



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Carin Davidsson

# Direkt beskattning vid elektronisk handel

*-Med särskild inriktning på fasta driftställen*

Examensarbete  
20 poäng

Handledare  
Sture Bergström

Skatterätt

VT 2001

# Innehåll

## 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>
1.1 Syfte och avgränsningar	6
1.2 Metod och material	6
1.3 Disposition	7
<b>2 GENERELLT OM ELEKTRONISK HANDEL</b>	<b>8</b>
2.1 Inkomster vid elektronisk handel	9
2.1.1 Handel on-line och off-line	9
<b>3 DUBBELBESKATTNING</b>	<b>11</b>
3.1 Domicilprincipen och källstatsprincipen	11
3.2 Etablering utomlands	12
3.2.1 Dotterbolag	12
3.2.2 Filial	12
3.2.3 Agent	13
3.3 Dubbelbeskattning vid elektronisk handel	13
<b>4 OECD MODELLAVTAL</b>	<b>15</b>
4.1 Hemvist	16
4.2 Fast driftställe	16
4.2.1 Plats för affärsverksamhet	17
4.2.2 Verksamheten helt eller delvis bedrivs från platsen	17
4.2.3 Varaktighet/stadigvarande	18
4.2.4 Verksamhet av förberedande eller biträdande art	18
4.3 Fast driftsställe vid elektronisk handel	18
4.3.1 Server	22
4.3.2 Webbsida	25
4.3.2.1 Webbsida som agent?	26
4.3.3 Internet Service Provider	26

<b>4.4</b>	<b>Kommentarens förenlighet med Ottawapriniciperna</b>	<b>27</b>
4.4.1	Neutralitet	27
4.4.2	Effektivitet	28
4.4.3	Säkerhet och enkelhet	28
4.4.4	Rättvisa	28
4.4.5	Flexibilitet	29
<b>4.5</b>	<b>Politiska avvägningar</b>	<b>29</b>
<b>4.6</b>	<b>Sammanfattning</b>	<b>30</b>
<b>5</b>	<b>DUBBELBESKATTNINGSAVTALET MELLAN SVERIGE OCH SPANIEN</b>	<b>33</b>
<b>5.1</b>	<b>Spansk intern skatterätt</b>	<b>33</b>
5.1.1	Spaniens syn på beskattning av e-handel	34
<b>5.2</b>	<b>Fast driftställe i svensk rätt</b>	<b>34</b>
5.2.1	Svensk straff- och marknadsrättslig jurisdiktion	35
<b>5.3</b>	<b>Konsekvenser av de olika ståndpunkterna</b>	<b>35</b>
<b>6</b>	<b>EG-RÄTTSLIG REGLERING AV DUBBELBESKATTNING</b>	<b>37</b>
<b>6.1</b>	<b>Diskrimineringsförbudet</b>	<b>39</b>
<b>6.2</b>	<b>Restriktionsförbudet</b>	<b>40</b>
<b>6.3</b>	<b>Konsekvenser</b>	<b>41</b>
<b>7</b>	<b>AVSLUTNING</b>	<b>43</b>
	<b>BILAGA A</b>	<b>45</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>47</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>53</b>

# Sammanfattning

Den elektroniska handelns internationella karaktär innebär att en väldigt stor andel av e-handelsföretagen påverkas av de internationella skattereglerna. De regler som tidigare varit vägledande har dock inte varit lämpliga att applicera på den globala e-handeln och andra transaktioner på Internet, utan en anpassning till den nya ekonomin har varit påkallad. Som vid all beskattning krävs att reglerna är klara och tydliga så att företagen vet vad de har att rätta sig efter. Annars finns det en risk att företagsamheten minskar, med avsevärda välfärdsminskningar som följd. Samtidigt är det av stor vikt att samma beskattningsprinciper tillämpas inom så många länder som möjligt för att undvika att dubbelbeskattning eller dubbel skattefrihet uppstår.

I mars i år utfärdade OECD en reviderad kommentar till artikel 5 i OECDs modellavtal, angående synen på huruvida servrar och webbsidor kan anses utgöra fasta driftställen. Enligt denna kommentar kan en webbsida *inte* ensam utgöra ett fast driftställe. En datorutrustning *kan* utgöra ett fast driftställe om den står för en betydande del av företagets kärnverksamhet. Ett "web site hosting arrangement" utgör *generellt inte* ett fast driftställe för det företag som bedriver sin verksamhet genom webbsidan och en Internet Service Provider bedöms *inte*, annat än i mycket ovanliga fall, vara en beroende agent för en annan verksamhet på så sätt att den skall räknas som ett fast driftsställe för den verksamheten.

Härmed har många av de frågor som tidigare omgärdat den elektroniska handeln blivit besvarade, men de tidigare diskussioner som förts är fortfarande av stor vikt för att kunna avgöra eventuella gränsfall.

Alla länder har inte accepterat den nya kommentaren och därför kvarstår vissa oklarheter. En tydlig polemik framstår mellan de länder som importerar e-handel och de länder som är exportörer av e-handel. T ex har Spanien och Portugal reserverat sig mot utformningen av den nya kommentaren. Spanien har i stället valt att grunda sin beskattningsrätt på sådana omständigheter som att bindande avtal slutits på Internet, att marknadsföringen riktar sig till spanska kunder, att efterföljande service sker i Spanien o s v. En risk finns att en avvikande uppfattning kan komma att leda till dubbelbeskattning. Trots det, är det möjligt att göra en reservation inom OECD och troligen strider en sådan inte heller mot någon EG-rättslig reglering.

Med tanke på denna snabba utveckling som Internet och e-handeln genomgått framstår behovet av en viss reglering som brådskande. Det är därför naturligt att man valde en lösning som inte skulle vara alltför svår att genomföra, d v s man valde att förtydliga de regler som redan fanns. Det finns dock mycket som tyder på att man i framtiden kommer välja att överge de nu gällande beskattningsprinciperna och då framför allt begreppet fast driftställe. Ett sådant

agerande kräver dock att man kan enas om nya principer som skall få styra den internationella beskattningen, något som sannolikt kommer att ta lång tid. Det troliga är därför att den reviderade kommentaren kommer att appliceras under relativt lång tid.

# Förord

Mitt intresse för Internet och dess möjligheter väcktes på allvar när jag under hösten 1999 var praktikant på den amerikanska advokatbyrån Winthrop Stimson Putnam and Roberts och svensk-amerikanska handelskammaren i Washington, DC. Detta var under den största IT-boomen, och Internets stjärna har dalat sedan dess, men mitt intresse kvarstår. Under mina specialkurser tog jag därför tillfället i akt att läsa kursen i kommersiell IT-rätt.

Skatterätt ligger mig också varmt om hjärtat. Jag har under fyra terminer haft den stora förmånen att som studentlärare få undervisa på juristprogrammets fjärde termin, ett uppdrag som inneburit en stor utmaning men som samtidigt varit väldigt lärorikt och stimulerande. Det föll därför naturligt att försöka kombinera ämnena IT-rätt och skatterätt när det var dags att skriva examensarbete.

Min handledare under uppsatsskrivandet har varit Professor Sture Bergström. Han har guidat mig genom den skatterättsliga djungeln, granskat mina utkast och mycket snabbt kommit med konstruktiva synpunkter. Professor Bergström har dessutom alltid funnits till hands för att svara på alla frågor som dykt upp och jag är honom mycket tacksam.

Annette Bruzelius och Eleonor Alhager har hjälpt mig att diskutera mig fram till mitt ämnesval och för detta är jag också tacksam.

Jag vill dessutom rikta ett stort tack till lärolaget i skatterätt, som gav mig förtroendet att få följa med Mannheimer & Swartling på ett mycket givande skatteseminarium för yngre biträdande jurister i Åre tidigare i år.

Slutligen vill jag tacka Peter Nordquist, Björn Odhe, Anders Fredriksson och Erica Berthou på Mannheimer & Swartling för att ha försett mig med material.

Lund i juni 2001

*Carin Davidsson*

# Förkortningar

B2B	Business to business
B2C	Business to consumer
Ds.	Departementsserien
ECR	European Court Reports
EG	Europeiska Gemenskapen
Eng.	Engelska
EU	Europeiska Unionen
Gemenskapen	Europeiska Gemenskapen
Int'l Tax Review	International Tax Review
Int'l Tax Journal	International Tax Journal
ISP	Internet Service Provider
KOM	Kommissionen
Modellavtalet	OECDs modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OJ	Official Journal
Prop.	Proposition
REG	Rättsfallssamling från Europeiska gemenskapernas domstol och första instans
SN	Skattenytt
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning
Tax Management Int'l	Tax Management International Journal
Tax Notes Int'l	Tax Notes International
USD	US Dollar

# 1 Inledning

Den elektroniska handeln är ett relativt nytt fenomen som snabbt vunnit terräng inom såväl den regionala som den globala handeln. Genom e-handeln öppnas dörrarna för allt fler företag att etablera sig på den internationella arenan till en lägre kostnad, vilket framför allt gynnar små och medelstora företag.<sup>1</sup> Gränser suddas ut och avstånd krymper, vilket minskar behovet av att vara bunden till ett visst land. Denna utveckling innebär naturligtvis stora möjligheter, men den för också med sig vissa problem, bl a när det gäller hur inkomster genererade genom detta nya sätt att handla skall beskattas.

Skatterättsliga problem uppstår bl a när man skall avgöra behörig skatterättslig jurisdiktion. Det blir svårare att avgöra var hemvist finns och var transaktionen har ägt rum, samtidigt som det är relativt lätt att åstadkomma snabba förändringar i dessa frågor. Problem uppstår även i samband med tillämpandet av konceptet fast driftställe och huruvida källstaten skall ha rätt att beskatta dessa verksamheter.<sup>2</sup> En del av själva problematiken bygger på att vissa länder väljer att tillämpa källstatsprincipen vid beskattning medan andra bygger sin skatterättsliga jurisdiktion på hemvist. För att undvika såväl dubbelbeskattning som dubbel skattefrihet, har man inom OECD utarbetat ett modellavtal,<sup>3</sup> Med tillhörande kommentar. De allra flesta ingångna dubbelbeskattningsavtal följer detta modellavtal.

En verksamhet som bedrivs via Internet genom en webbsida kan nås från alla stater och således är denna verksamhet också ett potentiellt skattesubjekt i alla världens stater. Modellavtalet blir därför särskilt aktuellt vid elektronisk handel. För att anpassa avtalet till den elektroniska handeln har man valt att revidera den del av kommentaren som avser fasta driftställen.<sup>4</sup>

I mars i år utfärdade OECD en reviderad kommentar angående synen på huruvida servrar och webbsidor kan anses utgöra fasta driftställen.<sup>5</sup> Här igenom har många av de frågor som tidigare omgärdat den elektroniska handeln bevarats. I den reviderade kommentaren har man bl a enats om att en server oftast inte skall betraktas som ett fast driftställe och att en webbsida aldrig ensam kan utgöra

---

<sup>1</sup> 99% av samtliga företag i Europa är små och medelstora företag. Källa: KOM (2001) 98 slutlig, s. 32.

<sup>2</sup> Ministry for Finance, State Secretariat for Finance, *Report of the Commission for the Analysis of the Impact of Electronic Commerce on the Spanish Tax System*, Updated Summary, October 2000, s. 12-13.

<sup>3</sup> OECD modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet. Nedan kallat OECDs modellavtal.

<sup>4</sup> En senare fråga är om man i stället bör överge definitionen fasta driftställen, men denna fråga kommer inte att beröras i uppsatsen.

<sup>5</sup> Clarifications on the Applications of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on Article 5.



ett sådant. Trots detta klagörande kvarstår en mängd frågor och andra har tillkommit.

