



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Hanna Lindquist

Elektronisk handel  
och OECD:s modell för skatteavtal  
beträffande inkomst och förmögenhet

Examensarbete  
20 poäng

Handledare  
Jur. dr. Lars Pelin

Ämnesområde  
Internationell skatterätt

Vårterminen  
1999

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b> .....	<b>1</b>
<b>FÖRORD</b> .....	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b> .....	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>5</b>
<b>2 KORT OM OECD:S MODELLAVTAL</b> .....	<b>7</b>
<b>3 OECD:S MODELLAVTAL OCH DEN ELEKTRONISKA HANDELN</b> .....	<b>9</b>
3.1 INKOMST AV RÖRELSE .....	9
3.1.1 Hemvist.....	9
3.1.2 Fast driftställe.....	10
3.1.2.1 Värddator .....	10
3.1.2.1.1 Plats för affärsverksamhet .....	11
3.1.2.1.2 Stadigvarande plats .....	11
3.1.2.1.3 Rörelsen bedrivs från den stadigvarande platsen .....	12
3.1.2.1.3.1 Det tyska oljeledningsfallet .....	13
3.1.2.1.3.2 Berkholz-målet .....	14
3.1.2.1.4 Verksamhet av förberedande eller biträdande art .....	14
3.1.2.1.4.1 Artificiell agent.....	15
3.1.2.1.5 Beroende representant .....	16
3.1.2.2 Telekommunikation .....	16
3.1.2.3 Kundens dator .....	17
3.1.2.4 Webbsida .....	17
3.1.2.5 Internetleverantör .....	17
3.1.3 "Hänförlig till".....	18
3.2 INKOMST AV ROYALTY.....	19
3.2.1 Datorprogramvara.....	20
3.2.2 Digitala varor.....	21
3.2.3 Slutsats.....	22
<b>4 OECD:S MODELLAVTAL OCH DEN ELEKTRONISKA HANDELN – I</b>	
<b>FRAMTIDEN</b> .....	<b>24</b>
4.1 INKOMST AV RÖRELSE .....	25
4.1.1 Hemvist.....	25
4.1.1.1 Status quo.....	25
4.1.1.2 Företags hemvist baserad på andra kriterier .....	25
4.1.1.3 Skatt baserad på en formel istället för hemvist.....	26
4.1.1.4 Ingen direkt beskattning av rörelse.....	26
4.1.2 Fast driftställe.....	26
4.1.2.1 Status quo.....	27
4.1.2.2 Överge begreppet fast driftställe .....	28
4.1.2.3 Vidga begreppet fast driftställe.....	29
4.1.2.4 Enhetlig kupongskatt.....	32
4.1.2.5 En ny skatt på elektronisk handel .....	33
4.1.3 "Hänförlig till".....	35
4.1.3.1 Skatt baserad på en formel istället för begreppet fast driftställe .....	35
4.2 INKOMST AV RÖRELSE ELLER INKOMST AV ROYALTY? .....	36
4.2.1 Anpassa kommentaren till artikel 12 till elektronisk handel .....	36

<b>5</b>	<b>AVSLUTNING.....</b>	<b>38</b>
	<b>BILAGA .....</b>	<b>41</b>
	<b>LITTERATURFÖRTECKNING.....</b>	<b>44</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING.....</b>	<b>47</b>

# Sammanfattning

Den elektroniska handeln har väckt komplicerade frågor av skatterättslig karaktär, inte minst i förhållande till OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, vilket mer än 1 500 dubbelbeskattningsavtal är baserade på. Internet möjliggör nämligen en ny sorts handel där företagsledningen kan befinna sig och fatta beslut från olika stater och varor och tjänster kan beställas och levereras på nätet till kunder i andra länder utan att företaget behöver ha någon etablering där.

Enligt artikel 7 i modellavtalet skall inkomst av rörelse beskattas i den stat där rörelsen har sitt hemvist, såvida inte rörelsen bedrivs i den andra staten från ett där beläget fast driftställe. Om rörelsen bedrivs på detta sätt äger den andra staten beskatta inkomsten till den del den är hänförlig till det fasta driftstället.

Artikeln är svår att tillämpa på den elektroniska handeln. För det första är det osäkert hur ett företags hemvist skall fastställas vid Internethandel eftersom det avgörande är var företaget har sin verkliga ledning. Ledningen i ett företag som bedriver elektronisk handel kan nämligen befinna sig i olika stater och fatta alla beslut angående företaget via elektroniska nätverk och på videokonferenser. För det andra är det osäkert när ett företag som ägnar sig åt elektronisk handel skall anses ha ett fast driftställe i källstaten. Den kanske mest omdiskuterade frågan när det gäller den elektroniska handeln och begreppet fast driftställe är huruvida en värddator kan utgöra ett fast driftställe. För det tredje gör den elektroniska handeln det svårt att fastställa hur stor del av företagets inkomst som källstaten har rätt att beskatta. Modellavtalet förutsätter att det är möjligt att fastställa den inkomst som det fasta driftstället kan antas ha förvärvat om det varit ett fristående företag och det kan vara mycket svårt när, som vid elektronisk handel verksamheten är mycket integrerad.

Enligt artikel 12 beskattas inkomst av royalty enligt samma princip som inkomst av rörelse. Problemet är att kommentaren till artikeln endast berör traditionell försäljning av datorprogramvara. Det innebär att det dels är osäkert hur principerna i artikeln skall tillämpas på försäljning av datorprogramvara på Internet och dels hur övriga digitala varor (t.ex. böcker, bilder och musik) som säljs på nätet skall klassificeras.

Osäkerheten som råder vad gäller tillämpningen av bestämmelserna i modellavtalet är skadlig för den internationella handeln. Risken är att företag avstår från elektronisk etablering för att undvika dubbelbeskattning, oförutsedda skatteskulder och tvister.

För att skatterätten skall ge rättslig säkerhet och vara neutral i förhållande till den elektroniska handeln menar OECD att de nuvarande begreppen och principerna ändå skall tillämpas på Internethandeln. Till den del de är nödvändigt skall anpassningar göras. I praktiken torde det komma att innebära att endast en värddator i källstaten inte ger upphov till ett fast driftställe. All inkomst från elektronisk handel kommer således beskattas i hemviststaten.

Fördelen med att låta hemviststaten beskatta inkomst från den elektroniska handeln är dels att företagen inte riskerar oväntade skatteskulder eller skattetvister i källstaten och dels att problemet med att fastställa hur stor del av företagets inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället i källstaten undviks. All inkomst beskattas ju i hemviststaten.

Förutsättningen för beskattning endast i hemviststaten är för det första att begreppet hemvist är tillförlitligt. Annars kan företag med lätthet manipulera situationen så att dess hemvist blir förlagd till ett skatteparadis. Det har givits olika förslag i litteraturen. Alternativet att behålla dagens begrepp förutsätter att staterna är eniga om dess tillämpning. Detta kan bli svårt varför alternativa lösningar, såsom ett företags hemvist baserad på en viss andel av aktieägarna eller på en formel, har givits.

För det andra är det av avgörande betydelse att beskattningen av den elektroniska handeln fördelas mellan käll- och hemviststater så att både nettoexportörer och nettoimportörer av elektronisk handel blir tillfredsställda. En tillämpning av de nuvarande begreppen och principerna i modellavtalet ger, som jag konstaterade ovan, hemviststaten beskattningsrätten. Det innebär i sin tur att nettoimporterande stater inte skulle kunna kompensera minskningen av skatteintäkter som källstat i rollen som hemviststat. Ett alternativ skulle vara att införa en ny skatt på den elektroniska handeln. Ett annat att vidga begreppet fast driftställe så att en värddator under vissa förutsättningar ger källstaten beskattningsrätt. I avslutningen funderar jag på om det ändå inte skulle vara möjligt att behålla dagens regler samtidigt som nettoimportörer är tillfreds med fördelningen av skattebasen som den elektroniska handeln genererar. Tanken är att beskattning i konsumtionslandet glider över till mer av mervärdes- och mindre av inkomstbeskattning.

När det gäller beskattningen av royalty finns det ett förslag om revision av kommentaren till artikel 12. Förslaget är tillfredställande till den delen att det betonas att det är irrelevant för bedömningen av transaktionens karaktär huruvida datorprogramvaran levereras till köparen på traditionell väg eller via Internet. Förslaget är mindre tillfredsställande i den delen att det inte omfattar andra digitala varor är datorprogramvara.

Avslutningsvis är det uppenbart att en anpassning av modellavtalet till den elektroniska handeln förutsätter ytterligare studier och erfarenhet. Även om antalet användare av Internet förväntas öka dramatiskt är den elektroniska handeln fortfarande endast en liten del av den totala internationella handeln. Detta gör att det finns tid för diskussion och eftertanke innan anpassningen av OECD:s modellavtal (och staternas nationella rätt) görs.

# Förord

Den elektroniska handeln ger upphov till svåra frågor- inte endast för den internationella skatterätten utan även för den nationella skatterätten och för andra delar av den rättsliga infrastrukturen.

Anledningen till att jag valde att ägna mina studier åt den internationella skatterätten i allmänhet och OECD:s modell för skatteavtal beträffande beskattning av inkomst och förmögenhet i synnerhet är det stora intresse för internationell skatterätt som väcktes som ERASMUS-student på Glasgow University i Skottland studieåret 1998-1999.

Jag funderade på att skriva uppsatsen på engelska så att föreläsaren i kursen European Tax Law, Mr J.L.R. Brown, och föreläsaren i kursen Contemporary Issues in Taxation, Mr R. Dunbar, hade kunnat läsa den. Det hade varit roligt att visa min tacksamhet till dem på det sättet. Men efter noggrant övervägande och med beaktande av att det inte verkar finnas något större arbete om den elektroniska handeln och OECD:s modellavtal på svenska valde jag att skriva på mitt modersmål.

Jag vill slutligen tacka min handledare Jur. Dr. Lars Pelin och advokat Tuomas Heinonen som givit mig positiv och konstruktiv kritik.

Lund i augusti 1999  
*Hanna Lindquist*

# Förkortningar

DN	Dagens Nyheter
EG	Europeiska gemenskapen
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
SvSkT	Svensk Skattetidning

# 1 Inledning

Förr var marknader bestämda platser under en bestämd tid. Framtidens marknadsplats är ett elektroniskt nätverk oberoende av tid och rum. Den elektroniska handeln är inte begränsad av öppettider, geografiska avstånd eller tidzoner. Mindre och medelstora företag kan inom några månader efter nyetablering vara involverat i globala affärer. Det lilla företaget kan på en webbsida presenteras sida vid sida med marknadens giganter.

Företag som säljer varor och tjänster på Internet kan ägna sig åt direkt eller indirekt elektronisk handel. Direkt elektronisk handel innebär att såväl beställning som betalning av leverans sker över Internet. Det kan röra sig om finansiella tjänster, telekommunikationstjänster och försäljning av digitala varor såsom tidningar, böcker, rapporter och datorprogramvara som kan levereras direkt via Internet. Vid indirekt elektronisk handel beställs en produkt elektroniskt men betalas och levereras på traditionell väg. Det rör sig exempelvis om transporttjänster, arbete på lös egendom, uthyrning av bilar eller fastigheter och försäljning av alkohol, tobaksvaror, livsmedel och kläder.<sup>1</sup>

På tio år har 16 miljoner värddatorer etablerats.<sup>2</sup> Den elektroniska handeln förväntas öka ytterligare under de närmaste åren. I USA står konsumenthandeln för en stor del av ökningen, medan det i Europa främst gäller transaktioner mellan företag. Det finns idag knappt 100 miljoner Internetanvändare i världen, varav 27 miljoner någon gång har handlat på nätet. Antalet användare förväntas att vara 320 miljoner år 2002. År 2005 väntas användarna av nätet överstiga en miljard och den totala omsättningen överstiga 5 000 miljarder dollar.<sup>3</sup>

Den ökade elektroniska handeln har väckt komplicerade frågor av skatterättslig karaktär. De befintliga internationella bestämmelserna utvecklades under en tid när all handel skedde på en viss plats vid en viss tid. Idag kan företagen och produkterna flyta omkring i cyberrymden. Det är därför viktigt att undersöka huruvida de traditionella skatterättsliga reglerna är lämpliga att använda vid elektronisk handel.

OECD har genom sina konferenser i ÅBO 1997 och i Ottawa 1998 intagit en ledande ställning i såväl frågor om de generella förutsättningarna för utvecklingen av elektronisk handel som i skattefrågor.<sup>4</sup> Den elektroniska handeln har även

---

<sup>1</sup> Regeringens skrivelse Skr 1997/98:190 och Skattemyndigheten i Göteborg, Elektronisk handel – PM, 1999, s.17-19.

<sup>2</sup> Owens, Jeffrey, The Tax Man Cometh to Cyberspace, Tax Notes International, 2 juni 1997, s.1834.

<sup>3</sup> Kesikangas, Bo, Trögt för näthandel i Europa, DN 980917.

<sup>4</sup> Se till exempel Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Åbo, 1997, Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers, Åbo, 1997, Electronic Commerce: a Discussion Paper on Taxation Issues, Hull, 1998, The Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce, Ottawa, 1998, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, Ottawa, 1998.



uppmärksammas på ministermöten, i statliga rapporter och i forskningsrapporter.<sup>5</sup> Även EG har yttrat sig. På skatteområdet är dess roll emellertid ännu så länge begränsad till de indirekta skatterna.<sup>6</sup>

För närvarande är mer än 1 500 dubbelbeskattningsavtal baserade på OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet (OECD:s modellavtal) varför det ter sig naturligt att de internationella principer som nedtecknats i modellavtalet och dess kommentar skall utgöra utgångspunkten i uppsatsen.<sup>7</sup> För att underlätta för läsaren har de för uppsatsen relevanta artiklarna förts in i en bilaga.

Syftet är att analysera den internationella situationen de lege lata och visa på alternativ de lege ferenda. Eftersom endast ett fåtal stater har uttryckt sin klara åsikt om hur den internationella beskattningen skall anpassas till den elektroniska handeln är det inte möjligt att här i uppsatsen ge exempel på några allmänt accepterade möjligheter. Däremot kommer jag att beskriva de olika förslag på anpassning av OECD:s modellavtal som har getts i olika forskningsarbeten.

Tyngdpunkten i uppsatsen ligger på frågan vilket land som skall ha rätt att beskatta inkomsten från elektronisk handel och hur sådan inkomst skall klassificeras. För att begränsa uppsatsens omfång har jag inte berört de problem som den elektroniska handeln orsakar nationella skattemyndigheter. Frågan är nämligen så omfattande att den ensam skulle kunna ligga till grund för ett annat examensarbete.

