sig är främst förutsägbarhet för den skattskyldige. Det är lätt att se hur stor skattskyldigheten kommer att bli vid en viss omfattning av användningen, och det är också klart att det är det egna landets bestämda skattesats som kommer att bli tillämplig.

Anknytningen till den fysiska infrastrukturen är lätt att greppa, varför grundprinciperna i skattesystemet åtminstone i någon mån kunnat bevaras. Det kan dock diskuteras huruvida dessa fördelar överväger de nackdelar bit-skattesystemet innebär. Genom att helt bortse från vilken kommersiellt värde informationen har för användaren torde vissa legitimitetsproblem uppstå. De ekonomiska skeendena beaktas här inte alls, varför privatpersoners nedladdning kommer att få samma skattekonsekvenser som vid nedladdning av exempelvis avtalsdokument. Vikten av att beskattningen framstår som logisk och rimlig för de skattskyldiga kan knappast överdrivas. Det framstår för författaren som tveksamt att en liknande beskattning för många kommer att anses som allt för belastande och som en utsträckning av statens skatteanspråk.

Slutligen bör det här nämnas att bit-skatten har framförts som ett alternativ till mervärdesskatten. Någon närmare utredning om hur bit-skatten kommer att förhålla sig till inkomstskatten har inte presenterats. Den osäkerhet som här råder torde vara ett starkt skäl till att i nuläget inte kunna ersätta beskattningen av fasta driftställen i e-handeln med en bit-skatt.

7.3.4 Konsumtionsskatt

Som ett alternativ till bit-skatten skall även konsumtionsskatten nämnas. I likhet med den förra innebär konsumtionsskatten att man knyter skattskyldigheten till konsumtionen istället för produktion och distribution, vilket löser ett flertal problem som har uppstått i samband med den ökade e-handeln. Ett dylikt förslag har framförts av Landberg, vilken anser att man bör beskatta konsumtionen istället för att ta hänsyn till var säljaren är belägen.¹⁵⁸

I många situationer är det i e-handeln svårt att fastslå vem som är skattesubjekt med tanke på den (ofta) fragmentiserade uppbyggnaden av webbplatser etc.¹⁵⁹ Vidare så uppstår det inte sällan problem i att bestämt kunna säga om det är en vara eller en tjänst som säljs, eller om det är något däremellan. Oklarhet föreligger ofta vid bestämmandet av var produktionen och distributionen sker. Dessa problem kan bortses från vid en konsumtionsbeskattning. Några svårigheter med att fastställa konsumtionsplatsen torde enligt författaren inte heller direkt föreligga. Visserligen går det inte att konsumera information i ordets vanliga betydelse och det är inte heller så att den införskaffas på en bestämd geografisk plats, men var användare och dennes dator är belägen är inte svårt att kunna

¹⁵⁸ Landgren, Christina, "Internet och dess betydelse för mervärdesskatten - En internationell studie", *Skattenytt*, årg. 48, 1998, s. 469

¹⁵⁹ Johnssén, s. 64

fastslå. De problem som omringar fast driftställe och dennas anknytning till servern skulle härmed bli obsoleta.

Genom att anknyta beskattningen till konsumtionen skulle man till stor del kunna anknyta de nya reglerna till redan befintliga. Konsumtionsskatter är idag ett etablerat beskattningssätt genom momsen, varför författaren är av den åsikten att en ny skatt av detta slag skulle gå att relatera till och vara förståelig. Vidare skulle även beskattningen vara förutsebar, vilket av rättssäkerhetsskäl är högst önskvärd. Till skillnad från bit-skatten skulle vidare också skatten anknytas till det ekonomiska skeendet, genom att man härmed endast kommer att beskatta informationsomsättning som är av ett ekonomisk värde, dvs. där användaren betalar för informationen.

