



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Anna Hedengren

Elektronisk handel ur ett  
internationellt skatterättsligt  
perspektiv – server som fast  
driftställe enligt OECD:s  
modellavtal

Examensarbete  
20 poäng

Handledare Mats Tjernberg

Internationell skatterätt

Höstterminen 2006

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>2</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>3</b>
1.1 Bakgrund	3
1.2 Syfte och avgränsningar	4
1.3 Metod och material	5
1.4 Disposition	6
<b>2 INTRODUKTION TILL ELEKTRONISK HANDEL</b>	<b>7</b>
2.1 Elektroniska nätverk – så fungerar det	7
2.2 Problematiken kring elektronisk handel ur ett skatterättsligt perspektiv	8
2.2.1 Vad har förändrats med utvecklingen?	8
2.2.2 Vilka är de främsta problemen?	9
<b>3 DUBBELBESKATTNINGSAVTALSRÄTT</b>	<b>11</b>
3.1 Inledning	11
3.2 Syfte med dubbelbeskattningsavtal	11
3.3 Tolkning av dubbelbeskattningsavtal	13
3.4 Internrättslig tolkningsmetod	13
3.5 Folkrättslig tolkningsmetod	14
3.5.1 Ambulatoriskt och statiskt tolkningsförfarande	14
3.5.2 1969 års Wienkonvention	14
3.5.3 Avtalsolkning enligt intern svensk rättspraxis	16
3.5.3.1 Englandsfärdarmålet	16
3.5.3.2 Luxemburgmålet	17
3.6 OECD	17
3.6.1 Bakgrund	17
3.6.2 OECD:s modellavtal	18
3.6.2.1 Modellavtalets struktur	18
3.6.2.2 Kommentaren i förhållande till Modellavtalet	19
3.6.2.3 Modellavtalets förhållande till tidigare versioner	20
3.6.2.4 Den allmänna tolkningsregeln i artikel 3.2	20
<b>4 TRÖSKELN TILL KÄLLSTATSBESKATTNING</b>	<b>22</b>

<b>4.1</b>	<b>Inledning</b>	<b>22</b>
<b>4.2</b>	<b>Domicilprincipen och källstatsprincipen</b>	<b>22</b>
4.2.1	Enligt svensk intern internationell rätt	22
4.2.2	Enligt OECD:s modellavtal	23
<b>5</b>	<b>UTREDNING AV BEGREPPET FAST DRIFTSTÄLLE</b>	<b>25</b>
<b>5.1</b>	<b>Generellt kring begreppet</b>	<b>25</b>
5.1.1	Plats för affärsverksamhet	26
5.1.2	Plats för affärsverksamhet måste vara stadigvarande	26
5.1.3	Företagets rörelse måste bedrivas från denna plats	28
5.1.4	Den negativa listan	29
5.1.5	Agent som fast driftställe	29
<b>5.2</b>	<b>Fast driftställe i förhållande till elektronisk handel</b>	<b>29</b>
<b>6</b>	<b>VINSTALLOKERING I FÖRHÅLLANDE TILL ELEKTRONISK HANDEL</b>	<b>33</b>
<b>6.1</b>	<b>Principer för vinstallokering</b>	<b>33</b>
<b>6.2</b>	<b>Utvecklingen på området</b>	<b>33</b>
<b>7</b>	<b>ANALYS</b>	<b>36</b>
<b>7.1</b>	<b>Kommentarens rättsliga ställning</b>	<b>36</b>
7.1.1	Allmänt om dess rättskällevärde	36
7.1.2	Ändringar i kommentaren – hur skall dessa tolkas?	38
7.1.2.1	Ambulatorisk eller statisk tolkning av 2003 års revidering?	39
<b>7.2</b>	<b>Konsekvenser av 2003 års revidering</b>	<b>41</b>
7.2.1	Skillnader i tolkningen före och efter 2003 års revidering	41
<b>7.3</b>	<b>Vilka problem uppstår i och med dagens regler?</b>	<b>43</b>
<b>7.4</b>	<b>Sammanfattande kommentarer</b>	<b>47</b>
<b>BILAGA A</b>		<b>50</b>
<b>BILAGA B</b>		<b>51</b>
<b>BILAGA C</b>		<b>53</b>
<b>BILAGA D</b>		<b>55</b>
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>		<b>56</b>

# Sammanfattning

Den elektroniska handelns frammarsch har lett till stora diskussioner och problemställningar i förhållande till både intern internationell skatterätt men framför allt inom den internationella dubbelbeskattningsrätten. Dubbelbeskattningsavtal ingås mellan stater för att undvika att beskatta skattesubjekt för samma inkomst två gånger, s.k. internationell dubbelbeskattning.

OECD har utarbetat ett modellavtal för hur dubbelbeskattningsavtal mellan stater kan och ”bör” se ut och detta modellavtal följs i huvudsak alltid när OECD:s medlemsstater ingår dubbelbeskattningsavtal med varandra. Till detta modellavtal finns också en tillhörande kommentar som anger hur man bör tolka artiklarna i avtalet och denna kommentar uppdateras löpande.

OECD har varit tongivande inom debatten om elektronisk handel och arbetat fram ett antal rapporter på området. Detta resulterade år 2003 i att kommentaren till OECD:s modellavtal reviderades framför allt i förhållande till definitionen av artikel 5 som definierar begreppet fast driftställe. Detta begrepp utgör tröskeln till källstatsbeskattningen. Huvudprincipen är att det är ett företags hemviststat som har rätt att beskatta alla inkomster som härrör från bolaget. Bedriver emellertid företaget en rörelse utomlands som kan kvalificera till att definieras som ett fast driftställe, har staten vari rörelsen bedrivs, rätt att beskatta inkomster som härrör från det fasta driftstället.

2003 år revidering av kommentaren till Modellavtalet medförde ett klagande av huruvida en server kan anses utgöra ett fast driftställe men frågan kvarstår vilken vikt man ska lägga vid kommentaren, vad är dess rättsliga ställning? I analysen kan vi se att argumenten för en stark ställning väger tungt och detta stämmer också överens med hur det i praktiken de facto ser ut, kommentaren behandlas med stor ”respekt” och det finns en obenägenhet att frånga den vid en tolkning av Modellavtalet.

Stora problem kvarstår dock efter revideringen även om man idag med facit i hand inte kan tyda en stark tendens till en eroderad skattebas p.g.a. tekniken, vilken var farhågan i slutet av förra seklet. Kommentaren revideras löpande vilket leder till frågor hur medlemsländerna ska förhålla sig till upplagor som publiceras efter ingångna dubbelbeskattningsavtal, vinstallokeringsproblematiken som kvarstår alltså är komplicerad och en ändring av kommentaren i förhållande till detta område väntas under 2007. Övergripande kan sägas att resultatet av en applicering av Modellavtalet på modern teknologi inte alltid är önskvärd och det finns anledning att diskutera huruvida elektronisk handel eventuellt borde regleras av nya bestämmelser som är mer anpassade efter hur utvecklingen har format den aktuella sektorn.

# Förkortningar

A.a.s.  
CFA  
IL  
OECD

Prop.  
RF  
RegR  
RÅ  
TAG

Anfört arbete sidan  
Committee on Fiscal Affairs  
Inkomstskattelagen (1999:1229)  
Organisation for economic co-  
operation and development  
Proposition  
Regeringsformen (1974:152)  
Regeringsrätten  
Regeringsrättens Årsbok  
Technical Advisory Group

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

*”Electronic commerce and globalisation are, and will continue to be the challenge to taxcollectors throughout the world. ‘The art of taxation’, advised Louis XIV’s treasurer, Jean Baptiste Colbert, ‘consists in so plucking the goose to obtain the largest amount of feathers, with the least possible amount of hissing.’ Today, the problem lies not in obtaining the most feathers but in getting hold of the any at all. In fact, the real problem is getting hold of the goose... geese have gone virtual.”<sup>1</sup>*

Internationell beskattning vilar på framför allt tre principer: domicilprincipen, källstatsprincipen och nationalitetsprincipen, varav de två förstnämnda är aktuella för denna uppsats.<sup>2</sup> Nationalitetsprincipen innebär att en person är skattskyldig där han är medborgare. Domicilprincipen innebär att den stat som är föremål för en persons hemvist har rätt att beskatta alla inkomster som härstammar från denna person oberoende av om inkomsterna kommer från Sverige eller utlandet. Källstatsprincipen medför att staten där inkomsterna har uppkommit har rätt till beskattning. Definitionen av fast driftställe (*eng. permanent establishment*) utgör tröskeln till källstatsbeskattningen och är därför central i den internationella beskattningsrätten. Förekomsten av ett fast driftställe innebär att en stat (källstaten) har rätt att beskatta inkomster från den verksamhet som bedrivs i landet även om företaget har hemvist i en främmande stat (hemviststaten).

Problematiken kring de skatterättsliga konsekvenserna av elektronisk handel har beskrivits som en av de viktigaste inom skatterättens område under 2000-talet.<sup>3</sup> Varför har den haft en så stor påverkan på skattesystemet? Elektronisk handel innebär användningen av modern informations- och kommunikationsteknologi på en rad produkter och tjänster i form av digitala paket som skickas via fysiska nätverk vilket medför att interaktiv handel kan ske var och när som helst. De bestämmelser som idag reglerar juridiska personers hemvist och skattskyldighet är anpassade efter en fysisk infrastruktur och problem uppstår då verksamheter är förlagda till den virtuella världen. Försäljning av digitala produkter tjänar som ett bra exempel på när platsen för verksamheten kan vara svår att avgöra, är det servern som företagets hemsida lagras på som är att betrakta som det fasta driftstället? Och vilken jurisdiktion har rätt till beskattning, hemviststaten för försäljare eller kanske konsumenten eller kanske i det land där servern är placerad? Dessa generella frågor kring ämnet är inte i fokus för denna framställning även om de berörs i analysen, framför allt tjänar de som

---

<sup>1</sup> An Eroding Taxbase, <http://www.merit.unimaas.nl/cybertax/taxbase.html>, nedladdad 061010.

<sup>2</sup> Dahlman, Roland, Fredborg, Lars, ”Internationell beskattning – en översikt”, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2003, s. 128.

<sup>3</sup> Se bl.a. Hinnekens, L, “How OECD Proposes to Apply Existing Criteria of Jurisdiction to Tax Profits Arising from Cross-border Electronic Commerce”, Intertax, 2001, s. 322.

bakgrund till varför ämnet är av högsta intresse; dels på grund utav risken för en reducerad skattebas för staten och dels ur en rättssäkerhetsaspekt för den skattskyldige. Det är frågor som bör regleras med klara regler och en självklar utgångspunkt för detta är definitionen av fast driftställe.

Den snabba utvecklingen på området har mobiliserat en rad aktörer, inte minst de inom beskattningens område. OECD har varit tongivande i debatten och verkat för ett ökat samarbete mellan stater i deras strävan att komma till en internationell konsensus för utvecklingen av förutsättningarna för elektronisk handel och dess skatterättsliga konsekvenser. Diskussionerna kring nya regler om elektronisk handel har till dags dato inte lett fram till några nydanande bestämmelser utformade särskilt för elektronisk handel. 1998 hölls en av OECD arrangerad konferens i Ottawa, Kanada på vilken man konstaterade att de generella skatterättsliga principerna såsom neutralitet, effektivitet, rättssäkerhet, enkelhet och rättvisa skall vara ledstjärnor även för elektronisk handel. Året därpå publicerades den första rapporten ”*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profit Appropriate for E-Commerce*”<sup>4</sup> i vilken OECD:s medlemsstater lade fram de gemensamma utgångspunkterna som man enats kring i Ottawa och underströk vikten av att just neutralitet vid elektronisk handel dvs. att beskattning av elektronisk handel inte skall leda till en större skattebörd för den skattskyldige än vad traditionell handel gör. Rapporten ledde fram till slutsatsen att man skulle behålla de befintliga reglerna för en stats beskattningsanspråk och att bestämmelserna i OECD:s modellavtal (nedan även *Modellavtalet*) kunde appliceras på elektronisk handel. År 2000 publicerades den definitiva revideringen ”*Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary in article 5*”<sup>5</sup> vilken trädde i kraft 2003. Artikel 5 i Modellavtalet som reglerar definitionen av fast driftställe, står således oförändrad även om anslutande kommentar har reviderats. Ändringarna har klargjort vissa saker men kommentarens rättsliga ställning är oklar, informationsproblematiken över Internet med skatteundandragande som en konsekvens är ännu inte löst och frågan kvarstår huruvida dagens regler är anpassade för att möta den nya utvecklingen. Även efterföljande rapporter på området har publicerats av OECD men resultatet har varit detsamma, dagens regler får kvarstå.<sup>6</sup>

## 1.2 Syfte och avgränsningar

Uppsatsen syftar till att utreda begreppet fast driftställe såsom det definieras i OECD:s modellavtal och att kritiskt föra en diskussion kring de konsekvenser definitionen medför. Mina frågeställningar är således som följer:

---

<sup>4</sup> Se <http://www.oecd.org/dataoecd/58/53/35869032.pdf>, nerladdad 060925.

<sup>5</sup> Se <http://www.oecd.org/dataoecd/46/32/1923380.pdf>, nerladdad 060925.

<sup>6</sup> Se bl.a. <http://www.oecd.org/dataoecd/2/38/20655083.pdf>, nerladdad 061025.

- *Vad är kommentarens rättsliga ställning i förhållande till de ändringar som gjorts angående fast driftställe?*
- *Har ändringarna i kommentaren ändrat definitionen av fast driftställe?*
- *Kan dagens regler appliceras på server som fast driftställe?*
- *Vilka problem kvarstår efter ändringen?*

Avgränsningarna är många. Först och främst behandlar denna uppsats endast dubbelbeskattning i förhållande till *OECD:s* modellavtal och då bilaterala avtal mellan *OECD:s* medlemsstater. Jag skall således inte se till Modellavtalet och dess kommentar i förhållande till icke-medlemsstaters avtal ingångna efter *OECD*-avtalets utformning. Det finns andra modellavtal utöver *OECD:s*, men då detta är det mest tongivande i den internationella dubbelbeskattningen kändes det som en självklar utgångspunkt vid undersökning av server som fast driftställe. *CFC*-reglerna med syfte att förhindra och försvåra skatteplaneringsåtgärder tas ej upp då dessa endast träffar utländska juridiska personer som inte är utländska bolag och i denna senare grupp faller företag som hör hemma i och är skattskyldiga i stat som Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal med. Jag skall i denna uppsats inte lägga tonvikten på vinstallokering även om detta ämne kommer att ta viss plats då det är en självklar fortsättning på frågan om server som fast driftställe. I uppsatsen diskuteras ej vilken form av etablering som är mest lönsam ur ett skatterättsligt perspektiv, ej heller tas punkt- och momsskattefrågor kring ämnet upp.

### **1.3 Metod och material**

Jag har i denna uppsats huvudsakligen använt mig utav traditionell rättsdogmatisk metod. Detta är dock under förutsättning att man betraktar Modellavtalet och dess kommentar som en rättskälla - mitt arbetsverktyg har främst varit *OECD:s* modellavtal med dess kommentar och det är utifrån denna jag har skrivit denna uppsats. Den dogmatiska metoden har kompletterats med en kritisk analys i form utav rättspolitiska synpunkter angående vilka problem som dagens rättsläge medför och vilka delar som bör ses över i förhållande till utvecklingen på området. Rapporter publicerade av *OECD* har bistått mig på vägen samt artiklar, företrädesvis från internationella tidskrifter men också svenska, som skrivits inom ämnet. Den svenska rätten har berörts i tre avseenden: dels i jämförelsen mellan definitionen av fast driftställe i intern rätt och dubbelbeskattningsrätten, dels med syfte att belysa svensk domstols hållning till folkrättslig avtalstolkning och sist för att undersöka svensk domstols syn på kommentarens ställning i förhållande till Modellavtalet. Detta görs med hänvisning till att detta är den rättstradition jag är bekant med vilket gör att den i vissa hänseenden känns som en självklar utgångspunkt, ett faktum som också lyser igenom i mitt val av litteratur, svensk doktrin har till viss del använts i förhållande till den internationella dubbelbeskattningsavtalsrätten.



## 1.4 Disposition

Den deskriptiva delen av denna framställning består först av en inledning som vi återfinner i kapitel 1 vari jag ger en bakgrund till ämnet, redogör för syfte och avgränsningar och vilken metod och vilket material jag har använt mig utav. I kapitel 2 ges en introduktion till elektronisk handel där jag kortfattat redogör för Internet som sådant men framför allt beskriver de främsta skatterättsliga problemen som uppstår i och med elektronisk handel. I kapitel 3 avhandlas dubbelbeskattningsavtalsrätten med dess förhållande till intern rätt och även tolkningsproblematiken. I samma kapitel redogörs för OECD och Modellavtalets struktur. Sedan i kapitel 4 och 5 ser vi närmare på tröskeln till källstatsbeskattning, nämligen artikel 5 och gör en djupdykning i kommentaren till denna. I kapitel 6 återfinns kortfattat en redogörelse för vinstallokering av vinster från fasta driftställen. I den analytiska delen diskuteras i kapitel 7 kommentarens rättsliga ställning, vilka konsekvenser 2003 års revidering av kommentaren medfört och även vilka problem som återstår att lösas.

## 2 Introduktion till elektronisk handel

Detta kapitel syftar till att ge läsaren en bakgrund till ämnet server som fast driftställe och ha detta i åtanke när avsnitten av mer allmän karaktär såsom om dubbelbeskattningsavtal avhandlas. För en läsare som är insatt i hur Internet fungerar är avsnittet nedan troligtvis umbärligt.