---

<sup>5</sup> Se till exempel Global Information Networks: Realising the Potential, European Ministerial Conference, Bonn 6-8 juli 1997, Department of the Treasury Office of Tax Policy, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, 1996, Discussion Report of the ATO Electronic Commerce Project, Tax and the Internet, 1997, A Report to the Minister of National Revenue from the Minister's Advisory Committee on Electronic Commerce, Electronic Commerce and Canada's Tax Administration, 1998, Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc (International Fiscal Association), Electronic Commerce and International Taxation, 1999 och Hoeren, Thomas och Käbisch, Volker (Electronic Commerce Legal Issues Platform), Research Paper Taxation, 2:a uppl., 1999.

<sup>6</sup> Se till exempel Com (97) 157, A European Initiative in Electronic Commerce och COM (98) 374, E-commerce and Indirect Taxation.

<sup>7</sup> OECD, Electronic Commerce: the Challenges to Tax Authorities and Taxpayers, 1997, s.23.

## 2 Kort om OECD:s modellavtal

Internationell juridisk dubbelbeskattning definieras allmänt såsom uttagande av jämförbara skatter i två eller flera stater från samma skattskyldig på samma underlag och för samma tidsrymder. Dubbelbeskattningen har skadliga verkningar på utbytet av varor och tjänster, kapitalrörelser samt teknologins och arbetskraftens rörlighet.<sup>8</sup>

Ett vanligt sätt att lösa problemen kring beskattning av samma inkomst i flera länder är dubbelbeskattningsavtal. OECD rekommenderade 1963 sina medlemsstater att utforma sina dubbelbeskattningsavtal med andra medlemsstater i enlighet med ett avtalsutkast (Draft Double Taxation Convention in Income and Capital). 1977 publicerades en reviderad och uppdaterad version av modellavtalet och 1992 publicerades modellavtalet i dess nuvarande utformning.<sup>9</sup>

Modellavtalet har fått vittgående återverkningar på hur förhandlingar om skatteavtal förs samt på tillämpningen och tolkningen av sådana avtal. Medlemsländerna<sup>10</sup> i OECD har för det första i stor utsträckning följt modellavtalet när det har ingått eller sett över bilaterala avtal. Verkningarna har för det andra sträckt sig långt utanför OECD-området. Modellavtalet har använts som underlag vid förhandlingar mellan medlemsländer och icke-medlemsländer samt till och med mellan icke-medlemsländer liksom i arbetet inom världsomfattande eller regionala organisationer beträffande dubbelbeskattningsavtal och tillhörande frågor. Kommentarer till modellavtalet har för det tredje blivit en godtagen handbok för tolkningen och tillämpningen av bestämmelserna i bilaterala dubbelbeskattningsavtal.<sup>11</sup>

De första artiklarna i modellavtalet anger de personer, som omfattas av avtalet, och de skatter, på vilka avtalet skall tillämpas. Avtalet är tillämpligt på de personer som har hemvist i en av de avtalslutande staterna eller i båda staterna och på skatter på inkomst och på förmögenhet.<sup>12</sup>

Modellavtalet uppställer två grupper av regler som har till syfte att undanröja dubbelbeskattning. Artiklarna 6-21 reglerar, i fråga om olika slag av inkomst, källstatens respektive hemviststatens beskattningsrätt. Artikel 22 gör detsamma ifråga om förmögenhet. Beträffande vissa slag av inkomst och förmögenhet har den ena av de avtalslutande staterna erhållit uteslutande beskattningsrätt (i regel hemviststaten). I fråga om inkomst av rörelse och royalty har emellertid även källstaten beskattningsrätt under förutsättning att företaget har ett fast driftställe där. I de fall fast driftställe föreligger måste hemviststaten medge lättnad för att dubbelbeskattning skall undvikas. Detta är syftet med artiklarna 23A och 23B i

---

<sup>8</sup> Inledningen till OECD:s modellavtal p.1.

<sup>9</sup> Inledningen till OECD:s modellavtal p.6, 9 och 11.

<sup>10</sup> Medlemsländerna i OECD är Australien, Belgien, Kanada, Danmark, Finland, Frankrike, Tyskland, Storbritannien, USA, Grekland, Irland, Island, Italien, Japan, Luxemburg, Mexiko, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Portugal, Schweiz, Spanien, Sverige, Turkiet och Österrike.

<sup>11</sup> Inledningen till OECD:s modellavtal p.12-15.

<sup>12</sup> OECD:s modellavtal artikel 1-2.

modellavtalet. Avtalet överlämnar åt de avtalsslutande staterna att välja mellan två metoder, nämligen undantagandemetoden och avräkningsmetoden.

# 3 OECD:s modellavtal och den elektroniska handeln

## 3.1 Inkomst av rörelse

Enligt artikel 7(1) i OECD:s modellavtal skall inkomst av rörelse beskattas i den stat där rörelsen har sitt hemvist, såvida inte rörelsen bedrivs i den andra staten från ett där beläget fast driftställe. Om rörelsen bedrivs på detta sätt äger den andra staten beskatta inkomsten, men endast så stor del därav, som är hänförlig till det fasta driftstället.

### 3.1.1 Hemvist

I första hand skall de avtalslutande staternas interna bestämmelser tillämpas för fastställande av ett företags skatterättsliga hemvist.<sup>13</sup> Vissa stater fäster avseende vid formella kriterier, såsom var den juridiska personen bildats och registrerats, var dess styrelse har sitt stadgeenliga säte etc. Andra stater lägger istället avgörande vikt vid var den verkliga ledningen av den juridiska personen finns.<sup>14</sup>

I regel kommer den juridiska personen endast att vara skattskyldig som hemmahörande i en stat, men det är naturligtvis möjligt om exempelvis en stat fäster avseende vid registreringen och den andra vid platsen för den verkliga ledningen att företaget kan komma att ha hemvist i båda staterna.<sup>15</sup> I sådana fall skall den juridiska personen enligt artikel 4(3) i modellavtalet anses ha sitt hemvist endast i den stat där dess verkliga ledning är.<sup>16</sup>

Svårigheten att fastställa platsen för företagets verkliga ledning är inte unik för den elektroniska handeln. Även om möten traditionellt sett hållits på en plats i ett land har det sedan länge varit möjligt för ett företags ledning att fatta beslut per telefon eller telefax. Dagens teknologi gör det emellertid så mycket enklare att kommunicera över gränserna att det är först nu som det kan ske i större omfattning. Företagsledningen kan befinna sig i olika stater och fatta alla beslut angående företaget via elektroniska nätverk och på videokonferenser. Frågan är i vilket land har företaget då har sin verkliga ledning.<sup>17</sup>

I brist på vägledning i modellavtalet är risken stor att två eller flera av de inblandade staterna anser att den verkliga ledningen finns i respektive jurisdiktion, varför företaget kommer dubbelbeskattas.

---

<sup>13</sup> OECD:s modellavtal artikel 4(1).

<sup>14</sup> Mattson, Nils, Svensk internationell beskattningsrätt, 1997 (12:e uppl.), s.42.

<sup>15</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 4, p.21.

<sup>16</sup> OECD:s modellavtal artikel 4(3).

<sup>17</sup> Se till exempel A Report to the Minister of National Revenue from the Minister's Advisory Committee on Electronic Commerce, Electronic Commerce and Canada's Tax Administration, 1998, avsnitt 4.2.2.1.

### 3.1.2 Fast driftställe

Artikel 5(1) i OECD:s modellavtal definierar begreppet fast driftställe som en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilket ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Källstaten har endast beskattningsrätt om förutsättningarna för ett fast driftställe är uppfyllda. Företaget anses nämligen först då delta i det ekonomiska livet i tillräcklig mån för att komma under källstatens skattejurisdiktion.<sup>18</sup>

Enligt kommentaren till OECD:s modellavtal måste tre villkor vara uppfyllda för att ett fast driftställe skall föreligga. För det första måste det finnas ”en plats för affärsverksamhet”. För det andra måste platsen för affärsverksamhet vara ”stadigvarande”. För det tredje bedrivs måste verksamheten bedrivs från denna stadigvarande plats för affärsverksamhet.

Artikel 5(4) räknar upp ett antal affärsverksamheter som utgör undantag till den allmänna definitionen i artikel 5(1). Även om verksamheten bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet föreligger inte något fast driftställe. Gemensamt för dessa verksamheter är att de i allmänhet är av förberedande eller biträdande art. Anledningen till att sådan verksamhet undantas är att de tjänster som utförs där är så långt från det faktiska realiserandet av inkomst till företaget att det är svårt att hänföra inkomst till sådan stadigvarande plats för affärsverksamhet.<sup>19</sup>

Enligt artikel 5(5) kan ett företag även om det inte har en stadigvarande plats för affärsverksamhet i källstaten anses ha ett fast driftställe där. Förutsättningen är att företaget har en oberoende representant som i källstaten har och där använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn.

Nedan kommer jag att undersöka hur och i vilken utsträckning artikel 5 och 7 i OECD:s modellavtal och den tillhörande kommentaren kan tillämpas på den elektroniska handeln. Problemet är att modellavtalet inte är anpassat till den elektroniska handeln.<sup>20</sup> Tolkningsmöjligheterna är flera. Det finns åtminstone fem olika faktorer som är intressanta vid diskussionen om elektronisk handel och begreppet fast driftställe: värddatorns placering, nyttjande av ett lands telekommunikation, platsen för kundens dator, webbsidans placering och kontakten med en Internetleverantör i källstaten.

#### 3.1.2.1 Värddator<sup>21</sup>

Den kanske mest omdiskuterade frågan när det gäller den elektroniska handeln och begreppet fast driftställe är huruvida en värddator kan utgöra ett fast driftställe.<sup>22</sup>

---

<sup>18</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 7 p.3.

<sup>19</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 5 p.23.

<sup>20</sup> Se till exempel Glicklich, Peter A, Goldberg, Sanford H och Levine, Howard J, Internet Sales Pose International Tax Challenges, 1997, s.5.

<sup>21</sup> En värddator kallas ofta helt enkelt en server.

<sup>22</sup> Se till exempel Hoeren, Thomas och Käbisch, Volker, Research Paper Taxation, Draft Deliverable 2.1.1, 1999, s.3-12, Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, Electronic Commerce and International Taxation, 1999, s.136-145 och Westberg, Björn, Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse?, SvSKT 2/99, s.108-109.

En värddator innehåller Internetresurser, exempelvis webbsidor, som är åtkomliga för andra via Internet. Webbsidorna kan innehålla datorprogramvara som endast gör reklam och samlar information eller en s.k. artificiell agent som bland annat möjliggör omedelbart nedladdande av digitala varor.

#### **3.1.2.1.1 Plats för affärsverksamhet**

För att en värddator skall konstituera fast driftställe måste den för det första utgöra en plats för affärsverksamhet. Uttrycket ”plats för affärsverksamhet” omfattar lokal, anordning eller anläggning som är tillgänglig för företaget. Definitionen rymmer två villkor. Tillgången måste dels vara materiell och dels stå till företagets förfogande.<sup>23</sup> Eftersom en värddator är ett fysiskt ting är det första villkoret uppfyllt. Det är mer tveksamt om den uppfyller det andra villkoret.

Ett företag som har verksamhet på Internet har i regel inte någon egen värddator i det främmande landet utan hyr utrymme på en inhemsk Internetleverantörs server. Om företaget är det enda som har tillgång till värddatorn eller om företaget ensamt har tillgång till ett visst utrymme på servern torde villkoret att värddatorn skall stå till företagets förfogande vara uppfyllt. Faktum är emellertid att det i allmänhet är irrelevant för företaget var på värddatorn dess filer är placerade. Detta innebär att Internetleverantören utan att ens behöva rådfråga det utländska företaget kan efter eget tycke placera företagets webbsida på värddatorns utrymme. I sådana fall förfogar Internetleverantören, inte företaget, över utrymmet på värddatorn varför villkoret inte torde vara uppfyllt.<sup>24</sup>

#### **3.1.2.1.2 Stadigvarande plats**

För att ett fast driftställe skall föreligga krävs det för det andra att värddatorn utgör en stadigvarande plats för företagets affärsverksamhet. I allmänhet krävs det dels att det finns ett samband mellan platsen för affärsverksamhet och en bestämd geografisk punkt och dels att platsen för affärsverksamhet har en viss grad av varaktighet.<sup>25</sup>

Värddatorn är, som jag konstaterade ovan, en materiell tillgång, varför den nödvändigtvis finns på en viss geografisk punkt. En värddator kan emellertid med lätthet förflyttas från ett land till ett annat. Även om värddatorn är permanent placerad i ett land kan informationen som lagras på dess hårddisk kontinuerligt lagras på olika ställen i värddatorn eller förflyttas till en annan värddator.

Rättspraxis skulle kunna tyda på att villkoret att det skall finnas ett samband mellan platsen för affärsverksamhet och en bestämd geografisk punkt är uppfyllt när det utländska företagens närvaro är på en begränsad yta (till exempel hårddisken på en värddator). I ett tyskt mål ansågs ett fast driftställe nämligen föreligga när en försäljare sålde sina varor från olika stånd på en marknadsplats.<sup>26</sup> Ett annat

---

<sup>23</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 5 p.4.

<sup>24</sup> Hoeren, Thomas och Käbisch, Volker, Research Paper Taxation, Draft Deliverable 2.1.1, 1999, s.3-4.

<sup>25</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 5 p.5-7.

<sup>26</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, Electronic Commerce and International Taxation, 1999, s.133 med hänvisning till Finanzgericht Münster i EFG 1966, vid 501.

exempel är den överenskommelse som tyska och norska myndigheter nådde. Det var fråga om normmän som med sina lastbilar deltog i en uppröjning av stormskadade skogar i Tyskland. Även om långtradarna förflyttades under röjningen av skogen ansågs normmännen ha etablerat fasta driftställen i Tyskland. Norska och svenska myndigheter nådde en liknande överenskommelse. Ett svenskt företag var verksamt på en offshoreplattform. Plattformen var flytande varför den flyttades runt inom ett visst område. Förflyttningen inom området ansågs inte vara tillräckligt för att ett fast driftställe inte skulle föreligga.<sup>27</sup>

Om en plats för affärsverksamhet upprättats för ett tillfälligt syfte uppfyller den inte varaktighetsvillkoret.<sup>28</sup> Avgörande för frågan om en värddator uppfyller varaktighetskriteriet är följaktligen vad som räknas som tillfälligt. Enligt modellavtalet utgör plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet fast driftställe endast om verksamheten pågår i mer än tolv månader.<sup>29</sup> Denna princip kan inte tillämpas direkt på elektronisk handel eftersom den endast rör byggnader. Man skulle dock kunna dra den slutsatsen att tidskravet är uppfyllt om värddatorn eller dess innehåll finns på samma plats i mer än tolv månader. Oklarheten är dock betydande. Eftersom det inte finns exakta minimibestämmelser angående tidskravet finns det inget som säger att ett företag i det enskilda fallet kan anses ha en stadigvarande plats för affärsverksamhet även om tiden understiger tolv månader.<sup>30</sup>

### 3.1.2.1.3 Rörelsen bedrivs från den stadigvarande platsen

För att ett fast driftställe skall föreligga måste företagets verksamhet för det tredje bedrivas från den stadigvarande platsen. Att verksamheten skall bedrivas från det fasta driftstället innebär vanligen att personer, som på ett eller annat sätt är beroende av företaget, sköter företagets rörelse i den stat där den stadigvarande platsen är belägen. Enligt kommentaren till OECD:s modellavtal kan ett fast driftställe emellertid även föreligga när verksamheten bedrivs huvudsakligen med hjälp av automatisk utrustning och personalens verksamhet inskränker sig till att sätta upp, sköta, övervaka och underhålla utrustningen.<sup>31</sup>

Det är oklart om kommentaren överhuvudtaget är tillämplig på den elektroniska handeln. Kommentaren är inriktad på spel- och försäljningsapparater där hela affärstransaktionen sker i samspel med spel- eller försäljningsapparaten. Vid elektronisk handel är värddatorns funktion i normalfallet begränsad och kan snarare jämföras med en telefon eller telefax.<sup>32</sup> Även om värddatorns funktion (till exempel vid direkt elektronisk handel) skulle kunna jämföras med funktionen hos spel- och försäljningsapparater är det inte säkert att en sådan transaktion verkligen skulle

---

<sup>27</sup> Skaar, Arvid, Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle, 1991, s.138-139.