Även om det här finns en viss skillnad till momsen så skiljer sig systemen åt genom att man vid konsumtionsskatten gör konsumenten till skattesubjekt. Detta har till fördel att man lätt kan allokera skatten, skatteflykt försvåras etc. Vissa kontrollproblem finns dock, vilka dock torde vara möjliga att lösa. Identifieringstekniken går ständigt framåt, varför det enligt författaren borde vara möjligt att kunna koppla identifieringssystem vid betalningar även till fiskus kontrollsystem. Hur detta mer exakt skall gå till ligger dock utanför denna uppsats omfattning.

Viktigt är här att notera att man vid konsumtionsskatten bör se samtliga användare som skattskyldiga, inte bara konsumenter.¹⁶⁰ Enligt Johnssén bör användaren lämpligen definieras som den ”vars prestation utgörs av pengar”.¹⁶¹ Man skulle med detta användarbegrepp skilja sig från ett sedvanligt konsumenttänkande då även andra informationsanvändare än enskilda fysiska personer omfattas. Ett problem finns dock med definitionen, då vad som är pengar idag får anses vara mer diskutabelt än vad som var fallet för några decennier sedan. Detta sagt anser dock författaren att det i de flesta fall torde vara uppenbart vem som erlagt betalning. En närmare utredning i frågan skulle vid ett införande av konsumtionsbeskattning dock vara nödvändig. Författaren kan här se flera svårigheter med business-to-business situationer då ett ömsesidigt presterande i annat än pengar sker.

Den svårighet som kan uppkomma med konsumtionsbeskattning är att eventuellt komma över politiska oenigheter då en sådan beskattning skulle göra att den nuvarande beskattningsrätten skulle bli omfördelad.¹⁶² Huruvida sådana problem rent faktiskt kommer att uppstå och hur de i så fall skall lösas avser författaren här ej att besvara. Detta får anses utgöra en framtida fråga. Viktigare är den bristande neutralitet förslaget skapar. Genom att flytta beskattningen från företagen till köparna ges en skattefördel till de företag som väljer att etablera sig över Internet, vilket klart går emot neutralitetsprincipen. Den avgörande frågan är här hur denna neutralitetsbrist skall vägas mot de fördelar förslaget innebär.

¹⁶⁰ Johnssén, s. 66

¹⁶¹ Ibid

¹⁶² A.a., s. 65

7.3.5 Undanta e-handel från källstatsbeskattning

Det har även föreslagits att helt undanta e-handel från beskattning. Man kan här skönja två olika angreppssätt vilka leder fram till denna lösning. För det första kan det hävdas att om det nuvarande regelverket (läs OECD:s modellavtal) är tillämpligt på e-handel så är detta att likställa med postorderförsäljning, vilket enligt art. 5(4) är undantaget från beskattning.¹⁶³ Genom att underordna e-handel under denna bestämmelse skulle beskattning ej infalla, något som skulle förenkla för såväl skattesubjekt som fiskus.¹⁶⁴ För det andra är det också möjligt att argumentera att reglerna överhuvudtaget ej bör tillämpas på e-handel, då e-handel är ett nytt fenomen som ej bör omfattas av beskattningsanspråk.¹⁶⁵ Denna senare linje har fått genomslagskraft i USA genom *the Internet Tax Freedom Act*, vilken antogs av den amerikanska kongressen år 1998.¹⁶⁶ Denna lag var från början interimistisk, medan man utredde hur beskattningen bäst skulle ske, men kom att förlängas på förslag efter det slutbetänkande tillsatt kommission gav.

Anledningen till denna skattefrihet finns i politiska krafter, vilka verkar för en helt skattebefriad e-handel.¹⁶⁷ Krafterna har uppenbarligen varit starka, då någon e-handelbeskattning inte finns på andra sidan Atlanten. Klart är att detta förhållningssätt för med sig en mängd fördelar, inte minst enkelhet och förutsägbarhet vid taxeringen. Mot dessa argument kan sägas att fullständig skattebefrielse strider mot neutralitetsprincipen. Även om det kan diskuteras huruvida det nuvarande svenska skattesystemet är neutralt, kan det anses olämpligt att införa ytterligare icke-neutrala regler. Man bör i detta sammanhang notera att de nuvarande reglerna enbart beskattar ett fast driftställe, vilket i e-handel innebär då inkomster kan hänföras till en server. En egen server är inte på något sätt en nödvändighet för att operera inom e-handeln, varför man lätt kan undvika beskattning genom att placera sin webbsida på annans server.