### 2.1 Elektroniska nätverk – så fungerar det

Internet är en viktig utgångspunkt för denna framställning. Även om det tekniskt sett bara är ett av många användningsområden för Internet, har World Wide Web fått en sådan genomslagskraft att "*Internet*" och "*webben*" ofta används synonymt. Man kan säga att Internet består av en mängd elektroniska nätverk som är sammanlänkade på två nivåer: dels den fysiska infrastrukturen och dels den logiska infrastrukturen.<sup>7</sup> Den fysiska delen utgörs av webbservrar som lagrar och sprider informationen som är elektromagnetiska impulser i kablar eller magnetiska förändringar i datorer. Skapandet och omsättningen av information sker på den logiska nivån. Denna nivå består av ovannämnda World Wide Web som är ett hypertextsystem med vilken kan förstås ett slags navigeringsverktyg som hjälper användare att finna information på webbplatser som lagras på servrar. De logiska nätverken är sammankopplade via olika protokoll som TCP/IP (eng. *Transmission Control Protocol/Internet Protocol*) eller HTTP (eng. *Hypertext Transmission Protocol*). För att användaren skall kunna begära data från webbservern krävs en webbläsare (eng. *browser*) som är en programvara vilken kan hantera http-protokollet och visa de sidor man sökt.

En server ägs eller hyrs ofta av en Internet Service Provider (nedan förkortad *ISP*) som i sin tur ingår avtal med företag som ger dessa rätt att nyttja serverutrymme för sin webbsida. Det synes inte finnas någon klar definition av vad en server är även om den kan tillskrivas vissa attribut och kännetecken.<sup>8</sup> Det som är essentiellt för en server är att det skall finnas i) hårdvara såsom datorutrustning (moderkort, hårddisk, modem etc.), ii) mjukvara som fungerar som en länk mellan olika parter, iii) faktisk överföring av data och iv) närvaron av tillhandahållare och konsument av data.

---

<sup>7</sup> Appelqvist, Per, "Internationella skatteregler i ljuset av elektroniska fenomen", Skattenytt, 2001, s. 630.

<sup>8</sup> Albrecht, 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, 2002, s. 356 ff.

## **2.2 Problematiken kring elektronisk handel ur ett skatterättsligt perspektiv**

Handel med varor över Internet utgör den största delen av elektronisk handel och innebär handel med fysiska varor där beställning och ibland även betalning sker över Internet. Denna typ av handel skiljer sig dock inte mycket från den traditionella postorderhandeln och medför därför inga större problem vad angår inkomstbeskattning. Utöver denna del har vi handel med digital leverans med vilken åsyftas handel varigenom inte endast beställning och betalning sker över Internet utan även leveransen, i form av att en digital produkt laddas ner till konsumentens dator. Detta sker i allt större utsträckning, både företag emellan och mellan konsument och företag.

De senaste årens utveckling inom elektronisk handel har till viss del ändrat våra konsumtionsvanor och nya tjänster och varor har tillkommit på marknaden. Internet har blivit en marknadsplats vilket leder till problem för skattadministratörer världen runt då detta forum, till skillnad från traditionella marknadsplatser, är ett decentraliserat system utan en övergripande kontrollfunktion som på många sätt skiljer sig från den traditionella fysiska handeln.

### **2.2.1 Vad har förändrats med utvecklingen?**

Som första utgångspunkt kan sägas att varors och tjänsters tillgänglighet för konsumenten ökat avsevärt genom Internet, och möjligheterna för näringsidkaren att nå ut med dessa likaså tack vare de minskade transaktionskostnader som bland annat försäljning, betalning och marknadsföring via Internet innebär. Det minskade behovet av mellanhänder har också reducerat transaktionskostnader i takt med att kommunikation mellan aktörerna på marknaden har underlättats och effektiviserats.<sup>9</sup> Handeln har blivit gränsöverskridande och en person kan idag sitta vid sin hemdator och konsumera varor, tjänster och information utan tanke på geografiska gränser. Marknadsföring görs idag billigare med den nya tekniken och små och medelstora företag har idag större möjligheter att marknadsföra sig och sin produkt utan att vara förhindrade av kostnader och geografiska gränser. Konkurrensen blir också större då företag har en större marknad och konsumenten ett större utbud vilket i sin tur leder till generellt sett lägre priser på varor över Internet.

Företagsstrukturer har ändrats i takt med Internets frammarsch. Till skillnad från en fysisk person är en juridisk person en abstraktion i sig eller en

---

<sup>9</sup> Westberg, Björn, "Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse?", SSK, 1999, s. 103 ff.

”nexus av kontraktuella förbindelser” som Appelqvist uttrycker, vilket i sig kan innebära att det är okomplicerat att anpassa en juridisk person efter lagstiftningens utformning.<sup>10</sup> Företag är idag inte alls i samma utsträckning beroende av var verksamheten är placerad och de geografiska gränserna har suddats ut. OECD ger i sin rapport *”Are the Treaty Rules for Taxing Business Profits appropriate for e-commerce?”*<sup>11</sup> flertalet exempel på hur företag väljer att planera sin verksamhet. Exempel som nämns är ett företags samarbete sinsemellan har ökat tack vare möjligheterna att bygga nätverk och förmedla kontakter över Internet, producenter kan reducera sina kostnader för material och tjänster genom Internetkataloger och auktionssidor och är inte längre i samma utsträckning beroende av leverantörer i sin närhet. Vissa delar av tillverkningen kan också effektiviseras genom ”outsourcing” till exempelvis utvecklingsländer som kan producera varan eller tjänsten billigare tack vare lägre lönekostnader och högre effektivitet på grund av spetskompetens. Kundsupport är ett exempel på när en del av en verksamhet förläggs till annan jurisdiktion där specialkompetens finns till lägre kostnad. Dessa typer av nya möjligheter är utveckling som skett framför allt inom den traditionella handeln. Det kanske mest intressanta med den nya teknologin är den mängd nya slags varor och tjänster som skapats. Traditionella företag kan som ovan konstaterats spridas geografiskt och effektivisera sin verksamhet på många sätt men det revolutionerande med denna tid är de nya företagen vars existens inte har varit möjlig innan Internets inträde på marknaden. Det är företag vars verksamheter huvudsakligen är inriktade på digitala produkter såsom till exempel musiknedladdning, mjukvaror och inte minst on-linespel. De kan inte bara marknadsföra sig och ta emot beställningar via Internet som andra företag utan också tillhandahålla tjänsten via Internet vilket medför att deras plats för verksamhet är helt ovidkommande för konsumenten - leverans sker från en server till konsumentens dator.

## 2.2.2 Vilka är de främsta problemen?

Enligt många författare i doktrinen är det övergripande problemet med elektronisk handel risken för att skattebasen eroderas genom bl.a. företagsflytt till lågskatteländer och att inkomster från en verksamhet hamnar mellan stolarna, dvs. undviker inkomstbeskattning överhuvudtaget pga. att bristen på information och kontroll av den virtuella världen.<sup>12</sup> Det finns en mängd faktorer som bidrar till detta problem varav den mest självklara kanske är problemet med att identifiera parterna i en transaktion.<sup>13</sup> Generellt är det idag svårare för Skatteverket att få tillgång till information angående handel i och med att den sker över Internet. Internet saknar en central reglerande funktion och är i allra högsta grad ett decentraliserat system – detta leder som tidigare konstaterats till att en

---

<sup>10</sup> Appelqvist, 2001, s. 633.

<sup>11</sup> <http://www.oecd.org/dataoecd/58/53/35869032.pdf>, nerladdad 6/10-06.

<sup>12</sup> Se bl.a. Westberg, 1999, s. 107 ff. och Appelqvist, 2001, s. 630 ff.

<sup>13</sup> Westberg, 1999, s. 107 ff.

verksamhets vinst riskerar att undgå beskattning i såväl den traditionella hemviststaten som i källstaten. Företagsflykten till s.k. skatteparadis har underlättats genom till exempel onlineregistrering, och tack vare internetbanker kan transaktioner ske till länder där avkastning är nästintill skattefri utan att hemviststaten får tillgång till dessa uppgifter. Mellanhänderna som till viss del har försvunnit leder till att skattemyndigheterna inte längre kan förlita sig på dessa som en källa till den information som kan ligga till grund för beskattning. Det största kontrollproblemet ligger mellan företag och konsument, i detta fall kan båda parter ha ett gemensamt intresse av att inte blanda in skatteadministrationen i ett land. Svårigheter med identifiering av säljare och köpare uppstår också genom att IP-nummer och kopplingen mellan person och en viss transaktion kan vara otydlig och även då en person är känd kan svårigheter att avgöra personens hemvist uppstå: en server kan vara placerad i ett land som företagets verkliga registreringsland eller plats för företagets ledning vilket bl.a. leder till att grunden för en stats beskattningsanspråk - domicil- och källstatsprincipen - blir alltmer svår att applicera på det särskilda fallet.<sup>14</sup>

Problematiken kring allokering av vinster vid elektronisk handel har även den diskuterats flitigt i doktrinen och inom OECD. Vilken inkomst kan anses vara hänförlig till vilket led i den elektroniska cykeln? Med dagens teknik har den traditionella produktionen hänförlig till en viss geografisk plats i vissa avseenden ersatts av virtuell handel i digitala nätverk vilket gör att problem uppstår vad gäller att avgöra vilken jurisdiktion som ska ha beskattningsrätten av rörelseinkomsten.

Utvecklingen på marknaden sker i snabb takt medan de krafter som står bakom dagens bestämmelser kring internationell beskattning är tungrodda. Detta leder till en diskrepans mellan internationella överenskommelser såsom dubbelbeskattningsavtal och hur det i praktiken ser ut. Begreppet fast driftställe som har stor betydelse för beskattning av företag som rör sig över statsgränser, tar sikte på en fysisk etablering vilket leder till problem vid beskattning av framför allt digitala produkter där serverns fysiska placering är ovidkommande för både företag och konsument. Man kan säga att det övergripande problemet är den rättsosäkerhet som råder i och med att dagens regler inte är anpassade efter den nya tekniken. Dubbelbeskattningsavtal binder tredje part, dvs. skattebetalaren och denne måste kunna förutse hur den skattemässiga situationen kommer att se ut den närmaste framtiden. Som det är idag råder det inte konsensus kring hur man ska tolka dubbelbeskattningsavtal och vilken ställning Modellavtalet och dess kommentar har i förhållande till avtal som ingås mellan stater och hur man skall förhålla sig till en tillämpning av gårdagens regler på dagens eller morgondagens teknik.

---

<sup>14</sup> Albregtse, 2002, s. 356 ff.

# 3 Dubbelbeskattningsavtalsrätt

## 3.1 Inledning

Det finns tre aspekter av internationell beskattning. Den första är den interna internationella skatterätten som avser en stats interna regler med internationell anknytning, den andra är dubbelbeskattningsrätten som innebär avtal mellan länder i syfte att reglera internationell dubbelbeskattning och den tredje är EG-rätten i den mån den blir relevant för beskattning. Tyngdpunkten för denna uppsats ligger på den del vi nu skall avhandla; dubbelbeskattningsavtalsrätten.

Det finns två aspekter av dubbelbeskattningsavtal. Enligt 10 kap. 1 § Regeringsformen (RF) är det regeringen som ingår ett dubbelbeskattningsavtal. I det fall en lag måste ändras, upphävas eller stiftas krävs också riksdagens godkännande enligt 10 kap. 2 § RF vilket sker på sedvanligt sätt genom att regeringen lägger fram ett förslag i form av en proposition och beredning i skatteutskottet. Skatteavtal godkänns således av riksdagen och införlivas i svensk rätt genom en införlivande lag.<sup>15</sup> Detta är den statsrättsliga sidan och förfarandet ser i princip likadant ut i de flesta OECD-medlemsstater.<sup>16</sup> Den folkrättsliga aspekten av ett dubbelbeskattningsavtal är att det är ett folkrättsligt bindande avtal mellan två (bilateralt) eller flera (multilateralt) parter där de förpliktar sig att i förhållande till varandra vidta eller underlåta att vidta vissa åtgärder.<sup>17</sup>

Vissa stater använder sig utav ett monistiskt synsätt som innebär att de anser att folkrättsliga överenskommelser och nationell rätt utgör två delar av samma system. Detta innebär att ett folkrättsligt avtal blir del av intern rätt i samma stund som avtalet träder i kraft. Det andra förhållningssättet är dualistiskt och medför att staten betraktar det folkrättsliga avtalet och den interna rätten som två separata system och för att avtalet skall bli en del av den interna rätten måste den inkorporeras i den interna rätten. Sverige tillämpar normalt det dualistiska synsättet.<sup>18</sup>

## 3.2 Syfte med dubbelbeskattningsavtal

Man kan säga att det ursprungliga och övergripande syftet med dubbelbeskattningsavtal är att öka handeln över gränserna och göra det mer

---

<sup>15</sup> Dahlberg, Mattias, "Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?", Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik, 2003, s. 146.

<sup>16</sup> Wattel, Peter J, Marres, Otto, "The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties", European Taxation, 2003, s. 227.

<sup>17</sup> Lindencrona, Gustaf, "Dubbelbeskattningsavtalsrätt", Juristförlaget, Stockholm, 1994. Se även principen om pacta sunt servanda i artikel 26 i 1969 års Wienkonvention.

<sup>18</sup> Dahlberg, Mattias, "Internationell beskattning – en lärobok", Studentlitteratur, Lund, 2005, 152.

effektivt genom klara riktlinjer för hur aktörerna skall beskattas. Detta görs tydligast genom att *undvika internationell dubbelbeskattning*. Att flera stater kan ha beskattningsanspråk på en och samma intäkt är en konsekvens av att de ovannämnda beskattningsprinciperna kolliderar, framför allt då domicil- och nationalitetsprincipen, och utan dubbelbeskattningsavtal skulle ett företag som bedriver verksamhet i utlandet kunna beskattas för samma intäkt flera gånger. Internationell dubbelbeskattning kan beskrivas som följer:

*”då en och samma skattskyldig för en och samma inkomst blir hårdare beskattad pga att han blivit beskattad i två länder än han skulle ha blivit om han bara beskattats i ett land”<sup>19</sup>.*

En viktig princip inom dubbelbeskattningsrätten som i anslutning till detta bör framhållas är den så kallade ”*gyllene regeln*”<sup>20</sup>. Denna innebär att en stat endast kan inskränka sitt skatteanspråk, aldrig utöka, genom att vända sig till dubbelbeskattningsavtal. Tillämpningen av bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal blir således endast aktuellt då ett internrättsligt beskattningsanspråk är för handen.

Den viktigaste funktionen med dessa avtal är således att undvika dubbelbeskattning, dock fyller avtalen också andra funktioner utöver detta. Ett syfte är att *förhindra internationell skatteflykt* med vilket menas de fall då personer utnyttjar skillnader mellan olika staters beskattning och på så sätt uppnår skattemässiga fördelar.<sup>21</sup> Begreppet tar sikte på både legal och illegal skatteflykt men i svensk intern rätt avses legala transaktioner, samma förfarande kan godkännas för en person men inte för en annan då man ser till huruvida en transaktion stridit mot skattereglernas syfte.<sup>22</sup> Att undvika internationell skatteflykt har efter tiden blivit en allt viktigare del av dubbelbeskattningsavtalen.<sup>23</sup>

Ett tredje syfte som ges uttryck för i de flesta svenska dubbelbeskattningsavtalen är att *förhindra olika former av skattemässig diskriminering* såsom till exempel när beskattning av en medborgare som är från den andra avtalsslutande staten blir mer betungande än vad den hade blivit för en medborgare från den egna avtalsslutande staten under samma förhållanden.<sup>24</sup>

---

<sup>19</sup> Lindencrona, 1994, s. 33 ff. med hänvisning till definitionen av Sandström, ”Svenska dubbelbeskattningsavtal i vad de avse skatt å inkomst eller förmögenhet”. NB: denna definition har ingen rättslig betydelse utan syftar endast till att beskriva fenomenet.

<sup>20</sup> Den ”gyllene regeln” erkänns av många stater men dess rättsgrund är oklar, se a.a.s. 24 ff.

<sup>21</sup> A.a.s. 36.

<sup>22</sup> [http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115159/kapitel\\_15.pdf#search=%22lag%20om%20skatteflykt%22](http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115159/kapitel_15.pdf#search=%22lag%20om%20skatteflykt%22), nerladdad 060915.

<sup>23</sup> Lindencrona, 1994, s. 37.

<sup>24</sup> Se artikel 24 i Modellavtalet.