<sup>28</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 5 p.6.

<sup>29</sup> OECD:s modellavtal artikel 5(3).

<sup>30</sup> Hoeren, Thomas och Käbisich, Volker, Research Paper Taxation, Draft Deliverable 2.1.1, 1999, s.4-5.

<sup>31</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 5 p.10.

<sup>32</sup> A Report to the Minister of National Revenue from the Minister's Advisory Committee on Electronic Commerce, Electronic Commerce and Canada's Tax Administration, 1998, avsnitt 4.2.2.2.

kunna ge upphov till fast driftställe, eftersom man skulle kunna anse att värddatorn endast utgör ett instrument för leverans.<sup>33</sup>

Även om rättsläget är oklart finns det många som anser att kommentaren till artikel 5 p.10 är tillämplig på en värddator.<sup>34</sup> Meningarna är däremot delade om det är nödvändigt att det utländska företagens anställda eller representanter är närvarande för att ett fast driftställe föreligger. Vissa anser att kommentarens utformning, kopplingen mellan begreppet fast driftställe och nyttjandet av källstatens ekonomiska förutsättningar och dess infrastruktur tyder på att företaget måste ha personal i källstaten för att ett fast driftställe skall föreligger.<sup>35</sup> Andra anser att det är tillräckligt att värddatorn har långtgående funktioner för att företaget skall anses ta del i källstatens ekonomiska liv och därmed ge upphov till ett fast driftställe.<sup>36</sup>

### 3.1.2.1.3.1 *Det tyska oljeledningsfallet*<sup>37</sup>

Det tyska oljeledningsfallet skulle kunna ge stöd för att en värddator kan utgöra ett fast driftställe trots att det inte finns någon av företaget tillhörig personal i källstaten. Ett holländskt företag som distribuerade olja till Tyskland genom en rörledning ansågs ha ett fast driftställe och därmed vara skattskyldigt i Tyskland. Det holländska företaget hade inga anställda i Tyskland. Allt underhåll och alla reparationer på ledningen gjordes av oberoende entreprenörer. Rörledningen drevs genom ett fjärrsystem av det holländska företaget. Domstolen ansåg att det var utan betydelse för avgörandet huruvida rörledningen drevs genom ett fjärrsystem och menade att helt automatisk utrustning kunde konstituera ett fast driftställe.

Det är emellertid tveksamt om avgörandet har någon större betydelse för den internationella skatterätten. Domstolen ansåg att den tyska lagen (Sektion 12 i den tyska skattekodexen) och den aktuella bestämmelsen i dubbelbeskattningsavtalet (motsvarande artikel 5(1) i OECD:s modellavtal) var identiska. Ordalydelsen är emellertid inte densamma. Enligt den tyska lagen måste en stadigvarande plats *tjäna* företagets affärsverksamhet. OECD:s modellavtal förutsätter å andra sidan att företagets affärer *bedrivs från* den stadigvarande platsen. Det torde innebära att en tillgång som används passivt av företaget kan konstituera ett fast driftställe enligt den tyska lagen, men inte enligt modellavtalet.<sup>38</sup>

Stöd för en sådan uppfattning torde finnas i ett annat tyskt mål. Domstolen fastslog att en ledning vars enda syfte är att transportera olja inte konstituerar ett fast driftställe. Att endast kontrollera en oljeledning innebar nämligen inte att företagets

---

<sup>33</sup> Glicklich, Peter A, Goldberg, Sanford H och Levine, Howard J, *Internet Sales Pose International Tax Challenges*, 1997, s.4-5 och OECD:s modellavtal artikel 5(4)a.

<sup>34</sup> Hoeren, Thomas och Käbisch, Volker, *Research Paper Taxation, Draft Deliverable 2.1.1*, 1999, s.5.

<sup>35</sup> Hoeren, Thomas och Käbisch, Volker, *Research Paper Taxation, Draft Deliverable 2.1.1*, 1999, s.6 och Ward, Richard, *Buying and Selling on the Internet: Tax Consideration*, 1997, s.5.

<sup>36</sup> Vermeend, Willem, *Taxes in a World without Distance*, 1998, avsnitt 3.2.3.3.

<sup>37</sup> Bundesfinanzhof vom 30.10.1996, II R 12/92, *Bundessteuerblatt II 1997*, s.12. Det finns en bra engelsk sammanfattning av målet på Internet, <http://www.geocities.com/WallStreet/District/1137/pipeline.html>.

<sup>38</sup> Hoeren, Thomas och Käbisch, Volker, *Research Paper Taxation, Draft Deliverable 2.1.1*, 1999, s.6.



affärer sköttes därifrån.<sup>39</sup> Målet skulle kunna tillämpas på den elektroniska handeln, på så sätt att endast placeringen av en värddator i ett land inte innebär att företagets affärer bedrivs därifrån.<sup>40</sup>

Även om det tyska oljeledningsfallet skulle användas så att helt automatisk utrustning kan utgöra fast driftställe är det tveksamt om man utan vidare kan dra några slutsatser för tillhandahållanden av digitala varor via ett elektroniskt nät. Kanske är skillnaderna mellan en rörledning och ett elektroniskt nät för stora för att en analogi från det tyska fallet skulle vara rimlig. En rörledning går från en viss leverantör till en viss eller ett visst antal kunder. Vid elektronisk handel är det inte möjligt att i samma utsträckning förutsäga vilken tillhandahållare eller vilken kund som kommer att vara inblandad i en transaktion.

#### **3.1.2.1.3.2 Berkholz-målet<sup>41</sup>**

EG-domstolens uttalande i Berkholz-målet skulle kunna ge stöd för att endast en värddator i källstaten inte konstituerar ett fast driftställe. Målet gällde huruvida spelmaskiner ombord på ett danskt skepp gav upphov till ett fast driftställe enligt 6:e mervärdesskattedirektivet. Maskinerna underhölls regelbundet av företagets personal.

Begreppet fast driftställe har inte uttryckligen definierats i 6:e mervärdesskattedirektivet. EG-domstolen tolkade innebörden av begreppet så att såväl personer som nödvändig utrustning måste finnas på platsen för att ett fast driftställe skall föreligga. Följaktligen var närvaron av maskinerna och det regelbundna underhållet av dem inte tillräckligt för att konstituera ett fast driftställe.

Eftersom avgörandet gäller begreppet fast driftställe i förhållande till indirekta skatter är det inte direkt vägledande vid tillämpningen av OECD:s modellavtal. Det kan ändå vara av stor betydelse vid en anpassning av OECD:s modellavtal till den elektroniska handeln eftersom det är eftersträvansvärt att internationella skatterättsliga begrepp tillämpas enhetligt.

#### **3.1.2.1.4 Verksamhet av förberedande eller biträdande art**

Artikel 5(4) räknar upp ett antal affärsverksamheter som utgör undantag till den allmänna definitionen i artikel 5(1). Även om verksamheten bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet föreligger inte något fast driftställe. Som exempel kan nämnas stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att meddela upplysningar, ombesörja reklam eller lämna kontraktensligt bistånd vid utnyttjandet av patent eller tekniskt kunnande, om sådan verksamhet är av förberedande eller biträdande art.<sup>42</sup>

Det är svårt att skilja mellan verksamhet som är av förberedande eller biträdande art och sådan som inte är det. Det avgörande är om den verksamhet som bedrivs

---

<sup>39</sup> Bundesfinanzhof vom 12.10.1977, I R 226/75, Bundessteuerblatt II 1978, s.111.

<sup>40</sup> Hoeren, Thomas och Käbisich, Volker, Research Paper Taxation, Draft Deliverable 2.1.1, 1999, s.7.

<sup>41</sup> Mål 168/84, Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (4 juli 1985), ECR 2251.

<sup>42</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 5 p.23.

från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet i sig utgör en väsentlig och betydande del av företagets verksamhet som helhet betraktad.<sup>43</sup>

Ett företags värddator kan användas uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företagets varor. Webbsidan kan till exempel innehålla en elektronisk katalog samtidigt som alla transaktioner sker på traditionellt sätt. Enligt OECD:s modellavtal artikel 5(4)a konstituerar sådan verksamhet inte något fast driftställe. Samma sak torde gälla om värddatorn endast sörjer för företagets annonsering eftersom sådan verksamhet är av förberedande eller biträdande art.<sup>44</sup> Om företaget å andra sidan hyr ut överblivet utrymme på värddatorn till andra företag mot en avgift kan ett fast driftställe föreligga. Sådan verksamhet är nämligen inte undantagen i artikel 5(4).<sup>45</sup>

Om värddatorn erbjuder ovanstående tjänster i kombination, till exempel om kunden kan beställa en vara elektroniskt som företaget sedan tillåter kunden att ladda ner, skulle den kunna utgöra ett fast driftställe eftersom det inte längre är fråga om verksamhet av förberedande eller biträdande art.<sup>46</sup> Den omständigheten att verksamheter som inte kan konstituera fast driftställe enligt artikel 5(4) bedrivs i kombination med varandra innebär nämligen att fast driftställe kan föreligga. Det avgörande är huruvida den kombinerade verksamheten endast är av förberedande eller biträdande art eller inte. Följaktligen är det nödvändigt att göra en bedömning av det enskilda fallet. I det ovan beskrivna exemplet skulle värddatorn kunna ge upphov till ett fast driftställe eftersom avtal mellan företaget och enskilda kunder förbereds, sluts och verkställs i källstaten.<sup>47</sup>

#### 3.1.2.1.4.1 *Artificiell agent*<sup>48</sup>

En datorprogramvara kan beskrivas som ett program eller en serie program som innehåller instruktioner till en dator och som behövs antingen för datorns egna operativa funktioner eller för att fylla andra uppgifter.<sup>49</sup> I regel är programvaran passiv. Användaren av programvaran instruerar exempelvis programvaran att ladda ner en fil. Idag finns det även programvara, s.k. artificiella agenter, som bland annat kan besvara frågor, visa produkter, ge prisinformation, förhandla om betalningsvillkor och sluta bindande avtal.

Frågan är om närvaron av sådana agenter i en värddator i kundens hemland skulle kunna konstituera ett fast driftställe. Det har framförts i såväl offentligt tryck som hos ansedda författare att så skulle vara fallet. När allt kommer omkring skulle ju en person med samma funktioner som en artificiell agent vara en sådan oberoende

---

<sup>43</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 5 p.24.

<sup>44</sup> OECD:s modellavtal artikel 5(4)e och kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 5 p.23.

<sup>45</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 5 p.26.

<sup>46</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.136-137.

<sup>47</sup> Hoeren, Thomas och Käbisich, Volker, *Research Paper Taxation, Draft Deliverable 2.1.1*, 1999, s.10.

<sup>48</sup> Artificiella agenter benämns även software, avtalsslutande eller intelligenta agenter.

<sup>49</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 12, p.12.

representant som ger upphov till ett fast driftställe.<sup>50</sup> Det finns dock betydande skillnader mellan en artificiell agent och en traditionell representant. En artificiell agent är inte en fysisk eller juridisk person och den besitter inte någon rättslig handlingsförmåga. Allt en artificiell agent gör är att följa ett redan tidigare uppgjort program. Även raffinerade möjligheter till anpassning följer i förväg gjorda mönster.<sup>51</sup>

Som det ser ut idag ger en programvara, oberoende av dess funktion, inte upphov till ett fast driftställe. Artikel 5(5) i OECD:s modellavtal refererar till en *person* som är verksam för ett företag. Begreppet inbegriper endast fysisk eller juridisk person.<sup>52</sup>

### 3.1.2.1.5 Beroende representant

Enligt OECD:s modellavtal artikel 5(5) kan ett företag ha ett fast driftställe i ett främmande land om det finns en av företaget beroende representant där. En värddator kan emellertid inte vara en sådan representant eftersom det enligt modellavtalet måste vara antingen en fysisk eller en juridisk person för att kunna ge upphov till ett fast driftställe.<sup>53</sup>

### 3.1.2.2 Telekommunikation

Även om det utländska företaget inte har någon värddator i källstaten kan kunder därifrån få tillgång till företagets webbsida på Internet. Telefonlinjerna, delvis i källstaten, utgör förbindelsen mellan kundernas datorer och företagets webbsida.

En allmän invändning mot att ge användandet av ledningstrådar, växlar etc. betydelse vid avgörandet huruvida ett fast driftställe föreligger är det faktum att kommunikation på Internet i praktiken inte skiljer sig från kommunikation med hjälp av telefon eller telefax. Om ett fast driftställe skulle föreligga så snart utländska företag använde sig av ett annat lands telekommunikation eller postförmedling etc. skulle begreppet fast driftställe inte längre ha någon betydelse.<sup>54</sup>

Det tyska oljeledningsfallet skulle emellertid kunna ge stöd för att nyttjandet av telekommunikation ger upphov till ett fast driftställe. Ett holländskt företag som distribuerade olja till Tyskland genom en rörledning ansågs ha ett fast driftställe och därmed vara skattskyldigt i Tyskland.<sup>55</sup>

Det tyska oljeledningsfallet har emellertid kritiserats varför det är tveksamt om det skall ges någon betydelse för den internationella skatterätten (se avsnitt 3.1.2.1.3.1).

---

<sup>50</sup> A Report to the Minister of National Revenue from the Minister's Advisory Committee on Electronic Commerce, Electronic Commerce and Canada's Tax Administration, 1998, avsnitt 4.2.2.4, Glicklich, Peter A, Goldberg, Sanford H och Levine, Howard J, Internet Sales Pose International Tax Challenges, 1997, s.4 och Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, Electronic Commerce and International Taxation, 1999, s.89-92.

<sup>51</sup> Westberg, Björn, Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse?, SvSkT 2/99, s.109-110.

<sup>52</sup> OECD:s modellavtal artikel 3(1)a och kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 3 p.2.