Vidare så torde det även vara till fördel för e-handeln att etablera klara regler, då rättsosäkerhet knappast kan anses främja en utveckling av företagens e-handel. Införande av skattefrihet på en permanent basis måste dock anses som högst tveksamt utifrån såväl neutralitetsskäl som av intäktsmässiga orsaker. Författaren tror att mer handel än vad som idag är fallet i framtiden kommer att ske över Internet. Om denna då är skattebefriad kommer detta på sikt innebära en urholkning av (den svenska) skattebasen. Då det anses önskvärt att skapa ett system som kan vara

¹⁶³ Appelqvist, s. 5

¹⁶⁴ Hoeren and Käbisich, avsnitt 2.1.3.1.5, s. 26

¹⁶⁵ Appelqvist, s. 5

¹⁶⁶ Omnibus Appropriations Act of 1998. Title XI – Moratorium on Certain Taxes (Internet Tax Freedom Act), <http://www.gseis.ucla.edu/iclp/itfa.htm> (2007-03-08)

¹⁶⁷ Appelqvist, s. 5

fungerande under lång tid framöver kan en lösning genom skattebefrielse således inte anses optimal.

8 Avslutande kommentarer

I ett gränslöst nätverk som Internet anser författaren att det inte längre kan anses rimligt att alltid söka en reell faktisk anknytning för att lokalisera var det fasta driftstället är beläget. Information och dylikt som företaget önskar förmedla till allmänheten kan lika gärna läggas på en server någon mil ifrån huvudkontoret som på andra sidan jordklotet. Valet beror på faktorer som pris, möjlighet att komma åt servern vid en viss tidpunkt och ledig kapacitet att tillgå, och inte på någon viss geografisk plats då avståndet till servern inte har någon betydelse för de funktioner den utför åt bolaget. Detta ger bolag möjlighet att kunna skatteplanera fritt i och med att de då kan välja allokering av inkomsterna från e-handeln; ett tillvägagångssätt som inte bör vara önskvärt från statsmakternas sida.

De föreslagna reglerna från OECD är tveksamma av flera anledningar. Dels så finns det vissa juridiska invändningar som tolkningsproblem, dels mer principiella problem som författaren anser inte beaktats i tillräcklig utsträckning. Reglerna är inte anpassade till hur och var omsättningen av information över Internet verkligen sker, och är med sin nuvarande utformning av sådant slag att skatteplanering i stora drag i det närmaste uppmuntras. Författaren ser även problem i förslaget att servern skall vara företagets egen. Krävs det här att alla delar av hemsidan skall vara belägen på denna server eller krävs det endast en viss del? Viktigt är att här komma ihåg att en hemsida är sammansatt av ett flertal olika komponenter, t.ex. bilder och reklambanners. Dessa olika element kan läggas på olika servrar. Det är först när besökare går in på sidan som de olika komponenterna sätts ihop och bildar en enda synlig sida. Detta problem verkar inte ha beaktats, vilket kan leda till tillämpningsproblem. Även problem med kontinuitet finns för en server. Material som är där en dag kan lätt flyttas för att nästa dag befinna sig på en annan plats. Även detta gör att en server såsom ett fast driftställe är en lösning vilken måste anses som bristfällig.