## 1.1 Syfte och avgränsningar

I detta arbete avses att behandla fasta driftställen och deras betydelse vid den direkta beskattningen i samband med e-handel. För att beskriva hur man valt att lösa problematiken med fasta driftställen vid e-handel i modellavtalet och kommentaren, kommer jag att utgå från OECDs modellavtal och det slutliga förslaget till förtydliganden man gjort till kommentaren den 22 december 2000. Jag avser beskriva de olika medier som finns; server, webbsidor, agenter och Internet Service Providers, och hur man motiverat att de skall kunna utgöra fasta driftställen eller inte.

Alla medlemsländer har dock inte accepterat den lösning man valt inom OECD och andra lösningar har valts av länder som inte är medlemmar.<sup>6</sup> Modellavtalet är inte ett juridiskt bindande dokument och bl a Spanien och Portugal har reserverat sig mot delar av det slutliga förslaget till en ny kommentar och istället valt att grunda sin beskattningsrätt på andra omständigheter. Dessa omständigheter kommer att beskrivas samt vilka konsekvenser dessa olika synsätt kan tänkas få, dels i dubbelbeskattningshänseende och dels EG-rättsligt.

För att begränsa kommer jag inte att beröra de indirekta skatterna utan endast de direkta skatterna och beskattningsrätten. Tyngdpunkten kommer att ligga på artikel 5 i modellavtalet som behandlar fasta driftställen. Även artikel 7 är av visst intresse då denna artikel reglerar hur stor del av inkomsterna som skall anses hänförliga till det fasta driftstället, men denna artikel kommer inte närmare att beröras. Dessutom berörs inte heller närmare problematiken kring hur intäkterna skall klassificeras, t ex som inkomst eller royalty. Jag tänkte inte heller fördjupa mig i skillnaderna mellan handel av traditionella och digitala varor, transfer pricing eller kontrollsvårigheter.

## 1.2 Metod och material

Då syftet med detta arbete är att visa på rådande rättsläge och de problem som kan uppstå, är arbetet till största delen av deskriptiv karaktär. Jag försöker dock besvara de problemställningar som angivits ovan. Under arbetets gång har jag använt mig av traditionell juridisk metod.

---

<sup>6</sup> T ex Hong Kong, Se Mark Norris et al, *Hong Kong squares up to e-tax*, Int'l Tax Review, February 2001, s. 54-64.

Eftersom de skatterättsliga problemen i samband med e-handel är mer eller mindre de samma över hela världen har en mängd artiklar skrivits på området i tidskrifter så som Intertax, International Tax Review och EC Tax Review. Jag har tagit del av dessa artiklar och de utgör följaktligen min viktigaste källa vid sidan av de dokument som publicerats inom OECDs ramar.

En av de främsta forskarna på området är professor Richard L. Doernberg. Jag har använt mig av hans bok ”*Electronic Commerce and International Taxation*”, liksom ett flertal artiklar av samma författare. Inom svensk rätt kommer de viktigaste bidragen från Björn Westberg vid Internationella Handelshögskolan i Jönköping. Härutöver har jag använt mig av en mängd artiklar, notiser och andra dokument publicerats inom EU och av myndigheter i andra länder. Jag har dessutom använt mig av en del EG-rättsfall.

För beskriva den spanska rätten har jag endast använt mig av sekundärkällor. Dels artiklar författade av spanska jurister och rättsvetenskapsmän, men också den svenska propositionen med anledning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Spanien.

### **1.3 Disposition**

Arbetet inleds med en kort beskrivning av elektronisk handel, vad det finns för inkomstkällor och vad som avses med handel on- och off-line. Därefter gör jag en kort beskrivning om vad som avses med dubbelbeskattning och varför den uppkommer samt varför dubbelbeskattning särskilt aktualiseras i samband med elektronisk handel. I kapitel 4 redogör jag för OECDs modellavtal och de tankegångar som ligger bakom den reviderade kommentaren. I kapitel 5 redogörs för dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Spanien samt vilka konsekvenser Spaniens reservation mot den reviderade kommentaren kan komma att innebära. Härfter följer en beskrivning av gemenskapsrättens påverkan på skatteområdet och om en dubbelbeskattning innebär en kränkning av EG-fördraget.

## 2 Generellt om elektronisk handel

Det finns egentligen ingen absolut definition vad som skall räknas som elektronisk handel. Vanligtvis räknar man med att begreppet täcker alla former av handel, administrativa transaktioner eller informationsutbyte som genomförs med hjälp av någon slags informations- och kommunikationsteknik.<sup>7</sup>

För närvarande spelar den elektroniska handeln en relativt blygsam roll i jämförelse med den totala handelsomsättningen. Detta gäller framför allt handeln mellan företag och konsumenter, medan handeln mellan företag är mer omfattande. Internets utvecklingen har varit stormig men för tillfället växer den elektroniska handeln mycket snabbt. Det råder dock olika uppfattning om hur stor den framtida ökningen kan förväntas bli, men den europeiska kommissionen räknar med att e-handeln kommer att öka från 17 miljarder USD år 1999 till 360 miljarder USD år 2003.<sup>8</sup>

Man kan skilja mellan handel mellan företagare, business to business (B2B), eller konsumentköp, business to consumer (B2C). Handeln mellan företag är den som ökar mest och den står i dag för 70-90 % av den totala elektroniska handeln.<sup>9</sup> Det kan gälla försäljning av tjänster, varor o s v. Denna handel kan vara mer eller mindre helautomatiserad, t ex genom att ett företag skickar iväg en elektronisk order till ett annat företags dator, datorn tar emot ordern och under förutsättning att ordern ryms inom vissa förprogrammerade gränser verkställs ordern. Handel B2B kan ske inom slutna system och således vara en helt intern uppgörelse mellan två parter.

Elektronisk handel som riktar sig mot konsumenter kännetecknas av att konsumenten själv söker upp företagets hemsida och gör sin beställning på denna. Denna handel utgör fortfarande en liten del av handelns totala omsättning. Vad gäller Europa kan man fastställa att andelen e-handel ligger under 1 % av den

---

<sup>7</sup> KOM (1999) 6 slutlig, Meddelande från europeiska gemenskapernas kommission till rådet, europaparlamentet, ekonomiska och sociala kommittén och regionkommittén, Vitbok om handel ; Ministry for Finance, State Secretariat for Finance, *Report of the Commission for the Analysis of the Impact of Electronic Commerce on the Spanish Tax System*, Updated Summary, October 2000, s. 4; KOM (2001) 98 slutlig, Kommissionens rapport till rådet, europaparlamentet, ekonomiska och sociala kommittén och regionkommittén – *Att skapa ett företagervänligt Europa – Europeiska unionens verksamhet för små och medelstora företag*, s. 31. Hittills har den vanligaste formen varit handel via Internet, men man räknar med att nya former kommer att introduceras så som interaktiv TV ("T-Commerce") och mobil e-handel ("M-Commerce"), Se OJ C 123/2, kap 2.5.

<sup>8</sup> KOM (2000) 48 SLUTLIG, s. p. 1.1.4. och OJ C 123/2 Yttrande från Ekonomiska och sociala kommittén om "Konsekvenserna av elektronisk handel på inre marknaden (OIM)", kap. 1 och 2 samt p. 2.1

<sup>9</sup> OJ C 123/2, kap. 2.

totala handeln till slutkonsumenter och därmed är mindre än den traditionella postorderhandeln. Andelen elektronisk handel i förhållande till den totala handelsomsättningen kommer i OECD-länderna uppskattningsvis att ligga på 5 % år 2001/2002 och 15 % år 2002-2005.<sup>10</sup> E-handel som riktar sig till konsumenter är av sin natur internationell eftersom att en hemsida kan nås från hela världen.<sup>11</sup>

## 2.1 Inkomster vid elektronisk handel

För tillfället finns det två huvudsakliga Internetbaserade inkomster; direkt försäljning och reklam.<sup>12</sup> Försäljning kan i sin tur delas upp mellan

- Försäljning av varor och mjukvaror
- Försäljning av tjänster
- Försäljning av information on-line (t ex Far-online)
- Försäljning av värdepapper<sup>13</sup>

Många webbsidor får ofta stora intäkter från reklam på motsvarande sätt som ett tidning får pengar för annonsplatser. Denna typ av webbsidor kallas för *content providers*. En content providers uppgift är således att få publik till reklamen genom att få många besökare på sin webbsida samt att leverera information till tjänsten.<sup>14</sup>

Ytterligare en stor inkomstkälla är spel. Både i form av dataspel och gambling.<sup>15</sup>

### 2.1.1 Handel on-line och off-line

Inkomster hänförliga till försäljning av varor och mjukvaror kan delas in i två delar.<sup>16</sup> En del där handeln sker *off-line*, indirekt handel. Internet blir då bara ett verktyg för att marknadsföra sina varor och för kunden att beställa de varor han vill köpa. Denna typ av handel kan liknas vid traditionell postorderhandel. Själva leveransen sker inte över Internet utan med vanlig post. Med handel *on-line* avses transaktioner där även själva leveransen av det beställda sker elektroniskt över

---

<sup>10</sup> OJ C 123/2, kap. 2.

<sup>11</sup> KOM (2001) 66 slutlig, meddelande från kommissionen till rådet och europaparlamentet, Elektronisk handel och finansiella tjänster, s. 4.

<sup>12</sup> David L. Frost, *The Continuing Vitality of Source-Based Taxation in the Electronic Age*, Tax Notes Int'l, Volume 15, Number 18, November 3, 1997, s. 1455f.

<sup>13</sup> Electronic Commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers, s. 9.

<sup>14</sup> Agne Lindberg, *Praktisk IT-rätt*, 2 uppl., Nordtedts Juridik, Stockholm 1999, s. 98.

<sup>15</sup> Jeffrey Owens, *The Tax Man Cometh to Cyberspace*, Tax Notes Int'l, Volume 14, Number 22, 2 June, 1997, s. 1837.

<sup>16</sup> I många fall används internet endast som ett verktyg för marknadsföring, detta är dock inte att jämföra med försäljning och kommer således inte att behandlas i detta arbete.

Internet, som t ex vid köp av nedladdningsbar musik eller böcker. Även betalning kan ske elektroniskt.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Mattias Fri och Tomas Karlsson, *EG-kommissionens förslag till ändringar av mervärdesskatteordningen för elektronisk handel*, SvSkT 2000, s. 591.

## 3 Dubbelbeskattning

I takt med att handeln över gränser underlättats och avstånd krymper är det allt fler företag som väljer att etablera sig på den internationella arenan. Innan en sådan etablering sker bör företagen noggrant undersöka vilka skattekonsekvenser de planerade åtgärderna kan föra med sig. Detta gäller inte minst för e-handelsföretag. Varje lösning medför speciella beskattningskonsekvenser som måste beaktas när man väljer etableringsform. Staternas suveränitet innebär att de själva kan bestämma över sina skatteanspråk och eftersom inte alla stater följer samma enhetliga princip vid avgörandet av vilka inkomster de har rätt att beskatta, uppstår inte sällan intressekonflikter mellan de olika staterna.<sup>18</sup>

### 3.1 Domicilprincipen och källstatsprincipen

Vissa stater använder sig av *domicilprincipen*, vilken innebär att beskattningsrätten grundas på den skattskyldiges bosättning, hemvist eller medborgarskap. Skattskyldigheten gäller både inkomster som härrör från domicilstaten och från utlandet.<sup>19</sup> Andra stater använder sig av *källstatsprincipen*, d v s den stat från vilken inkomsten härrör beskattar inkomsten i fråga, oberoende av vilken nationalitet den skattskyldige har eller var han har sin hemvist.<sup>20</sup> Ett företag som bedriver verksamhet utomlands och således har anknytning till flera stater kan därför beskattas enligt båda dessa system.<sup>21</sup> Härigenom uppstår en internationell dubbelbeskattning. Det är denna dubbelbeskattning som man försöker undvika genom dubbelbeskattningsavtal. Genom sådana avtal avsäger sig en stat sin beskattningsrätt till förmån för en annan stat. Enligt den gyllene regeln kan dubbelbeskattningsavtal endast begränsa den interna beskattningsrätten, aldrig utöka den.<sup>22</sup>

---

<sup>18</sup> Lodin m fl, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 8 uppl., Studentlitteratur, Lund 2001, s. 492f.