### 3.3 Tolkning av dubbelbeskattningsavtal

Det uppstår en konflikt mellan olika tolkningsregler när man konstaterat att dubbelbeskattningsavtal har två aspekter – en internrättslig och en folkrättslig. Ett dubbelbeskattningsavtal är ju en del av folkrätten på samma gång som den är inkorporerad i den inhemska, i vårt fall, svenska rätten. Vilka tolkningsregler skall gälla? Lindencrona använder sig utav tre steg när man ska avgöra huruvida internrättslig eller folkrättslig tolkningsmetod bör användas.<sup>25</sup> Det första är huruvida begreppet som oenighet råder kring är definierat i avtalet självt, tillhörande protokoll eller att man på annat sätt kan tolka parternas gemensamma uppfattning av begreppets innebörd. Är detta fallet gäller folkrättslig tolkningsmetod och avtalets egen definition skall användas. För det andra, hänvisar avtalet till den interna rätten är det detta som är gällande, det vill säga en internrättslig tolkning av begreppet. Den tredje omständigheten är när avtalet saknar definition av ett begrepp och ingen hänvisning ges till intern rätt. Här uppstår problem i form utav valet mellan de olika tolkningsprinciperna. I förhållandet mellan staterna är det folkrättsliga principer som är gällande, emellertid är det ingångna avtalet även en del av den interna internationella rätten vilket skulle kunna medföra internrättslig tolkning. En tolkning i enlighet med folkrättsliga metoder innebär att man ser till parternas gemensamma avsikt och de främsta rättskällorna vid folkrättslig tolkning är *avtalet självt* som tolkas med vägledning i 1969 års *Wienkonvention* samt förarbeten till dubbelbeskattningsavtal (i vårt fall *kommentaren* till OECD:s modellavtal). Sverige har i sin praxis gått mycket långt i den folkrättsliga tolkningsmetoden. Vi återkommer till de folkrättsliga tolkningsmetoderna nedan efter att kortfattat ha redogjort för den interna tolkningsmetoden.

### 3.4 Internrättslig tolkningsmetod

I det fall en internrättslig tolkningsmetod tillämpas är risken stor att inhemska domstolar tolkar i strid med varandra, det uppstår en s.k. kvalifikationskonflikt vilken i sin tur kan leda till att dubbelbeskattningen inte undanröjes.<sup>26</sup> För att undvika detta finns ett för dubbelbeskattningsavtal unikt rättsmedel som återfinns i de flesta dubbelbeskattningsavtal - en klausul om *ömsesidig överenskommelse* (se artikel 25 i OECD:s modellavta), som träffas mellan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna och endast aktualiseras vid tillämpning av internrättslig tolkningsmetod.<sup>27</sup> Vid en dispyt om hur en lydelse skall tolkas kan den part som anser sig ha blivit beskattade i strid med avtalet, vända sig till den behöriga myndigheten (*eng. competent authority*) i en av staterna, normalt hemviststaten för hjälp.<sup>28</sup> Finner myndigheten att ansökan är

---

<sup>25</sup> Lindencrona, 1994, s. 84.

<sup>26</sup> A.a.s. 77.

<sup>27</sup> A.a.s. 85.

<sup>28</sup> A.a.s. 89.



välgrundad skall den i första hand söka lösa dispyten på egen hand och sedan i ett andra steg kontakta den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten för att gemensamt komma fram till en lösning. Nackdelen med dessa ömsesidiga överenskommelser är att deras rättsliga ställning är oklar då de ej gått den legitima vägen genom riksdagen medan fördelen är att det är en effektiv och enkel form av dispytlösning.<sup>29</sup>

## 3.5 Folkrättslig tolkningsmetod

### 3.5.1 Ambulatoriskt och statiskt tolkningsförfarande

Nu lämnar vi den internrättsliga tolkningen därhän och fokuserar istället på den metod som är den mest vanligt förekommande, den folkrättsliga metoden. Först kan vi konstatera att det vid en tillämpning av internationella traktat är av vikt att avgöra huruvida en statisk eller ambulatorisk tolkning skall tillämpas. Avtal som ingås stater emellan gäller ofta löpande medan innehållet såsom artiklar och kommentaren därtill kan revideras under tidens gång. En statisk tolkning innebär att man tolkar avtalet genom att endast se till omständigheter och insikter för tiden vid avtalets ingående medan ambulatorisk tolkning innebär att man tar hänsyn till utvecklingen som den skett efter det att avtalet ingåtts. Olika tolkningsförfaranden kan ske beroende på om en ändring skett i den interna internationella rätten eller i ett modellavtal, efter det att ett dubbelbeskattningsavtal ingåtts. Hänvisar avtalet till intern rätt synes de flesta i doktrinen vara överens om att en ambulatorisk tolkningsmetod skall användas, dock finns olika meningar huruvida statiskt eller ambulatoriskt förfarande skall användas när man använder förarbeten till modellavtal som tolkningskälla.<sup>30</sup>

### 3.5.2 1969 års Wienkonvention

Konventionens fullständiga namn är ”*The Vienna Convention on the Law of Treaties*” och är uttryck för ett stort internationellt, multilateralt samarbete och binder idag totalt 98 stater, den ratificerades av Sverige 1974 och trädde i kraft 1980. Syftet med upprättandet av konventionen var huvudsakligen för att fästa den internationella sedvanerätten på pränt och göra den mer lättillgänglig. Konventionen reglerar bland annat hur internationella traktat skall tolkas och gäller således även för dubbelbeskattningsavtal. Tolkningsreglerna återfinns i artiklarna 31-33 i konventionen (för artiklarnas kompletta utförande, var god se bilaga).

Enligt artikel 31 återfinns *den allmänna regeln* om tolkning. Där ges uttryck för tre grundläggande tolkningsprinciper varav den första är att tolkning

---

<sup>29</sup> Dahlberg, 2005, s. 192.

<sup>30</sup> Se bl.a. Sundgren, 1990, s. 12, Wattel och Marres, 2003, s. 223.

skall ske i god tro vilket följer av den allmänna tolkningsprincipen *pacta sunt servanda* (som i sin tur återfinns i artikel 26 Wienkonventionen). Den andra principen är att de avtalslutande staterna antas ha samma syfte med traktaten som framgår av den gängse meningen av traktatens uttryck och den tredje principen är att gängse mening skall ses mot sammanhanget av traktaten och i ljuset av dess syfte och ändamål. Vad som menas med sammanhang klargörs i andra momentet och i tredje momentet stadgas att man utöver sammanhanget också skall ta hänsyn till framför allt efterföljande överenskommelser rörande tolkning och tillämpning, efterföljande praxis där enighet rått mellan parterna angående tolkning och även se till internationella rättsregler som kan vara tillämpliga. Denna bestämmelse tar sikte på en bokstavlig, teleologisk och systematisk tolkning med vikten på den första.<sup>31</sup>

I artikel 32 återfinns de *supplementära tolkningsmedel* som kan användas för att få bekräftelse på den mening som framkommer vid tillämpningen av artikel 31 eller när en tolkning enligt artikel 31 inte undanröjer en betydelses tvetydighet eller oklarhet eller leder till ett uppenbart orimligt eller oförnuftigt resultat. Exempel på tolkningsmedel enligt denna artikel är omständigheter vid överenskommelsens ingående och förarbeten till traktat som kan vara i form av skriftväxling mellan parter vid utarbetandet av traktattext, utkast, rapporter, uttalanden eller textförslag.<sup>32</sup> Supplementära tolkningsmedel kan också innefatta alla de tolkningsregler som enligt sedvanerätt kan användas vid tolkning av en traktats innebörd när grundläggande tolkningsmedel inte är tillräckliga.<sup>33</sup> Hit hör "*the rule of restrictive interpretation*" och "*the rule of necessary implication*". Den förra innebär att en traktat skall tolkas till förmån för parternas statssuveränitet som medför grundläggande handlingsfrihet och att man av två tolkningsalternativ skall man välja det som begränsar staternas förpliktelser i störst grad. Den senare tolkningsregeln innebär att man även kan se till det parterna implicit har syftat till och inte endast konventionellt språkbruk.<sup>34</sup>

När en traktat bestyrkts på två eller *flera språk* tillmäts vart och ett lika stor betydelse enligt artikel 33. Detta gäller såvida inte parterna kommit överens om annat. I det fall en jämförelse mellan bestyrkta texter uppenbart skiljer sig och inte kan jämkas ihop med stöd av artikel 31 eller 32, skall den mening som bäst sammanjämkar texterna i enlighet med traktatens syfte och mål gälla.<sup>35</sup>

---

<sup>31</sup> Wattel och Marres, 2003, s. 225. Se även den officiella kommentaren till Wienkonventionen som i sig själv utgör ett supplementärt tolkningsmedel i enlighet med artikel 32.

<sup>32</sup> Pelin, Lars, "Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv", Prose Design och Grafik, 3:dje upplagan, Lund, 2004, s. 135.

<sup>33</sup> A.a.s. 138.

<sup>34</sup> A.a.s. 138.

<sup>35</sup> Lindencrona, 1994, s. 79.

### 3.5.3 Avtalstolkning enligt intern svensk rättspraxis

#### 3.5.3.1 Engelskafarmålet<sup>36</sup>

Detta förhandsbeskedsärende rörde tolkningen av 1960 års dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Storbritannien. Många förmögna svenskar sökte sig på 1980-talet till Storbritannien på grund utav de förmånliga skattekonsekvenser vid aktieavyttring vilka uppstod på grund utav den s.k. remitteringskontantprincipen.<sup>37</sup> Denna innebär att en inkomst eller kapitalvinst inte skall tas upp för beskattning förrän den överförs till, i detta fall, Storbritannien. Storbritannien har således den primära beskattningsrätten i egenskap av hemviststat och inkomster där beskattas på remitteringsbasis. Den skattskyldige kunde inte beskattas så länge han ej överfört inkomsten från Sverige då det svensk-brittiska avtalet förhindrade en beskattning i Sverige. Detta avtal innebar alltså att en inkomst förblev skattefri när den var oremitterad

Ärendet gällde således huruvida en avtalsbestämmelse var tillämplig på en icke remitterad reavinst vid avyttring av aktier i ett svenskt aktiebolag avseende en fysisk person som vid avyttringen hade hemvist i Storbritannien. Avtalsbestämmelsen löd som följer:

*”Om beskattningen av en inkomst från en inkomstkälla i en av staterna enligt detta avtal lindras i denna stat och en fysisk person enligt gällande lagstiftning i den andra staten beskattas för sådan inkomst till den del inkomsten överföres till eller mottages i denna andra stat och ej för hela dess belopp, skall den skattelindring som enligt detta avtal medges i den förstnämnda staten avse endast den del som överföres eller mottages i den andra staten.”*

Frågan som ställdes till rättsnämnden och sedan Regeringsrätten (nedan även *RegR*) var således huruvida ”inkomst från inkomstkälla” i Sverige omfattade även reavinst. Enligt svensk intern rätt omfattas realisationsvinster av begreppet inkomst men så är inte fallet i Storbritannien.<sup>38</sup> *RegR*:s majoritet fann att reavinsterna i fråga inte skulle vara föremål för beskattning i Sverige. *RegR* ansåg att det var parternas avsikt vid avtalets ingång som skulle vara avgörande för tolkningen och hänvisade till rättsnämndens uttalande angående partsavsikten. För att utröna den gemensamma partsavsikten skulle man söka i avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historisk sammanhang samt andra förhållanden som kunde anses utgöra avsikten hos parterna. Först när detta inte gav någon vägledning fanns det anledning till att söka en internrättslig definition. I och med detta underströk *RegR* den folkrättsliga avtalstolkningsmetodens företräde framför interna regler.

<sup>36</sup> RÅ 1987 ref. 162.

<sup>37</sup> Lindencrona, 1994, s. 86.

<sup>38</sup> Se 41 kap. 1 § IL.

### 3.5.3.2 Luxemburgmålet<sup>39</sup>

Detta mål rörde ett svenskt bolag som avsåg att förvärva ett antal fondbolag i Luxemburg. Enligt intern speciallagstiftning i Luxemburg är fondbolag som inte förvaltar mer än en fond ej skattskyldiga för bolagsskatt. Frågan till RegR var huruvida de luxemburgska bolagen var att betraktas som utländska bolag eller som annan utländsk juridisk person och i förlängningen huruvida det svenska bolaget skulle delägarbeskattas enligt de dåvarande CFC-reglerna för inkomster som hänförde sig till bolagen i Luxemburg. RegR hade att ta ställning till huruvida det för uttrycket hemvist enligt artikel 4 i OECD:s modellavtal var tillräckligt att de luxemburgska bolagen var obegränsat skattskyldiga, eller om det också krävdes att de *faktiskt* erlade bolagsskatten (i enlighet med svensk rätt, se prop. 1993/94:230). RegR kom fram till den slutsatsen att det var tillräckligt att bolagen var obegränsat skattskyldiga; artikel 4 i Modellavtalet medförde inget krav på faktisk beskattning. RegR hävdade att de metoder för tolkning som stadgas i Wienkonventionens 31-33 artiklar normalt skall ligga till grund för avtalstolkning som rör tvist mellan enskild och skattemyndigheten och att man inom området för internationell beskattning skall tillmäta OECD:s modellavtal med dess kommentar särskild betydelse, dvs. även när dubbelbeskattningsavtal tolkas av interna svenska domstolar och skattemyndigheter.

## 3.6 OECD

### 3.6.1 Bakgrund

OECD (*eng. Organisation for Economic Co-operation and Development*) har varit tongivande i den internationella dubbelbeskattningsrätten och utformningen av bilaterala avtal på området. Organisationen har idag 30 stater som medlemmar och ett samarbete världen över med ett stort antal övriga länder och organisationer.<sup>40</sup> Det är en ekonomisk samarbetsorganisation med det övergripande målet att främja marknadsekonomiska åtgärder för en expansion i sina medlemsländer såsom att verka för en mer effektiv marknad och ökad frihandel och genom detta också sätta en standard för icke-medlemsstater. Det högst beslutande organet är *the Council* (*sv. Rådet*) och utöver det finns olika utskott för behandling av särskilda frågor, skattefrågor behandlas i *the Committee on Fiscal Affairs* (*sv. OECD:s skattekommitté*).

---

<sup>39</sup> RÅ 1996 ref. 84.

<sup>40</sup> Dahlman, Fredborg, 2003, s. 145.

## 3.6.2 OECD:s modellavtal

Avtalet är en modell för hur ett skatteavtal mellan medlemsländer kan och bör se ut. Efter andra världskriget blev företagsexpansion över statsgränser allt vanligare vilket medförde att behovet av internationellt samarbete mellan stater ökade då man ville undvika internationell dubbelbeskattning. 1963 kom således det första modellavtalet *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital* och har efter det reviderats och idag uppdateras avtalet en gång per år med sitt nuvarande namn *Model Tax Convention on Income and on Capital*.<sup>41</sup> Ända sedan den första versionen publicerades har Modellavtalet varit tongivande i såväl förhandlingar som vid tillämpning och tolkning av dubbelbeskattningsavtal. OECD:s medlemsstater har i stor utsträckning utformat ingångna avtal efter Modellavtalet och de viktigaste momenten i Modellavtalet följs i huvudsak alltid.<sup>42</sup> Även icke-medlemsstater som ingår dubbelbeskattningsavtal sinsemellan och med andra medlemsstater använder Modellavtalet som ett mall för dubbelbeskattningsavtalet. Sedan 1992 publiceras Modellavtalet i lösbladsformat i syfte att förenkla uppdateringar och ändringar i Modellavtalet och dess kommentar.

### 3.6.2.1 Modellavtalets struktur

Modellavtalet består av tre delar: ett introduktionsavsnitt till avtalet, en avtalsdel och en omfattande kommentar till varje avtalsartikel. Artiklarna i avtalsdelen är uppdelade mellan olika grupper. Den första gruppen är definitionsartiklarna som syftar till att fördela beskattningsrätten mellan staterna vid tillämpning av avtalet och skall således inte påverka inhemska internrättsliga definitioner. Det är i denna grupp vi återfinner artikel 5, definitionen av fast driftställe. Sedan har vi fördelningsartiklarna som reglerar huruvida domicil- eller källstaten har beskattningsrätt i ett konkret kollisionfall och här ser man till vilket land som har det starkaste intresset.<sup>43</sup> Den tredje gruppen artiklar är metodartiklarna som innehåller ett redskap för hur beskattningen skall gå till när hemviststaten får ge vika i sitt beskattningsanspråk till förmån för källstaten. För detta finns det två metoder vilka återfinns i avtalets kapitel fem, artikel 23 A respektive 23 B. Det första tillvägagångssättet är *exemption-metoden* som kortfattat innebär att om den ena staten tillerkänts beskattningsrätten till en viss intäkt avstår den andra staten från att beskatta inkomsten ifråga.<sup>44</sup> Det andra är *credit of tax-metoden* vilken medför beskattningsrätt för hemviststaten av den skattskyldiges alla inkomster även då källstaten tillerkänts

---

<sup>41</sup> Pelin, 2005, s. 155.

<sup>42</sup> Vogel, 1997, s. 4.

<sup>43</sup> Pelin, 2004, s. 162.

<sup>44</sup> Notera att det finns varianter på denna metod såsom full exemption, exemption med progression och alternativ exemption, dessa har jag valt att inte få närmare in på utan endast beskriva metodens princip då fördelning av inkomst inte tas upp i denna framställning. Se bl.a. Lindencrona, 1994, s. 32.

beskattningsrätten enligt fördelningsartiklarna.<sup>45</sup> Hemviststaten skall dock medge avräkning av den skatt som erlagts i källstaten mot sin egen skatt på den utländska inkomsten. Denna senare metod tillämpas stort sett i alla Sveriges dubbelbeskattningsavtal med några få undantag.<sup>46</sup> Övriga artiklar finns i kapitel sex och består av särskilda bestämmelser om förbud mot diskriminering, förfarande vid ömsesidig överenskommelse, utbyte av upplysningar, handläggning, medlemmar av diplomatisk beskickning och konsulat och territoriell utvidgning.