Den fördel som kan framhåvas med initiativet av OECD är att den innebär en tillfällig första lösning. Mer omfattande revisioner skulle komma att ta tid, kanske alltför lång. På längre sikt är det dock enligt författaren uppenbart att nya lösningar måste hittas. Driftställebegreppet som det ser ut idag är helt enkelt inte längre gångbart. Av den genomgång av alternativa lösningar torde ha framkommit att författaren anser en konsumtionsbeskattning som det bästa alternativet. Idag utgör konsumtionsbeskattningen en stor del av statens inkomster, varför det inte vore särskilt drastiskt att införa konsumtionsbeskattning även på denna typ av tillgångar. Genom att allokera inkomsterna till konsumenten skulle de problem driftställebegreppet medfört elimineras. Enkelhet, förutsägbarhet och klarhet i beskattningen skulle uppstå, vilket torde vara önskvärt för alla parter. Då man ofta framför att handeln över Internet bör främjas menar jag att detta sätt är att föredra. På så sätt kan den osäkerhet som i nuläget är rådande undvikas, vilket författaren anser är av avgörande betydelse för att

främja en expansion för den kommersiella e-handeln. Svårigheten för detta förslag är att den missgynnar traditionella etableringar jämfört med elektroniska. Neutralitet är en viktig del för att skapa en rättvis situation för alla former av etablering, men samtidigt är det enligt författaren viktigt att komma ihåg att även effektivitet är en viktig del av beskattningsrätten. Ett effektivt system skall hindra skattebasen från att bli urholkad av skatteflykt och skatteplanering. Klart är att detta förslag uppnår uppställda effektivitetskrav. Avvägningen häremellan är inte på något sätt självklar, men författaren är likväl av den åsikten att neutraliteten borde vara tvungen att ge med sig om de värden som skapas av e-handeln skall kunna beskattas överhuvudtaget. Med övriga alternativ finns sådana möjligheter till skatteplanering eller skatteflykt att risken är stor att de vinster som skapas med lätthet kan undandras för att undvika beskattning.

Det är av betydelse att det i skatterättsliga sammanhang finns ett inneboende incitament att inte följa lagen. När man tar detta tillsammans med att kontrollproblemen inom detta område är oerhörda, är det av vikt att inte med skattelagstiftningen inbjuda till skatteplanering. Vidare så bör reglerna inte vara sådana att de är omöjliga att verkställa i praktiken. Skatterätten existerar inte i ett vakuum, utan det är endast då de är genomförbara som reglerna får kraft. Vid sidan av att reglerna således skall vara teoretiskt försvarbara krävs alltså att de i praktiken kan kontrolleras och verkställas. Detsamma gäller för regler som endast till viss del kan säkra efterlevnad då regleringen framstår som vag och godtycklig, vilket gör att respekten för skattesystemet undermineras. Dessa skäl menar författaren gör att neutraliteten här får ge vika. Att skatterätten alls skulle vara neutral är dessutom högst diskutabel, utan är i författarens mening istället snarare att se som ett politiskt redskap. Ett exempel är t.ex. bensin- och alkoholskatterna vilka används för att uppnå politiska mål. Även inom bolagssektorn kan ofördelaktiga regler för handelsbolag utpekas. Att skattereglerna inte skulle påverka val av bolagsform kan enligt författaren inte ha någon nämnvärd substans.

Författaren förespråkar således i nuläget en övergång till konsumtionsbeskattning, då ett sådant förslag framstår som rimligt, begripligt och praktiskt genomförbart. Detta är av stor vikt vid beskattningen då det annars kan ses en risk i att reglerna tappar i legitimitet i och med det att de uppfattas som verklighetsfrämmande. Inför framtiden vill författaren dock också framhäva de stora fördelar som finns i att omdefiniera de inkomst- och källbegrepp som nu ligger till grund för inkomstskatterätten. Om ett konsensus kan nås internationellt vore det en stor framgång både för de företag som opererar på den elektroniska marknaden såväl som för regeringarna i och med att man då kan säkerställa sin skattebas.

Dessa stora problem med det nuvarande systemet till trots verkar skattemyndigheter och lagstiftare ta saken med ro. Någon egentlig oro över huruvida det nuvarande skattesystemet verkligen kan hantera dessa svårigheter har inte visat sig. Istället har man sett till de svårigheter som e-

handeln innebär för kontroll och skatteindrivning, vilka får anses som sekundära problem till mer övergripande frågor avseende mer generella drag i skattesystemet. Ekonomin bygger alltmer på informationsomsättningar i digitala nätverk, men skattesystemet är i grunden detsamma som för sekler sedan; det bygger på varutillverkning och traditionell distribution.