<sup>19</sup> Doernberg, *Electronic Commerce and International Taxation*, (1999), s. 11 och Ulf Tivéus, *Internationella skattehandboken*, 3 uppl, Stockholm : Norstedts juridik isamarbete med Skattekon.sulterna, KPMG Bohlins, 1997, s. 16.

<sup>20</sup> Tivéus, s. 17. Ytterligare en princip är *nationalitetsprincipen* som endast tillämpas av ett fåtal stater, däribland USA. Principen innebär att den stat där personen är medborgare tar ut skatt på denna persons totala inkomst, oavsett varifrån inkomsten härrör och oavsett var denna person har hemvist.

<sup>21</sup> De här beskrivna principerna är huvudprinciper och de flesta stater tillämpar fler än en av dessa.

<sup>22</sup> Lodin, s. 493.

## 3.2 Etablering utomlands

Konceptet fast driftsställe är av central betydelse för den internationella beskattningen av företag. Det utgör en möjlighet att i de olika juridiska systemen lösa problemet med beskattning av fast eller fortlöpande verksamhet av utländska företag. Länder där företagen är etablerade kan beskatta företagens inkomster hänförliga till etableringsorten som om det utländska företaget vore ett företag skilt från moderföretaget med hemvist i ett annat land. Men för att så skall vara fallet krävs alltså att ett fast driftsställe föreligger.<sup>23</sup> Skatterna motiveras med att den stadigvarande närvaron i det andra landet innebär att företaget tar del verksamhetslandets infrastruktur och därför bör vara med och bekosta denna verksamhet.<sup>24</sup> Men samtidigt är det inte förrän ett företag sätter upp en verksamhet som utgör ett fast driftsställe som företaget kan anses delta i den ekonomiska verksamheten i ett land till en sådan grad att företagets verksamhet hamnar i den andra statens skattejurisdiktion.<sup>25</sup>

Etablering av ny verksamhet utomlands kan göras på flera sätt. De vanligaste formerna för svenska företag är att etablera sig genom dotterbolag eller utländsk filial. En annan möjlig variant är etablering genom agent. Man skiljer mellan självständig och osjälvständig agent.<sup>26</sup>

### 3.2.1 Dotterbolag

Ett utländskt dotterbolag utgör inte i sig ett fast driftsställe vilket följer av principen att ett dotterbolag vid beskattningen är ett självständigt rättssubjekt.<sup>27</sup> Vinst i ett dotterbolag beskattas därför normalt endast i dotterbolagslandet.

### 3.2.2 Filial

En filial har varken rättskapacitet eller utgör självständigt skattesubjekt, men utgör däremot som regel ett fast driftsställe. Den utländska filialen binder den svenske näringsidkaren (huvudkontoret) genom den rättshandling som den företar. Beskattningsrätten ligger kvar i Sverige och filialen beskattas som en del av det i Sverige oinskränkt skattskyldiga subjektets inkomster. Filialverksamheten skall normalt beskattas också i etableringslandet, alltså både enligt domicil och

---

<sup>23</sup> Lisa Peschcke-Koedt, *A Practical Approach to Permanent Establishment, Issues in a Multinational Enterprise*, Tax Notes Int'l, Volume 16, May 18, 1998, s. 1601.

<sup>24</sup> Ministry for Finance, State Secretariat for Finance, *Report of the Commission for the Analysis of the Impact of Electronic Commerce on the Spanish Tax System*, Updated Summary, October 2000, s. 36.

<sup>25</sup> OECD kommentaren, artikel 7 (1) p. 3.

<sup>26</sup> Pelin, *Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund 2000, s. 52 och Tivéus, s. 121.

<sup>27</sup> Prop. 1986/87:30, s. 43.

källstatsprincipen, och således blir filialens inkomster föremål för internationell jurisdiktionell dubbelbeskattning.<sup>28</sup>

### 3.2.3 Agent

Utmärkande för en *självständig agent* är att han marknadsför och säljer såväl bolagets produkter som andra bolags produkter. Verksamheten bedrivs i egen regi och agenten är således skattskyldig för sin verksamhet i det land där den bedrivs. Bolaget som utnyttjar agenten anses däremot inte ha fast driftställe i det land som agenten verkar endast på grund av agentens arbete där.<sup>29</sup>

En *osjälvständig agent* har oftast engagerats av ett bolag för att marknadsföra och sälja endast detta företags produkter. Agenten kan vara försedd med fullmakt att sluta avtal i företagets namn. I denna situation föreligger fast driftställe endast om agenten normalt har och regelbundet använder fullmakten i verksamhetslandet. Om agenten däremot endast tar upp order som vidarelämnas till bolaget för konfirmering och inte förhandlar om avtals- och leveransvillkor föreligger normalt inte fast driftställe. Likaså föreligger inte ett fast driftställe om verksamheten bara kan anses vara av förberedande eller biträdande art för bolaget.<sup>30</sup>

I artikel 5 (5) i modellavtalet talar man om en *person* som handlar å företagets vägnar. En definition på begreppet person finns i artikel 3; "The term "person" includes an individual, a company and any other body of persons". Enligt ordalydelsen är denna artikel inte uttömmande utan skall tolkas extensivt.<sup>31</sup>

Gränsdragningen mellan beroende och oberoende agent är ofta svår att dra, men om man vill undvika att fast driftställe föreligger är det viktigt att agentens verksamhet är passiv. Som aktiv verksamhet räknas i denna situation bl a marknadsföring, rådgivning och dylikt.<sup>32</sup>

## 3.3 Dubbelbeskattning vid elektronisk handel

Det råder olika uppfattningar om huruvida nu gällande regelverk för internationell beskattning är lämpligt att applicera vid världsomfattande elektronisk handel och andra transaktioner som äger rum i "cyberspace". Det är inte helt klarlagt hur, eller om alls, internationella dubbelbeskattningsavtal och de koncept som återfinns däri t ex fasta driftställen skall tillämpas inom den elektroniska handeln. Det är inte heller klart hur vissa transaktioner som påverkas av den elektroniska handeln skall

---

<sup>28</sup> Pelin, s. 52.

<sup>29</sup> Tivéus, s. 122.

<sup>30</sup> Tivéus, s. 122.

<sup>31</sup> Tivéus, s. 122.

<sup>32</sup> Tivéus, s. 122-123.



karaktäriseras i skattesammanhang. Det kan helt enkelt bli svårt, opraktiskt eller rent av omöjligt att i vissa situationer administrera eller genomföra särskilda skatter på den globala e-handeln.<sup>33</sup>

USA försökte tidigt utarbeta vissa riktlinjer som skall vara vägledande vid e-handel. Man anser att regelverken inte får snedvrída eller hindra handeln. Inga skattesystem får diskriminera någon typ av handel eller skapa sådana förmåner att transaktionerna företas på annan ort eller på annat sätt än tidigare. Systemet skall vara tydligt och öppet. Det skall ge möjlighet att beskatta alla lämpliga inkomster, vara lätt att implementera och minimera betungande administration och kostnader för samtliga parter. Samtidigt skall en beskattning av denna typ av transaktioner anpassas till de system som redan används av USA och andra internationella parter. Inga nya skatter skall införas.<sup>34</sup>

USA menar i rapporten att det bästa sättet att uppnå konsensus på området är genom diskussioner inom OECD. Samtidigt anser man det viktigt att näringslivet får ett stort inflytande över utformningen av alla regelsystem kring e-handeln för att denna skall kunna utvecklas på ett tillfredställande sätt.<sup>35</sup>

I nästa kapitel kommer jag att redogöra för hur man valt att lösa problematiken kring fasta driftställen inom OECD både traditionellt och i samband med e-handeln.

---

<sup>33</sup> Susan C. Borkowski, *Global Activity on the Electronic Commerce Front: A Taxation Update*, Int'l Tax Journal, Volume 26, Number 4, Fall 2000, s. 2.

<sup>34</sup> A Framework for Global Electronic Commerce – White House Release on Global Information Infrastructure, s. 5 (<http://iitf.doc.gov/elecomm/ecom.htm> nedladdad 2001-06-04) och Doernberg (1998), s. 4. Liknande formuleringar återfinns i; Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Åbo, 1997; Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers, Åbo, 1997; The Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce, Ottawa, 1998; Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, Ottawa, 1998.

<sup>35</sup> A Framework for Global Electronic Commerce – White House Release on Global Information Infrastructure, s. 4 och *Electronic Commerce: Opportunities and Challenges for Government*, OECD, Paris, 1997 (The "Sacher-report"), s. 64ff.

## 4 OECDs modellavtal

För att undvika dubbelbeskattning, dubbel skattefrihet eller rent av att skattskyldighet uppstår i samtliga länder, har OECD utarbetat ett modellavtal när det gäller dubbelbeskattning. I inledningen till kommentaren till detta avtal ges följande definition; ”Internationell juridisk dubbelbeskattning kan generellt definieras som uttagande av likadana skatter i två (eller flera) stater av samma skattesubjekt för samma underlag och under samma period”.<sup>36</sup>

Målsättningen med modellavtalet är att skapa enhetliga regler genom att utarbeta utförliga anvisningar i form av rekommendationer. Dessa rekommendationer återfinns i en särskild kommentar. Avtalet utgör en modell eller rekommendation och är inte juridiskt bindande. Trots detta kan medlemsstaterna<sup>37</sup> reservera sig mot bestämmelser eller kommentarer. Reservationerna har ingen juridisk betydelse men vittnar om statens uppfattning i en viss fråga, vilket kan bli av betydelse vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal.<sup>38</sup> Modellavtalet har även fått stora verkningar bland sådana stater som inte är medlemmar i OECD.<sup>39</sup>

Dubbelbeskattningsproblematiken har lösts så att källstaten har beskattningsföreträde framför domicilstaten och således är det hemviststatens skyldighet att avräkna en eventuell skatt i källstaten.<sup>40</sup> Enligt artikel 7 (1) skall inkomst av rörelse, som ett företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftsställe. 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. Ett fast driftsställe är alltså en förutsättning för en att en avtalsslutande stat skall kunna beskatta utländska

---

<sup>36</sup> Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet, Rapport av OECD:s kommitté för skattefrågor, 1977, s. 9.

<sup>37</sup> Följande länder är medlemmar i OECD: Australien, Belgien, Canada, Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Island, Italien, Japan, Luxemburg, Mexiko, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Portugal, Schweiz, Spanien, Storbritannien, Sverige, Turkiet, Tyskland, USA, och Österrike.

<sup>38</sup> Vogel anser att det faktum att staterna kan reservera sig mot artiklarna och göra anmärkningar till utformningen av kommentaren innebär att modellavtalet utgör soft law. Skulle avtalet inte utgöra soft law skulle en reservation inte längre vara nödvändig (Se Klaus Vogel, *Klaus Vogel on double taxation conventions : a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital: with particular reference to German treaty practice*, Kluwer Law International, London 1997). Mattias Dahlberg anser i sin avhandling att man som motargument till Vogel kan hävda att staterna endast rekommenderas att följa avtalet och att de därför inte är bindande (Mattias Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag : en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*, Iustus förlag, Uppsala 2000, s. 90f.).

<sup>39</sup> Inledningen till OECDs modellavtal, p. 12-15.