<sup>53</sup> OECD:s modellavtal artikel 3(1)a och kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 5 p.32.

<sup>54</sup> Yamanouchi, Allyn: International Tax Issues Affecting Electronic Commerce and Banking, Tax Notes International, 19 maj 1997, s.1621.

<sup>55</sup> Bundesfinanzhof vom 30.10.1996, II R 12/92, Bundessteuerblatt II 1997, s.12. Se t.ex.

Westberg, Björn, Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse?, SvSkT 2/99, s.109.

Även om det tyska oljeledningsfallet skulle ges betydelse torde nyttjandet av telekommunikation inte konstituera fast driftställe. Enligt kommentaren till modellavtalet måste anordningen användas för att bedriva företagets rörelse, d.v.s. den måste stå till företagets förfogande. Ledningstrådar och växlar ägs emellertid av Internetleverantörer eller telekommunikationsföretag (d.v.s. tredje part). Det utländska företaget har således ingen kontroll över telekommunikationen, varför den inte står till företagets förfogande. Något fast driftställe torde därmed inte föreligga.<sup>56</sup>

### 3.1.2.3 Kundens dator

Kunden kommer i kontakt med företaget som ägnar sig åt elektronisk handel genom att på sin dator gå in på företagets webbsida. I praktiken innebär det att webbsidan på begäran sänds till kundens dator.

Frågan är om kundens dator kan ge upphov till ett fast driftställe. För att ett fast driftställe skall föreligga måste platsen för affärsverksamhet stå till företagets förfogande och vara stadigvarande. Ingen av förutsättningarna torde vara uppfyllda. Kundens dator står inte till företagets förfogande eftersom företaget inte har tillgång till den och den utgör inte en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Dokumenten på webbsidan kan i och för sig sparas på kundens hårddisk, men detta är en frivillig handling från kundens sida och har ingenting att göra med möjligheten att få tillgång till det utländska företagens värddator.<sup>57</sup>

### 3.1.2.4 Webbsida

Det diskuteras även flitigt huruvida en webbsida skulle kunna konstituera ett fast driftställe. En webbsidas innehåll består endast av dokument. Såvida dessa filer inte lagras någonstans föreligger inte någon stadigvarande plats för affärsverksamhet eftersom webbsidan inte finns på någon speciell plats och inte uppfyller kravet på en viss grad av varaktighet.<sup>58</sup>

### 3.1.2.5 Internetleverantör

Ett utländskt företag kan anlita en Internetleverantör i det främmande landet. Internetleverantören gör antingen så att företagets egen värddator blir tillgänglig eller hyr ut utrymme på sin värddator så att filerna till företagets webbsida kan lagras därpå. När företaget väl etablerat sig på nätet kan potentiella kunder besöka företagets webbsida. För att tillhandahålla anknytningen till Internet kan Internetleverantören använda sig av en värddator och telekommunikationen i källstaten, men även av hårdvara. Eftersom utrustningen normalt sett inte ägs, hyrs

---

<sup>56</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 5 p.4. Se även Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.141-142.

<sup>57</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.139-140 och A Report to the Minister of National Revenue from the Minister's Advisory Committee on Electronic Commerce, *Electronic Commerce and Canada's Tax Administration*, 1998, avsnitt 4.2.2.4.

<sup>58</sup> Eftersom en webbsida lagras någonstans har jag undersökt två sådana platser, d.v.s. på en värddator eller i kundens dator, se avsnitt 3.1.2.1 och 3.1.2.3. Hoeren, Thomas och Käbisch, Volker, *Research Paper Taxation, Draft Deliverable 2.1.1*, 1999, s.14.

eller på något annat sätt är till det utländska företagens förfogande utgör den inte något fast driftställe.<sup>59</sup>

Även om man skulle finna att utrustningen står till det utländska företagens förfogande skulle den ändå inte konstituera ett fast driftställe eftersom Internetoperatörens uppgift faller in under artikel 5(4), antingen som utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor eller, mer allmänt, som verksamhet av förberedande eller biträdande art.<sup>60</sup>

Om Internetleverantören uppfyller förutsättningarna för en oberoende representant skulle emellertid ett fast driftställe föreligga i källstaten oberoende av vad som konstaterats ovan. Om en person, som inte är en oberoende representant, är verksam för ett företag samt i en avtalslutande stat har och där regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn, anses nämligen detta företag ha fast driftställe i denna stat även om företaget inte har en stadigvarande plats för affärsverksamhet i denna stat i den mening som avses i artikel 5(1) och 5(2).

Internetleverantören torde emellertid inte uppfylla förutsättningarna för en oberoende representant. Artikel 5(5) i OECD:s modellavtal förutsätter att en beroende representant har fullmakt att ingå avtal avseende verksamhet som utgör företagets egentliga affärsverksamhet.<sup>61</sup> Avtal mellan Internetoperatören och kunder innebär i regel endast att kunderna får tillgång till Internet. Sådana avtal omfattas inte av det utländska företagens egentliga verksamhet varför något fast driftställe inte föreligger.

En Internetleverantör är snarare en oberoende representant som tillhandahåller sina tjänster till det utländska företaget eftersom han i normalfallet är oberoende av företaget både rättsligt och ekonomiskt. I det särskilda fallet kan emellertid en oberoende representant ändå konstituera fast driftställe. Förutsättningen är att Internetleverantören inte bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet när han är verksam för företaget.<sup>62</sup>

### 3.1.3 ”Hänförlig till”

Om någon av de ovanstående alternativen skulle ge upphov till ett fast driftställe är det nödvändigt att bestämma hur stor del av företagets inkomst källstaten har rätt att beskatta.

Enligt OECD:s modellavtal artikel 7(1) har källstaten endast rätt att beskatta den delen av företagets inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället. Enligt artikel 7(2) i modellavtalet skall den inkomst hänföras till det fasta driftstället som det skulle ha förvärvat om det – istället för att ha avslutat affärer med sitt huvudkontor

---

<sup>59</sup> OECD:s modellavtal artikel 5(1) och kommentaren till artikel 5 p.4.

<sup>60</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.148.

<sup>61</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 5 p.32-33.

<sup>62</sup> OECD:s modellavtal artikel 5(6), kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 5 p.37 och Hoeren, Thomas och Käbisich, Volker, *Research Paper Taxation, Draft Deliverable 2.1.1*, 1999, s.15.

– hade avslutat affärer med ett helt fristående företag på de villkor och till de priser som gäller under vanliga marknadsförhållanden.

Den s.k. ”arm’s length-principen” som förordas i artikel 7(2) är svår att applicera på den elektroniska handeln. Principen förutsätter att det är möjligt att fastställa den inkomst som det fasta driftstället kan antas ha förvärvat om det varit ett fristående företag och det kan vara svårt när, som vid elektronisk handel, verksamheten är mycket integrerad.<sup>63</sup>

Antag till exempel att ett företags värddator i en annan stat konstituerar ett fast driftställe. Det utländska företaget säljer varor genom värddatorn till kunder. Företaget skulle inte fått någon inkomst från källstaten utan sin värddator. Värddatorn ger kunderna möjlighet att få information om, göra en beställning av, betala för och ladda ner företagets varor. Värddatorn producerar emellertid inte varorna. Varorna tillverkas oberoende av Internetförsäljningen i företagets hemviststat. De tillverkade produkterna har designats med hjälp av ingenjörer i ett flertal länder vilka har samarbetat genomvideokonferenser och via Internet. Med beaktande av detta – hur stor del av företagets inkomst har källstaten rätt att beskatta? Vägledning kan delvis hämtas i allmänna principer men skattemyndigheterna kommer att behöva avgöra fördelningsfrågan från fall till fall.<sup>64</sup>

## 3.2 Inkomst av royalty

I OECD:s modellavtal artikel 10-12 finns speciella bestämmelser för beskattning av utdelning, ränta och royalty. För närvarande är endast artikeln om royalty av betydelse för den elektroniska handeln.<sup>65</sup>

Enligt artikel 12 i OECD:s modellavtal skall royalty beskattas i hemviststaten bortsett från royalty hänförlig till ett i källstaten beläget fast driftställe. Inkomst av royalty beskattas således enligt samma princip som inkomst av rörelse. I realiteten beskattar emellertid många källstater royalty, *även* till den del den inte är hänförlig till ett i källstaten beläget fast driftställe.<sup>66</sup> Därmed blir gränsdragningen mellan royaltyinkomster och inkomst av rörelse av avgörande betydelse för svaret på frågan, huruvida beskattningsrätten skall anses tillkomma käll- eller hemviststaten.<sup>67</sup>

Med uttrycket royalty förstås i modellavtalet varje slag av utbetalning, som uppbärs såsom ersättning för nyttjandet av eller rätten att nyttja upphovsrätt till litterära, konstnärliga eller vetenskapliga verk, kinematografisk film, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, recept eller hemlig fabriktionsmetod, eller för

---

<sup>63</sup> Hinnekens, Luc, Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century, Intertax 1998, s.198.

<sup>64</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, Electronic Commerce and International Taxation, 1999, s.151-152.

<sup>65</sup> Hoeren, Thomas och Käbisch, Volker, Research Paper Taxation, Draft Deliverable 2.1.1, 1999, s.24.

<sup>66</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 12 p.31-37.

<sup>67</sup> Jag förutsätter att eventuellt förekommande dubbelbeskattningsavtal inte föranleder någon ändring härav.

upplysningar om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.<sup>68</sup>

Köp av digitala varor, såsom datorprogramvara<sup>69</sup>, böcker och musik, kan ske både direkt och indirekt, d.v.s. varan kan beställas och laddas ner från nätet eller beställas från Internet men levereras på traditionellt sätt. Det är svårt att avgöra om betalning för en sådan vara kan klassificeras som royalty eftersom köparens rätt till varan varierar från fall till fall. Överlåtelse av en datorprogramvara kan innebära allt från att köparen övertar det fullständiga rättigheterna till varan till att köparen underkastas begränsningar beträffande användningen.<sup>70</sup> Överlåtelse av en digital bild kan till exempel innebära att köparen får rätt till en kopia av bilden, rätt att reproducera tio bilder för användandet i en bolagsrapport eller rätt att ge ut bilden i ett massutskick.

### 3.2.1 Datorprogramvara

Med hänsyn till den snabba utvecklingen av datorteknologin och omfattningen av överföring av sådan teknologi över riksgränserna kompletterades kommentaren till artikel 12 år 1992 så att principer för fastställandet av inkomstens karaktär vid försäljning av datorprogramvara klargjordes. Även om bestämmelserna om betalning för datorprogramvara inte beaktar den elektroniska handelns speciella egenskaper kan de användas som en utgångspunkt när man skall avgöra huruvida ett vederlag för datorprogramvara som säljs i den elektroniska handeln omfattas av definitionen av royalty.<sup>71</sup>

Det är främst tre situationer som behandlas i kommentaren till modellavtalet. Den första gäller den där betalning erläggs för en överföring som omfattar mindre än de fullständiga rättigheterna till programvaran. Ett sådant vederlag utgör i regel inkomst av rörelse. Betalningen utgör endast royalty i de fall där förvärvaren erhåller varan för kommersiellt bruk (d.v.s. när köparen erhåller rätten att distribuera eller reproducera programvaran). Vederlag för förvärv av programvaran för köparens bruk personligen eller i hans rörelse behandlas som inkomst av rörelse. Så är fallet även om programvaran skyddas av upphovsrätt eller om det finns begränsningar i det sätt på vilket förvärvaren kan använda den.<sup>72</sup>

---

<sup>68</sup> OECD:s modellavtal artikel 12(2).

<sup>69</sup> Programvara kan beskrivas som ett program eller en serie program som innehåller instruktioner till en dator och vilka behövs antingen för datorns egna operativa funktioner (operativ programvara) eller för att fylla andra uppgifter (tillämpningsprogramvara). Programvaran kan överföras med hjälp av en mångfald media, till exempel i skrift, i på elektronisk väg, på magnetband, magnetskiva, på laserskiva eller på Cd-rom. Det kan vara standardiserat med en lång rad tillämpningar eller vara specialtillverkat för enskilda användare. Det kan överföras som en integrerad del av datormaskinvaran eller i en fristående form som kan användas i olika maskinvaror. OECD, Revision of the Commentary on Article 12 concerning Software Payments, 1998, p.12.1.

<sup>70</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 12 p.12.

<sup>71</sup> Owens, Jeffrey, The Tax Man Cometh to Cyberspace, Tax Notes International, 2 juni 1997, s.1848.

<sup>72</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 12 p.13-14.

Den andra situationen är den där betalning erläggs som vederlag för rättigheter som har anknytning till programvaran. När ersättningen avser överföring av äganderätten i sin helhet kan betalningen inte anses som royalty. Det är endast när överlåtelsen har långtgående begränsningar som royaltyinkomst kan uppkomma.<sup>73</sup>

Den tredje situationen är den där betalning för programvara utgår enligt blandade avtal. I regel skall det sammanlagda vederlag, som erläggs delas upp så att vederbörlig skattebehandling tillämpas på varje delbelopp.<sup>74</sup>

Problemet med ovanstående principer är att de inte är allmänt accepterade. Vissa stater anser att definitionen av royalty är vidare än den i kommentaren. Spanien menar till exempel att betalningar för programvara utgör royalty i fall då mindre än de fullständiga rättigheterna överförs, både om betalningen för att förvärva programvara är vederlag för rätten att använda en upphovsrätt till programvaran kommersiellt och om vederlaget är knutet till programvara som förvärvas för köparens bruk personligen eller i hans rörelse.<sup>75</sup> Transaktioner som inte skulle ha varit beskattningsbara i källstaten enligt artikel 7 eller 14 i modellavtalet kan, under förutsättning att det aktuella dubbelbeskattningsavtalet ger källstaten rätt att kupongbeskatta royalty, beskattas där.

Det faktum att reglerna i OECD:s modellavtal ger olika resultat beroende på hur en betalning klassificeras ger företagen möjlighet att minimera sin skatt genom att tillse att transaktionen faller in under den ur skattsynpunkt mest gynnsamma bestämmelsen.<sup>76</sup> Risken är emellertid stor att företag istället dubbelbeskattas. Antag till exempel att ett företag säljer datorprogramvara till kunder i ett annat land. Företaget har inte något fast driftställe där. Källstaten anser att betalningen från kunderna ger upphov till inkomst av royalty. Det aktuella dubbelbeskattningsavtalet tillåter källstaten att kupongbeskatta transaktionen. Företagets hemviststat tillämpar kommentarens definition av begreppet royalty och anser följaktligen att betalningen från kunderna ger upphov till inkomst av rörelse. Eftersom företaget inte har något fast driftställe i källstaten skall betalningen, enligt hemviststaten, inte beskattas där, varför hemviststaten inte medger någon lättnad i beskattningen. Företaget kommer följaktligen att dubbelbeskattas.

### 3.2.2 Digitala varor

Förutom försäljning av datorprogramvara säljs det även böcker, musik och bilder i digital form på Internet. Internet gör det möjligt att framställa en rad olika produkter i digital form och att producera ett obegränsat antal kopior som inte går att särskilja från originalet.