### 3.6.2.2 Kommentaren i förhållande till Modellavtalet

I Introduktionsavsnittet till Modellavtalet återfinns flera uttalanden angående kommentarens rättskällevärde vid avtalstolkning. Enligt uttalandena är kommentarens syfte att förklara och tolka bestämmelserna i avtalet.<sup>47</sup> I samma avsnitt står att kommentaren har författats och bifallits av sakkunniga på uppdrag av medlemsstaterna genom OECD:s skattekommitté och att den har stor betydelse för utvecklingen av internationell skatterätt.<sup>48</sup> Vidare står att kommentaren inte är rättsligt bindande men utav stor vikt vid tillämpning och tolkning av konventionen och vid lösning av tvister.

Allra sist i Modellavtalet återfinns OECD:s *Recommendation of the OECD Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital* som bilaga och är således en rekommendation adresserad medlemsstaterna om att de skall följa avtalets innehåll och dess tolkning i kommentaren vid ingående av nya avtal eller omförhandling av existerande avtal. Det utgör dock ingen bindande rättsakt för kommentaren även om den understryker kommentarens tyngd vid avtalstolkning. Enligt rekommendationen skall medlemsstaternas regeringar se till att skattemyndigheterna följer kommentaren när tolkning företas av artiklar i skatteavtal baserad på Modellavtalet. Skattemyndigheterna skall även ta senare ändringar i kommentaren i beaktande när dubbelbeskattningsavtal är föremål för tolkning, även i de fall ändringarna gjorts *efter* ingåendet av det aktuella avtalet, se mer om detta i nästföljande avsnitt. I detta sammanhang kan vi även nämna de reservationer som medlemsstaterna kan göra i anslutning till Modellavtalet och kommentaren, har en medlemsstat reserverat sig kommer andra medlemsstater i sina förhandlingar med denna stat att erhålla handlingsfrihet vad avser den bestämmelse reservationen tar sikte på i enlighet med principen om reciprocitet.<sup>49</sup>

I praktiken har kommentaren fått stor genomslagskraft. Det världsomspännande erkännandet av Modellavtalet och dess inkorporering i

---

<sup>45</sup> Även denna metod förekommer i flera varianter såsom full credit, ordinary credit och matching credit. Endast principen beskrivs i denna framställning av samma skäl som ovan. Se bl.a. Lindencrona, 1994, s. 32.

<sup>46</sup> Berggren, Rolf, "Sveriges dubbelbeskattningsavtal – en handbok", Industrilitteratur, 2002, s. 52 ff.

<sup>47</sup> Nr. 28 Introduktionsavsnittet.

<sup>48</sup> Nr. 29 Introduktionsavsnittet.

<sup>49</sup> Vogel, 1997, s. 7.

majoriteten av alla dubbelbeskattningsavtal har bidragit till att kommentaren till Modellavtalet anses vara ett vägledande instrument vid tolkning och tillämpning av bilaterala skatteavtal.<sup>50</sup>

### 3.6.2.3 Modellavtalets förhållande till tidigare versioner

När OECD:s skattekommitté upprättade 1977 års Modellavtal undersöktes frågan om tolkningskonflikter som skulle uppkomma till följd av ändringar i avtalets text eller i kommentaren till 1963 års modellavtal.<sup>51</sup> Kommittén ansåg då att den nya versionen så långt som möjligt borde tolkas i den gamla kommentarens anda och att medlemsstater som önskade klargöra sin ståndpunkt i detta hänseende kunde göra detta genom skriftväxling mellan behöriga myndigheter i enlighet med förfarandet ömsesidig överenskommelse. Denna ståndpunkt står sig än idag.

Ändringar i artiklar i Modellavtalet och justering i kommentaren som strikt följer dessa ändringar saknar betydelse för tolkning eller tillämpning av avtal ingångna tidigare i det fall bestämmelserna i dessa avtal *avviker i sak* från de artiklar som ändrats.<sup>52</sup> *Övriga justeringar eller tillägg* till kommentaren bör anses gälla, när man tillämpar och tolkar avtal ingångna innan ändringen, eftersom de enligt Introduktionsavsnittet återspeglar en samstämmighet mellan medlemsländerna i fråga om den rätta tolkningen av gällande bestämmelser eller ifråga om tillämpningen av bestämmelserna på särskilda förhållanden.<sup>53</sup>

Ändringar i kommentaren bör påverka tolkningen av avtal som ingåtts innan ändringen ifråga men kommittén understryker att den motsätter sig en e contrario-tolkning som innebär att man av en ändring i en artikel i Modellavtalet eller i kommentaren drar den slutsatsen att den tidigare lydelsen medförde konsekvenser som avviker från dem som följer av artikelns eller kommentarens ändrade lydelse. De flesta ändringar är gjorda med syftet att klargöra och inte att ändra artiklarnas eller kommentarens innebörd.

### 3.6.2.4 Den allmänna tolkningsregeln i artikel 3.2

Den allmänna tolkningsregeln återfinns i artikel 3.2 i Modellavtalet. Där står att då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas.<sup>54</sup>

---

<sup>50</sup> Vogel, 1997, s. 4.

<sup>51</sup> Nr. 33 Introduktionsavsnittet.

<sup>52</sup> Nr. 35 Introduktionsavsnittet.

<sup>53</sup> Nr. 35 Introduktionsavsnittet.

<sup>54</sup> Eng. "As regards the application of the Convention at any time by a Contracting state, any term not defined therein shall, unless the context requires, have the meaning that it has

Stadgan hänvisar alltså till vägledning i intern rätt i det fall en definition ej återfinns i avtalet eller sammanhanget föranleder annat. Sammanhang kan i detta fall, enligt paragraf 12 i kommentaren till denna artikel, vara parternas avsikt vid avtalets ingående såväl som definitionens betydelse i den interna rätten hos den andra avtalsslutande parten. Denna sista inskränkning är oklar och kan i många avseenden göra att den inhemska rättens definition inte skall användas.<sup>55</sup> Det råder oklarhet vilket lands lag som avses i artikel 3.2. dock synes den allmänna uppfattningen i doktrinen vara att det är *lex fori*, det vill säga att artikeln hänvisar till lagstiftningen i den stat där den domstol befinner sig som har tolkat avtalet. I kommentaren till Modellavtalet påför man en ambulatorisk tolkning och menar att man skall tillämpa nationella lagen så som den ser ut vid tidpunkten för avtalet och inte hur den var utformad vid avtalets ingående.<sup>56</sup>

---

*at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State”.*

<sup>55</sup> Se Lindencrona, 1994, s. 85 och Englandsfaramålet som behandlas i avsnitt 3.5.3.1 i denna framställning.

<sup>56</sup> Se bl.a. Dahlberg, 2005, s. 158 och Pelin, 2004, s. 158.



# 4 Tröskeln till källstatsbeskattning

## 4.1 Inledning

För en intressant diskussion av huruvida en server kan anses utgöra ett fast driftställe är det viktigt att ha de grundläggande principerna angående internationell beskattning färska i minnet. Definitionen av ett fast driftställe är central för ett lands beskattningsrätt av ett företags inkomster och det är därför av vikt att först mycket kortfattat redogöra för hur beskattningsprinciperna kommer till uttryck i lagtexten, dvs. när ett företag anses ha hemvist i ett land och när obegränsad och begränsad skattskyldighet föreligger.

## 4.2 Domicilprincipen och källstatsprincipen

### 4.2.1 Enligt svensk intern internationell rätt

För att exemplifiera hur fast driftställe regleras i intern rätt kan svensk rätt fungera som en utgångspunkt och nedan ser vi hur den interna rätten följer Modellavtalet i stort sett ordagrant. En juridisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig för alla sina inkomster från Sverige och utlandet enligt 6 kap. 4 § IL. Definitionen återfinns i 3 § samma kapitel och av denna framgår att det är en juridisk persons *registrering* som avgör en persons hemvist och i de fall registrering inte skett, platsen för *styrelsens säte* eller någon *annan sådan omständighet*<sup>57</sup>. Uppfylls något av dessa kriterier är personen att anses som en svensk juridisk person och därmed också obegränsat skattskyldig. Detta är således uttryck för domicilprincipen.

Utländska juridiska personer med hemvist i annan stat (*hemviststaten*) än Sverige är begränsat skattskyldiga enligt 6 kap. 7 § IL och skall enligt 11 § samma kapitel endast betala skatt i Sverige (*källstaten*) på inkomster som härstammar från fast driftställe eller fastighet i Sverige, inkomst på grund av avyttring av näringsbostadsrätt samt inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar. Definitionen av det svenska begreppet fast driftställe återfinns i 2 kap. 29 § IL (se bilaga) och syftet med den att tillhandahålla ett verktyg för att avgöra när en verksamhets anknytning är så stark till ett annat land att den blir skattskyldig där. Här står att man med

---

<sup>57</sup> Trots flera invändningar från remissinstanser behölls slasktratten ”annan omständighet” då det inte ansågs vara möjligt att klart ange vilka förhållanden som skulle kunna medföra att en juridisk person klassas som svensk på grund av de ”skiftande förhållanden” som kan råda, se prop. 1999/2000:2, s. 71.

begreppet avser en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån den helt eller delvis bedrivs. I paragrafen finns en katalog över etableringsformer som kan anses utgöra fast driftställe såsom bland annat plats för företagsledning, filial, kontor, verkstad, plats för utvinning av naturtillgångar, plats för byggnads-, anläggnings- och installationsverksamhet och fastighet som utgör lagertillgång. En person som genom fullmakt regelmässigt ingår avtal för näringsverksamhetens innehavares räkning kan också utgöra fast driftställe. Så är dock inte fallet då affärsverksamheten bedrivs genom mäklare, kommissionär eller någon annan oberoende representant om detta ingår i representantens vanliga näringsverksamhet. I och med att OECD:s modellavtal regelmässigt används som mall för de dubbelbeskattningsavtal Sverige ingår, ansåg man att den svenska definitionen borde korrespondera med den i modellavtalet, vilket vi ser i avsnittet nedan.<sup>58</sup>

## 4.2.2 Enligt OECD:s modellavtal

*Hemvistbegreppet* enligt OECD:s modellavtal definieras i artikel 4. Enligt denna äger en person hemvist i en medlemsstat i det fall den har sitt domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet inom den staten. Den innefattar således inte person som är skattskyldig i denna stat på grund av inkomst från källa belägen i landet eller för innehavande av en förmögenhet här. Definitionen syftar på bosättningsbegreppet i medlemsstaternas inhemska lagstiftningar och förutsätter att man har fastställt en hemviststat innan man tillämpar detaljregleringen och metodartiklarna.<sup>59</sup> Den svenska definitionen ligger därmed till grund både för bedömning av huruvida en person har hemvist i Sverige eller inte, såväl som hur omfattande skattskyldigheten skall vara. Är annan än fysisk person ansedd att ha *hemvist i båda avtalsslutande staterna* anses personen ha hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning. Kommentaren ger uttryck för att användning av ett rent formellt kriterium såsom registrering ej torde vara tillfredsställande och lägger därför vikt var den *faktiska* ledningen befinner sig.<sup>60</sup>

Enligt artikel 7 i Modellavtalet ska ett företag endast beskattas i ett annat land än hemviststaten då det bedriver verksamhet genom fast driftställe där. Denna artikel behandlar frågan om vinstallokering och det är endast inkomst som *härör sig från* det fasta driftstället som skall bli föremål för beskattning i källstaten. Definitionen av fast driftställe utgör således tröskeln till källstatsbeskattningen och är av stor vikt för tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal.

Den generella definitionen av begreppet fast driftställe återfinns i artikel 5 punkt 1:

---

<sup>58</sup> Prop. 1986/87:30 s. 42.

<sup>59</sup> Pelin, 2004, s. 158.

<sup>60</sup> Kommentaren till artikel 4, nr. 21 och 22.

*"Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "fast driftställe" en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs."*<sup>61</sup>

Det finns precis som i den svenska bestämmelsen en icke uttömmande katalog, den s.k. positiva listan i artikeln 5 punkt 2, över vad som skall anses utgöra fast driftställe med den skillnaden att OECD:s definition är snävare än den interna svenska. Det som skiljer den svenska definitionen från den i Modellavtalet är för det första att det i Modellavtalet finns en tidsbegränsning för byggnads-, anläggnings- och installationsverksamhet – denna typ av etablering måste ha funnits i minst tolv månader för att kunna anses utgöra ett fast driftställe.<sup>62</sup> Det andra är att det i artikelns punkt 4 finns en katalog i Modellavtalet som listar etableringar som inte skall betraktas som fast driftställe, den s.k. negativa listan. Hit hör bland annat anordningar uteslutande med syfte för lagring, utställning, utlämning av varor och innehav av plats uteslutande för att för företaget bedriva annan verksamhet av förberedande eller biträdande art. I punkt 5 återfinns agentregeln som även stadgas i 2 kap. 29 § IL.

Som tidigare konstaterats har den elektroniska handeln vållat huvudbry för skatteadministratören. Hemvistbegreppet har blivit mer flytande i och med att företag inte längre i samma utsträckning är geografiskt bundna till en plats. Att identifiera och lokalisera aktörer på marknaden är ett stort problem och många företag flyttar till s.k. skatteparadis tack vare den nya informations- och kommunikationsteknologin. Ett företag kan vara registrerat i ett land, ha sin ledning i ett andra land, servern förlagd till ett tredje land och försäljning kan sedan ske över geografiska gränser beroende på vilken eller vilka marknader företaget riktar sig till.

---

<sup>61</sup> Jag ämnar använda mig utav översättningen från Francke m.fl., 1995, i den mån den fortfarande är aktuell. För den kompletta engelska versionen av artikel 5, se bilaga. Den engelska definitionen av fast driftställe i artikeln: *"the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on"*.

<sup>62</sup> Ser man till de dubbelbeskattningsavtal Sverige har ingått har cirka hälften av dessa ett krav på sex månader och hälften tolv månader. Här har man således i vissa fall frångått Modellavtalets utformning.

# 5 Utredning av begreppet fast driftställe

## 5.1 Generellt kring begreppet

Det finns alltså en rad rekvisit i artikel 5 som vi måste utreda för att kunna diskutera huruvida en server kan anses omfattas av definitionen. Detta kommer att göras med utgångspunkt i kommentaren till artikeln. I denna förklaras först den generella definitionen av fast driftställe genom att tre rekvisit ställs upp:<sup>63</sup>

- 1) det måste finnas en plats för affärsverksamhet,
- 2) denna plats för affärsverksamhet måste vara stadigvarande och
- 3) företagets rörelse måste bedrivas från denna stadigvarande plats för affärsverksamheten.

*Dessa tre rekvisit* redogörs för grundligt i de kommande avsnitten 5.1.1. till 5.1.3. Den i föregående avsnitt nämnda positiva listan går ej igenom närmare utan bör ses mot bakgrund av dessa tre rekvisit - en etableringsform är att betraktas som fast driftställe endast om rekvisiten är uppfyllda.<sup>64</sup> Efter att de tre rekvisit gått igenom närmare ser vi till den *negativa listan* och efter det, konceptet *agent som fast driftställe*. I alla dessa avsnitt ämnar jag ta upp det i kommentaren som kan ha relevans för en applicering av reglerna på servrar och lämnar alltså därhän exempel som ej torde vara relevanta för denna uppsats. Vissa ändringar har gjorts även i dessa avsnitt men då i huvudsakligt syfte att exemplifiera tidigare gjorda påståenden i kommentaren. Ändringarna som gjordes i kommentaren i och med 2003 års revidering skedde till viss del i anslutning till hela artikel 5 dock lades ett helt nytt avsnitt till i syfte att klargöra hur kommentaren skulle tolkas i förhållande till elektronisk handel och detta avsnitt återfinns i kommentarens nr. 42.1. till 42.10 till artikel 5. Först skall vi se till den generella vägledning som ges i kommentaren i förhållande till tolkningen av begreppet fast driftställe.

---

<sup>63</sup> Kommentaren nr. 2.

<sup>64</sup> Kommentaren nr. 12.

## 5.1.1 Plats för affärsverksamhet

(eng. "the existence of a place of business, i.e. a facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment")

Detta rekvisit kan sägas bestå av två delar.<sup>65</sup> Dels skall det finnas en *faktisk påvisbar plats* för affärsverksamheten och dels skall företaget i fråga *förfoga över platsen* för affärsverksamheten.

Uttrycket plats för affärsverksamhet omfattar enligt kommentaren lokal, anordning eller anläggning som används för att bedriva företagets rörelse, antingen den används uteslutande för dess syfte eller ej.<sup>66</sup> Det är detta som är den faktiskt påvisbara platsen och företaget behöver endast förfoga över visst utrymme och inte en hel lokal. Om dispositionen möjliggörs genom att företaget äger, hyr eller på annat sätt förfogar över utrymmet spelar ingen roll. Endast det faktum att ett företag är närvarande på en plats konstituerar inte plats för affärsverksamhet, den måste, enligt den andra delen av rekvisitet, också vara disponerad av företaget.<sup>67</sup> Företaget kan även ha sin plats i lokal som tillhör annat företag, kommentaren tar upp flertalet exempel, varav jag ämnar ta upp två, för att illustrera de fall när en representant för ett företag är närvarande på annans företags plats. Det första är det fall när en försäljare för ett företag X regelbundet besöker en stor klient, företag Y, på dess huvudkontor för att ta emot ordrar av inköpare. I detta fall anses inte utrymmet disponeras av företag X. Det andra exemplet är när en anställd hos företag X nyttjar ett kontor hos det av X nyförvärvade företaget Y med syftet att kontrollera att Y uppfyller sina åtaganden gentemot dess nya ägare.<sup>68</sup> Detta kontor konstituerar ett fast driftställe för företag X med den förutsättningen att den platsen nyttjas tillräckligt länge för att anses som stadigvarande plats.