<sup>40</sup> Doernberg (1999), s. 11 och Jeffrey Owens, *The Tax Man Cometh to Cyberspace*, Tax Notes Int'l, Volume 14, Number 22, 2 June, 1997, s. 1845.

företag. Det är inte tillräckligt att bedriva verksamhet utomlands. Om man är skattesubjekt i en stat krävs att man etablerar en särskild koppling till den andra staten, d v s en hemvist utomlands. Säkerheter, bankkonton eller immateriella rättigheter<sup>41</sup> är inte tillräckligt för att en plats för affärsverksamhet skall anses föreligga.<sup>42</sup>

När det råder handelsbalans mellan två stater brukar denna uppdelning av beskattningsrätten mellan källstat och hemviststat jämnas ut i slutändan, medan en obalans kan uppstå i förhållandet mellan importländer och exportländer.<sup>43</sup>

En definition av begreppet ”hemvist” återfinns i artikel 4 och en definition av ”fast driftsställe” återfinns i artikel 5.

## 4.1 Hemvist

Enligt artikel 4 i modellavtalet skall hemvist först och främst fastställas genom tillämpning av intern nationell lagstiftning. Här har olika länder valt olika metoder. Den ena är att fastställa hemvist genom *formella kriterier*, vilket innebär att nationaliteten hos en juridisk person skall bestämmas med hänsyn till var den bildats och registrerats, var dess styrelse har sitt säte e t c. Denna metod tillämpas i Sverige. Den andra metoden innebär att man fäster avgörande vikt vid var den *verkliga ledningen* utövas.<sup>44</sup>

Hänvisningen till den interna rätten i de avtalsslutande staterna innebär att fall av dubbel bosättning kan uppkomma och i så fall regleras i artikel 4 p. 2 hur hemvistet skall bestämmas för fysiska personer. Av artikel 4 p. 3 framgår att i fall där dubbel beskattningsrätt råder för juridiska personer skall hemvist anses vara i den stat där den juridiska personen har sin verkliga ledning.

## 4.2 Fast driftsställe

Fasta driftställen regleras i artikel 5 i modellavtalet. De definieras som ”*en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken företagets verksamhet helt eller delvis bedrivs*”.<sup>45</sup> Fast driftsställe skall dock inte anses föreligga vid verksamhet som bara är av förberedande och biträdande art. Som ovan konstaterats har källstaten beskattningsrätt om det finns ett fast driftsställe på dess territorium. Frågan är dock hur stor del som skall anses vara hänförlig till det fasta driftstället. En variant som bl a tillämpas i Sverige är den s k

---

<sup>41</sup> Eng. intangibles.

<sup>42</sup> Arvid Aage Skaar, *Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce*, Int'l Tax Review, Volume 28, Number 5, May 2000, s. 189.

<sup>43</sup> Jeffrey Owens, *Tax Notes Int'l*, 1997, s. 1845.

<sup>44</sup> Nils Mattson, *Svensk internationell beskattningsrätt*, 12 uppl., s. 41ff..

<sup>45</sup> OECDs modellavtal artikel 5 (1).§

*fristående företagsprincipen*. Denna innebär att så stor inkomst skall hänföras till det fasta driftstället som det skulle ha förvärvat om det varit ett självständigt eller fristående företag.<sup>46</sup> Inom modellavtalet regleras frågan i artikel 7.

För att det skall vara fråga om ett fast driftsställe måste alla rekvisiten i artikel 5 vara uppfyllda. Det skall alltså vara fråga om en ”stadigvarande plats för affärsverksamhet”. Företaget skall ”helt eller delvis driva sin rörelse från denna plats”. Dessutom måste det finnas en viss grad av ”varaktighet”.<sup>47</sup>

#### **4.2.1 Plats för affärsverksamhet**

Med plats för affärsverksamhet avses en lokal eller i förekommande fall maskiner eller utrustning, som i alla fall till viss del används för att bedriva företagets rörelse. Plats för affärsverksamhet kan även föreligga även om man egentligen bara förfogar över ett utrymme, som kanske rent av är beläget i ett annat företags lokaler. Förfogandet behöver inte ens vara nödvändigt utan verksamheten kan ske i vilken form som helst, t ex genom ägande eller hyra.<sup>48</sup> I vissa länder krävs dock att förfogandet skall vara juridiskt på så sätt att den skattskyldige inte kan tvingas flytta från platsen utan samtycke. I de flesta länder ser man dock till det faktiska förfogandet, d v s att förfogandet kan ske om och när man vill.<sup>49</sup>

#### **4.2.2 Verksamheten helt eller delvis bedrivs från platsen**

Det måste i allmänhet finnas ett samband mellan platsen för affärsverksamhet och en bestämd geografisk punkt. T ex utgör lastbilar och bussar affärsverksamhet<sup>50</sup> men de utgör inte fasta driftställen så länge företaget inte dessutom har ett biljettkontor eller någon annan slags verksamhet i landet.<sup>51</sup> Det saknar betydelse hur länge ett företag i en avtalsslutande stat är verksamt i den andra avtalsslutande staten om det inte bedriver verksamheten på en bestämd plats, men detta betyder inte att affärsverksamheten måste rent faktiskt vara fast förenad med den mark som den står på. Det är tillräckligt att utrustningen blir kvar på ett bestämt ställe.<sup>52</sup> Bärbar utrustning räknas således inte som ett fast driftsställe. Men t ex rummet där utrustningen förvaras kan göra det. Man har också diskuterat huruvida ambulerande verksamheter skall kunna utgöra ”fixed place of business”. Opinionsen verkar gå emot att kravet för att bli ett fast driftsställe uppnås om verksamheten är knuten till ett geografiskt område under en längre tid.<sup>53</sup>

---

<sup>46</sup> Pelin, s. 170.

<sup>47</sup> Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftsställe p. 2.

<sup>48</sup> Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftsställe p. 4.

<sup>49</sup> Arvid Aage Skaar, INTERTAX, 2000, s. 190.

<sup>50</sup> Eng. place of business.

<sup>51</sup> Arvid Aage Skaar, INTERTAX, 2000, s. 189.

<sup>52</sup> Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftsställe p. 5.

<sup>53</sup> Arvid Aage Skaar, INTERTAX, May 2000, s. 189.

### 4.2.3 Varaktighet/stadigvarande

Varaktighetskriteriet hänger nära samman med kravet på att verksamheten måste vara stadigvarande. Med varaktighet menas att verksamheten inte får vara tillfällig. Det räcker dock att verksamheten upprättats i syfte att vara varaktig. Om verksamheten sedan kom att vara kortare tid än förväntat t ex på grund av den speciella karaktären av företagets verksamhet eller därför att det avvecklades i förtid till följd av särskilda förhållanden, t ex den skattskyldiges död eller en felinvestering kan den ändå räknas som ett fast driftställe. I motsatt förhållande d v s om syftet med plats för affärsverksamheten varit kortsiktigt, men av olika skäl dragit ut på tiden så att den inte längre kan anses vara tillfällig, blir det ett fast driftsställe med retroaktiv verkan. Det är inte nödvändigt att verksamheten bedrivs utan avbrott, men den måste bedrivas regelbundet.<sup>54</sup>

### 4.2.4 Verksamhet av förberedande eller biträdande art

I artikel 5 (4) räknas vissa verksamheter upp som inte skall räknas som fast driftsställe. Dessa verksamheter är ofta av förberedande eller biträdande art. Syftet är att förhindra att ett företag i en stat beskattas i den andra staten, om företaget i den andra staten bedriver verksamhet av rent förberedande eller biträdande art.<sup>55</sup>

Det är ofta 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 från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet i sig utgör en väsentlig och betydande del av företagets verksamhet som helhet betraktad. Varje enskilt fall bör bedömas efter omständigheterna. Vid en stadigvarande plats för affärsverksamhet som har samma allmänna syfte som hela företaget bedrivs i varje fall *inte* förberedande eller biträdande verksamhet.<sup>56</sup>

## 4.3 Fast driftsställe vid elektronisk handel

Kommentaren till modellavtalet har varit föremål för diskussioner inom OECD i samband med de nya frågeställningar som vuxit fram genom den elektroniska handeln, bland annat p g a den lätthet med vilken man kan flytta verksamheten, den ökade anonymiteten och parternas rörlighet.<sup>57</sup> En verksamhet kan etableras och drivas i många länder, eller rent av alla världens länder, genom en webbsida utan att man faktiskt flyttat verksamheten från hemviststaten. Varken fysiskt

---

<sup>54</sup> Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p. 6 och 7.

<sup>55</sup> Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p. 23.

<sup>56</sup> Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p. 24.

<sup>57</sup> Ministry for Finance, State Secretariat for Finance, *Report of the Commission for the Analysis of the Impact of Electronic Commerce on the Spanish Tax System*, Updated Summary, October 2000, s. 35.

närvaro eller en agent behövs.<sup>58</sup> Samtidigt medför det faktum att man saknar närvaro i staten inte längre så stora nackdelar.<sup>59</sup> Eftersom tidigare gällande regelsystem tillkommit under en period när internationell handel bara kunde bedrivas om ett företag hade någon form av fysisk närvaro i källstaten har det därför diskuterat om det är rimligt att använda dessa regler även vid transaktioner som äger rum på Internet.<sup>60</sup>

Med bakgrund av detta har man ifrågasatt hela konceptet fast driftsställe och kommit fram till att man ställs inför tre alternativ när det gäller elektronisk handel;

- att helt överge begreppet fast driftsställe,<sup>61</sup>
- att finna nya begrepp för sådana situationer eller
- att tillämpa nu gällande regler i dubbelbeskattningsavtalen men att anpassa dem till de nya omständigheterna.

De första två alternativen medför stora svårigheter på kort sikt; det första därför att det skulle innebära att man frångår en taxeringsprincip som under lång tid gällt för taxering av personer utan hemvist i landet. Det andra förslaget kan bidra till konflikter och öka risken för att antingen den traditionella eller den elektroniska handeln diskrimineras om inte begreppen definieras tillräckligt tydligt. Den tredje varianten är den som OECD valt att följa, i alla fall inledningsvis.<sup>62</sup>

The Committee on Fiscal Affairs antog i juni 1998 särskilda "Taxation Framework Conditions"<sup>63</sup>, vilka också mottogs positivt av ministrarna på ministerkonferensen om elektronisk handel i Ottawa i oktober 1998. I detta dokument framhålls att samma principer skall styra beskattningen vid elektronisk handel som vid traditionell sådan. Följande principer skulle vara styrande.

---

<sup>58</sup> Ministry for Finance, State Secretariat for Finance, *Report of the Commission for the Analysis of the Impact of Electronic Commerce on the Spanish Tax System*, Updated Summary, October 2000, s. 36.

<sup>59</sup> Jeffrey Owens, *Tax Notes Int'l*, 1997, s. 1846.

<sup>60</sup> Arthur Cockfield, *Tax Compliance Issues for U.S. Companies With International Electronic Commerce Transactions*, *Tax Notes Int'l*, Volume 20, Number 2, 10 January 2000, s. 229.

<sup>61</sup> Det har även förts diskussioner om att begreppet fast driftsställe bör överges för *all* handel. Problemet skulle enligt denna synpunkt egentligen inte vara ett problem endast på den elektroniska handeln, utan på de svårigheterna att fördela inkomst mellan hemvist- och källstat i en global ekonomi. (se Doernberg (1999), s. 305). Företrädare för US Treasury Department anser att man måste bestämma om begreppet fast driftsställe leder till det resultat man vill uppnå eller om man bör närma sig den elektroniska handeln på ett annat sätt. (se Thomas F. Field, *IFA Congress Participants Tackle International Tax Issues*, *Tax Notes Int'l*, Volume 15, Number 18, November 3, 1997, s. 1403)

<sup>62</sup> Ministry for Finance, State Secretariat for Finance, *Report of the Commission for the Analysis of the Impact of Electronic Commerce on the Spanish Tax System*, Updated Summary, October 2000, s. 36.

<sup>63</sup> *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, A Report by the Committee on Fiscal Affairs, [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/frameworke.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/frameworke.pdf) (nedladdad 2000-01-22).