Kommentaren till artikel 12 klargör inte hur inkomst från andra digitala varor än datorprogramvara skall klassificeras. Det är till exempel osäkert om köp av en digital bok endast skall anses vara ett substitut för en traditionell bok som man köper

---

<sup>73</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 12 p.15-16.

<sup>74</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 12 p.17.

<sup>75</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 12 p.28.

<sup>76</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.336.



i bokhandeln och följaktligen ge upphov till inkomst av rörelse eller om det faktum att köparen till en digital bok kan manipulera innehållet, på ett helt annat sätt än vad som kan göras med en vanlig bok, gör att den skall ge upphov till royalty.

Om man spekulerar i hur artikel 12 med dess kommentar skall tillämpas på andra digitala varor än datorprogramvara kan det vara lämpligt att först konstatera att precis som vid försäljning av datorprogramvara kan överföringen av rättigheter till en digital vara ske på många olika sätt. Det kan röra sig om alltifrån överlåtelse av de fullständiga rättigheterna till försäljning av en produkt som är underkastad begränsningar beträffande användningen.

Man skulle också kunna anta att i de fall förvärvaren övertar de fullständiga rättigheterna till den digitala varan utgör betalningen inkomst av rörelse. Det viktiga i sådana fall är de förvärvade rättigheterna – inte hur den digitala varan har levererats.<sup>77</sup> I de fall köparen förvärvar en digital vara för sitt personliga bruk eller för sin rörelses bruk torde betalningen också utgöra inkomst av rörelse.<sup>78</sup>

Om företaget eller den enskilde personen vill ha flera exemplar av den digitala varan (till exempel för att distribuera den till allmänheten) och den digitala produkten är skyddad av upphovsrätt kan avtal slutas om att överlåtelsen innefattar ett original av varan tillsammans med rätten att framställa ett visst antal kopior mot betalning till upphovsrättsinnehavaren. Meningarna är delade om sådan betalning ger upphov till inkomst av royalty eller inkomst av rörelse.

Vissa anser att en sådan betalning utgör inkomst av royalty.<sup>79</sup> Andra är av en annan åsikt. De menar att man måste dra en gräns mellan förvärv för kommersiellt och personligt bruk. Det är endast i det förstnämnda fallet som det kan bli fråga om inkomst av royalty. Vid förvärv för personligt bruk är det irrelevant huruvida programvaran skyddas av upphovsrätt eller om det finns begränsningar i förvärvarens rätt att använda varan. Detta innebär att förvärv för personligt bruk inte ger upphov till royaltyinkomst ens då köparen erhåller rätten att reproducera den digitala varan. De menar att det inte är någon skillnad mellan rätten att ladda ner ett exemplar och reproducera nio exemplar än rätten att ladda ner tio exemplar direkt.<sup>80</sup>

### 3.2.3 Slutsats

Ett problem är att bestämmelserna endast gäller traditionell försäljning av datorprogramvara. För det första är det osäkert hur bestämmelserna skall tillämpas på försäljning av datorprogramvara på Internet. För det andra klargör inte kommentaren till artikel 12 i modellavtalet hur inkomst från andra digitala varor än datorprogramvaror skall klassificeras. Ovanstående resonemang är endast ett försök att tolka bestämmelserna i ljuset av den elektroniska handeln, men för att

---

<sup>77</sup> Hoeren, Thomas och Käbisch, Volker, Research Paper Taxation, Draft Deliverable 2.1.1, 1999, s.27 och kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 12 p.15.

<sup>78</sup> OECD:s modellavtal artikel 7 och kommentaren till artikel 12 p.14.

<sup>79</sup> Se till exempel Vermeend, Willem, Taxes in a World without Distance, 1998, avsnitt 3.2.5.2.

<sup>80</sup> Hoeren, Thomas och Käbisch, Volker, Research Paper Taxation, Draft Deliverable 2.1.1, 1999, s.29 och Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 12 p.14.

man skall undvika dubbelbeskattning måste kommentaren anpassas till den elektroniska handelns särdrag.

## 4 OECD:s modellavtal och den elektroniska handeln – i framtiden

Det är en sak att diskutera och analysera internationella skatteproblem som den elektroniska handeln orsakar de lege lata. Det är en annan – och svårare – sak att diskutera den internationella skatterättsliga situationen de lege ferenda. Det här kapitlet fokuserar på möjliga alternativ för att anpassa OECD:s modellavtal till den elektroniska handeln.

Kraven på hur en anpassning till den elektroniska handeln skall se ut är många och har kommit till uttryck i såväl OECD:s egna rapporter som på ministermöten och i statliga rapporter. För att den elektroniska handeln skall kunna utvecklas är det nödvändigt att skatterätten ger rättslig säkerhet (så att skattskyldigheten är klar, öppen och förutsägbar) och neutralitet (så att det inte blir några extra belastningar på denna nya verksamhet jämfört med traditionell handel).<sup>81</sup>

Det föreligger ett allmänt samförstånd, åtminstone bland OECD:s medlemsländer, att de nuvarande begreppen och principerna skall tillämpas på den elektroniska handeln. I den utsträckningen det är nödvändigt skall bestämmelserna anpassas till den elektroniska handeln.<sup>82</sup> Avtalslutande stater skulle i och för sig kunna enas om tillämpningen, men för att få klarare bestämmelser behövs det detaljerade bestämmelser i kommentaren till OECD:s modellavtal.<sup>83</sup>

Vid en diskussion om beskattning av den elektroniska handeln de lege ferenda är det viktigt att vara medveten om den historiska kompromissen på vilken dubbelbeskattningsavtalen grundar sig, nämligen fördelningen av skatteintäkter mellan OECD:s medlemsländer och en ömsesidig växelverkan mellan staternas

---

<sup>81</sup> Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Åbo, 1997, Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers, Åbo, 1997, Electronic Commerce: a Discussion Paper on Taxation Issues, Hull, 1998, The Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce, Ottawa, 1998, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, Ottawa, 1998. Global Information Networks: Realising the Potential, European Ministerial Conference, Bonn, 1997, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, 1996, Department of the Treasury Office of Tax Policy, 1996, Discussion Report of the ATO Electronic Commerce Project, Tax and the Internet, 1997 och A Report to the Minister of National Revenue from the Minister's Advisory Committee on Electronic Commerce, Electronic Commerce and Canada's Tax Administration, 1998.

<sup>82</sup> OECD, Electronic Commerce: the Challenges to Tax Authorities and Taxpayers, 1997, s.4 p.5, Department of the Treasury Office of Tax Policy, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, 1996, avsnitt 7.1.1, A report to the Minister of National Revenue from the Minister's Advisory Committee on Electronic Commerce, Electronic Commerce and Canada's Tax Administration, 1998, avsnitt 4.1.2.1, Vermeend, Willem, Taxes in a World without Distance, 1998, avsnitt 3.1 och Regeringens skrivelse, Skr 1997/98:190.

<sup>83</sup> Hinnekens, Luc, Looking for an Appropriate Jurisdiction Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century, Intertax 1998, s.194.

beskattningsrätt.<sup>84</sup> För att internationell samstämmighet skall kunna nås måste således beskattningsunderlaget från den elektroniska handeln i staternas ögon fördelas rättvist mellan käll- och hemviststater.

Nedan kommer ett antal olika alternativ analyseras och diskuteras. Även om det i princip råder internationell enighet om att befintliga regler skall tillämpas på den elektroniska handeln kommer jag på grund av det ovan sagda även beskriva sådana förslag där man frångår de nuvarande begreppen.

## **4.1 Inkomst av rörelse**

### **4.1.1 Hemvist**

I det nya elektroniska kommunikationssamhället kan företagsledare bo i olika länder och fatta beslut och hålla möten därifrån med hjälp av Internet eller Intranät på ett helt annat sätt än tidigare. Möjligheten att sköta ett företag utan att verka i någon jurisdiktion under någon längre tid ger upphov till frågan om dagens definition av begreppet hemvist fungerar på den elektroniska handeln.

Nedan behandlas olika alternativ för fastställandet av ett företags hemvist i ljuset av den elektroniska handeln.

#### **4.1.1.1 Status quo**

Vissa anser att det inte finns någon anledning att förändra modellavtalets bestämmelser om hemvist. Det har alltid varit möjligt för företagsledare att sköta företag från olika länder genom användandet av exempelvis telefon och ha möten i de stater där cheferna har kunnat träffas. Internet gör i och för sig sådan verksamhet lättare men det rör sig inte om någon ny form av företagsledning och följaktligen finns det inte någon anledning att förändra de traditionella bestämmelserna.<sup>85</sup>

Genom en ändamålstolkning av artikel 4 i modellavtalet skulle bestämmelsen mycket väl kunna tillämpas på den elektroniska handeln. Med beaktande av att bestämmelsens syfte är att fastställa en enda hemviststat torde ett företag, när bestämmelsen enligt sin ordalydelse inte är behjälplig, ha hemvist i den stat där företaget har sitt stadgeenliga säte – åtminstone om någon i företagsledningen också finns i det landet.<sup>86</sup>

#### **4.1.1.2 Företags hemvist baserad på andra kriterier**

Internet har gjort det lättare att manipulera platsen för företagets verkliga ledning. För att förhindra det skulle man kunna förändra kriteriet för företagets hemvist så att företagsledarnas hemvist eller var en viss andel av aktieägarna har sitt hemvist istället är avgörande. Företagsledare och aktieägare kan ju i och för sig precis som

---

<sup>84</sup> Pinkernell, Reimar on Treasury Paper: Taxation of Internet Commerce, 1997, s.2-3.

<sup>85</sup> Se till exempel Lambooj, Machiel, Rethinking Corporate Residence, 1997.

<sup>86</sup> Hoeren, Thomas och Käbisich, Volker, Research Paper Taxation, Draft Deliverable 2.1.1, 1999, s.2.

företag flytta till skatteparadis, men eftersom enskilda i regel har personliga band och har personliga skäl att inte flytta utomlands, så sker en utflyttning kanske inte lika lättvindigt.<sup>87</sup>

Ett annat alternativ vore att göra ett tillägg till artikel 4(3) i modellavtalet. Stora traditionella företag där den elektroniska handeln endast utgör en beståndsdel i verksamheten skulle fortfarande få sitt hemvist fastställt av den befintliga bestämmelsen där företagets verkliga ledning är avgörande. Företag vars verksamhet endast är inriktad på leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster via Internet skulle istället få sitt hemvist fastställt genom en ny kompletterande bestämmelse, liknande den som gäller för fysiska personer. En sammanvägning av platsen för företagets effektiva ledning, majoriteten av andra hemvistkriterier såsom var företaget bildats och registrerats, var dess styrelse har sitt stadgeenliga säte, var styrelsemötena hålls, var huvudkontoret finns etc. skulle vara avgörande. Kanske skulle man också ha ett formellt kriterium såsom företagets registreringsland som en sista utväg om platsen för företagets hemviststat ändå inte kan fastställas.<sup>88</sup>

#### **4.1.1.3 Skatt baserad på en formel istället för hemvist**

Ett annat alternativ skulle vara att införa en speciell formel i modellavtalet. Då skulle ett företags hemvist bli irrelevant för fördelningen av beskattningsrätten. Med beaktande av exempelvis försäljning, egendom och utbetalda löner skulle formeln fördela beskattningsrätten mellan staterna. Svagheten med en sådan formel är att det krävs att den tillämpas enhetligt för att den skall få önskad effekt och inte leda till dubbelbeskattning eller nollbeskattning.<sup>89</sup>

#### **4.1.1.4 Ingen direkt beskattning av rörelse**

Om utvecklingen av informationsteknologin i förlängningen leder till frågan huruvida hemvistbegreppet i dess nuvarande form överhuvudtaget kan tillämpas på den elektroniska handeln, vore ett radikalt alternativ att överge beskattningen av företag. Istället för att företaget skulle vara skattskyldigt skulle exempelvis aktieägarna, oberoende av i vilket land de befinner sig, beskattas. Gränsdragningen mellan aktiebolag och andra företagsformer skulle på så sätt bli irrelevant ur skattesynpunkt.<sup>90</sup>

### **4.1.2 Fast driftställe**

Enligt internationella principer kan ett företag i en stat inte anses i egentlig mening delta i en annan stats ekonomiska liv i sådan utsträckning att företaget kommer under denna andra stats skattejurisdiktion förrän företaget upprättar fast driftställe i denna stat.<sup>91</sup>

---

<sup>87</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.333.

<sup>88</sup> Lambooij, Machiel, *Rethinking corporate residence*, 1997.

<sup>89</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.334.

<sup>90</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.334-335.

<sup>91</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 7 p.3.

Frågan är om man kan, i ljuset av den elektroniska handeln, kräva att det skall finnas ett fast driftställe i dess nuvarande form för att källstaten skall ha beskattningsrätt. Idag kan ju ett utländskt företag sälja sina varor och tjänster på en främmande marknad utan att behöva etablera sig där. Genom den tekniska utvecklingen kan marknadsföring, annonsering, kundkontakt etc. ske utan att företaget har något fast driftställe i det främmande landet.<sup>92</sup>

Problemet med konceptet fast driftställe vid övergången till en digital ekonomi betonades 1997 i ett av OECD skrivet diskussionsutkast. Där manade man till eftertanke och poängterade vikten av att utvärdera om artiklarna 5 och 7 i OECD:s modellavtal är lämpliga för den elektroniska handeln eller om det är nödvändigt att artiklarna modifieras så att de passar den elektroniska handeln.<sup>93</sup>

Nedan behandlas olika alternativ för fastställandet av källstatens beskattningsrätt i ljuset av den elektroniska handeln.

#### 4.1.2.1 Status quo

Ett alternativ är att behålla de traditionella bestämmelserna. Begreppet fast driftställe har varit den internationella skatterättens stöttepelare i mer än 70 år. Trots att begreppet har haft sina svagheter anser många att det har fungerat bra för världssamfundet.<sup>94</sup>

Att bibehålla begreppet fast driftställe utesluter emellertid inte behovet av att tolka eller tekniskt omarbeta bestämmelserna så att det anpassas till den elektroniska handeln. För att undvika risken för dubbelbeskattning eller nollbeskattning är det viktigt att tillämpningen av de befintliga reglerna på den elektroniska handeln blir enhetliga.<sup>95</sup>

Ett första alternativ skulle vara att fastställa att företagets personal måste arbeta i källstaten för att ett fast driftställe skall föreligga.<sup>96</sup> Argumentet för ett sådant alternativ är att eftersom det inte behövs någon fysisk närvaro i källstaten och företagets vinst inte är beroende av ekonomiska inrättningar i källstaten bör källstaten heller inte ha någon beskattningsrätt. Ett annat argument är att elektronisk handel bör jämföras med traditionell postorderhandel. Eftersom det råder enighet inom OECD att sådan postorderhandel inte ger upphov till ett fast driftställe skall inte heller en värddator göra det.<sup>97</sup>

---

<sup>92</sup> Se till exempel Department of the Treasury, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, 1996, avsnitt 7.1.5.