Det avgörande är inte huruvida företaget har en legal rättighet att disponera platsen utan att det *de facto* disponerar över utrymmet.<sup>69</sup> Även i det fall ett företag disponerar en plats olagligt kan plats för affärsverksamhet anses föreligga.

## 5.1.2 Plats för affärsverksamhet måste vara stadigvarande

(eng. "this place of business must be fixed, i.e. it must be established at a distinct place with a certain degree of permanence")

---

<sup>65</sup> Berthou, 2002, s. 630.

<sup>66</sup> Kommentaren nr. 4.

<sup>67</sup> Kommentaren nr. 4.2. Reviderad 2003.

<sup>68</sup> Kommentaren nr. 4.3. Reviderad 2003.

<sup>69</sup> Kommentaren nr. 4.1.

Generellt måste det finnas ett samband mellan den plats varifrån verksamheten bedrivs och en bestämd geografiskt punkt.<sup>70</sup> Tiden ett företag har bedrivit verksamhet i annan avtalslutande stat är enligt kommentaren irrelevant i det fall en bestämd plats saknas. Dock behöver inte den utrustning som bildar platsen för affärsverksamheten vara fast förenad med den mark den står på, så länge den blir kvar på ett bestämt ställe. Är verksamheten av den naturen att den ofta förflyttas mellan platser kan det område detta sker inom, komma att betraktas som en stadigvarande plats om det finns en *kommersiell och geografiskt sammanhängande enhet* mellan platserna.<sup>71</sup> Detta illustreras genom ett par exempel varav jag här nämner två. Det första är ”kontorshotell” som en konsultbyrå kan hyra kontor genom.<sup>72</sup> Här kan hela byggnaden anses vara *en* geografisk punkt och hotellet anses som *en* plats för affärsverksamheten för konsultbyrån. En gågata eller utomhusmarknad på vilken en försäljare regelbundet sätter upp ett stånd kan även den betraktas som en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Exempel på när flera platser inte är att anses som en kommersiell och geografiskt sammanhängande enhet är när till exempel en målare arbetar för flera arbetsgivare med separata uppdragskontrakt i ett stort kontorskomplex. I detta fall är byggnaden inte att anses som *en* stadigvarande plats. Är dock målaren anställd endast utav en uppdragsgivare är arbetsplatsen att betraktas som *en* kommersiell och geografisk enhet. Kommentaren berör ett scenario när en konsult som arbetar vid olika filialer belägna på olika platser under ett och samma projekt för att utbilda anställda vid en bank. Varje filial måste då bedömas vara för sig. Flyttar däremot konsulten mellan olika kontor inom samma filial är kravet på geografisk sammanhållning uppfyllt.

Vi måste också se till *varaktigheten*, det vill säga etableringen får inte vara av ren temporär natur.<sup>73</sup> En etablering behöver inte vara varaktig för att betraktas som ett fast driftställe men här är det affärsverksamhetens natur som är avgörande för bestämningen. Om man ser till medlemsstaternas interna praxis har den inte varit enhetlig men generellt kan sägas att man i de olika staterna har ansett att en tidsperiod om sex månader uppfyller kriteriet för varaktighet.<sup>74</sup> För verksamhet av återkommande natur ser man istället till antalet gånger och den totala tid som platsen använts. Har ett utländskt företag bedrivit verksamhet exklusivt i ett land kan en kortare tidsperiod än sex månader anses ha konstituerat ett starkare band till källstaten än hemviststaten och således betraktas som ett fast driftställe.

Då *materiella tillgångar* såsom anordning, industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning (nedan även *IKV-utrustning*) eller *immateriella tillgångar* som patent, tillverkningsmetod och liknande egendom hyrs ut till tredje person från en stadigvarande plats för affärsverksamhet som ett företag i en avtalslutande stat har i den andra staten, medför i allmänhet

---

<sup>70</sup> Kommentaren nr. 5.

<sup>71</sup> Kommentaren nr. 5.1. Reviderad 2003.

<sup>72</sup> Kommentaren nr. 5.2. Reviderad 2003.

<sup>73</sup> Kommentaren nr. 6.

<sup>74</sup> Kommentaren nr. 6.

denna verksamhet att platsen blir fast driftställe.<sup>75</sup> Detsamma gäller för tillhandahållande av kapital. Om ett företag hyr eller hyr ut anordning, IKV-utrustning, byggnader eller immateriella tillgångar till ett företag i den andra staten utan att för sådan uthyrnings- eller hyresverksamhet ha tillgång till en stadigvarande plats för affärsverksamhet i denna andra stat, utgör den hyrda egendomen inte ett fast driftställe för uthyraren i det fall kontraktet endast avser uthyrningen. Detta gäller även då exempelvis uthyraren efter installationen tillhandahåller personal för skötsel eller underhåll av egendomen. Har personalen mer omfattande arbetsuppgifter kan uthyrarens verksamhet gå utöver ren uthyrning och fast driftställe kan anses föreligga om varaktighetskriteriet är uppfyllt.

Fast driftställe anses föreligga även om affärsverksamheten drivs huvudsakligen genom automatisk utrustning och den personal som finns, vare sig den har rätt att ingå avtal för företaget eller inte, endast sätter upp, sköter, övervakar och underhåller utrustningen.<sup>76</sup> Vad angår spel- och försäljningsautomater anses fast driftställe inte föreligga om de hyrs ut till annat företag men i det fall företaget sätter upp maskinerna och även handhar drift och underhåll för egen räkning är kraven uppfyllda. Längre fram i kommentaren står att en närvaro av personal inte är ett kriterium för att fast driftställe skall föreligga förutsatt att personal inte är nödvändig för att bedriva verksamheten.<sup>77</sup> Det är denna punkt i kommentaren som, innan 2003, debattörer i doktrinen grundade argumentet att en server kunde betraktas som ett fast driftställe på.

### **5.1.3 Företagets rörelse måste bedrivas från denna plats**

*(eng. "the carrying on of the business of the enterprise through this fixed place of business. This means usually that persons who, in one way or another, are dependent on the enterprise (personnel) conduct the business of the enterprise in the State in which the fixed place is situated")*

För att en plats skall konstituera ett fast driftställe måste verksamheten bedrivas helt eller delvis från platsen. Aktiviteten behöver dock inte vara av producerande karaktär. Kommentaren är inte på denna punkt inte så utvecklad som de övriga. Ett fast driftställe uppkommer så snart företaget börjar bedriva verksamheten från den stadigvarande platsen, man skall alltså inte räkna med den tid under vilken verksamheten sätts upp. Det fasta driftstället upphör att finnas till när verksamheten överlåtes eller upphör, tillfälliga avbrott anses inte utgöra upphörande. Då det inte finns någon definition av termen rörelse i Modellavtalet får man vända sig till intern rätt i den stat varifrån rörelsen är bedriven för att få vägledning.

---

<sup>75</sup> Kommentaren nr. 8.

<sup>76</sup> Kommentaren nr. 10.

<sup>77</sup> Kommentaren 42.6. Reviderad 2003.

## 5.1.4 Den negativa listan

Denna lista återfinns i artikelns punkt 4 och anger när en etablering inte är att anses som fast driftställe även när verksamheten bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Dessa etableringar har det gemensamt att de är av förberedande eller biträdande art och anses således inte ha en sådan anknytning till den andra avtalsslutande staten att de skall beskattas där. Hit hör till exempel användning av anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämning av varor tillhöriga företaget, innehavande av varulager uteslutande för nyss nämnda syften, innehavande av plats uteslutande för inköp av varor eller inhämtande av information och så vidare.<sup>78</sup> Till dessa har man i 2003 år ändring adderat anordningar vilka är kopplade till elektronisk handel.

## 5.1.5 Agent som fast driftställe

I det fall det finns en person på plats vilken enligt vissa förutsättningar är verksam för det aktuella företaget kan det anses ha ett fast driftställe utan förekommande av en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Av naturliga skäl såsom till exempel hänsyn till internationella ekonomiska förbindelser måste det uppställas vissa villkor för vad denna person måste uppfylla för att utgöra ett fast driftställe.<sup>79</sup> Villkoren är att personen regelmässigt använder fullmakt för att sluta avtal i företagets namn och är en beroende representant och inte en oberoende som undantas i artikel 5 p. 6. Personen måste enligt kommentaren i särskild grad engagera företaget i affärsverksamhet i fråga. Det måste vara avtal som är relaterad till företagets kärnverksamhet och får alltså ej beröra avtal som förhåller sig till sådana verksamheter som tas upp i punkt 4 och är av förberedande eller biträdande art. Personen i fråga behöver inte bokstavligen ingå avtal i företagets namn utan man ser till huruvida avtalet är bindande för företaget eller inte.

I punkt 6 behandlas de personer som anses vara oberoende representanter och därmed ej kvalificerar till definitionen av fast driftställe och exempel kan vara när ett företag bedriver verksamhet i ett främmande land genom förmedling av mäklare eller kommissionär. En person omfattas av punkt 6 när denne är oberoende av företaget både ekonomiskt och rättsligt och bedriver sin sedvanliga verksamhet när han/hon är verksam för företaget.<sup>80</sup>

## 5.2 Fast driftställe i förhållande till elektronisk handel

---

<sup>78</sup> Se bilaga för hela listan.

<sup>79</sup> Kommentaren nr. 32.

<sup>80</sup> Kommentaren nr. 38.



Som vi har sett finns det i artikel 5 i Modellavtalet en rad kriterier som måste vara uppfyllda för att ett fast driftställe skall anses föreligga varav det *första rekvisitet* är att det skall finnas en plats för affärsverksamhet. Kommentaren konstaterar att automatisk utrustning kan utgöra plats för affärsverksamhet vilket följde av den äldre versionen av kommentaren. Nu står där uttryckligen att även en server utgör sådan plats. Här understryker man dock att man måste göra en distinktion mellan datautrustning som kan sättas upp på viss plats och konstituera fast driftställe å ena sidan och data och mjukvara som används och/eller lagras på denna datautrustning å andra sidan. En Internetsida (eller *webbsida*), som är en kombination mellan mjukvara och elektronisk data, utgör i sig själv inte en materiell tillgång och den uppfyller inte rekvisitet plats för affärsverksamhet.

Denna distinktion blir som mest avgörande i det (vanligt förekommande) fall ett företag som äger och sköter servern inte är samma företag som driver affärsverksamhet genom en Internetsida belägen på denna server. Här har kommentaren bidragit till större klarhet, under inga omständigheter kan en webbsida på en ISP utgöra fast driftställe. Ofta ligger flera företags hemsidor på en server som tillhör en ISP och även i de fall hyran för användning av servern är proportionerlig till storleken på det använda utrymmet kan man enligt kommentaren inte normalt anse att servern är till företagets disponering.<sup>81</sup> Detta gäller även om företaget kan visa på att dess Internetsida ligger på en specifik server på en specifik plats. Kravet på fysisk närvaro är ändå inte uppfyllt då Internetsidan inte är materiell i den bemärkelsen. Fysisk närvaro är dock för handen då företaget har en server för egen disponering till exempel genom att den äger eller hyr och använder servern på vilken Internetsidan är lagrad och kan alltså då utgöra fast driftställe då de andra kriterierna är uppfyllda.<sup>82</sup>

*Det andra rekvisitet* är att servern är på en stadigvarande plats för en tillräckligt lång period. Denna tidsperiod är inte heller i den nya versionen tidsbestämd och den vägledning man har att gå på är internationell rätt vilken pekar i riktningen mot gränsen om sex månader. *Det tredje rekvisitet* berör frågan som kanske tydligast visar på svårigheten när det gäller elektronisk handel: huruvida ett företag kan anses, helt eller delvis, bedriva verksamhet från den stadigvarande platsen. Detta får man enligt kommentaren bedöma från fall till fall där man tar hänsyn till om företaget har rätt att disponera de lokaler där verksamheten bedrivs.<sup>83</sup> Personal på plats är inte nödvändigt då affärsverksamheten bedrivs helt genom den automatiska utrustningen.<sup>84</sup>

Nu skall vi se till vad kommentaren säger i förhållande till den *negativa listan* i artikel 5 p. 4.<sup>85</sup> Generellt får ju inte utrustningen falla in under artikelns punkt 4 över förberedande eller biträdande art och några exempel

---

<sup>81</sup> Kommentaren 42.3.

<sup>82</sup> Kommentaren 42.3.

<sup>83</sup> Kommentaren 42.5.

<sup>84</sup> Kommentaren 42.6.

<sup>85</sup> Kommentaren 42.7.

på dylika ges: a) tillhandahållande av en kommunikationslänk, såsom en telefonlinje, mellan försäljare och kund, b) marknadsföring av varor eller tjänster, c) förmedling av information genom en spegelserver för säkerhets- och effektivitetssyfte, d) insamling av marknadsdata för företaget och att e) bistå med information. I det fall någon av dessa funktioner anses vara en essentiell och karaktäristisk del av verksamheten eller när andra kärnverksamheter i företaget går utöver aktiviteterna som tas upp i punkt 4 och utrustningen konstituerar en stadigvarande plats för affärsverksamhet, då kan fast driftställe anses vara för handen. Vad som anses som kärnverksamhet beror självklart på affärsverksamhetens natur. Kommentaren tar upp exemplet med ISP vars affärsmodell går ut på att tillhandahålla diskutrymme på servrar åt andra företag.<sup>86</sup> I deras fall är användningen och tillhandahållandet (*eng. the operation*) av en server en essentiell del av verksamheten och kan inte betraktas såsom av förberedande eller biträdande art. Ett andra exempel är vad kommentaren kallar en *e-tailer*, ett företag som säljer produkter över Internet. En e-tailers verksamhet går inte ut på att sköta servrar och endast det faktum att den gör det på en given plats är inte tillräckligt för att verksamheten skall anses som mer än förberedande eller biträdande. I detta fall måste man se till affärsverksamhetens art och hur den bedrivs *på den givna platsen* i ljuset av företagets verksamhet. Om Internetsidan till exempel endast används för att marknadsföra företaget, visa katalog över produkter eller tillhandahålla information åt kunder faller det under punkt 4 och skall således inte betraktas som ett fast driftställe. Sker dock det för försäljning typiska steg på platsen såsom till exempel slutande av avtal, betalning och leverans av produkter automatiskt genom utrustningen belägen på platsen kan dessa aktiviteter inte betraktas som av förberedande eller biträdande art.

En ISP man ej, förutom under vissa extraordinära omständigheter, anses utgöra ett fast driftställe i form av en *beroende agent* då den inte regelmässigt ingår avtal för företagets räkning.<sup>87</sup>

Storbritannien har gjort en anmärkning i anslutning till hela det nya avsnittet och är av den uppfattningen att en server varifrån e-tailer bedriver affärsverksamhet, inte under någon omständighet kan betraktas som ett fast driftställe.<sup>88</sup> Grekland, Spanien och Portugal har även de uttryckt tveksamhet i förhållande till avsnittet och menar att de nödvändigtvis i nuläget inte skall ta dessa nya punkter i beaktande.<sup>89</sup> Sverige har inte gjort någon anmärkning eller reservation i anslutning till artikeln.

Som vi kan se har 2003 års revidering bidragit till att klargör de fall en server kan betraktas som ett fast driftställe, innan revideringen rådde stor ovisshet och spekulationerna i doktrinen var kreativa och vissa förutspådde rätt om hur kommentaren skulle komma att formas efter 2003 i förhållande till elektronisk handel. Allokeringen av vinster mellan företaget och dess

---

<sup>86</sup> Kommentaren 42.9.

<sup>87</sup> Kommentaren 42.10.

<sup>88</sup> Kommentaren 45.5.

<sup>89</sup> Kommentaren 45.7.

fasta driftstället är en annan fråga som vållat stor debatt och som vi inte sett slutet av än, mer om detta i avsnittet nedan.

# 6 Vinstallokering i förhållande till elektronisk handel

## 6.1 Principer för vinstallokering

Själva begreppet fast driftställe som definieras i artikel 5 och är fokus för denna uppsats, erbjuder i sig inte någon fullständig lösning på problemet med dubbelbeskattning av rörelseinkomst och artikel 7 om vinstallokering är i många hänseenden en självklar fortsättning av artikel 5.<sup>90</sup> Reglerna är relativt komplicerade och ämnas i denna framställning endast tas upp för att ge läsaren en introduktion till ämnet då en allokering av vinster från en server som utgör fast driftställe inte är helt oproblematiske.

När man har fastställt att ett fast driftställe föreligger måste man avgöra hur stor del av inkomsten som är hänförlig dit. Det finns två metoder för vinstallokering för fasta driftställen. Antingen ser man till det fasta driftställets redovisning och hänför så stor inkomst till det fasta driftstället som det skulle ha förvärvat hade det varit ett självständigt företag, man jämför således med priser på liknande varor eller tjänster på den öppna marknaden. Denna metod benämns direkt metod eller traditionell transaktionsbaserad metod. Det andra tillvägagångssättet kallas indirekt metod eller transaktionsbaserad vinstmetod och innebär en funktionell analys enligt vilken företagets hela vinst skall fördelas på de olika delarna i företaget i proportion till vad varje del bidragit med.<sup>91</sup> Den förra metoden är den som används mest frekvent och innebär att transaktioner mellan företaget och dess driftställe ska behandlas som om det vore mellan två oberoende parter enligt armlängdsprincipen (*at arm's length*). I artikel 9 i Modellavtalet stadgas om prissättning vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap, denna är inte direkt tillämplig på fasta driftställen då den endast reglerar juridiskt självständiga företag men kan användas analogt.