- *neutralitet*, på så sätt att beskattningen skall bli den samma för elektronisk handel som för traditionell handel,
- *effektivitet* genom att inkrävning av skatterna skall kunna ske till så liten administrativ kostnad som möjligt,
- *säkerhet och enkelhet* skall uppnås genom klara och tydliga regler så att skattskyldiga vet vad som gäller
- *rättvisa* genom att rätt skatt skall tas ut vid rätt tillfälle samt
- *flexibilitet* då systemen skall kunna följa med den elektroniska och ekonomiska utvecklingen.<sup>64</sup>

The Committee on Fiscal Affairs (CFA) tror att dessa principer kan upprätthållas genom redan existerande skatteregler.<sup>65</sup> De flesta transaktioner som företas elektroniskt har sin motsvarighet i den traditionella handeln. Den elektroniska handeln representerar helt enkelt bara ett nytt sätt att beställa samt leverera varor och tjänster och vissa förtydliganden är därför nödvändiga.<sup>66</sup> På området för dubbelbeskattningsavtal ansågs att de redan befintliga internationella normerna även skulle kunna gälla vid den elektroniska handeln, men att några förtydliganden måste göras om hur dessa normer, och framför allt modellavtalet, skall användas.<sup>67</sup> Ett dilemma som uppstår när man försöker skapa ett regelverk på skatteområdet är att det skall uppfylla ovan nämnda principer samtidigt som det skall kunna accepteras av internationella organisationer och de enskilda staterna.<sup>68</sup>

Doernberg har i en artikel visat på de problem som kan uppstå om man inte lyckas enas om vilka principer som skall styra beskattning av den elektroniska handeln.<sup>69</sup> Han börjar med att konstatera att det även tidigare varit möjligt för ett företag i land A att sälja till land B utan att ha någon fysisk närvaro i land B. Postorderförsäljning är ett utmärkt exempel på detta, den elektroniska handeln medför således inte något nytt på detta plan. Skillnaden är dock att postorderförsäljningen skedde i mindre omfattning än vad man beräknar kommer bli fallet med e-handeln.

I artikeln ger han exempel på olika verksamheter och hur dessa skulle kunna beskattas. I första fallet utgår han från en traditionell transaktion. I de fall en vara tillverkas uppstår det ett välstånd i tillverkarlandet. Om varan säljs till en detaljist

---

<sup>64</sup> Jeffrey Owens, *Taxation and E-Commerce: Progress Report*, INTERTAX, Volume 29, Number 1, January 2001, s.10 och Ministry for Finance, State Secretariat for Finance, *Report of the Commission for the Analysis of the Impact of Electronic Commerce on the Spanish Tax System*, Updated Summary, October 2000, s. 16-17. Principerna kallas även för Ottawapriniperna.

<sup>65</sup> Jeffrey Owens, INTERTAX, January 2001, s. 11.

<sup>66</sup> Allan Yamanouchi, *International Tax Issues Affecting Electronic Commerce and Banking*, Tax Notes Int'l, Volume 14, Number 20, May 19, 1997, s. 1621 och 1624.

<sup>67</sup> OECD Tax - Electronic Commerce, [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/e\\_com.htm](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_com.htm) (nedladdad 2001-01-22)

<sup>68</sup> Susan C. Borkowski, s. 1.

<sup>69</sup> Richard L. Doernberg, *Electronic Commerce and International Tax Sharing*, Tax Notes Int'l, March 30, 1998, s. 1013-22

uppstår det ett överskott i det land detaljisten finns och det blir rimligt att man delar på beskattningsrätterna. I en digital transaktion uppstår i stället alla vinsterna i tillverkarlandet; varorna har tillverkats där, kan ha programmerats där o s v. Det enda som landet där varan köps tillför är kunderna och enligt gällande rätt medför detta inte någon beskattningsrätt.<sup>70</sup>

För att förtydliga kommentaren tillsattes en arbetsgrupp<sup>71</sup> som fick i uppgift att revidera den tidigare kommentaren och se hur denna kunde användas på e-handeln. Arbetet begränsades till att avgöra hur den befintliga lydelsen av artikeln skulle kunna appliceras. Arbetsgruppen lämnade ifrån sig två utkast innan den slutliga versionen av den reviderade kommentaren avlämnades den 22 december 2000. Den slutliga versionen består av följande huvudpunkter.

- datorutrustning så som en server *kan* utgöra ett fast driftsställe om den står för en betydande del av företagets kärnverksamhet,
- en webbsida *kan inte* ensam utgöra ett fast driftsställe,
- ett ”web site hosting arrangement” utgör generellt *inte* ett fast driftsställe för det företag som bedriver sin verksamhet genom webbsidan, och
- en Internet Service Provider (ISP)<sup>72</sup> bedöms inte, annat än i mycket ovanliga fall, vara en beroende agent för en annan verksamhet på så sätt att den skall räknas som ett fast driftsställe för den verksamheten.<sup>73</sup>

Det konstaterades bl a att man vid elektronisk handel måste göra en åtskillnad mellan datorutrustning, vilken i vissa fall kan anses vara ett fast driftsställe, och information och mjukvara som används av utrustningen eller lagras därpå.<sup>74</sup> I det följande kommer jag att visa på de diskussioner som fördes inom arbetsgruppen med bakgrund av de riktlinjer som tidigare varit vägledande för att avgöra definitionen fast driftsställe vid server, hemsida, ISP och agenter. Även om man till viss del nått konsensus i den reviderade kommentaren är det av stor vikt att visa på de diskussioner som förts eftersom det fortfarande kvarstår vissa oklarheter. De ovan angivna punkterna står som huvudregler eller riktlinjer och följaktligen bör man kunna göra undantag från dessa. Frågan om ett fast driftsställe föreligger

---

<sup>70</sup> Richard L. Doernberg, *Tax Notes Int'l*, 1998, s. 1014.

<sup>71</sup> Working Party No.1 on Tax Conventions and Related Questions.

<sup>72</sup> En ISP kan t ex tillhandahålla Internet anslutning, d v s en slags förmedlingstjänst. Dessutom finns det olika kateorier av ISP beroende på vilken uppgift de har; s k ”*Backbone providers*” är sådana som tillhandahåller kablar eller nätverk och är ofta något stort teleombolag, *regional providers* är sådana som vill kunna upprätta förbindelse mellan större områden och *local providers* följaktligen sådana som vill kunna erbjuda förbindelse inom ett mindre område. (Källa: Agne Lindberg, *Praktisk IT-rätt*, 2 uppl., Nordtedts Juridik, Stockholm 1999, s 98 och Howard E. Abrams, *How Electronic Commerce Works*, *Tax Notes Int'l*, Volume 14, Number 19, May 12, 1997, s. 1580.

<sup>73</sup> Robert Goulder, *American Bar Association Section of Taxation Panel Eyes OECD Conclusions on Taxation of E-Commerce*, *Tax Notes Int'l*, Volume 22, Number 4, 22 January 2001, s. 360 och *Changes to the Commentary on Article 5*, s. 2.

<sup>74</sup> Det konstaterades i ett första utkast att det är viktigt att skilja mellan server och webbsida eftersom det ofta är olika företag som innehar och ansvarar för de båda.



måste avgöras från fall till fall. De diskussioner som förts hittills är således inte helt överspelade utan bör kunna få betydelse just när det gäller tolkning av oklara fall. Tidigare diskussioner och argument kan också vara till vägledning när det gäller frågor som rör länder som inte anslutit sig till OECDs kommentar. Dessa länder kan komma att nå en annan lösning när det gäller avgörandet av fasta driftsställen.

### 4.3.1 Server

En av de mest diskuterade frågorna vid omarbetandet av kommentaren och vid elektronisk handel i allmänhet, har varit huruvida en server<sup>75</sup> kan utgöra ett fast driftsställe. Den slutliga utformningen är en sammanjämkning där de mest extrema åsikterna fått ge vika, nämligen att en server aldrig kan utgöra ett fast driftsställe samt att en server normalt utgör ett fast driftsställe.<sup>76</sup> Enligt den slutliga versionen av ändringarna till kommentaren kan automatisk utrustning under vissa förutsättningar utgöra ett fast driftsställe i det land där utrustningen finns om den står för en betydande del av företagets kärnverksamhet. En server är en del av en utrustning som har en fysisk närvaro någonstans och denna närvaro kan således utgöra en stadigvarande plats för affärsverksamhet för det företag som förfogar<sup>77</sup> över servern.<sup>78</sup>

För att uppfylla kravet på att vara stadigvarande är inte det avgörande huruvida det är *möjligt* att flytta servern utan om detta faktiskt också gjorts. För att utgöra en stadigvarande plats för affärsverksamhet är det nödvändigt att servern befinner sig på samma plats under så lång tid som krävs för att den skall hinna kvalificera sig som stadigvarande.<sup>79</sup>

Frågan om ett företags förfogande över en server innebär att verksamheten helt eller delvis bedrivs från den plats där servern är belägen får *avgöras från fall till fall*. I dessa situationer skall man ta hänsyn till om förfogandet över utrustningen kan anses ske där företagets verksamhet utförs.<sup>80</sup>

Det spelar heller ingen roll om den utrustning som används för elektronisk handel i ett särskilt land sköts av personer som är bosatta i det landet eller som vistas i det landet för att sköta utrustningen. Automatisk utrustning som inte kräver mänskliga åtgärder för att fungera kan fortfarande utgöra ett fast driftsställe, fysisk närvaro är inte en nödvändighet.<sup>81</sup>

---

<sup>75</sup> Den korrekta svenska termen för server är egentligen ”värddator”, men jag använder mig i denna framställning konsekvent av ordet server

<sup>76</sup> Jeffrey Owens, INTERTAX, 2001, s. 12.

<sup>77</sup> Eng. operates

<sup>78</sup> Changes to the Commentary on Article 5, p. 42.2.

<sup>79</sup> Changes to the Commentary on Article 5, p. 42.4.

<sup>80</sup> Changes to the Commentary on Article 5, p. 42.5.

<sup>81</sup> Changes to the Commentary on Article 5, p. 42.6.

Vissa länder har menat att en server redan omfattas av modellavtalet. I punkten 10 i den befintliga kommentaren konstateras att en affärsverksamhet kan bedrivas från automatisk utrustning. Andra länder ansåg i stället att en gräns bör dras vid spel och varuautomater. Dessa automater är nämligen sådana till sin karaktär att de står på ett och samma ställe och avtalet ingås och slutförs på samma stället genom att varor eller tjänster levereras till kunden. En säljare som flyttar sina automater ofta riskerar att snabbt förlora sina kunder. Så är inte fallet när det gäller servrar eftersom att det inte spelar någon roll för kunden var dessa är placerade. Kunden kommer ju åt webbsidan från alla ställen där han kan ha en Internetuppkoppling. Enligt detta synsätt bedrivs inte e-handlarens verksamhet genom servern utan genom företagets kontor, lager, forskningsställe eller på annat ställe där den inkomstbringande verksamheten äger rum och kravet på att e-handlaren skall ha en stadigvarande verksamhet<sup>82</sup> är inte uppfyllt.<sup>83</sup>

Vidare har diskuterats huruvida mänsklig inblandning är en förutsättning för att ett fast driftsställe skall föreligga. Skiljaktigheterna har bestått i;

- huruvida den mänskliga inblandningen måste ske inom landet där verksamheten är belägen,
- om inblandningen måste ske från någon som är anställd i företaget, eller
- om den kan ske från vem som helst samt vilken grad av delaktighet som krävs.<sup>84</sup>

Vad gäller den första punkten har åsikterna gått isär så tillvida att vissa anser att det måste finnas en viss mänsklig inblandning i verksamheten. Den tyska överdomstolen Bundesfinanzhof, har dock intagit en helt annan ståndpunkt i det så kallade *pipeline-fallet*.<sup>85</sup> Fallet rörde ett holländskt företag som via pipelines försåg tyska köpare med olja och domstolen hade att avgöra huruvida de pipelines som fanns inom tyskt territorium skulle vara att anse som fast driftsställe i Tyskland. Oljeflödet reglerades automatiskt från Holland och det holländska företaget hade inga anställda eller någon beroende agent i Tyskland. Allt underhåll och alla reparationer utfördes av oberoende företag.<sup>86</sup>

Den tyska domstolen definierade ett fast driftsställe som alla fixed place of businesses som bidrar till den skattskyldiges verksamhet. Således skulle pipelinen utgöra ett fast driftsställe i Tyskland. Med anledning av kravet på att pipelinen måste bidra till den skattskyldiges verksamhet konstaterade domstolen att ett

---

<sup>82</sup> Eng. Fixed place of business.