<sup>93</sup> OECD, Electronic Commerce: the Challenges to Tax Authorities and Taxpayers, 1997, s.26 p.103.

<sup>94</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, Electronic Commerce and International Taxation, 1999, s.302.

<sup>95</sup> Hinnekens, Luc, Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century, Intertax 1998, s.193-194.

<sup>96</sup> Se till exempel Hoeren, Thomas och Käbisch, Volker, Research Paper Taxation, Draft Deliverable 2.1.1, 1999, s.7-8.

<sup>97</sup> Vermeend, Willem, Taxes in a World without Distance, 1998, avsnitt 3.2.3.3.

Ett andra alternativ skulle vara att utvidga källstatens beskattningsrätt genom en analogi med punkt 10 i kommentaren till artikel 5, d.v.s. att automatisk utrustning konstituerar fast driftställe även vid elektronisk handel.<sup>98</sup>

Invändningen mot en sådan analogi är att den riskerar brista i effektivitet. Antag att man skulle vara ense om att en värddator skulle konstituera ett fast driftställe. I sådana fall skulle källstaten i och för sig ha beskattningsrätt, men bara såvida företaget placerar värddatorn i staten ifråga. Problemet är att det inte finns någon anledning för företaget att placera sin värddator där kunderna finns, d.v.s. i källstaten. Ett företag kan med lätthet istället placera värddatorn i ett annat land, exempelvis i ett skatteparadis. Alternativet har även en svaghet ur administrativ synpunkt; det kan bli mycket svårt att tillse att beskattningsbeslut verkligen efterlevs om företaget inte har någon fast punkt i landet.<sup>99</sup>

Frågan är om medlemsstaterna i OECD, främst de som är nettoimportörer av elektronisk handel, kommer att stödja alternativen ovan. Det första alternativet skulle nämligen innebära att hemviststaten får beskatta en större del av inkomsten från företagets Internethandel, eftersom någon skattelättnad på grund av källbeskattning i säljlandet inte behöver ges. Det andra alternativet skulle innebära att skattemedlen försvinner till skatteparadis. I båda fallen förlorar stater, vilka är nettoimportörer av elektronisk handel, skatteintäkter.

#### **4.1.2.2 Överge begreppet fast driftställe**

Ett annat alternativ skulle vara att överge begreppet fast driftställe vid elektronisk handel.<sup>100</sup> På så sätt skulle man undgå osäkerheten och risken för skiljaktigheter vad gäller begreppets tillämpning. Vissa anser till och med att det är nödvändigt att överge begreppet fast driftställe för all handel, eftersom det på grund av den ökade globaliseringen har blivit allt svårare att fördela inkomst mellan hemvist- och källstat även vid den traditionella handeln.<sup>101</sup>

Ändringen skulle kunna föras in som ett undantag i OECD:s modellavtal artikel 5 eller artikel 7 eller genom en analogi med artikel 8.<sup>102</sup> Artikel 8 i modellavtalet nekar källstaten beskattningsrätt. Inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i den avtalslutande stat där företaget har sin verkliga ledning. Bestämmelsen har sin grund i det faktum att användningen av

---

<sup>98</sup> Enligt OECD kan det bli nödvändigt att en värddator eller en webbsida bör inkluderas i de begrepp som konstituerar fast driftställe. Se till exempel OECD, *Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce*, 1997.

<sup>99</sup> Se till exempel *Discussion Report of the Australian Tax Office Electronic Commerce Project, Tax and the Internet*, 1997, avsnitt 7.2.7.

<sup>100</sup> Se till exempel U.S Department of the Treasury, *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*, 1996, avsnitt 7.1.5.

<sup>101</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.305.

<sup>102</sup> Hinnekens, Luc, *Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*, *Intertax* 1998, s.194.

skepp eller luftfartyg sker i en internationell miljö varför det annars skulle vara stor risk för dubbelbeskattning.<sup>103</sup>

Att överge beskattning i källstaten har även negativa konsekvenser. Risken är att en sådan åtgärd förvärrar snedvridningen i konkurrensen mellan elektronisk handel och traditionell handel och mellan utländska företag och inhemska företag som är verksamma på samma marknad. Beskattning endast i hemviststaten förutsätter att definitionen av hemvist är tillförlitlig. Om definitionen är konstgjord och lätt att manipulera är det inte en bra lösning att beskattning skall ske endast enligt hemvistprincipen. Företag skulle då med lätthet undgå beskattning genom att förlägga sitt hemvist till ett skatteparadis.<sup>104</sup>

En annan nackdel med att överge begreppet fast driftställe är att stater som är nettoimportörer av elektronisk handel förlorar skatteintäkter till förmån för de stater som är nettoexportörer av elektronisk handel. Vid första anblick skulle en övergång till beskattning endast i hemviststaten inte förändra fördelningen av skatteintäkter. Det staten förlorar som källstat tjänar den som hemviststat.<sup>105</sup> När det gäller elektronisk handel är emellertid situationen inte så enkel. Vissa länder, främst USA, är nettoexportörer av elektronisk handel medan de flesta andra länder (såväl utvecklings- som industriländer) är nettoimportörer av elektronisk handel. Detta innebär att de flesta stater skulle förlora skatteintäkter utan att kunna kompensera dessa med ökade beskattningsintäkter såsom hemviststat.<sup>106</sup>

Förutom att undvika dubbelbeskattning och skatteflykt finns det även underförstådda syften med dubbelbeskattningsavtal. Ett av dessa syften är fördelningen av skatteintäkter mellan de avtalsslutande staterna med beaktande av respektive stats roll i uppkomsten av den beskattningsbara inkomsten.<sup>107</sup> I avsnitten nedan behandlas alternativ för en anpassning av OECD:s modellavtal till den elektroniska handeln med beaktande av dessa principer.

#### **4.1.2.3 Vidga begreppet fast driftställe**

Som jag konstaterade ovan är det troligt att stater som är nettoimportörer av elektronisk handel inte kommer att acceptera att de inte får ta del av den skattebas som den elektroniska handeln genererar. För att begreppet fast driftställe i sin nuvarande form skall accepteras kommer sålunda de stater som är stora exportörer av elektronisk handel att vara tvungna att göra eftergifter på andra områden så att importerande stater har möjlighet att ta del av skattebasen.<sup>108</sup>

---

<sup>103</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.304.

<sup>104</sup> Se till exempel Lambooi, Machiel, *Rethinking corporate residence*, 1997 och Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.305-306.

<sup>105</sup> OECD, *Electronic Commerce: the Challenges to Tax Authorities and Taxpayers*, 1997, p.92.

<sup>106</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.305.

<sup>107</sup> OECD, *Electronic Commerce: the Challenges to Tax Authorities and Taxpayers*, 1997, p.91-92.

<sup>108</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.319.



Snedfördelningen mellan käll- och hemviststat skulle kunna lindras genom att antingen vidga definitionen eller att tillåta en mer extensiv tolkning av begreppet fast driftställe.

Man skulle till exempel kunna sänka tröskeln för när ett fast driftställe föreligger vid elektronisk handel. Detta skulle göras genom att kravet på att det måste finnas en stadigvarande plats för att ett fast driftställe skall föreligga togs bort. Tendensen att minska förutsättningarna vad gäller begreppet fast driftställe bekräftas av ändringen år 1997 i kommentaren till OECD:s modellavtal; nu kan automatisk utrustning konstituera ett fast driftställe trots att det inte finns någon personal där.<sup>109</sup>

De minskade förutsättningarna för ett fast driftställe vid elektronisk handel skulle kunna föras in i artikel 5 i modellavtalet eller i en ny artikel som i det stora hela motsvarar artikel 17 i modellavtalet. Artikel 17 i OECD:s modellavtal tillåter beskattning i källstaten av idrottsmäns och artisters inkomster oberoende av om dessa har ett fast driftställe i landet ifråga. Anledningen till bestämmelsens utformning är att sådana personer kan tjäna mycket stora belopp i ett land utan att ha ett fast driftställe där. Ett företag som handlar via Internet skulle kunna beskattas enligt samma princip, eftersom det kan tjäna stora summor genom att sälja varor på Internet till kunder i ett annat land utan att ha något fast driftställe där.<sup>110</sup> Ett tredje alternativ skulle kunna vara att genom en ändamålstolkning dra slutsatsen att det redan genom en tillämpning av modellavtalet går att anta att en tröskeln för fastställandet av huruvida ett fast driftställe föreligger vid elektronisk handel är lägre än vid traditionell handel.<sup>111</sup>

Precis som begreppet fast driftställe fungerar som en gräns innan källstaten kan beskatta inkomsten måste vissa förutsättningar även vara uppfyllda vid elektronisk handel för att källstaten skall ha beskattningsrätt. Minskar man förutsättningarna för när ett fast driftställe föreligger vid elektroniska handel är det förstås fortfarande viktigt att vara försäkrad om att kopplingen till källstaten är tillräckligt stark för att källstatens beskattningsrätt skall vara berättigad. För att ett fast driftställe skall föreligga måste affärsverksamheten vara alltigenom kontinuerlig, målmedveten, systematisk och koncentrerad på källstatens marknad.<sup>112</sup> Ett alternativ är att förutsätta att företaget har sin värddator, webbsida eller datorprogramvara i källstaten för att källstaten skall få beskatta rörelsens inkomst.<sup>113</sup>

Endast värddatorns, webbsidans eller datorprogramvarans placering i affärsstaten skulle emellertid inte utgöra en tillräckligt stark koppling för att konstituera ett fast

---

<sup>109</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.311.

<sup>110</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.307-308.

<sup>111</sup> Hinnekens, Luc, *Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*, *Intertax* 1998, s.196.

<sup>112</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.313.

<sup>113</sup> Hinnekens, Luc, *Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*, *Intertax* 1998, s.197.

driftställe. Anknytningen till källstaten måste vara tillräckligt klar och politiskt acceptabel för såväl nettoimportörer som nettoexportörer av elektronisk handel. Frågan är när anknytningen är tillräckligt stark. Vägledning skulle kunna hämtas i amerikanska domstolars praxis. Där används ett test för att avgöra när förbindelsen till en stat är tillräckligt nära för att ge upphov till beskattningsrätt. För det första skall skattebetalaren avsiktligt ha dragit nytta av förmåner i affärsstaten. För det andra skall skattebetalaren affärsverksamhet i affärsstaten uppgått till en sådan nivå att han skäligen kunde vänta sig att bli ställd inför rätta? För det tredje skall affärsverksamheten vara en kontinuerlig och systematisk del av företagets allmänna affärsverksamhet i den staten.<sup>114</sup>

Förutom att det krävs ändringar i begreppet fast driftställe måste även undantagen i modellavtalets artikel 5(4) anpassas till den elektroniska handeln. OECD:s diskussionsutkast från 1997 poängterar utmaningen med att omdefiniera gränsdragningen mellan biträdande och ren affärsverksamhet vid elektronisk handel. Problemet måste angripas med beaktande av de otaliga funktionerna som kan användas vid elektronisk handel, såsom marknadsföring, beställning, betalning, lagerhållning, digital leverans. Det krävs också att det bestäms huruvida en databas innehållande digital information kan sägas användas för lagring av företaget tillhöriga varor. Om svaret är jakande följer frågan huruvida databasen kan sägas vara uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av till företaget tillhöriga varor om databasen även har en sök- och meddelandefunktion.<sup>115</sup>

Behovet av att ändra begreppet genom att ta bort kravet på att det skall finnas en stadigvarande plats för det utländska företagets affärsverksamhet och genom att omdefiniera omfattningen av undantaget för verksamhet av biträdande eller förberedande art förutsätter en uppenbar förändring i den traditionella regeln. En sådan förändring i OECD:s modellavtal är inte enkel. Mångfaldigandet av nationell praxis och ändringar i dubbelbeskattningsavtal skulle ha en tillfällig skadlig effekt på den internationella handeln.<sup>116</sup>

Förutsättningen för att en sådan lösning skall vara effektiv är att man kan nå internationell enighet om vilken inkomst som skall anses hänförlig till källstaten. Det kan bli svårt. En del anser att den elektroniska handeln endast är ett ytterligare steg i en pågående process av ekonomisk utveckling vilket inte rättfärdigar en ändring av begreppet fast driftställe. Istället för att vinsten från den elektroniska handeln beskattas i industriländerna där företagen traditionellt sett har sitt hemvist kan vinsten istället komma att beskattas i skatteparadis med hjälp av den nya tekniken.<sup>117</sup>

---

<sup>114</sup> Se till exempel *Geoffrey Inc. v. South Carolina Tax Commissioner*, 437 SE 2d 13 (S.C.).

<sup>115</sup> OECD, *Electronic Commerce: the Challenges to Tax Authorities and Taxpayers*, 1997, p.98.

<sup>116</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.312.

<sup>117</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.311-312.

Alternativet har även en svaghet ur administrativ synpunkt; det kan bli mycket svårt att tillse att beskattningsbeslut verkligen efterlevs om företaget inte har någon fast punkt i landet.<sup>118</sup>

#### 4.1.2.4 Enhetlig kupongskatt

Ett annat tillvägagångssätt för att tillse att fördelningen av skatteintäkter mellan käll- och hemviststat av elektronisk handel inte blir alltför skev är att introducera en ny kupongskatt på finansiella transaktioner i den elektroniska handeln. Betalningar skulle endast kupongbeskattas när det säljande företaget inte hade något fast driftställe i källstaten. Procentsatsen på skatten skulle baseras på empirisk information och internationellt samförstånd och förhandling. Beskattningen skulle vara låg och proportionell och nås genom internationella förhandlingar. Ett företag i källstaten som köper varor eller tjänster på Internet av ett utländskt företag åläggs att hålla inne till exempel 3% av den totala summan som betalas till det utländska företaget. Kupongskatten gäller endast för de utgifter som är avdragsgilla eller behandlas som en omkostnad för sålda varor hos återförsäljaren i källstaten.<sup>119</sup>

På grund av förbindelsen mellan avdragsrätt och kupongskatt kommer enskilda konsumenter i källstaten inte vara skattskyldiga eftersom konsumenter i regel inte har någon avdragsrätt på sina inköp.<sup>120</sup>

Fördelen med kupongskatten är att den är verkställbar i källstaten eftersom det finns en länk mellan inbetalning av skatten och rätten till avdrag; om det inhemska företaget gör avdrag för en betalning eller försöker utnyttja skattefördelar utan att visa att kupongskatten är betald kommer inte dessa tillåtas. En annan fördel med en kupongskatt är att den utgår på betalningar som urholkar statens skattebas (d.v.s. huruvida betalningen är avdragsgill eller den har lagts till kostnaden för sålda varor), oberoende av transaktionens karaktär. Det innebär att man kommer undan den svåra gränsdragningen mellan inkomst av rörelse och inkomst av royalty.<sup>121</sup>

En invändning mot en kupongskatt på utländska företags inflöde är att den skulle ha samma effekt som en punktskatt, d.v.s. den skulle hämma den internationella handeln. Effekten av den föreslagna kupongskatten i jämförelse med en punktskatt skiljer sig emellertid åt i två viktiga hänseenden. För det första skulle kupongskatten krediteras i hemviststaten så att företagets totala skattebörda inte blir tyngre än vad den annars hade blivit. För det andra har det utländska företaget möjlighet att registrera sig i källstaten, som om det hade ett fast driftställe där, om vanlig källbeskattningen skulle vara lägre än kupongbeskattning.<sup>122</sup>

---

<sup>118</sup> Se till exempel Discussion Report of the Australian Tax Office Electronic Commerce Project, Tax and the Internet, 1997, avsnitt 7.2.7.