## 6.2 Utvecklingen på området

Det råder idag ingen konsensus mellan OECD:s medlemsstater hur artikel 7 i Modellavtalet bör tolkas vilket leder till en ökad risk för dubbelbeskattning av tredje part, dvs. medborgarna. Detta har således lett till ett ökat behov av samarbete och diskussion inom ämnet och OECD:s skattekommitté har publicerat en rad rapporter på området under samlingsnamnet "*Discussion draft on the attribution of profits to permanent establishment*" (nedan även

---

<sup>90</sup> Kommentaren till artikel 7, nr. 1.

<sup>91</sup> Lindencrona, 1994, s. 59.

kallad *CFA:s rapport om vinstallokering*).<sup>92</sup> Syftet med denna var att skapa gemensamma riktlinjer för vinstallokering. I arbetsgången av detta diskussionsunderlag har utgångspunkten varit en arbetshypotes som syftar till att se hur långt man kan komma med synsättet att ett fast driftställe är en hypotetisk och avgränsad enhet och se hur OECD:s riktlinjer för internprissättning<sup>93</sup> (som alltså konfirmerar användandet av armlängdsprincipen på transaktioner mellan företag i en intressegemenskap enligt artikel 9 i Modellavtalet) kan tillämpas analogt på fast driftställen.

Rapporten kom fram till den slutsatsen att man vid allokering av vinster från fasta driftställen ska göra en tvåstegsanalys.<sup>94</sup> Det första steget innebär att man gör en funktionsanalys och således skiljer det fasta driftstället från det övriga bolaget som vore det ett fristående företag.<sup>95</sup> Detta gör man genom att identifiera de funktioner, risker och tillgångar som kan tillskrivas det fasta driftstället i syfte att bestämma vilka ekonomiska aktiviteter och skyldigheter som kan hänföras dit. När man således ”skiljt” det fasta driftstället från det övriga bolaget är det dags för det andra steget i allokeringen vilken tas i form av en jämförbarhetsanalys.<sup>96</sup> I enlighet med denna ska man bestämma en ersättning som hade erlagts hade det fasta driftstället och bolaget varit på armlängds avstånd i enlighet med en analog tolkning av internprissättningsreglerna i artikel 9 i Modellavtalet. För detta steg finns ett antal olika metoder vilka delas upp i huvudkategorierna traditionella transaktionsbaserade metoder och transaktionsbaserade vinstmetoder. Dessa är i sin tur uppdelade på ett antal undergrupper av metoder vilka jag ej har för avsikt att redogöra för i denna framställning.

Rapporten behandlar vinstallokering i allmänhet och bank- och försäkringsväsendet i synnerhet då dessa verksamheter ofta drivs genom fasta driftställen. Rapporten nämner dock elektronisk handel och menar att samma principer även ska gälla för denna typ av handel men att ett serverbaserat fast driftställe inte kommer att tillskrivas någon nämnvärd vinst då dess automatiska och rutinmässiga natur gör att tillgångar och risker tillhöriga det fasta driftstället troligtvis endast kommer att vara de direkt hänförliga till hårdvaran. Utöver denna rapport fick ”*Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits*”<sup>97</sup> (nedan även kallat *TAG*) i uppgift att se över de befintliga reglerna i förhållande till elektronisk handel vilket resulterade i rapporten ”*Attribution of Profit to a permanent establishment involved in electronic commerce transactions*” (nedan även kallat *TAG-rapporten*). *TAG-rapporten* ansluter sig till den uttalade åsikten i *CFA:s rapport om*

---

<sup>92</sup> <http://www.oecd.org/dataoecd/46/14/1923028.pdf>, nerladdad 061117.

<sup>93</sup> Se OECD:s Internprissättningsregler från 1995, *the "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations"*.

<sup>94</sup> “*Discussion draft on the attribution of profits to permanent establishment*”, Part I-C, p. 43.

<sup>95</sup> “*Discussion draft on the attribution of profits to permanent establishment*”, Part I-C p. 44 ff.

<sup>96</sup> “*Discussion draft on the attribution of profits to permanent establishment*”, Part I-C, p. 63 ff.

<sup>97</sup> <http://www.oecd.org/dataoecd/46/25/1923312.pdf>, nerladdad 061121.

vinstallokering, som föreslår att en två stegs-analys för att bestämma allokeringen. TAG-rapporten använder sig i diskussionen utav ett exempel som består av en verksamhet förlagd till en server vilken inte handhas regelbundet av personal. Vidare har servern kapacitet att processa ordrar och ladda upp digitala produkter till kunders datorer. All mjukvara som laddas ner från servern är utvecklad av anställda vid kontoret i hemviststaten eller har tilldelats dem från tredje person. Man förutsätter att servern utgör ett fast driftställe i källstaten. Enligt rapporten ska servern betraktas som en ”*contract service provider*” och alltså kommer endast en liten del av vinsten, uträknad enligt interprissättningsregler, allokeras till det fast driftstället. Under 2007 räknar OECD med att publicera ett utkast på föreslagna ändringar av artiklar i Modellavtalet och kommentaren.<sup>98</sup> Allokeringsproblematiken vid elektronisk handel avhandlas närmare i analysdelen.

---

<sup>98</sup>[http://www.oecd.org/document/59/0,2340,en\\_2649\\_201185\\_37016827\\_1\\_1\\_1\\_1.00.html](http://www.oecd.org/document/59/0,2340,en_2649_201185_37016827_1_1_1_1.00.html), nerladdad 061117.

# 7 Analys

## 7.1 Kommentarens rättsliga ställning

Ändringarna som gjordes 2003 i kommentaren till artikel 5 om fast driftställe klargjorde vissa saker i förhållande till elektronisk handel. Den självklara fråga som uppkommer i anslutning till detta är Modellavtalets och då i framför allt kommentarens rättsliga ställning. Vilken vikt kan läggas vid den och vad har ändringen för betydelse för tolkning av dubbelbeskattningsavtal?

### 7.1.1 Allmänt om dess rättskällevärde

Som tidigare nämnts kan uttalanden i själva Modellavtalet med bilagor inte konstituera ett högt rättskällevärde för Modellavtalet med dess kommentar. När vi så konstaterat att instrumenten inte är bindande rättsakter i sig själva kan vi tolka dem i ljuset av Wienkonventionens tolkningsartiklar 31-33. Wienkonventionen tar sikte på en strikt bokstavlig tolkning vilket inte talar för den starka ställning av kommentaren som förespråkas av dem som utformar Modellavtalet. Traktat skall enligt 31 (1) Wienkonventionen tolkas i god tro i överensstämmelse med gängse mening och dess ändamål och syfte. De två senare kriterierna kan man eventuellt tolka till fördel för en starkare rättslig ställning för kommentaren som ju syftar till att utveckla ett internationellt enhetligt tolkningsförfarande och därmed uppfyller det ursprungliga syftet med skatteavtal: att undvika dubbelbeskattnings.<sup>99</sup> Detta vore dock kanske att göra en extensiv tolkning av traktattexten och att grunda kommentarens rättsställning enbart på detta känns för mig tveksamt. Om vi nu går över till att se vad begreppet gängse mening kan innebära kan vi vid en första anblick konstatera att vad som menas med detta begrepp inte är otvetydigt. Man skulle kunna tolka det som att man här kan se till den innebörd som kommentaren ger till viss bestämmelse.<sup>100</sup> Man måste också se till det sammanhang som en definition används i vilket inte behöver inte vara det allmänna språkbruket som är vägledande utan snarare fackspråk, i detta fall skulle det således vara internationellt skatterättsliga termer som ligger till grund för tolkningen.<sup>101</sup> Detta kan vara uttryck som används och myntas i och med internationella avtal, kongresser, internationell doktrin och det språk som begagnas inom det internationella näringslivet. Många författare engagerade i diskussionen verkar vara överens om att de termer som kommer till uttryck i kommentaren får anses vara en del av ett

---

<sup>99</sup> Wattel och Marres, 2003, s. 226.

<sup>100</sup> A.a.s. 226.

<sup>101</sup> A.a.s. 226.

internationellt skatterättsligt språk och därmed torde utgöra gängse mening enligt artikel 31 (1) Wienkonventionen.<sup>102</sup> Detta behöver dock inte betyda att allt som står i kommentaren utgör gängse mening. Uttryck och delar av kommentaren som inte kan anses ha en sådan legitimitet i ett internationellt sammanhang torde rimligtvis även också kunna förekomma. Det tar tid för ett begrepp att bli allmänt accepterat inom en viss krets och endast det faktum att ett begrepp tas med i kommentaren torde ej medföra att det konstituerar gängse mening.

I artikel 31 (2) klargörs vad som kan omfatta termen *sammanhang* och i 31 (2a) nämns *överenskommelse* som träffats mellan staterna rörande traktaten och även dokument som upprättats i samband med avtalets ingående och som godtagits av alla parter som dokument tillhörande traktaten. Huruvida kommentaren kan betraktas som en överenskommelse känns för mig tveksamt. Kommentaren hör ju till Modellavtalet och borde inte kunna betraktas som en enskild överenskommelse mellan de parter som ingår dubbelbeskattningsavtal. Kommentaren skulle eventuellt kunna falla under den senare kategorin *dokument* i 31 (2b) vilket är en vanligt förekommande uppfattning som ges uttryck för i doktrinen.<sup>103</sup> Kommentaren är en del av Modellavtalet och i och med att ett avtal, som i huvudsak följer Modellavtalet, skrivs under kan eventuellt staten antas godtagit även kommentaren. Medlemsstaterna har rätt att reservera sig till uttalanden i kommentaren och det är möjligt att tolka passivitet som bifall. Dock skulle man kunna göra uttryck för den uppfattning att kommentaren för visso är ett dokument som upprättats men eventuellt inte nödvändigtvis *i samband* med avtalet. Trots att medlemsstaterna godkänner kommentaren är den inte formellt upprättad i samband med själva avtalsingåendet. Betonas bör att OECD:s modellavtal är avsett för avtal som ännu ej har ingåtts och är inte utformat med sikte på redan ingångna avtal. Av det ovan nämnda är det inte orimligt att dra slutsatsen att kommentaren inte generellt kan anses omfattas av termen *sammanhang*. Vogel anser dock att den kan göra det i det fall avtalet som har ingåtts inte avviker från Modellavtalet och Wattel och Marres ansluter sig och adderar att det har klargjorts för denna folkrepresentation att OECD:s avsikter har följts.<sup>104</sup> Vogel anser att man skall bortse från Modellavtalet och dess kommentar endast då en medlemsstat frångått ordalydelsen i Modellavtalet och sammanhanget påkallar en tolkning som skiljer sig ifrån Modellavtalet, som man kan bortse ifrån Modellavtalet och dess kommentar. En uppfattning som jag anser vara rimlig då man ser till hur det i praktiken går till och vilken vikt som faktiskt läggs vid kommentaren. Modellavtalet följs de facto ofta i huvudsak ordagrant när två medlemsstater (och även icke medlemsstater för den delen) ingår ett dubbelbeskattningsavtal och kommentaren är ett viktigt och

---

<sup>102</sup> Se bl.a. Vogel, Klaus, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Introduction", 1997, Kluwer, London, s. 37, Wattel och Mattel, 2003, s. 226, Dahlberg, 2003, s. 151.

<sup>103</sup> Se bl.a. Dahlberg, 2003, s. 152, Lindencrona, 1994 s. 82, Wattel och Marres med hänvisning till van Raad, "Interpretatie van Belastingverdragen", MBB 1978/49 och Young, "The use of Extrinsic aids in the interpretation of tax treaties", Tax Management International Journal, 1999.

<sup>104</sup> Vogel, 1997, s. 45 och Wattel och Marres, 2003, s. 227.



självkärlt supplement till Modellavtalet. Ett exempel på detta är att det i propositioner till dubbelbeskattningsavtal inte sällan hänvisas till kommentaren. Nämnas bör här även att Modellavtalet med dess kommentar inte ska ges samma vikt när man ska tolka ett dubbelbeskattningsavtal mellan icke-medlemsstater.<sup>105</sup>

Utöver den allmänna tolkningsstadgan finns de supplementära tolkningsmedlen om vilka stadgas i artikel 32 i Wienkonventionen. Kommentaren skulle eventuellt kunna utgöra ett supplementärt tolkningsmedel i enlighet med denna artikel men finner man en grund för kommentarens rättsliga ställning i artikel 31 är detta sista steg ej nödvändigt.

Kommentarens vikt som rättskälla i praktiken har framkommit bl.a. i svensk rättspraxis. I både Englandsmålet och Luxemburgmålet har RegR betonat det grundläggande elementet i all avtalstolkning, nämligen nödvändigheten att fastställa parternas gemensamma avsikt, vilket ger tyngd åt argumentet att hålla sig till de generella avtalstolkningsprinciperna såsom de kommer till uttryck i Wienkonventionen.<sup>106</sup> Oavsett vilken slutsats man kommer fram till genom att använda Wienkonventionen i tolkning av Modellavtalet används kommentaren de facto av skattemyndigheter, domstolar och skattebetalare och det är kanske detta konstaterande som är av största vikt när man skall se vad 2003 års ändring får för konsekvenser för avtalstolkningen.

## 7.1.2 Ändringar i kommentaren – hur skall dessa tolkas?

Det finns alltså enligt Introduktionsavsnittet i Modellavtalet två typer av ändringar i kommentaren; ändring som görs som en direkt följd av ändring i artikel i avtalet, dvs. en ändring i sak och så finns det ändring som endast görs i kommentaren med syfte att förtydliga eller utgöra tillägg till oförändrad artikel. Görs en ändring i Modellavtalet och följaktligen också i kommentaren kan denna ändring inte åberopas vid tolkning av avtal som ingåtts före ändringen vilket framgår av generella tolkningsprinciper och Modellavtalet självt. Görs endast en justering i kommentaren bör det sannolikt kunna utgöra en grund för tolkning av ett avtal som ingåtts före men i det fall ändringen innebär ett tillägg borde man eventuellt inta en mer restriktiv ställning. Vad innebär ändringen som gjordes i och med 2003 års revidering angående avsnittet om elektronisk handel, är det ett förtydligande eller ett tillägg? OECD:s Skattekommitté synes betrakta ändringen som ett förtydligande i och med rapporten *”Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary in article 5”* vilket är en rationell slutsats om man ser till typen

---

<sup>105</sup> Se bl.a. Vogel, 1997, s. 45.

<sup>106</sup> Sundgren, 1990, s. 7.

av ändringar som gjorts i anslutning till server som fast driftställe. Hur skall man då tolka ett förtydligande i kommentaren – skall man göra en ambulatorisk eller statisk tolkning av ändringen?

### **7.1.2.1 Ambulatorisk eller statisk tolkning av 2003 års revidering?**

I artikeln författad av Wattel och Marres tas olika skäl upp som talar för de olika tolkningsmetoderna.<sup>107</sup> För en *statisk tolkning* talar enligt dem rättssäkerheten och principen om pacta sunt servanda som återfinns i artikel 26 i Wienkonventionen, och understryker det faktum att en traktat är ett avtal mellan två stater och tolkningen måste ske utifrån omständigheterna vid ingåendet, senare händelser skall i princip vara irrelevanta då parterna inte har kunnat ta dessa i beaktande vid avtalets ingående. Detta är av ännu större vikt vid ingåendet av ett dubbelbeskattningsavtal då det får konsekvenser för tredje man, dvs. medborgarna (läs skattebetalarna) i den avtalsslutande staten och kan betraktas som skattelag i det fall den inkorporerats i den nationella rätten. En medborgare måste kunna förutse sin framtida skattemässiga situation och det borde enligt författarna inte kunna vara möjligt att ändra en traktat till medborgarnas nackdel om detta förfarande inte skedde på samma demokratiska grund (till exempel genom riksdagsbeslut) som ingåendet av avtalet. Detta är ett argument som väger mycket tungt till fördel för en statisk tolkning. En statisk tolkning har dock en stor nackdel, den kan inte alltid möta dagens behov när det reglerade området utvecklas i snabb takt. För en *ambulatorisk tolkning* talar det faktum att teknisk utveckling, politiska vindar, intern skattepolitik och internationell skatterättslig utveckling är i konstant förändring och en tolkning som hänvisar till t.ex. förlegad skattepolitik, obsoleta lagar eller föråldrad teknik (såsom fallet riskerar att bli vid elektronisk handel) kan bli ansträngd. Definitionen av fast driftställe i OECD:s modellavtal står i huvudsak oförändrad sedan 1977 samtidigt som många begrepp på området är nya och förändras i takt med teknologin. De karaktäristika vi tillskriver en server idag behöver nödvändigtvis inte vara samma om tio år. Ett andra skäl som talar för ambulatorisk tolkning är att principen om att alla är lika inför lagen fordrar att samma traktatsbestämmelse inte tolkas annorlunda beroende på när avtalet ingicks.