Bilaga A

Article 5

PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes 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.

2. The term "permanent establishment" includes especially:

- a) a place of management;
- b) a branch;
- c) an office;
- d) a factory;
- e) a workshop, and
- f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

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

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person

undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

Källförteckning

Lag och förarbete

Sverige

Bet. 1986/ 87:SkU5

DsB 1981:10

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (1986:1113) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Prop. 1986/ 87:30

RSV:s remissvar den 18/2 2000, ”Elektronisk handel och fasta driftställen – Yttrande över presenterat förslag till ändring i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet”

USA

Omnibus Appropriations Act of 1998. Title XI – Moratorium on Certain Taxes (Internet Tax Freedom Act). Nedladdad från <http://www.gseis.ucla.edu/iclp/itfa.htm> den 22 maj 2006

Övrigt offentligt tryck

OECD

“Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital” [as they read on 28 January 2003]. Nedladdad från <http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf> 2007-03-08

“Clarification on the application of the permanent establishment definition in ecommerce, Changes to the commentary on article 5”. Nedladdad från <http://www.oecd.org/dataoecd/46/32/1923380.pdf> 2007-03-08

“Draft Contents of the 2002 Update to the Model Tax Convention”, OECD, (02/11/2001), Nedladdad från <http://www.oecd.org/dataoecd/49/34/2372805.pdf> 2007-03-08

“Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”, A Report by the Committee on Fiscal Affairs, nedladdad från http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/framewke.pdf 2007-03-08

OECD discussion draft "Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?", Paris (26/11/2003). Nedladdad från <http://www.oecd.org/dataoecd/58/53/35869032.pdf> 2007-03-08

Sacher, John, "Electronic Commerce: Opportunities and Challenges for Government", OECD, Paris (1997), s. 11. Nedladdad från <http://www.oecd.org/dataoecd/54/25/1893999.pdf> 2007-03-08

EU

"Elektronisk handel och indirekt beskattning: Meddelande från Kommissionen till Ministerrådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén", KOM(98)374

"Ett europeiskt initiativ inom elektronisk handel", KOM(97)157

Sverige

IT-kommissionen (utg.), *Cyberrymdens juridik: Lagstiftning och självreglering*, IT-kommissionen, Stockholm (1998)

Johnssén, Gustaf "e-skatt? i-skatt? o-skatt? (Skatterätten i en digital miljö)", Observatorierapport 18/2000, En rapport från Det IT-rättsliga observatoriet, s. 8. Nerleddad från http://www.itkommissionen.se/dynamaster/file_archive/020124/f34ba8a9ab542aee561703e01a99c228/18_2000%20e-skatt%20i-skatt%20o-skatt%20Skatter%E4tten%20i%20en%20digital%20milj%F6.pdf 2007-03-08

Litteratur

Carlén-Wendels, "Nätjuridik", 3:e uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2000

Dahlberg Mattias "Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal" i Festskrift till Gustaf Lindencrona, Ed. Arvidsson/Melz/Silfverberg, Norstedts Juridik, Stockholm, 2003

Dahlman, Roland och Fredborg, Lars "Internationell skatterätt del 1", Norstedts Juridik, Stockholm, 1999

Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc "Electronic Commerce and International Taxation", Kluwer Law International, Haag (1999), Melander & Strömberg, "Traktatsamling i folkrätt", 4:e uppl., Studentlitteratur, Lund, 1984

Holmes, Kevin "The Concept of Income – A Multidisciplinary Analysis", IBFD Publications BV, Amsterdam, 2001

Lindencrona, Gustaf "Dubbelbeskattningsavtalsrätt", Juristförlaget, Stockholm, 1994

Pinto, Dale "E-Commerce and Source-Based Income Taxation", IBFD Publications BV, Amsterdam, 2003

Rädler, Albert J. "Recent Trends in European and International Taxation", Intertax, Volume 32, Issue 8/9, Kluwer Law International, Haag, 2004