<sup>83</sup> OECD, *The Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce: Revised Draft*, Tax Notes Int'l, 1199, March 13, 2000.

<sup>84</sup> OECD, Tax Notes Int'l, 2000, s. 1199.

<sup>85</sup> Bundesfinanzhof vom 30.10.1996 II R 12/92, Bundessteuerblatt II 1997, s. 12. Eftersom mina tyskakunskaper är mycket begränsade har jag använt mig av en artikel av Friedrich E. F. Hey för att återge fallet (se nedan).

<sup>86</sup> Friedrich E. F. Hey, *German Court Rules Remote-Controlled Pipeline Constitutes a PE*, Tax Notes Int'l, February 24, 1997, s. 652.

”fixed place of business” bidrar till en affärsverksamhet när den skattskyldige utnyttjar den under en viss tid för affärsmässiga ändamål. Enligt domstolen var det tillräckligt att det holländska företaget kunde styra flödet i Tyskland genom sin fjärrkontroll. Ingen mänsklig närvaro var nödvändigt.<sup>87</sup> Det är lätt att förstå varför fallet blivit viktigt för beskattning av den elektroniska handeln eftersom att det finns stora likheter med Internet och en nedladdning av varor i digital form. Internet används då för att transportera information på samma sätt som en pipeline transporterar olja eller gas.

Även vad gäller frågan om huruvida den mänskliga inblandning måste ske från någon som är anställd av företaget, går åsikterna isär. Vissa menar att det är tillräckligt med någon slags mänsklig inblandning, oavsett om denna person har anknytning till företaget eller inte. Andra menar tvärtom att inblandningen måste ske från någon som har anknytning till företaget, antingen som anställd eller som beroende agent. Enligt denna uppfattning är det dock inte nödvändigt att personen har rätt att sluta bindande avtal för företagets räkning.<sup>88</sup>

Vad gäller graden av mänsklig inblandning anser vissa att det avgörande är huruvida utrustningen styrs av företaget, inte om den bara har satts upp och underhålls av företaget. Andra menar att det är svårt att skilja dessa delar åt och bestämma var gränsen skall gå mellan att sätta upp och att underhålla. Denna gränsdragning blir svår bl a när det gäller att avgöra vad som skall anses uppsättning respektive underhåll när det gäller att uppdatera ett datorprogram o s v.<sup>89</sup>

I de situationer där transaktionerna hänförliga till den elektroniska handeln inte överskrider gränsen för vad som kan räknas som förberedande och biträdande art enligt artikel 5(4) anses inte ett fast driftsställe föreligga. Även här sker bedömningen från fall till fall. Hänsyn tas bland annat till de funktioner som företaget vidtar genom utrustningen.<sup>90</sup> Att bistå med en kommunikationsväg, ungefär som vid en telefonlinje, mellan säljare och köpare, marknadsföring av varor eller tjänster, back-up server, insamlande av marknadsinformation för företaget samt, att förse med information är vad som nämns som sådana åtgärder som skulle kunna räknas som att vara av förberedande och biträdande art. Man konstaterar dock att inte heller denna typ av verksamhet får vara för omfattande eller utgöra företagets kärnverksamhet. Under sådana omständigheter föreligger ändå ett fast driftsställe.<sup>91</sup>

---

<sup>87</sup> Friedrich E. F. Hey, *Tax Notes Int'l*, 1997, s. 652.

<sup>88</sup> Revised draft 13 mars 2000, p. 8-11.

<sup>89</sup> Revised draft 13 mars 2000, p. 8-13.

<sup>90</sup> Klaus Eicker, *Tax E-efficient Structures for Electronic Business: The Challenges for Corporate Structures and Business Models*, INTERTAX, Volume 28, Number 3, March 2000, s. 128.

<sup>91</sup> Changes to the Commentary on Article 5, p. 42.7.

Under arbetets gång har även inväntats mot att en server skall kunna utgöra ett fast driftsställe på en grunden att det är vanligt att en server har flera back-up servrar, vilka ofta är placerade i olika länder, och det kan vara svårt att hänföra varje enskild transaktion till en viss server och en viss tidpunkt. Arbetsgruppen är medveten om detta problem men anser att det snarare är en fråga om vad som skall anses vara verksamhet av förberedande eller biträdande art. Det hindrar inte att en viss server på ett visst ställe kan utgöra ett fast driftsställe om dess funktioner går utöver vad som kan anses vara av förberedande eller biträdande art.<sup>92</sup> I den slutgiltiga kommentaren har man valt att räkna upp back-up servrar bland vad som generellt kan anses utgöra förberedande eller biträdande verksamhet. Här har man dock ansett att varje fall måste avgöras för sig och hänsyn skall då tas även till en rad andra omständigheter.

### 4.3.2 Webb sida

Enligt den slutliga kommentaren kan alltså en Webb sida *inte* utgöra ett fast driftsställe. En Webb sida, som är en kombination mellan mjukvara och information, utgör inte lös egendom.<sup>93</sup> Den kan inte heller utgöra en plats som kan ses som verksamhetsställe, eftersom där inte finns någon fast egendom, maskiner eller utrustning.<sup>94</sup> För att kunna ha en webbsida krävs att man har en dator till vilken webbsidan är länkad. Att någon annan kan ta del av en hemsida, ladda ned den på sin dator och spara den där innebär inte att denna person också kan visa hemsidan.

I förordet till den reviderade kommentaren framgår att Spanien och Portugal inte anser att fysisk närvaro är en förutsättning för fast driftsställe när det gäller e-handel. Man kan i stället utläsa att blotta närvaron av en webbsida eller t o m det faktum att en verksamhet är riktad på ett speciellt sätt mot dessa länder via Internet, är tillräckligt för att de skall ha skatterättslig jurisdiktion.<sup>95</sup>

Den spansk/portugisiska ståndpunkt anses inte vara så mycket en teknisk tolkning av artikel 5 utan en tolkning som är mer baserad på policyargument, för att kunna behålla skatterättslig jurisdiktion i sådana situationer där utländska företag driver elektronisk handel som riktar sig mot spanska och portugisiska kunder, utan att företaget har någon fysisk närvaro i länderna.<sup>96</sup> Vad denna ståndpunkt kan få för skatterättsliga konsekvenser behandlas nedan i kap. 5.

---

<sup>92</sup> Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce: Proposed Clarification of the Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Convention, Revised Draft for Comments, 3 March 2000, s. 5.

<sup>93</sup> Eng. tangible property.

<sup>94</sup> Changes to the Commentary on Article 5, paragraph 42.2. En server där webbsidan är lagrad och genom vilken man kan komma åt hemsidan kan dock utgöra ett fast verksamhetsställe för det företag som ansvarar för servern.

<sup>95</sup> Machiel Lamooij, *OECD makes its ruling on e-tax*, Int'l Tax Review, February 2001, s. 46-53.

<sup>96</sup> Machiel Lamooij, Int'l Tax Review, 2001, s. 46-53.

#### 4.3.2.1 Webbsida som agent?

Som konstaterats ovan utgör inte en oberoende agent ett fast driftställe medan en beroende sådan kan göra det.

I ändringarna till kommentaren konstateras att en webbsida genom vilken ett företag driver sin verksamhet inte kan utgöra en person i enlighet med artikel 3. Därför anses inte heller ett fast driftställe föreligga på så sätt att webbsidan skulle vara en agent för företaget på det sätt som anges i artikel 5(5).<sup>97</sup>

Motståndarna till denna uppfattning menar snarare att artikel 3 bör tolkas extensivt. Eftersom en webbsidan har flera likheter med en beroende agent skulle den således kunna rymmas inom artikel 5 (5). Likheterna består i att;

- webbsidan innebär en närvaro i landet,
- den fungerar som en förlängning av det utländska företaget till vilket den tillhör,
- den kan på motsvarande sätt som en beroende agent bedriva affärsverksamhet för det utländska företagets räkning inom ramen för hur den programmerats,
- till skillnad från en katalog kan vissa webbsidor skräddarsys och vara till en kund osv.<sup>98</sup>

Det är dock viktigt att poängtera att dessa funktioner inte kan utövas av webbsidan på egen hand. Denna måste förknippas med en server för att kunna fungera. Det är i servern all information lagras och det är servern som programmeras. Det är därför *inte* möjligt för en webbsida att ensam utgöra en beroende agent.

#### 4.3.3 Internet Service Provider

En anledning till att det är viktigt att göra en åtskillnad mellan en hemsida och en server där hemsidan lagras är också att det inte nödvändigtvis behöver vara samma företag som ansvarar för servern som bedriver sin verksamhet genom hemsidan. I fall då ett företag bedriver sin verksamhet genom att betala en ISP för att få utnyttja ett visst utrymme på deras hårddisk så innebär inte detta avtal att servern och dess placering står till företagets förfogande, inte ens om företaget haft möjlighet att bestämma att hemsidan skulle lagras på en speciell server på en

---

<sup>97</sup> Changes to the Commentary on Article 5, paragraph 42.10.

<sup>98</sup> Judd A. Sher, *A Band-Aid or Surgery: It is time to evaluate the health of the permanent establishment concept*, Tax Management Int'l Journal.

viss plats. I denna situation har företaget inte en fysisk närvaro på denna plats eftersom hemsidan inte finns i fysisk form.<sup>99</sup>

Det har också diskuterats huruvida en ISP kan göra att artikel 5 (5), om agenter, blir tillämplig. Så skulle kunna bli fallet i mycket speciella fall, men vanligtvis har ISP:n inte möjlighet att sluta bindande avtal i företagets namn och kommer inte heller att handla i sin vanliga verksamhet, vilket är tydligt då man vanligtvis tillhandahåller utrymme för många företags hemsidor. En ISP kommer m a o inte att kunna ses som en beroende agent.

## 4.4 Kommentarens förenlighet med Ottawaprinциperna

I de följande görs en analys om huruvida den antagna kommentaren följer de principer som man tidigare enats om under mötet i Ottawa, nämligen; neutralitet, effektivitet, säkerhet och enkelhet, rättvisa och flexibilitet.

### 4.4.1 Neutralitet

För att kunna avgöra huruvida det är neutralt att en server skall kunna utgöra ett fast driftsställe är det viktigt att se vilken slags handel man vill likställa e-handeln med. Det är inte meningen att modellavtalet skall påverka om en person väljer att driva sin verksamhet genom traditionell handel eller genom elektronisk handel.<sup>100</sup>

I många situationer liknar e-handeln vanlig postorderförsäljning. Webbsidan kan då likställas med de kataloger som postorderföretagen använder sig av. Katalogerna har inte ansetts vara något som leder till ett fast driftsställe.<sup>101</sup> I denna situation är det nu valda systemet neutralt. Det har dock framförts kritik mot att likna e-handeln med postorderförsäljning, eftersom att e-handel inte kräver mänskliga ordermottagare som faktiskt befinner sig inom en viss skatterättslig jurisdiktion. I stället kan olika delar av transaktionen företas genom olika servrar som är belägna i olika skattejurisdiktioner och servrarna kan bli uppbackade i flera länder så att det är slumpen som avgör var en transaktion faktiskt har ägt rum.<sup>102</sup>

---

<sup>99</sup> Changes to the Commentary on Article 5, paragraph 42.3. Om företaget som driver sin verksamhet genom en hemsida också disponerar över servern från vilken hemsidan lagras och används, kan platsen där servern är belägen utgöra ett fast driftsställe om övriga kriterier i artikeln är uppfyllda.