Enligt Modellavtalet rekommenderas medlemsstaterna att följa ändringar som gjorts efter att avtal ingåtts. Detta uttalande ger uttryck för en önskan om en enhetlig tolkningsmetod av de avtalsslutande staterna och är inte bindande. Detta leder till att vi får söka efter vägledning i Wienkonventionen huruvida ambulatorisk eller statisk tolkning bör användas. Vi kan först se till begreppet gängse mening i enlighet med 31 (1) Wienkonventionen vilket inte behöver tillskrivas endast den innebörden gängse mening hade vid tiden för avtalets ingående utan man borde sannolikt även kunna tillskriva den senare klarlägganden. Wattel och Marres

---

<sup>107</sup> Wattel och Marres, 2003, s. 222 ff.

tar upp exemplet med att termen ”mail delivery” i ett för länge sedan ingånget avtal borde kunna omfatta även fax och e-mail.<sup>108</sup> Om vi då ser till artikel 31 (2) kan vi konstatera att det troligtvis inte står att finna vägledning i denna när man ska göra en tolkning av ett tidigare ingått skatteavtal eftersom vi kan konstatera att en ändring i kommentaren inte torde kunna anses utgöra sammanhang vid avtalets ingående. I artikel 31 (3 a-c) står att utöver sammanhanget bör också efterföljande överenskommelser eller praxis och internationella relevanta rättsregler tas i beaktande. För att vara konsekvent i mitt resonering där jag yttrat att kommentaren inte torde kunna anses utgöra en överenskommelse anser jag heller inte att en ändring av kommentaren kan betraktas som en överenskommelse. OECD:s Skattekommitté har arbetat fram ändringen och sedan har medlemsstaterna kunnat göra reservationer i anslutning till den men detta torde inte kunna konstituera en *överenskommelse* enligt Wienkonventionen då kommentaren är utformad av en internationell organisation och inte av de avtalsslutande staterna själva. Återigen tar denna bestämmelse sikte på tolkning av själva Modellavtalet och inte på avtal ingångna innan en ändring. Efterföljande praxis genom att avtalsslutande parter vid tolkning har använt sig utav ändringar i kommentaren gjorda efter avtalet har ingåtts kan troligtvis anses ha uppstått men frågan är vilken tidsram man skall sätta för att betrakta en sådan inställning för praxis. Jag kan inte se något som talar för att man skulle kunna tolka en ändring i kommentaren till att utgöra en internationell relevant rättsregel.

I 31 (3) Wienkonventionen stadgas att ett uttryck kan tillskrivas en speciell mening då man kan utröna att detta har varit parternas avsikt. Om man ser till vilken vikt avtalsslutande stater de facto lägger vid kommentaren kan detta tolkas till den slutsatsen att parternas avsikt har varit att följa kommentaren. Parterna är fria att inte tolka ett avtal i ljuset av efterkommande ändringar och kan avtala om detta i avtalet sinsemellan eller också reservera sig i anslutning till kommentaren. Görs ej detta skulle man kunna tolka det så att kommentaren med dess ändringar utgör den speciella mening som kan utgöra parternas avsikt.

Kan en ändring tas i beaktande med vägledning av artikel 32 i Wienkonventionen? Lang är av den åsikten att kommentaren inte kan utgöra ett supplementärt tolkningsmedel i det fall den har reviderats efter att ett skatteavtal har ingåtts då denna nya version inte härleda vad parternas avsikter varit vid avtalets ingående.<sup>109</sup> Lang synes här utgå ifrån att artikel 32 är uttömmande vilket den ej torde vara då där står att supplementära tolkningsmedel *inbegriper* förarbeten till traktat och omständigheter vid dess ingående.<sup>110</sup> Jag tolkar det som att uppräkningsen endast är exemplifierande och att kommentaren således skulle kunna utgöra ett supplementärt tolkningsmedel enligt artikel 32.

---

<sup>108</sup> Wattel och Marres, 2003, s. 226.

<sup>109</sup> Se bl.a. Lang, 1997, s. 7.

<sup>110</sup> Eng. “Recourse may be had to supplementary means of interpretation, including the preparatory work of the treaty and the circumstances of its conclusion...”

Även om man enligt Wienkonventionen kan beakta en ändring av kommentaren finns det ett demokratiskt hinder för en sådan tillämpning. Problemet med ändringar i kommentaren är att dessa inte har samma demokratiska legitimitet som ett ingående av ett dubbelbeskattningsavtal. Det är regeringen som förhandlar fram och ingår dubbelbeskattningsavtal men skatteavtalet måste godkännas av riksdagen för att bli inkorporerad i den interna rätten. En ändring i Modellavtalet genomgår inte samma process, eller som Wattel och Marres uttrycker det: "*the later versions were drafted by a club of governments*"<sup>111</sup> och även om en medlemsstat har bidragit till konsensus i Rådet är resultatet inte bindande för skatteadministratörer eller staten som en helhet.<sup>112</sup> Man kan dock se till vad konsekvensen av en ändring blir. Skulle en tillämpning av den senare versionen bidra till en annan tolkning än vad den tidigare versionen är det självklart att denna inte har någon legitimitet över huvud taget (som vi har konstaterat tidigare) men innebär den endast ett förtydligande behöver det inte vara ett hot mot den demokratiska beslutsprocessen. Som vi har varit inne på tidigare är denna demokratiska legitimitet av stor vikt när det gäller tolkning av just dubbelbeskattningsavtal då traktaten direkt påverkar tredje part, till skillnad från tolkning av andra typer av traktat där det ju är staten i sig som får bära den yttersta konsekvensen av tolkningsresultatet. Wattel och Marres ger ett alternativ att angripa problemet kring legalitet och demokratisk legitimitet vilket innebär att man ser till s.k. "befogade förväntningar" (eng. "*legitimate expectations approach*").<sup>113</sup> Detta innebär att ändringen i kommentaren som godkänts av regeringen efter ett ingånget avtal kan av domstolen betraktas som en publicerad programförklaring (eng. "*published policy statement*") gjort av den avtalsslutande part som tillämpar avtalet i fråga. Denna programförklaring skapar en befogad förväntning hos tredje part som måste beaktas vid tillämpningen av skatteavtalet. Har staten i fråga inte reserverat sig mot en ändring i kommentaren, kan detta eventuellt också tala för att en tredje part har en befogad förväntning på hur kommentaren med dess ändringar skall tolkas eller kan komma att tolkas i domstol.

Vad avser internationell praxis det svårt att få någon entydig vägledning och det är ofta oklart vilken vikt de interna domstolarna lägger vid senare versioner. I Danmark, Kanada och Tyskland är man mer benägen att använda ett ambulatoriskt tolkningsförfarande emedan Österrikes domstolar mer eller mindre har använt sig utav en statisk tolkningsmetod.<sup>114</sup>

## 7.2 Konsekvenser av 2003 års revidering

### 7.2.1 Skillnader i tolkningen före och efter 2003

---

<sup>111</sup> Wattel och Marres, 2003, s. 224.

<sup>112</sup> Pijl, Hans, "The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary", *European Taxation*, 2006, s. 218.

<sup>113</sup> Wattel och Marres, 2003, s. 232.

<sup>114</sup> A.a.s. 234.

## års revidering

Om vi kommer fram till den slutsatsen att ändringar i kommentaren som gjorts efter det att ett avtal har ingåtts endast kan utgöra supplementärt tolkningsmedel kan det vara av relevans att se till hur en tolkning av server som fast driftställe innan 2003 års revidering kan se ut. Kan en server anses utgöra ett fast driftställe enligt kommentaren såsom den såg ut innan 2003 och vad blir skillnaden enligt en tolkning av de olika versionerna?

Angående artikel 5 p. 1 i Modellavtalet som ger den allmänna definitionen av fast driftställe kan vi först konstatera att även i denna version kunde automatisk utrustning anses utgöra fast driftställe enligt kommentarens nr. 10. Innan 2003 var det oklart huruvida disponeringen av platsen var tvungen att vara grundad på en legal rättighet att disponera eller om en faktisk disponering ansågs tillräcklig. I 2003 års version framgår det att det är den faktiska disponeringen man ser till. Ett förtydligande som möjligtvis lett till en annan tolkning av Modellavtalet är att en ISP inte under några omständigheter kan anses utgöra ett fast driftställe. Innan 2003 års ändring skulle man eventuellt kunna ha tolkat första punkten i artikel till att företaget faktiskt disponerar platsen för affärsverksamhet när de hyr en del av en server och hyran är proportionerlig i förhållande till utrymmet som nyttjas. Detta har 2003 års version av kommentaren stängt dörren till. I den nya versionen står också uttryckligen att mjukvara inte kan anses utgöra fast driftställe.

I den äldre versionen står att fast driftställe kan anses vara för handen även då företagets rörelse huvudsakligen bedrivs genom automatisk utrustning och personalens uppgifter är inskränkta till att sätta upp, sköta och underhålla utrustningen. Enligt kommentarens nya 42.6 är inte närvaron av personal nödvändig överhuvudtaget vilket man skulle kunna tolka som ett tillägg till kommentaren och inte endast ett förtydligande om vi ser till vad som står i kommentarens nr. 2 som således fanns innan 2003:

*"företagets rörelse måste bedrivas från denna stadigvarande plats för affärsverksamhet; detta innebär vanligen att personer, som på ett eller annat sätt är beroende av företaget (personal), sköter företagets rörelse i den stat där den stadigvarande platsen är belägen".*

Denna ändring är dock motiverad med tanke på hur handeln med digitala produkter och tjänster är utformad, när kommentaren ursprungligen arbetades fram såg marknaden annorlunda ut och frånvaro av personal var mycket ovanlig. 2003 års ändring på denna punkt torde dock inte leda till ett annat tolkningsresultat då man skulle kunna ha gjort denna tolkning med ledning av bestämmelserna i ordalydelsen i artikel 5 som inte ger någon anledning till ett krav på personalnärvaro eller eventuellt kommentarens nr. 10 angående automatisk utrustning och spel- och försäljningsautomater.

Angående artikel 5 p. 4, som kommenteras i 42.7 och framåt, har den nya revideringen bidragit till mer klarhet avseende vad som inte kan anses

utgöra fast driftställe även om man får se till det enskilda fallet huruvida aktiviteten som bedrivs över Internet är att betrakta som kärnverksamhet eller inte. I det fall ett företag har en server utomlands varifrån hela verksamheten bedrivs, faller servern inte inom den negativa listan. Verksamhet, som består av försäljning av digitala produkter såsom musik och film eller försäljning av digitala tjänster såsom pokerspel varmed kontraktet sluts över Internet och betalning och leverans sker över Internet, anses således alltid falla utanför p. 4. Dessa fall ligger dock väl inom marginalen för vad som kan anses som kärnverksamhet. Ser man dock till de fall där det finns anledning att närmare se till huruvida företaget bedriver sin kärnverksamhet över servern eller inte ger kommentaren i sin nya version ingen större vägledning. I kommentaren står att de tre typiska karaktäristika för en försäljning - avtalslutande, betalning och leverans – inte kan anses vara av förberedande eller biträdande art men det framgår inte huruvida dessa tre kriterier är kumulativa eller alternativa. Vad kärnverksamhet utgör är således inte klargjort i kommentarens nya version.

Vad vi kan konstatera är att en tolkning av kommentaren antingen som den var utformad innan eller efter 2003 års ändringar inte nödvändigtvis inte behöver leda till några stora skillnader i slutresultatet. Kommentaren har i stora delar klargjort hur en tolkning av server som fast driftställe kan se ut och inte medfört någon drastisk förändring i tolkningsresultat. Den största skillnaden från innan 2003 är att möjligheten att tolka server som ett fast driftställe har blivit mer begränsad. Flertalet problem består även efter 2003 år revidering och dessa skall vi se till nedan.

### **7.3 Vilka problem uppstår i och med dagens regler?**

Om vi först ser till hur företagen kan planera sitt skatteupplägg med bestämmelserna kan vi konstatera att reglerna inte är svåra att manipulera med hänsyn till serverns mobila natur. Ett företag som inte är beroende av varifrån verksamheten bedrivs kan i stort sett placera sin server var som helst. Ett företag som skatteplanerar kan förlägga sin server till en annan jurisdiktion och förlägga sin Internetsida till en ISP eller minska på verksamheten över servern så att den endast omfattar biträdande eller förberedande aktiviteter i syfte att inte bli skattskyldigt i detta land samtidigt som ett företag placerat i ett högskatteland å andra sidan kan förlägga sin server till ett skatteparadis utan att verksamheten påverkas av detta. Den fysiska placeringen är inte avgörande eller till och med relevant för många verksamheter idag vilket gör att en tillämpning av bestämmelserna om fast driftställe kan tyckas olämplig för denna typ av verksamhet. Detta är ett problem som löper som en röd tråd när man berör ämnet elektronisk handel, bestämmelserna som ska ge vägledning i frågan är inte anpassade efter dagens teknik och företag som anpassat sig och utnyttjat denna.

Vi kan här kortfattat nämna hemvistbegreppet som i förhållande till den nya utvecklingen kan tyckas förlegad i vissa avseenden. Tidigare har företags verksamhetsområden varit mer bestämbara i och med att aktiviteterna har varit förlagd till en avgränsad geografisk yta, så är inte fallet för många företag idag. Består verksamheten i t.ex. försäljning av digitala produkter kan dessa produceras på en plats, ledningen kan verka från en annan stat och ägarna kan ha sin hemvist i en tredje stat. Den verkliga ledningen kan vara svår att avgöra om man applicerar dagens rekvisit. Enligt svensk intern lagstiftning är det som bekant registreringen som är avgörande medan Modellavtalet föreskriver verklig ledning. Appelqvist diskuterar flertalet faktorer man skulle kunna beakta, bland annat platsen för viss procentandel aktieägares domicil, styrelseledamöters domicil eller platsen dit företaget har starkast ekonomiska kopplingar.<sup>115</sup> Dessa kopplingar kan även de lätt manipuleras och en användning av dessa var för sig ger troligtvis inte någon önskvärd effekt. Dock torde man eventuellt kunna tillämpa dessa tillsammans med en inbördes hierarki vid en bedömning. Sammanfattningsvis vad angår hemvistbegreppet kan sägas att det inte alltid är idealt att applicera på Internetföretag då dessa är lättmanipulerade och inte alltid har en plats för ledning i den traditionella betydelsen.

Syftet med reglerna om fast driftställe är att ett land som ej är hemvistland skall kunna beskatta en verksamhet då den anses ha sådan anknytning till detta land att den borde bidra rent skattemässigt. Det är en stor skillnad på om ett företag faktiskt har ett kontor med personal, en fabrik eller en utvinner naturresurser i annat land än hemviststaten, i dessa fall har man förlagt verksamheten dit av en anledning och det finns en reell anknytning till källstaten. Så behöver dock ej fallet vara om man endast placerar en server i ett annat land för att undkomma beskattning i hemviststaten. Det fast driftstället har i och med den nya utvecklingen i vissa avseenden blivit, som nämnts ovan, mobilt och det är en stor skillnad på en server som placeras ut och ett traditionellt fast driftställe. Landet som är källstat för en server kan ju betraktas endast som en genomfartsled för de digitala tjänsterna och inte som en plats för verksamheten. Man kan argumentera för att verksamheten bör inkomstbeskattas i den stat där tjänsterna produceras eller varifrån verksamheten leds. Att en källstat skall ha rätt att beskatta en inkomst från en verksamhet som bedrivs däri är allmänt accepterat med huvudargumentet att företaget som befinner sig i ett annat land än hemviststaten nyttjar allmännyttiga tjänster och att källstaten bistår med skydd för företagets tillgångar placerade i det landet.<sup>116</sup> Källstatsbeskattning kan också ses som en ”ekonomisk hyra” (eng. ”*economic rent*”) för utländska investerare när de exploaterar potentiell produktion i källstaten, t.ex. vid utvinning av naturresurser. Så långt är alla med, mer intressant blir det däremot när vi ser till företag som bedriver hela sin verksamhet över Internet och har sin server placerad i en annan stat än hemviststaten. Enligt 2003 års version av kommentaren till Modellavtalet utgör sådan verksamhet endast ett fast driftställe då ett företag disponerar hela servern antingen genom ägande eller genom leasing och ingen personal behöver vara

<sup>115</sup> Appelqvist, 2001, s. 634.

<sup>116</sup> Se <http://www.oecd.org/dataoecd/2/38/20655083.pdf>

närvarande på platsen för affärsverksamhet. Nyttjar då företaget allmännyttiga tjänster? Servern är ju endast datautrustning som är utplacerad och tar oansenlig plats och då ingen personal normalt krävs torde inte sådana tjänster begagnas i nämnvärd grad och skyddet från det nationella rättssystemet ger eventuellt en trygghet men kanske inte omvandlas till en förmån i praktiken. Generellt sett anser jag att ett företag vars verksamhet är förlagd till en webbsida saknar en sådan anknytning till den presumtiva källstaten vilket ger anledning till att ifrågasätta varför en server ska betraktas som ett fast driftställe överhuvudtaget. Kanske vore det mer motiverat ur en rent skatteprincipiell aspekt, att beskattningen av verksamheten som bedrivs över Internet sker i hemviststaten där den verkliga ledningen finns. Sköts webbsidan med dess produkter från denna plats är jag av den uppfattningen att det är där den verkliga platsen för affärsverksamheten är och det är därifrån verksamheten bedrivs. Detta oavsett om informationen lagras på en webbsida som är placerad på en server i annan stat eller inte.

I anslutning till detta uppkommer en angränsande frågeställning. Enligt den nya kommentaren föreligger ett fast driftställe då företaget helt disponerar över en server och har sin Internetsida förlagd dit men inte om man hyr in sig hos en ISP. Man kan ifrågasätta rimligheten i att företagets storlek ska spela en avgörande roll i detta fall – det är kostsamt och ofta inte nödvändigt att ett företag äger eller hyr en hel server för att bedriva sin digitala handel över Internet men i och med de nya reglerna kan många företag eventuellt se det upplägget som ett alternativ. Detta kan medföra att skattebestämmelserna avgör hur ett företag agerar vilket strider mot grundprincipen om neutralitet i beskattningen. Har ett företag en så mycket starkare anknytning till en plats, för att den disponerar en hel server istället för endast en del av en server, så att detta skall vara avgörande för om företaget skall beskattas i det landet eller inte? Detta är enligt min uppfattning en krystad applicering av gårdagens regler på dagens marknad.