Skaar, Arvid A "Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce", i "International Studies in Taxation: Law and Economics" av Lindencrona m.fl., Kluwer Law International, Haag, 1999

Skaar, Arvid A, "Permanent Establishment – Erosion of a Tax Treaty Principle", Kluwer Law and Taxation Publishers, Boston, 1991

Veljkov, Mark & Hartnell, George "Basic Internet Utilities, Pockets Guides to the Internet", volume 5, Mecklermedia, London, 1994

Vogel, Klaus "Klaus Vogel on double taxation conventions : a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital", Kluwer Law International, Haag, 1997

Artiklar

Albregetse, Dr. 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, Volume 30, Issue 10, 2002

Appelqvist, Per "Internationella skatteregler i ljuset av elektroniska fenomen", SkatteNytt nr 11, 2001

Becker, Helmut, "Taxation of Electronic Business in a Globalizing World – Ten Demands for an Adaption", Intertax, vol 26 nr 12, 1998

Berthou, Erica "Fast driftställe – utveckling under de senaste åren", SkatteNytt nr 11, 2002

Brokelind, Cécile "The Evolution of International Income Tax Law Applied to Global Trade", Intertax, Volume 34, Issue 3, 2006

Bäckström, Peter. "Fasta driftställen (filialer)", SvSKT 6-7/1996

Dahlberg, Mattias "Driftställe – ett begrepp på drift?", SkatteNytt nr. 12, 1993

Hall, Mikael och Myllynen, Mika "OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen", SvSKT 1072001

Heyden, Guy van der "De vaste inrichtingproblematiek in de e-business omgeving", Algemeen Fiscaal Tijdschrift, no. 1, 01/2006

Shalhav, Sarig "The Revised Permanent Establishment Rules", Intertax, Volume 31, Issue 4, 2003

Sher, Judd A "A Band-Aid or Surgery: It is time to evaluate the health of the permanent establishment concept", Tax Management International Journal 9 July 1999, 415-426

Végh, Perla Gyöngye "OECD: Facing the Challenges of Electronic Commerce (Direct Taxation)", European Taxation, 4/1/2001

Yamanouchi, Allan "International Tax Issues Affecting Electronic Commerce and Banking", Tax Notes International, Volume 14, Number 20, 19/05/1997

Westberg, Björn, "Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse?", Svensk skattetidning, årg. 66 (1999), nr. 2

Åkerman & Thunman, "Jurisdiktion- och lagvalsproblem på Internet", JT 1997-98

Webbsidor

Anonymous "An Explanatory Investigation of Global Perspective On E-commerce, Internet and Digital Economy" ", 2002, <http://www.ecommerce.or.th/nceb2002/paper/42-Investigation.pdf>

Anonymous, "B2B e-commerce to hit €2.2 trillion in EU by 2006, says Forrester", OUT-LAW News 26/08/2002, <http://www.out-law.com/page-2881>

Hoeren, Thomas och Kábish, Voker "Research Paper – Taxation, Deliverable 2.1.1", Version 3, december 1999. http://www.jura.uni-muenster.de/eclip/eclip_1.htm

Nellen, Annette "Overview to E-commerce Taxation – Guide to Understanding the Current Discussions and Debates", 2000, http://www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen_a/ECOMM.pdf

<http://sv.wikipedia.org/wiki/Webbserver>

<http://www.skatteverket.se/skatte/internationellt/main/norge/fastdriftsstalle.4.65fc817e1077c25b8328000216.html>

Soete, Luc & Kamp, Karin "*The "BIT TAX": the case for further research*",
the University of Maastrich, 12/08/1996,
<http://www.merit.unu.edu/publications/rmpdf/1996/rm1996-019.pdf>

www.oecd.org

Övriga källor

Skatteverkets handledning för internationell beskattning, 2005

Rättsfallsförteckning

”Market Vendor”, Finanzgericht Münster i EFG 1966, s. 501

C-446/03 Marks & Spencer

RÅ 1987 ref. 162 (”Englandsfararna”)

RÅ 1991 not. 228

RÅ 1993 not. 677

RÅ 2001 ref. 38