<sup>100</sup> Gary Sprague och Rachel Hersey, *Letter to OECD re Electronic Commerce*, INTERTAX, Volume 27, Issue 2, February 1999, s. 40.

<sup>101</sup> Gary Sprague och Rachel Hersey, INTERTAX, 1999, s. 43.

<sup>102</sup> Thomas F. Field, *IFA Congress Participants Tackle International Tax Issues*, Tax Notes Int'l, November 3, 1997, s. 1403.

På motsvarande sätt har man ansett att om en server utför en hel transaktion, d v s allt från reklam till försäljning och mottagande av betalning och detta sker i samma land skulle servern kunna jämföras med en varuautomat. Mot detta förslag framfördes invändningar att artikel 5 inte medger att man tar hänsyn till flera omständigheter som tillsammans leder till att ett fast driftsställe föreligger.<sup>103</sup>

Väljer man i stället att jämföra den elektroniska handeln med traditionell handel i butik blir frågan svårare. En webbsida skulle då kunna liknas med en butik man går in i och beskattning skulle således kunna ske som om försäljningen skett i en sådan. Beskattning enligt den nya kommentaren är enligt detta betraktelsesätt *inte* neutral.

#### **4.4.2 Effektivitet**

Systemet bör kunna anses vara effektivt då företagets inkomster bara beskattas i det land där företaget är beläget eftersom ett fast driftsställe inte föreligger. Kontroller och administration blir då lättare. Om systemet skall klara kravet på effektivitet är det av stor vikt att handel, både handel on-line och off-line, beskattas på lika sätt. Annars blir det omständigt för företagen.

#### **4.4.3 Säkerhet och enkelhet**

Det är mera osäkert om systemet kan anses vara rättssäkert och enkelt på så sätt att den skattskyldige skall veta vad som gäller. Eftersom kommentaren egentligen bara anger huvudregler och inte på något sätt indikerar när avvikelser från dessa huvudregler kan göras, kommer med stor sannolikhet nya frågetecken att uppstå. Denna osäkerhet kommer med största sannolikhet inte bli större än den osäkerhet som gällde även inom den traditionella handeln.

#### **4.4.4 Rättvisa**

Det är inte det nya systemet i sig som är avgörande för huruvida systemet är rättvist eller inte. Det beror snarare på hur skatten i slutändan kommer att tas ut. Det nya systemet har alla möjligheter att vara rättvist i betydelsen att rätt tas ut vid rätt tidpunkt, men det finns även andra aspekter på huruvida ett system är rättvist, t ex borde en förutsättning för ett rättvist rättssystem vara att det är neutralt. Vidare kan diskuteras om det nya systemet kan anses vara rättvist med anledning av förhållandet mellan e-handelsimportörer respektive exportörer.

---

<sup>103</sup> Thomas F. Field, Tax Notes Int'l, 1997, s. 1403.

#### 4.4.5 Flexibilitet

Kravet på flexibilitet får anses vara uppfyllt genom att man försöker vara teknikneutral. Att inte skapa nya regler för e-handeln tyder på att man beaktat att den tekniska utvecklingen går snabbt och att vi kanske inte kan förutse alla nya framtida möjligheter.

### 4.5 Politiska avvägningar

Det har poängterats att exportländer ofta gärna vill frånga en källstatsbaserad beskattningsprincip, eftersom att dessa länder gynnas mer av en hemvistbaserad beskattning. Importländer däremot gynnas av att ha en källstatsbaserad beskattning.<sup>104</sup> Somliga anser att en viktig aspekt av problematiken kring fasta driftställen är hur den visar på konkurrensen mellan u-länder och i-länder. De regler som etableras nu kommer att påverka hur e-handelsföretagens vinster kommer att beskattas i många generationer framåt.<sup>105</sup> Det handlar alltså till stor del om politiska avvägningar och man kan se det hela i ett skattekonkurrensperspektiv.

En konsekvens av dessa olika synsätt blir att länder som räknas bland e-handelsexportörerna ofta är emot att en server eller en webbsida skall kunna utgöra ett fast driftsställe. Om ett fast driftsställe *inte* anses föreligga i verksamhetslandet har hemvistlandet inte avstått från något beskattningsanspråk. Ju mer sannolikt det är att en server bedöms vara ett fast driftsställe desto starkare blir argumenten för e-handelsimportörerna att få en del av skattekakan.<sup>106</sup> I enlighet med detta resonemang har man följaktligen valt att stödja e-handelsexportörerna inom OECD.

Doernberg menar att det inte är troligt att de länder som tillhör e-handelsimportörerna skulle acceptera att deras beskattningsunderlag minskas på detta sätt, utan de kommer att försöka hitta lösningar för att behålla beskattningsrätten. Ett sätt skulle kunna vara att försöka frånga begreppet fast driftsställe och istället skapa någon slags källstatsskatt där man snarare fokuserar på konsumenten än att försöka se till vart vinsten har uppstått, något som inte rymms under traditionella internationella beskattningsprinciper.<sup>107</sup> Denna typ av källstatsbeskattning är den lösning som bl a Spanien och Portugal valt genom att reservera sig mot vissa delar i den nya kommentaren.

---

<sup>104</sup> John C. Dixon, *The Direct Taxation of Electronic Commerce... When Will Someone Grasp the Nettle?*, Tax Planning Int'l Review, Volume 25, Number 7, July 1998, s. 14.

<sup>105</sup> Robert Goulder, Tax Notes Int'l, 2001, s. 360.

<sup>106</sup> Robert Goulder, Tax Notes Int'l, 2001, s. 360.

<sup>107</sup> Richard L. Doernberg, Tax Notes Int'l, 1998, s. 1014.



Medan de nya OECD-direktiven kommer att fungera som riktlinjer för OECDs medlemsstater har de ännu inte och kommer kanske aldrig att vinna globalt acceptering. Kina och Indien, två stater som inte är medlemmar, håller inte heller med OECDs ståndpunkt att webbsidor inte är fasta driftställen. De menar istället att en webbsida kan utgöra ett fast driftsställe under vissa förutsättning. På grund av dessa länders stora befolkningsmängd och starka köpkrafter anses detta vara något som man inom näringslivet bör vara mycket uppmärksam på.<sup>108</sup>

Några anser att en server liksom en webbsida *aldrig* skall kunna utgöra ett fast driftsställe och att OECDs ståndpunkt därför är en lösning som främjar e-handelsimportörerna. Lösningen på problematiken kring fasta driftställen kan då anses vara en källstatsbaserad beskattning. Idag kan endast USA räknas som en nettoexportör av elektronisk handel och borde därför egentligen förespråka en helt hemvistbaserad lösning. Anledningen till att USA gått med på OECDs lösning skulle bli att man utsatts för påtryckningar från EU.<sup>109</sup>

Även inom EU har problematiken kring e-handelsimportörer och exportörer uppmärksammas. Rådet och kommissionen uttalade i den handlingsplan som upprättades i anledning av rådets möte i Feira i juni 2000 att:

”Europa måste spela en aktiv roll när det gäller att utveckla ett jämlikare informationssamhälle som erbjuder alla länder en rättvis chans att få deltaga. Att överbrygga det ”digitala gapet” mellan i-länder och u-länder är ett av de främsta målen för Europeiska unionen. För att kunna nå detta mål måste Europa samarbeta med sina viktigaste internationella partner och med det privata näringslivet.”<sup>110</sup>

Det är oklart hur stor roll dessa politiska avvägningar har spelat vid utformandet av den nya kommentaren. Med all sannolikhet kommer de dock att vara vägledande i den fortsatta debatten, framför allt i de diskussioner som rör övergivandet av konceptet fasta driftställen.

## 4.6 Sammanfattning

Att en server som huvudregel inte skall kunna ses som ett fast driftsställe anser jag vara en förnuftig lösning om man med *huvudregel* menar att det krävs mer än just en server för att det fasta driftstället skall föreligga, men att omständigheterna kan göra att ett sådant ändå är för handen. Möjligheterna att undgå beskattning eller flytta verksamheten till skatteparadis hade varit för stora om endast serverns placering hade varit avgörande. Om man skulle kunna placera sin server i ett lågskatteländ och sedan rikta all sin affärsverksamhet mot ett annat land med normalbeskattning utan att beskattning sker i normalskattestaten skulle detta

---

<sup>108</sup> Robert Goulder, *Tax Notes Int'l*, 2001, s. 360.

<sup>109</sup> Robert Goulder, *Tax Notes Int'l*, 2001, s. 360

<sup>110</sup> eEuropa 2002 – Ett informationssamhälle för alla, Handlingsplan utarbetad av rådet och Europeiska kommissionen för Europeiska rådets möte i Feira 19-20-juni 2000, s. 4.

innebära att betydande skatteförmåner kan uppnås. Resultatet skulle kunna bli att företag som vill driva e-handelsverksamhet överger sina hemviststater till förmån för lågskatteländer. Dessa företag skulle då konkurrera med de lokala försäljarna och de e-handelsföretag som valt att stanna kvar och fördelarna skulle vara avsevärda. Följden skulle bli en skattekonkurrens, vilket man inom såväl OECD som EU förklarar sig vilja undvika.<sup>111</sup>

För att avgöra vad mer som krävs än just serverns placering anser jag dock att Spanien och Portugal har en poäng i sin ståndpunkt att ett fast driftsställe kan föreligga om ett flertal av de kriterier som anges nedan är uppfyllda (kap 4.1). Jag anser att om man vill driva en verksamhet i t ex Spanien skall man göra detta på spanska villkor för att inte snedvrída konkurrensen på marknaden. En sådan lösning skulle bäst motsvara den beskattning som sker av utländska verksamheter idag.<sup>112</sup> Jag anser dock att en sådan lösning inte ryms inom den nya lydelsen av artikel 5 utan i så fall skulle det vara nödvändigt att arbeta om eller överge begreppet fast driftsställe.

Vidare förespråkar jag en lösning som innebär så små förändringar i beskattningssystemen som möjligt. En fortsatt utveckling av Internet är med all sannolikhet att vänta. Därför är små förändringar eller förtydliganden som verkar i riktning mot att göra reglerna så teknikneutrala som möjligt den bästa metoden. Jag håller helt med dem som förespråkar att inte binda upp en lagtext vid tekniska lösningar.<sup>113</sup> En sådan lagstiftning skulle troligen inte hålla i längden. Det har redan förutspåtts att man vid slutet av förra seklet skulle ha servrar med webbsidor som var lokaliserade på satelliter i rymden.<sup>114</sup> Redan tanken på att något sådant skulle vara möjligt gör mig än mer övertygad om vikten av att införa en teknikneutral reglering.

---

<sup>111</sup> Se OECDs skattekonkurrensrapport och EUs uppförandekod, vilka dock ligger utanför ramen för detta arbete.

<sup>112</sup> Jag är medveten om att det kan invändas mot detta argument då vissa av fördelarna med Internet och e-handeln är just att konsumentpriserna sjunker. Jag menar dock att konkurrensen mellan handlarna fortfarande finns, men att man inte bör driva skattekonkurrensen för långt.