Dessa aspekter på problematiken är sedda ur ett policytänkande. Om vi ser på problemet ur en teknisk aspekt finns här också synpunkter på hur dagens regler ser ut i förhållande till elektronisk handel. Delar av ett företags verksamhet kan delas upp på olika servrar, Internetsidor på reläservrar som befinner sig nära de aktuella kunderna kan vidarebefordra den digitala trafiken till en Internetsida på en server i ett s.k. skatteparadis. En försäljningscykel kan på så sätt ske på olika platser, kontraktet i en transaktion kan ingås genom en server och betalning kan ske via en spegelserver belägen i en annan stat. I dessa fall kan det vara svårt att avgöra var kärnverksamheten är belägen och var aktiviteterna av mer biträdande art bedrivs. Även om kommentaren hade preciserat vad en kärnverksamhet är hade alltså en problematik med att lokalisera den kvarstått. I och med detta konstaterande kommer vi till problemet med en eroderande skattebas. Det handlar inte om renodlat skattefusk utan snarare problem för skatteadministratören vad angår insyn i och att kontrollera verksamheter som har ett internationellt spann. Skatteflyktslagstiftningen i intern rätt syftar till att hantera sådana fall men då det inte finns något



informationsunderlag i och med den sekretesslagstiftning som ofta är för handen i skatteparadis och då verksamheter över Internet generellt sett är svåra att spåra och i allra högsta grad är mobila kan det vara svårt att upptäcka vilka fall som skall hanteras om man överhuvudtaget har tillgång till ett underlag att se till. Då ett företag har, som vi var inne på tidigare, s.k. spegelwebbsidor och backupserverar kan det vara mycket svårt för skatteadministratören att veta vilken server som används när. Ett av huvudproblemen enligt Appelqvist är att man i diskussionen angående elektronisk handel behandlar digital trafik på samma sätt som olja i en pipeline eller en webbsida i en server som en loppmarknad.<sup>117</sup> I en försäljningscykel finns det i vissa steg en fysisk koppling mellan den logiska och fysiska infrastrukturen som till exempel i just servern men transaktioner och informationsutbyten är relaterade till den logiska nivån i form av digitala paket. Olika delar av informationen kan färdas i olika nätverk för att vid slutdestinationen nå samma mål och i och med detta blir lokaliseringen av verksamheten mycket svår och jämförelsen med fysiska ting blir haltande. Dock synes oron för en reducerad skattebas ha varit överdriven och till dags dato har det inte framkommit något stöd för den tidigare oron att den elektroniska handeln med digitala produkter skulle leda till en kraftigt eroderad skattebas för många stater. Däremot leder den nya utvecklingen till att många traditionella företag har ersatt sina återförsäljare vilka hade en fysisk närvaro i källstaten med att bedriva stor del av verksamheten över Internet, vilket har lett till minskade skatteintäkter för källstaten och följaktligen ökade intäkter för hemviststaten.

En reducerad skattebas är således inte det största problemet den nya utvecklingen inom elektronisk handel möter. Allokeringen av de vinster dessa nya typer av verksamheter genererar, är en förlängning av problematiken kring definitionen och appliceringen av begreppet fast driftställe och har vållat de skatterättsliga aktörerna stor huvudbry. Ovan i detta avsnitt diskuterade jag huruvida en server borde betraktas som ett fast driftställe överhuvudtaget med tanke på dess anknytning till källstaten. Självklart aktualiseras problematiken kring vinstallokering endast i det fall företaget bedriver verksamhet över en egen disponerad server och annars möter kriterierna för vad som kan anses utgöra en server enligt artikel 5 i Modellavtalet. TAG-rapporten och CFA:s rapport om vinstallokering förespråkar en funktionell och faktisk analys av det serverbaserade fasta driftstället, vilket man måste göra då det är svårt att hänföra någon bokföring till det fast driftstället. Detta medför att endast en mycket liten del av inkomsten från verksamheten kommer att tillskrivas det fasta driftstället i och med att tillgångar, skyldigheter och risker troligtvis inte kommer att tillskrivas själva servern utan verksamheten i hemviststaten och lejonparten av inkomsten kommer således att bli beskattad däri, något som enligt Appelqvist i sig självt talar för att reglerna inte är lämpliga att applicera på teknisk utrustning. Det är ju rimligt att ett serverbaserat fast driftställe som inte har någon personal, inte innehar något kapital förutom servern i sig och inte bär några risker inte heller bör jämföras med en traditionell

---

<sup>117</sup> Appelqvist, 2001, s. 636.

återförsäljare och således inte heller bör tillskrivas någon större vinst. Sammanfattningsvis kan sägas att konsekvensen av OECD:s modellavtal och dess reviderade kommentar är att hemviststaten får en relativt omfattande beskattningsrätt av företag vars huvudsakliga verksamhet består i digitala produkter. Frågan är om resultatet av en tillämpning av dagens vinstallokeringsregler på elektronisk handel med digitala produkter är önskvärt. Detta kan diskuteras, enligt min mening är det rätt att beskattningen av en server inte blir nämnvärd i källstaten men detta resultat känns märkligt med tanke på att man trots allt har ett krav på att servern ska utföra verksamheter som går utöver de av biträdande eller förberedande art och således betraktas ägna sig åt kärnverksamhet (under förutsättning att de andra rekvisiten i artikel 5 är uppfyllda). Detta visar på olämpligheten att överhuvudtaget betrakta en server som fast driftställe snarare än visar på svagheter hos vinstallokeringsbestämmelserna.

## 7.4 Sammanfattande kommentarer

Kommentarens rättsliga ställning är omdiskuterad även om den de facto används i praktiken vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal. En grund för dess legitimitet som tolkningsmedel kan man uttolka från Wienkonventionen, bl.a. artikel 31 (2) och 32.

Om vi ser till tolkning av ett avtal i ljuset av en kommentar som reviderats efter avtalets ingående kan vi först konstatera att OECD:s Skattekommitté har rekommenderat medlemsstaterna att man skall ta senare ändringar i beaktande vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal och detta kan peka i riktning för en ambulatorisk tolkning. Det ligger i staternas intresse att ha en enhetlig tolkning för att ge de bästa förutsättningarna för dubbelavtal och dess verkningar och det står stadgat att man skall tolka traktat i god tro. Det faktum att uttalandet är just en rekommendation behöver i sig inte tala emot att den kan användas som tolkningsdata vid en analys av kommentarens rättskällevärde.

Min slutats är att medlemsstaterna bör beakta en ändring men att den inte ensam kan ligga till grund för tolkningen av ett avtal. 1977 års kommentar till Modellavtalet gäller således för avtal ingångna efter 1977, 1994 års version för avtal ingångna efter detta år och följaktligen kan 2003 års version innehållande klargöranden om Modellavtalet i förhållande till elektronisk handel endast appliceras på avtal ingångna eller omförhandlade efter 2003. Jag förmodar att tillägget i kommentaren som innebar klarare regler angående server som fast driftställe emellertid kommer att tacksamt tas emot av de instanser som skall tolka dubbelbeskattningsavtal och huruvida en server kan anses som fast driftställe och detta tror jag även kommer att gälla vad angår tolkning av avtal som ingåtts före år 2003. Dess rättsliga ställning är hur som helst inte starkt grundfäst då det mesta talar för en statisk tolkningsmetod. En tillämpning av en ändring i kommentaren efter ett avtals ingående torde kunna grundas på artikel 32 i Wienkonventionen om supplementära tolkningsmedel eller eventuellt genom att åberopa de befogade förväntningar som regeringens godkännande

av en ändring i kommentaren eventuellt medför för en part i domstol. Att en medlemsstat inte heller har reserverat sig till en ändring i kommentaren kan peka på att den godtar klargörandet och ämnar följa tolkningsförslaget.

Rätten att ta ut en källskatt från fast driftställe är en viktig inkomstkälla och om olika medlemsstater väljer att tillämpa olika principiella aspekter eller av andra skäl tillämpar olika tolkningsmetoder kan detta eventuellt leda till dubbelbeskattnings effekter vilket går emot syftet och ändamålet med Modellavtalet. Vad man måste ha i åtanke vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal är att syftet är att undvika just dubbelbeskattning och detta måste gå som en röd tråd genom resonemanget. Osäkerheten kring hur interna domstolar kan komma att tillämpa en ändring gjord i kommentaren kan även den medföra ökade transaktionskostnader för tredje man företag vars verksamheter sträcker sig över gränser. Det är därför av största vikt att komma fram till gemensamma utgångspunkter och verka för enhetliga regler vad gäller tolkningen av kommentarens ändringar.

Omsättningen som sker via en webbsida bör vara skattefri i källstaten. Dagens regler om fast driftställe är inte anpassade efter företag vars huvudsakliga verksamheter är förlagda till Internet och det synes som om anknytningen till källstaten inte tillskrivs samma relevans när det angår verksamhet som bedrivs över Internet. Reglerna är inte anpassade efter hur den elektroniska handeln med digitala tjänster ser ut och begreppet fast driftställe borde överhuvudtaget inte appliceras på dessa företag. Som det ser ut idag är det svårt att veta var den egentliga verksamheten bedrivs ifrån, servern är ju visserligen fysisk men inte informationen som förmedlas och ett stort problem är att kopplingar görs mellan den fysiska infrastrukturen och den digitala trafiken vilken kan färdas uppdelad genom olika strukturer för att sedan sammanföras vid slutdestinationen. Informationsproblematiken är komplex men torde till viss del kommas till rätta med om man övergav idén om att en server kan anses utgöra ett fast driftställe och istället finner alternativa metoder för att beskatta dessa verksamheter. Farhågan att stater skulle gå miste om inte bara fjädrarna på gåsen utan även gåsen själv verkar inte ha förvandlats till en realitet utan snarare ligger problemet i att reglerna inte överhuvudtaget är anpassade efter den nya tekniken. Man *kan* applicera reglerna om fast driftställe på elektronisk handel på servrar men det blir en krystad applicering som inte är ideal. Jurisdiktionsstatusen och vinstallokeringsproblemet återstår alltjämt, krafterna bakom dubbelbeskattningsavtalsrätten är trögrörliga och det kommer att ta tid innan stater har enats om hur man på bästa sätt ska beskatta verksamheter som huvudsakligen består digitala flöden. Detta är något som alla aktörer på marknaden har ett intresse av, osäkerheten kring hur reglerna ska tillämpas på den nya tekniken skapar oro, något som aldrig är bra på en expanderande marknad. Konsekvenserna av den nya framväxande elektroniska handeln är oklara och det enda som är säkert är att denna typ av handel ger upphov till långt mer komplexa skatterättsliga frågeställningar än vad traditionell handel har gjort vilket kommer att kräva ett helt nytt ramverk anpassat efter hur verkligheten ser ut.



# Bilaga A

## 2 kap. 29 § IL – Definitionen av fast driftställe

Med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Uttrycket innefattar särskilt

- plats för företagsledning,
- filial,
- kontor,
- verkstad,
- gruva, olje- och gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar,
- plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet, och
- fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet.

Om någon som är verksam för en näringsverksamhet här i Sverige och har fått och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal för verksamhetens innehavare, anses fast driftställe också finnas här.

Fast driftställe anses däremot inte finnas i Sverige bara därför att någon bedriver affärsverksamhet här genom förmedling av mäklare, kommissionär eller någon annan oberoende representant, om detta ingår i representantens vanliga näringsverksamhet.

# Bilaga B

## Article 5 of the Model Tax Convention – Permanent Establishment<sup>118</sup>

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 sub-paragraphs 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

---

<sup>118</sup> Då ingen officiell översättning finnes, återges artikeln här i sin helhet på engelska.

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.

# Bilaga C

## Article 7 of the Model Tax Convention – Business Profits<sup>119</sup>

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.
2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.
3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.
4. Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article.
5. No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.
6. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.

---

<sup>119</sup> Då ingen officiell översättning finnes, återges artikeln här i sin helhet på engelska.



7. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

# Bilaga D

## Artiklar 31-33 i 1969 års Wienkonvention

### Artikel 31- Allmän regel om tolkning

1. En traktat skall tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrunden av traktatens ändamål och syfte.
2. I sammanhanget ingår vid tolkningen av en traktat, förutom texten inklusive dess preambel och bilagor,
  - a) överenskommelser rörande traktaten som träffats mellan alla parter i samband med traktatens ingående;
  - b) dokument som upprättats av en eller flera parter i samband med traktatens ingående och godtagits av de andra parterna som dokument sammanhörande med traktaten.
3. Utöver sammanhanget skall hänsyn tagas till
  - a) efterföljande överenskommelser mellan parterna rörande traktatens tolkning eller tillämpningen av dess bestämmelser;
  - b) efterföljande praxis vid traktatens tillämpning, som ådagalägger enighet mellan parterna om traktatens tolkning;
  - c) relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga i förhållandet mellan parterna.
3. Ett uttryck skall tilläggas en speciell mening, om det fastställts att detta var parternas avsikt.

### Artikel 32 - Supplementära tolkningsmedel

Supplementära tolkningsmedel, inbegripet förarbetena till traktaten och omständigheterna vid dess ingående, kan anlitas för att få bekräftelse på den mening som framkommer vid tillämpningen av artikel 31 eller för att fastställa meningen, när en tolkning enligt artikel 31 a) icke undanröjer dess tvetydighet eller oklarhet; eller • b) leder till ett resultat som uppenbarligen är orimligt eller oförnuftigt.

### Artikel 33 - Tolkning av traktater som bestyrkts på två eller flera språk

1. När en traktat har bestyrkts på två eller flera språk, äger texten lika vitsord på vart och ett av dessa språk, såvida icke traktaten föreskriver eller parterna är överens om att en bestämd text skall ha företräde i händelse av skiljaktigheter.
2. En version av traktaten på annat språk än det eller dem på vilka texten bestyrkts skall betraktas som en bestyrkt text endast om traktaten föreskriver det eller parterna är överens därom.
3. Traktatens uttryck förutsätts ha samma mening i varje bestyrkt text.
4. När en jämförelse av de bestyrkta texterna uppenbarar en skillnad i meningen som ej bortfaller vid tillämpningen av artiklarna 31 och 32, skall den mening antagas, som med beaktande av traktatens ändamål och syfte bäst sammanjämkar texterna, utom när en bestämd text har företräde enligt mom. 1.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck:

Prop. 1999/2000:2.

Prop. 1993/94:230.

## Rättsfall:

RÅ 1996 ref. 84.

RÅ 1987 ref. 162.

## OECD-publikationer:

Model tax Convention on Income and on Capital.

<http://www.oecd.org/dataoecd/46/32/1923380.pdf> "Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5."

<http://www.oecd.org/dataoecd/2/38/20655083.pdf> "Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?"

<http://www.oecd.org/dataoecd/58/53/35869032.pdf> "Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?" Final Report.

<http://www.oecd.org/dataoecd/46/14/1923028.pdf> "Discussion draft on the attribution of profits to permanent establishment".

## Doktrin:

Berggen, Rolf, "Sveriges dubbelbeskattningsavtal – en handbok", Industrilitteratur, Stockholm, 2002.

Dahlberg, Mattias, "Internationell beskattning – en lärobok", Studentlitteratur, Lund, 2005.

Dahlman, Roland, Fredborg, Lars, "Internationell beskattning – en översikt", Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2003.

Francke, Jan, Skurnik, Hillel, "Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet", OECD, Göteborg, 1995.

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

Pelin, Lars, "Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv", Prose Design och Grafik, Lund, 2004.

Vogel, Klaus, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Introduction", Kluwer Law International, London, 1997.

Artiklar:

Albregtse, D.A, "The Server as a Permanent Establishment and the Revised Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Treaty: Are the E-commerce Corporate Income Tax Problems Solved?", Intertax, 2002, s. 356 ff.

Appelqvist, Per, "Internationella skatteregler i ljuset av elektroniska fenomen", Skattenytt, 2001, s. 630 ff.

Berthou, Erica, "Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren", Skattenytt, 2002, s. 628 ff.

Dahlberg, Mattias, "Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?", Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik, 2003.

Geurts, Matthias, "Server as a Permanent Establishment?", Intertax, 2000, s. 173 ff.

Hinnekens, L, "How OECD Proposes to Apply Existing Criteria of Jurisdiction to Tax Profits Arising from Cross-border Electronic Commerce", Intertax, 2001, s. 322.

Lang, Michael, "Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties", Intertax, 1997, s. 7 ff.

Pijl, Hans, "The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary", European Taxation, 2006, s. 216 ff.

Skaar, Arvid, "Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce", Intertax, 2000, s. 188 ff.

Sundgren, Peter, "Tolkning av dubbelbeskattningsavtal – analys av ett rättsfall", Skattenytt, 1990, s. 3 ff.

Wattel, Peter J, Marres, Otto, "The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties", European Taxation, 2003, s. 222 ff.

Westberg, Björn, "Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse?", SvenskSkatteTidning, 1999, s. 103 ff.

## Övriga

Maastricht Economic Research Institute on Innovation and Technology  
<http://www.merit.unimaas.nl/cybertax/taxbase.html>