<sup>119</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.318-320.

<sup>120</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.321.

<sup>121</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.321.

<sup>122</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.320-321.

En annan viktig invändning mot kupongskatten är att den endast skall tillämpas på den elektroniska handeln. Detta står i strid med neutralitetsprincipen. Principen kräver att skattesystemet behandlar transaktioner lika, oavsett om de genomförs med elektroniska medel eller på traditionellt sätt.<sup>123</sup>

En sista invändning är att kupongskatten inte är ekonomiskt effektiv eftersom den endast skulle utgå på transaktioner mellan företag som kan dra av kostnaden och inte mellan företag och enskilda konsumenter som inte kan dra av kostnaden. Nackdelen med att sådana transaktioner inte kupongbeskattas är att källstaten inte får ta del av den totala skattebasen som den elektroniska handeln genererar. Eftersom majoriteten av den elektroniska handelns avtalsparter är näringsidkare kommer dock den förlorade skattebasen vad gäller elektronisk handel mellan företag och enskilda konsumenter inte vara så betydelsefull som man kan tro vid första anblick.<sup>124</sup> Att enskilda konsumenters transaktioner inte skulle kupongbeskattas är även försvarbart ur ett administrativt perspektiv. Det vore nämligen politiskt och praktiskt omöjligt att tvinga enskilda att erlägga en sådan skatt.<sup>125</sup>

Den eventuella ekonomiska ineffektivitet som en kupongskatt orsakar skulle kunna försvaras med att avsikten med att införa en kupongskatt är att finna en kompromisslösning mellan import- och exportstater som är rättvis, enkel och verkställbar. Om källstaten är villig att ge upp skattebasen från elektronisk handel mellan utländska företag och enskilda konsumenter i utbyte mot att få kupongbeskatta elektronisk handel mellan företag så är kanske lösningen inte så ekonomiskt ineffektiv. När allt kommer omkring blir det utländska företagets totala skattebörda densamma oavsett om rätten att beskatta delas mellan hemvist- och källstaten eller om endast hemviststaten får beskattningsrätten.<sup>126</sup>

#### **4.1.2.5 En ny skatt på elektronisk handel**

Det mest radikala förslaget är att överge inkomstbeskattningen och istället introducera en ny transaktionsskatt på den elektroniska handeln. Efter en utvidgning av de EG-rättsliga mervärdesskattebestämmelserna har konsumtionsstaten rätt att beskatta ett utländskt telekommunikationsföretag oberoende av om företaget har ett fast driftställe där eller inte. Detta talar kanske för att svårigheterna med beskattningen av den elektroniska handeln måste angripas på ett nytt, mer allmänt sätt.<sup>127</sup>

Användandet av en ny transaktionsskatt för att ge källstaten beskattningsrätt har den fördelen att man undviker risken att beskattningsunderlaget förskjuts från

---

<sup>123</sup> Hinnekens, Luc, Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century, Intertax 1998, s.195.

<sup>124</sup> Se till exempel Kane, Margaret, Year in Review: Cyber Commerce, 1997.

<sup>125</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, Electronic Commerce and International Taxation, 1999, s.321.

<sup>126</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, Electronic Commerce and International Taxation, 1999, s.323.

<sup>127</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, Electronic Commerce and International Taxation, 1999, s.329.

källstaten till hemviststaten istället. Det är främst fyra alternativ till dagens inkomstskatt som har uppmärksammats.<sup>128</sup>

En transaktionsskatt skulle kunna introduceras där skatten läggs på flödet av pengar på Internet. Svagheter med en sådan skatt är att själva taxeringen endast är vagt förknippad med begreppen förmögenhet och inkomst. Ett annat alternativ skulle vara en telekommunikationsskatt eller en datorskatt. Enligt den skulle telefonavgiften respektive uppkopplingsavgiften till Internet ligga till grund för beskattningen. En nackdel med en sådan skatt är att nyttjande av telekommunikation eller tillgång till Internet redan är beskattad. En annan nackdel är att det föreligger risk för felaktig allokering av resurser.<sup>129</sup>

Det mest uppmärksammade förslaget är en s.k. bitskatt. Skatten är tänkt att vara en skatt på överföringen av interaktiv, digital information. Skattens storlek skall stå i proportion till intensiteten av informations- eller kommunikationsöverföringen. Intensiteten mäts enklast med hjälp av bits<sup>130</sup>, därav benämningen på skatten. Förslaget om en bitskatt, som kommer från den kanadensiske regeringsrådgivaren Arthur Cordell<sup>131</sup>, har bemötts med skepticism.<sup>132</sup> Ett viktigt argument mot bitskatten är att den är en kvantitetsskatt. En bit är en bit oavsett vad informationen konstituerar. Detta rimmar dåligt med det faktum att ett dokumentets värde sällan står i relation till dess storlek.<sup>133</sup> Ett annat argument är att eftersom bitskatten är helt frikopplad från ekonomiska värden, skulle den på ett godtyckligt sätt gynna eller missgynna olika slags Internethandel.<sup>134</sup>

Förutom de svagheter som konstaterats vid respektive förslag är en allmän – och viktig – invändning att ovanstående skatter endast skulle tillämpas på den elektroniska handeln. Detta står i strid med neutralitetsprincipen. Principen kräver att skattesystemet behandlar transaktioner lika, oavsett om de genomförs med elektroniska medel eller på traditionellt sätt.<sup>135</sup>

---

<sup>128</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.329.

<sup>129</sup> Hinnekens, Luc, *Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*, Intertax 1998, s.193 och Björn Westberg, *Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse?*, SvSkT 2/99, s.113

<sup>130</sup> Termen ”bit” är en förkortning av binary digit. En bit är antingen en etta eller en nolla, som används för den interna representationen i datorn av nummer, bokstäver och maskininstruktioner. En bit är den minsta enheten för information och lagringsutrymme i en dator. Överföringshastigheten av information mäts i bits per sekund. En bokstav representeras oftast av åtta bits.

<sup>131</sup> Cordell, Arthur, *Taxing the Internet: the Proposal for a Bit Tax*.

<sup>132</sup> Se till exempel *Electronic Commerce and Canada's Tax Administration*, 1998, A Report to the Minister of National Revenue from the Minister's Advisory Committee on Electronic Commerce, avsnitt 4.1.3.1 och *Oppose the Euro Bit Tax*.

<sup>133</sup> Hinnekens, Luc, *Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*, Intertax 1998, s.193.

<sup>134</sup> Björn Westberg, *Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse?*, SvSkT 2/99, s.113.

<sup>135</sup> Hinnekens, Luc, *Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*, Intertax 1998, s.193.

### 4.1.3 ”Hänförlig till”

#### 4.1.3.1 Skatt baserad på en formel istället för begreppet fast driftställe<sup>136</sup>

Den elektroniska handeln utgör en allvarlig utmaning för den traditionella ”arm’s length-metoden” som används för att fastställa hur stor del av företagets inkomst som är hänförlig till ett fast driftställe. Många myndigheter anser att det är nödvändigt med ett alternativ och att någon form av fördelning av företags hela inkomst med hjälp av olika formler vore lämpligt.<sup>137</sup>

Vid en fördelning av företagets hela inkomst kan flera olika kriterier användas. Det kriterier som vanligen används kan indelas i tre huvudgrupper, nämligen de som grundar sig på företagets utgifter, dess inkomster eller dess förmögenhetsstruktur.<sup>138</sup>

I stora drag skulle ett företags inkomst från försäljning av datorprogram på Internet till exempel kunna fördelas med hänsyn till platsen för företagets utgifter (till exempel marknadsföring och lönekostnad) och företagets intäkter (d.v.s. inkomst från försäljning). Om det är litet företag skulle inkomsten kunna fördelas fifty-fifty, så att produktionslandet och försäljningslandet beskattar 50% vardera av företagets totala inkomst. Om det istället rör sig om ett större multinationellt företag skulle myndigheterna på förhand kunna förhandla fram en formel som beaktar fler eller andra kriterier. För att hindra skatteflykt till skatteparadis skulle det finnas en regel som säger att om inkomst fördelas till en stat där skatten är under en viss minimigräns gäller inte den fördelningen utan inkomsten fördelas istället mellan de andra inblandade staterna.<sup>139</sup>

För att beskattning baserad på en formel skall få önskad effekt måste internationell enighet nås om dess tillämpning.<sup>140</sup> Frågan är om ett nödvändigt samförstånd kan nås. För det första kännetecknas fördelning av den totala inkomsten med hjälp av en formel av att det antas att alla delar av företaget har bidragit till hela företagets lönsamhet på grundval av det kriterium eller de kriterier som används.<sup>141</sup> Kritiker menar att det inte är ett rimligt antagande att uppbärandet av varje krona genom elektronisk (och konventionell) handel i varje jurisdiktion speglar ett lika stort bidrag till företagets totala inkomst.<sup>142</sup> För det andra är det tveksamt om en skatt baserad på en formel är lättare att hantera administrativt än ”arm’s length-principen”. Den

---

<sup>136</sup> S.k. unitary tax eller global formulary apportionment.

<sup>137</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.325.

<sup>138</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 7 p.27.

<sup>139</sup> Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, s.327.

<sup>140</sup> *Electronic Commerce and Canada’s Tax Administration*, 1998, A Report to the Minister of National Revenue from the Minister’s Advisory Committee on Electronic Commerce, avsnitt 4.1.3.2.

<sup>141</sup> Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 7 p.27.

<sup>142</sup> Hinnekens, Luc, *Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*, *Intertax* 1998, s.199.

bidrar till exempel inte till att göra det lättare att fastställa var intäkter eller utgifter uppkommit. Slutligen kan den leda till en orättvis fördelning av företagets vinst mellan stater eftersom resultatet kan avvika från det som en beräkning på grundval av företagets räkenskaper skulle ha utvisat.<sup>143</sup>

## 4.2 Inkomst av rörelse eller inkomst av royalty?

Om staterna inte kan komma överens om enhetliga definitioner av begreppet inkomst av royalty kommer företag som ägnar sig åt internationell elektronisk handel riskera att utsättas för dubbelbeskattning. Antag till exempel att källstaten uttar en kupongskatt på betalningen med grund i att betalningen är inkomst av royalty samtidigt som hemviststaten anser att betalningen är inkomst av rörelse. Hemsviststaten medger inte någon beskattningsslättnad för källskatten eftersom företaget inte har något fast driftställe i källstaten. Företaget kommer att dubbelbeskattas.

### 4.2.1 Anpassa kommentaren till artikel 12 till elektronisk handel<sup>144</sup>

OECD har gett förslag på hur gränsdragningsproblemet skall lösas i den reviderade kommentaren till artikel 12 om beskattning av royalty. De föreslagna ändringarna gäller i och för sig endast datorprogramvara men principerna som ligger till grund för ändringarna skulle kunna appliceras på andra digitala varor.

Förslaget innebär en anpassning till den elektroniska handeln på så sätt att det betonas att det snarare är överlåtelsens natur än dess form som skall vara avgörande, d.v.s. det är irrelevant för bedömningen av transaktionens karaktär huruvida en programvara levereras till köparen på traditionellt sätt eller tillhandahålls digitalt genom att kunden direkt laddar ned den från Internet.

Det görs en tydlig distinktion mellan å ena sidan överlåtelse av en kopia av programmet och överlåtelse av upphovsrätt å den andra. Överlåtelse av kopia av programmet är det normala för en fysisk eller juridisk person som önskar ett program för användning i sin egen dator. Betalning för ett sådant förvärv blir att betrakta som inkomst av rörelse.

När det gäller upphovsrätt görs det en åtskillnad mellan överföring av äganderätten i sin helhet och överföring som omfattar mindre än de fullständiga rättigheterna. Om ersättningen avser överföring av äganderätten till upphovsrätten i sin helhet blir det fråga om inkomst av rörelse. Om ersättningen å andra sidan omfattar mindre än de fullständiga rättigheterna och köparen får rätten att exempelvis distribuera mjukvaran till allmänheten eller att ändra och visa dataprogrammet för allmänheten är det fråga om royalty.

---

<sup>143</sup> A Report to the Minister of National Revenue from the Minister's Advisory Committee on Electronic Commerce, Electronic Commerce and Canada's Tax Administration, 1998, avsnitt 4.1.3.2 och Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 7, p.25.

<sup>144</sup> Hela avsnittet är baserat på OECD, Revision of the Commentary on article 12 concerning Software Payments, 1998 ( se särskilt förordet, p.13.1, 14.1 och 15).





## 5 Avslutning

För att den elektroniska handeln skall kunna utvecklas är det nödvändigt att skattskyldigheten är klar, öppen och förutsägbar och att det inte blir några extra belastningar på denna nya verksamhet jämfört med traditionell handel. Dagens bestämmelser uppfyller inte ovanstående kriterier.

Det faktum att OECD:s modellavtal inte fungerar tillfredställande i förhållande till den elektroniska handeln innebär att inte heller existerande dubbelbeskattningsavtal som bygger på modellavtalet är anpassade till den nya formen av handel. Osäkerheten när det gäller tillämpningen av bestämmelserna kan leda till att företag väljer att avstå från elektronisk etablering för att undvika oförutsedda skatteskulder och tvister.

Även om bestämmelserna inte fungerar tillfredställande förespråkar jag i dagens läge stor försiktighet. Det är uppenbart att en anpassning av modellavtalet till den elektroniska handeln förutsätter ytterligare studier och erfarenhet. Även om antalet användare av Internet förväntas öka dramatiskt är den elektroniska handeln fortfarande endast en liten del av den totala internationella handeln.<sup>145</sup> Detta gör att det finns tid för diskussion och eftertanke innan anpassningen av OECD:s modellavtal (och staternas nationella rätt) görs.

Förutsättningen för en tillfredsställande anpassning av modellavtalet till den elektroniska handeln är dels att den har stöd av enskilda företag och dels att enighet kan nås bland OECD:s medlemsländer. Det är därför viktigt att företag och stater aktivt deltar i internationella diskussionsfora och då främst i OECD:s regi.

Som jag konstaterade i kapitel 3 är det tveksamt om elektronisk handel i ett främmande land ger upphov till ett fast driftställe endast på den grunden att företaget till exempel har en värddator där. Det innebär att företag kan sälja digitala varor och tjänster till kunder i ett land utan att det landet kan beskatta den inkomst som affärsverksamheten genererar där. Vissa menar att det inte är tillfredställande och att begreppet måste överges eller anpassas till den elektroniska handeln så att källstaten får beskattningsrätt i sådana situationer.

Att källstaten skall ha beskattningsrätt rättfärdigas traditionellt med att personer som uppbär inkomst från en viss källa i ett visst land är skyldig att bidra till den statens kostnader vilka möjliggör uppkomsten av inkomst, investering och konsumtion. Teorin har sin poäng vid traditionell handel, men är mindre välgrundad i en digital ekonomi. Frågan är om inte den genomgripande förändringen av ekonomisk verksamhet måste få återspegla sig i inkomstbeskattningen. Det land varifrån verksamheten leds eller där produkter verkligen produceras är kanske det land där inkomstskatten verkligen hör hemma.

---

<sup>145</sup> Hinnekens, Luc, The Challenges of Applying VAT and Income Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce, Intertax, Volume 26, Issue 2, 1998, s.70.

Fördelen med att låta hemviststaten beskatta inkomst från den elektroniska handeln är dels att företagen inte riskerar oväntade skatteskulder eller skattetvister i källstaten och dels att problemet med att fastställa hur stor del av företagets inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället i källstaten undviks. All inkomst beskattas ju i hemviststaten. En ytterligare fördel är att det är lättare ur administrativ synpunkt att beskatta ett företag i hemviststaten eftersom företaget, till skillnad från i källstaten, har en fast punkt där.

Förutsättningen för att en sådan tillämpning av modellavtalet skall vinna gehör är emellertid för det första att fastställandet av ett företags hemvist är tillförlitligt och för det andra att både nettoexportörer och nettoimportörer av elektronisk handel är tillfreds med fördelningen av rätten att beskatta inkomst från den elektroniska handeln.

Jag tror att man skulle kunna behålla dagens definition av ett företags hemvist. Som jag konstaterade i kapitel fyra kan man genom en ändamålstolkning av artikel 4 i modellavtalet nå slutsatsen att, om det inte går att fastställa platsen för ett företags verkliga ledning, företagets hemvist är där företaget har sitt stadgeenliga säte – åtminstone om någon i företagsledningen också finns i det landet. För en enhetlig tillämpning av bestämmelsen är det emellertid inte tillräckligt att konstatera att en ändamålstolkning är behjälplig utan tolkningsmetoden måste föras in i kommentaren till artikel 4. Problemet är dock att det kan bli svårt att nå enighet om en sådan definition.

För det andra tror jag att man måste se fördelningen av den internationella skattebasen i ett större perspektiv. Som jag konstaterat i uppsatsen är det tveksamt om nettoimportörer av elektronisk handel kommer att acceptera att skattebasen från den elektroniska handeln går dem förbi. Måhända kommer nettoimportörer acceptera begreppet fast driftställe tillämpas på den elektroniska handeln om beskattningen i konsumtionslandet glider över till mer av mervärdes- och mindre av inkomstbeskattning.

Låt mig förklara. Varor och tjänster mervärdesbeskattas traditionellt sett antingen i säljarlandet (ursprungsprincipen) eller i köparlandet (destinationsprincipen). Inom de närmaste åren kommer emellertid EU övergå till ett system baserat endast på destinationsprincipen (kanske kommer även andra stater följa samma exempel). Med beaktande av både direkt och indirekt beskattning kommer såväl nettoexportörer som nettoimportörer vara nöjda med hur den totala skattebasen som den elektroniska handeln genererar fördelas. Nettoexportörerna kommer att uppleva ett ökat beskattningsunderlag vad gäller inkomstbeskattningen och nettoimportörerna kan kompensera förlusten i inkomstbeskattningen med ökade intäkter från indirekta skatter.

Även om OECD:s medlemsstater inte kan enas om en anpassning av modellavtalet till den elektroniska handeln är det slutligen möjligt för enskilda stater som slutit dubbelbeskattningsavtal med varandra att komma överens om en anpassning.

När det gäller klassificeringen av inkomst från den elektroniska handeln finns det ett förslag om revision av artikel 12 i modellavtalet. Förslaget är tillfredställande till den delen att det betonas att det är irrelevant för bedömningen av transaktionens

karaktär huruvida datorprogramvaran levereras till köparen på traditionell väg eller via Internet. Förslaget är mindre tillfredsställande till den delen att det inte omfattar andra digitala varor än datorprogramvara. I förordet uttalas i och för sig att principerna kan bli relevanta för klassificeringen av inkomst från andra digitala varor än datorprogramvara. Min förhoppning är att OECD kommer att, efter att ha lyssnat på enskilda företag och stater, ändra kommentaren så att den även omfattar andra digitala varor och att detta sker innan kommentaren förs in i nästa uppdatering av modellavtalet. På så sätt undviks onödig osäkerhet vad gäller artikelns tillämpningsområde.

# Bilaga

## Utdrag ur OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet (uppdaterad t.o.m. den 1 mars 1994)

### Artikel 1

#### PERSONER PÅ VILKA AVTALET SKALL TILLÄMPAS

Detta avtal tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna.

### Artikel 4

#### HEMVIST

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där.
2. /.../
3. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 annan person än fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna, anses personen ifråga ha hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning.

### Artikel 5

#### FAST DRIFTSTÄLLE

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket ”fast driftställe” en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs.
2. Uttrycket ”fast driftställe” innefattar särskilt:
  - a) plats för företagsledning;
  - b) filial;
  - c) kontor;
  - d) fabrik;
  - e) verkstad; och
  - f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar.
3. Plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår mer än tolv månader.
4. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel anses uttrycket ”fast driftställe” inte innefatta:
  - a) användningen av anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor;
  - b) innehavet av ett företag tillhörigt varulager uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande;
  - c) innehavet av ett företag tillhörigt varulager uteslutande för bearbetning eller förädling genom annat företags försorg;

- d) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor eller inhämtande av upplysningar för företaget;
  - e) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att för företaget bedriva annan verksamhet av förberedande eller biträdande art;
  - f) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att kombinera verksamheter som anges i punkterna a)-e), under förutsättning att hela den verksamhet som bedrivs från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet på grund av denna kombination är av förberedande eller biträdande art.
5. Om person, som inte är en sådan oberoende representant på vilken punkt 6 tillämpas, är verksam för ett företag samt i en avtalsslutande stat har och där regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn, anses detta företag – utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 – ha fast driftställe i denna stat i fråga om varje verksamhet som denna person bedriver för företaget. Detta gäller dock inte, om den verksamhet som denna person bedriver är begränsad till sådan som anges i punkt 4 och som om den bedrevs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt bestämmelser i denna nämnda punkt.
  6. Företag anses inte ha fast driftställe i en avtalsslutande stat endast på den grund att företaget bedriver affärsverksamhet i denna stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, under förutsättning att sådan person därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet.
  7. /.../

#### Artikel 7

##### INKOMST AV RÖRELSE

1. Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från ett där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället.
2. Om företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe, hänförs, om inte bestämmelserna i punkt 3 föranleder annat, i vardera avtalsslutande staten till det fasta driftstället den inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat, om det varit ett fristående företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag, under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör.
3. Vid bestämmandet av fast driftställes inkomst medges avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, härunder inbegripna utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes.
4. /.../
5. /.../
6. /.../
7. /.../

#### Artikel 12

##### ROYALTY

1. Royalty, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas endast i denna andra stat, om personen i fråga har rätt till royaltyn.
2. Med uttrycket "royalty" förstås i denna artikel varje slags betalning som tas emot såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (häri inbegripet biografilm), patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.
3. Bestämmelsen i punkt 1 tillämpas inte, om den som har rätt till royaltyn har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken royaltyn härrör, från där beläget fast driftställe /.../, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken royaltyn betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället /.../. I sådana fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 /.../.
4. /.../

# Litteraturförteckning

*A Report to the Minister of National Revenue from the Minister's Advisory Committee on Electronic Commerce*,  
Electronic Commerce and Canada's Tax Administration, 1998,  
ISBN 0-662-26718-4, nerladdad 990804, <http://www.rc.gc.ca/ecom>

*Com (97) 157 final*,  
A European Initiative in Electronic Commerce

*Com (98) 374 final*,  
E-commerce and Indirect Taxation

*Cordell, Arthur*,  
Taxing the Internet: the Proposal for a Bit Tax, 1997, nerladdad 990805  
<http://www.arraydev.com/commerce/JIBC/9702-05.htm>

*Department of the Treasury Office of Tax Policy (U.S.)*,  
Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, 1996, nerladdad  
990720, <http://www.jya.com/taxpolicy.htm>

*Discussion Report of the ATO Electronic Commerce Project*,  
Tax and the Internet, 1997, nerladdad 990720,  
<http://www.ato.gov.au/ecp/!taxinte.pdf>

*Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc*,  
Electronic Commerce and International Taxation, Haag 1999, ISBN 90-41-  
11053-4

*Glicklich, Peter A, Goldberg, Sanford H och Levine, Howard J*,  
Internet Sales Pose International Tax Challenges, 1997, nerladdad 990720  
[http://www.lovotax.nl/lovotax/tax/document.html?doc\\_id=189](http://www.lovotax.nl/lovotax/tax/document.html?doc_id=189)

*Global Information Networks Conference*:  
Realising the Potential, European Ministerial Conference, Bonn 6-8 juli 1997,  
Theme Paper, nerladdad 990805, <http://www.echo.lu/bonn/commerce.html>

*Hinneken, Luc*,  
The Challenges of Applying VAT and Income Territoriality Concepts and  
Rules to International Electronic Commerce, Intertax, Volume 26, Issue 2,  
1998, s.52

*Hinneken, Luc*,  
Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State  
Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century,  
Intertax, Volume 26, Issue 6-7, 1998, s.192

*Hoeren, Thomas och Käbisch, Volker,*  
Research Paper Taxation, Draft Deliverable 2.1.1, ECLIP – Electronic  
Commerce Legal Issues Platform, ESPRIT Project 27028, 1999, nerladdad  
990805, [http://www.jura.uni-  
muenster.de/eclip/documents/deliverable\\_2\\_1\\_1\\_taxation.pdf](http://www.jura.uni-muenster.de/eclip/documents/deliverable_2_1_1_taxation.pdf)

*Kane, Margaret,*  
Year in Review: Cyber Commerce, 1997, nerladdad 990805,  
<http://www.zdnet.com/zdnn/content/zdnn/1229/266738.html>

*Keskikangas, Bo,*  
Trögt för näthandel i Europa, Dagens Nyheter 980917

*Lambooij, Machiel,*  
Rethinking Corporate Residence, Symposium on the Internet and the  
Taxation of International Electronic Commerce, Leiden 6 juni 1997,  
nerladdad 990720,  
[http://www.lovotax.nl/lovotax/tax/document.html?doc\\_id=175](http://www.lovotax.nl/lovotax/tax/document.html?doc_id=175).

*Mattson, Nils,*  
Svensk internationell beskattningsrätt (12:e uppl.), Stockholm 1997, ISBN  
91-39-00285-3

*OECD,*  
Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Åbo,  
november 1997, <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/dismantl.htm>

*OECD,*  
Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers, An  
Informal Round Table Discussion between Business and Government, Åbo,  
november 1997, nerladdad 990511, [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/turku\\_e.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/turku_e.pdf)

*OECD,*  
Electronic Commerce: a Discussion Paper on Taxation Issues, Hull, oktober 1998,  
nerladdad 990511, [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/discusse.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/discusse.pdf)

*OECD,*  
Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, Ottawa, oktober 1998,  
nerladdad 990511, [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/ottawa.htm](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/ottawa.htm)

*OECD,*  
The Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce,  
Ottawa, oktober 1998, nerladdad 990805,  
[http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/news/conference\\_agenda.htm](http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/news/conference_agenda.htm)

*OECD,*  
Revision of the Commentary on Article 12 concerning Software Payments, 1998,  
nerladdad 990805,  
[http://www.oecd.org//daf/fa/e\\_com/ottawa.htm](http://www.oecd.org//daf/fa/e_com/ottawa.htm)



*OECD:s kommitté för skattefrågor,*  
OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, uppdaterad  
t.o.m. den 1 mars 1994, Göteborg 1995, ISBN 91-7678-301-4

*Oppose the Euro Bit Tax,*  
nerladdad 990720,  
<http://www.personal.u-net.com/~amiga/EuroBitTax.html>

*Owens, Jeffrey,*  
The Tax Man Cometh to Cyberspace, Tax Notes International, 2 juni 1997,  
s.1833

*Pinkernell, Reimar,*  
on Treasury Paper: Taxation of Internet Commerce, 1997, nerladdad  
990720, [http://www.lovotax.nl/lovotax/tax/document.html?doc\\_id=180](http://www.lovotax.nl/lovotax/tax/document.html?doc_id=180)

*Regeringens skrivelse,*  
Skr 1997/98:190, nerladdad 990511,  
[http://www.rsv.se/rsv\\_nytt/98/rsvnytt199818.html](http://www.rsv.se/rsv_nytt/98/rsvnytt199818.html)

*Skaar, Arvid,*  
Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle, Deventer 1991,  
ISBN 90-6544-594-3

*Skattemyndigheten i Göteborg,*  
Elektronisk handel – PM, uppdaterad 990416, nerladdad 990526,  
[www.rsv.se/skm\\_goteborg/foretag/momspm\\_elektroniskhandel\\_skm14.html](http://www.rsv.se/skm_goteborg/foretag/momspm_elektroniskhandel_skm14.html)

*Vermeend, Willem, (the State Secretary of Finance, Netherlands),*  
Taxes in a World without Distance, 1998, nerladdad 990805,  
<http://www.minfin.nl/uk/taxation/internetnota/InternetDistance.doc>

*Ward, Richard,*  
Buying and Selling on the Internet: Tax Consideration, 1997, nerladdad  
990720, [http://www.lovotax.nl/lovotax/tax/document.html?doc\\_id=190](http://www.lovotax.nl/lovotax/tax/document.html?doc_id=190)

*Westberg, Björn,*  
Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse?, SvSkT 2/99, s.103

*Yamanouchi, Allyn,*  
International Tax Issues Affecting Electronic Commerce and Banking, Tax  
Notes International, 19 maj 1997, s.1619

# Rättsfallsförteckning

## *EG*

EG-domstolen, mål 168/64, Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (4 juli 1985), ECR 2251

## *Tyskland*

Finanzgericht Münster i EFG 1966, vid 501

Bundesfinanzhof vom 12.10.1977, I R 226/75, Bundessteuerblatt II 1978, s.111

Bundesfinanzhof vom 30.10.1996 II R 12/92, Bundessteuerblatt II 1997, s.12 för en engelsk sammanfattning se (nerladdad 990805),

<http://www.geocities.com/WallStreet/District/1137/pipeline.html>

## *USA*

Geoffrey Inc. v South Carolina Tax Commissioner, 437 SE 2d 13 (S.C)