<sup>113</sup> Jfr Westberg, SvSkT 2/99 s. 114- 115; ”Det finns två tunga skäl till att inte frammana specifika skattelösningar för elektronisk handel. Min avgörande invändning är, att handel via Internet enbart understryker en sedan länge pågående internationalisering. Att glömma underliggande strömmar kan leda till irreparabel skada. Globalisering och fri rörlighet för individer, företag, varor, tjänster och kapital var på gång långt innan termen elektronisk handel hade kommit på pränt. Det innebär, att grundläggande principer för internationell beskattning måste förbli utgångspunkten även för transaktioner via elektroniska handel. Exempelvis erfordras särreglering avseende CFC, oberoende av utvecklingen av Internethandeln. Detta framgår med all önskvärd tydlighet bl.a. av den nu pågående diskussionen om åtgärder mot skadlig skattekonkurrens. Mitt andra argument mot ett fullständigt övergivande av grundläggande principer för internationell beskattning gäller teknikutvecklingen. Data- telekommunikationer, nätverksstrukturer, tekniska möjligheter för skattemyndigheter att följa transaktioner etc. fortsätter att utvecklas. Risken är stor att dagens teknik annars i alltför hög grad påverkar utformningen av framtida skattesystem.”

<sup>114</sup> Arvid Aage Skaar, (2000) s. 194.

Den huvudsakliga invändningen mot att låta en server utgöra ett fast driftställe är enligt min mening att det inte finns någon grund att beskatta ett företag som bara bedriver handel i ett annat land genom närvaro av en webbsida eller en server. Som ovan konstaterats motiveras ju beskattning av fasta driftställen av att företaget anses ta del av verksamhetslandets infrastruktur o s v. Detta argument kan ifrågasättas vid elektronisk handel, speciellt vad avser handel med digitala varor och tjänster, d v s handel on-line. Vad gäller handel off-line, varor och tjänster som beställs elektroniskt men sedan levereras på traditionellt sätt, borde detta argument fortfarande kunna appliceras. Infrastrukturen används ju då i alla fall delvis för att förmedla varan eller tjänsten, även om det varit av större vikt om man haft en fabrik i landet. Eventuellt skulle man t o m kunna hävda att det inte går att driva internationell handel i ett land som har brisfällig infrastruktur eller rent av saknar sådan.<sup>115</sup>

Andra har påpekat att vad som talar emot en källbeskattning är att många anser att inkomsten bör beskattas där varan är tillverkad. Detta skulle möjligen vara ett argument i de fall där det som säljs kommer direkt från tillverkaren. Så kan t ex vara fallet vid försäljning av varor on-line, men också vid handel off-line där tillverkaren själv bedriver försäljning över Internet.

---

<sup>115</sup> David L. Forst, *The Continuing Vitality of Source-Based Taxation in the Electronic Age*, 15 Tax Notes Int'l, 3 november 1997, s. 1458.

# 5 Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Spanien

Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Spanien ingicks 1976 och avtalet har i stort sett samma lydelse som OECDs modellavtal. Detta kapitel syftar till att visa på de dubbelbeskattningsmässiga konsekvenser som kan uppstå om det svensk/spanska dubbelbeskattningsavtalet tolkas olika i de olika länderna.

## 5.1 Spansk intern skatterätt

I Spanien grundas beskattningsrätten i huvudsak på hemvistprincipen. Spanien anser sig ha beskattningsrätt över all inkomst som är hänförlig till ett företag med hemvist i Spanien, oavsett var i världen denna inkomst förvärvats.<sup>116</sup> Samma sak gäller för fysiska personer med hemvist i Spanien. Vidare är det av intresse att veta *var* i Spanien hemvisten anses vara eftersom att man då kan bli föremål för speciella regionala regler som kan påverka skattskyldigheten och den skattskyldiges upplysningsplikt.<sup>117</sup> I det följande kommer inte denna regionala reglering att beröras.

En av de omständigheter som kan medföra att skatterättslig hemvist skall anses föreligga i Spanien, är om den verkliga ledningen för företaget finns där. I inkomstbeskattnings-sammanhang kan skatterättslig hemvist föreligga för fysiska personer när basen eller kärnan för den skattskyldiges verksamhet finns i Spanien.<sup>118</sup>

Även vid de fall då fast driftställe föreligger i Spanien har Spanien full beskattningsrätt för alla inkomster hänförliga till det fasta driftstället oavsett var i världen denna inkomst är genererad.<sup>119</sup> Denna skatt är densamma som för en person med hemvist i landet.<sup>120</sup>

---

<sup>116</sup> Prop. 1976/77:2, s. 4.

<sup>117</sup> Pilar Molina Gómez-Arnáu, *The Taxation of Internet Commerce in Spain*, Int'l Tax Journal, Volume 26, Number 4, Fall 2000, s. 75.

<sup>118</sup> Pilar Molina Gómez-Arnáu, Int'l Tax Journal, 2000, s. 75.

<sup>119</sup> F. A. García Prats, *The Potential impact of the EC non-discrimination principle on Spanish income taxation*, EC Tax Review, Volume 7, Issue 3, 1998, s. 180 och Prop. 1976/77:2, s. 5.

<sup>120</sup> Pilar Molina Gómez-Arnáu, Int'l Tax Journal, 2000, s. 76f.

### 5.1.1 Spaniens syn på beskattning av e-handel

När det gäller företagsbeskattningen anser de spanska myndigheterna att Internet bara är ett nytt sätt att handla.<sup>121</sup> Även om formen är annorlunda ändrar det inte karaktären av de transaktioner man företar eller produkten man marknadsför. Följaktligen skall de aktiviteter som tidigare lett till beskattning fortfarande beskattas, oavsett på vilket sätt verksamheten utövas och oavsett om Internet används som ett kommunikationsmedel eller ett sätt att leverera varorna.<sup>122</sup>

Det har samtidigt diskuterats huruvida en till säljaren tillhörande server skulle kunna utgöra ett fast driftsställe. De dubbelbeskattningsavtal som Spanien ingått undantar ofta från definitionen fast driftsställe sådan användning av utrustning som uteslutande används för lagring eller leverans av varor. Likaså undantas aktiviteter som är av biträdande eller förberedande art.<sup>123</sup>

Av en rapport från det spanska finansdepartementet som publicerades i oktober 2000,<sup>124</sup> framgår att Spanien inte anser att fysisk närvaro är ett krav för att landet skall ha skatterättslig jurisdiktion. I rapporten nämns i stället andra faktorer som kan vara avgörande vid en fortlöpande, regelbunden och stabil ström av transaktioner som företas i Spanien och som överskrider en särskild nivå. Hit räknas t ex att bindande avtal slutits på Internet, att marknadsföringen riktar sig mot spanska kunder, att efterföljande service utförs i Spanien, att medlemskap eller hänvisningar görs till spanska organisationer och standarder, att lagermöjligheter finns i Spanien, att det finns samband mellan finansiella institutioner och med posttjänster m.m.<sup>125</sup>

## 5.2 Fast driftsställe i svensk rätt

Den svenska definitionen överensstämmer i stor utsträckning med den som finns i artikel 5 i OECDs modellavtal. Den svenska definitionen av fast driftsställe omfattar dock inte de undantagssituationer som finns angivna i modellavtalets artikel 5 (4), vilket innebär att ett utländskt företag som driver verksamhet av

---

<sup>121</sup> Den spanska organisationen för elektronisk handel har förutspått att värdet av den elektroniska handeln i Spanien skall uppgå till 74 692 miljoner pesetas 2001 och 336 114 miljoner pesetas 2002 (Pilar Molina Gómez-Arnáu, *Int'l Tax Journal*, 2000, s. 74.)

<sup>122</sup> Pilar Molina Gómez-Arnáu, *Int'l Tax Journal*, 2000, s. 74.

<sup>123</sup> Pilar Molina Gómez-Arnáu, *Int'l Tax Journal*, 2000, s. 77. De spanska dubbelbeskattningsavtalen följer alltså i stor utsträckning OECDs modellavtal.

<sup>124</sup> Ministry for Finance, State Secretariat for Finance, *Report of the Commission for the Analysis of the Impact of Electronic Commerce on the Spanish Tax System*, Updated Summary, October 2000.

<sup>125</sup> Ministry for Finance, State Secretariat for Finance, *Report of the Commission for the Analysis of the Impact of Electronic Commerce on the Spanish Tax System*, Updated Summary, October 2000, s. 36.

förberedande och biträdande art kan bli beskattat i Sverige om inte tillämpligt dubbelbeskattningsavtal innehåller undantag för denna typ av verksamhet.<sup>126</sup>

### 5.2.1 Svensk straff- och marknadsrättslig jurisdiktion

Det kan tyckas märkligt att Spanien valt en annan lösning än EU. Det kan dock vara värt att påpeka att en lösning som liknar den spanska skatterättsliga lösningen har valts på andra rättsområden i Sverige, t ex inom straff- och marknadsrätten.<sup>127</sup> I förarbetena till den gamla marknadsföringslagen uttalades följande beträffande lagens tillämpningsområde.

Huvudsyftet med den föreslagna lagstiftningen är att sörja för att vissa normer iaktas inom reklam och marknadsföring på den svenska marknaden. Avgörande för om generalklausulen skall tillämpas på en viss åtgärd bör därför vara om åtgärden är inriktad på en svensk publik [...].<sup>128</sup>

## 5.3 Konsekvenser av de olika ståndpunkterna

För att belysa konsekvenserna av att två länder har olika uppfattning i fråga om huruvida servrar och webbsidor kan utgöra fasta driftställen, utgår jag från några exempel.

*Exempel 1:* Ett svenskt företag innehar en server i Sverige och en webbsida som når spanska kunder. Enligt svensk rätt har Sverige beskattningsrätt eftersom företaget har sin hemvist där och enligt spansk intern rätt vill också Spanien beskatta inkomsten eftersom den kan anses hänförlig till Spanien genom ett där beläget fast driftställe. En dubbelbeskattningsituation uppstår som skall lösas enligt det svensk/spanska dubbelbeskattningsavtalet. Sverige som tolkar dubbelbeskattningsavtalet i enlighet med den reviderade kommentaren till OECDs modellavtal kommer med all sannolikhet komma fram till att man inte behöver avstå från detta beskattningsanspråk till förmån för Spanien, eftersom man inte anser något fast driftställe föreligga i Spanien. Enligt spansk tolkning skall den verksamhet som är att hänföra till Spanien beskattas i Spanien, om de rekvisit som tidigare angivits är uppfyllda, d v s om marknadsföringen riktat sig till spanska konsumenter o s v. Dubbelbeskattningen kommer således inte heller att undanröjas genom dubbelbeskattningsavtalet. I de allra flesta fall undanröjs en dubbelbeskattning trots allt efter förhandlingar mellan de olika staterna, men den skatteskyldige står alltså en risk att bli dubbelbeskattad.

---

<sup>126</sup> Tivéus, s. 79.

<sup>127</sup> Se t ex Michael Bogdan, *Kan en Internethemsida utgöra ett driftsställe vid bedömningen av svensk domsrätt och tillämplig lag*, SvJT 1998, s. 1.

<sup>128</sup> Prop. 1970:57 med förslag till lag om otillbörlig marknadsföring, s. 93.

*Exempel 2:* Ett spanskt företag har en server i Spanien och en webbsida som når svenska kunder. Resonemanget ovan skulle leda till att Sverige inte har något beskattningsanspråk, eftersom företaget enligt den svenska uppfattningen inte har något fast driftställe i Sverige. Enligt spansk intern internationell har Spanien dock beskattningsrätt över alla intäkter hänförliga till det spanska företaget oavsett var i världen dessa intäkter är hänförliga. Full beskattning sker alltså i Spanien enligt spanska skattesatser.

*Exempel 3:* Ett svenskt företag har en server i Spanien och en webbsida som når spanska och svenska kunder. Enligt spansk intern rätt kommer intäkter hänförliga till det spanska fasta driftstället beskattas i Spanien. Enligt den svenska uppfattningen kan ett fast driftställe föreligga i Spanien och om så är fallet får det svenska företaget avräkna den skatt som erlagts i Spanien.<sup>129</sup> En eventuell dubbelbeskattning kommer således att undanröjas.

I nästa kapitel utreds om en sådan dubbelbeskattning som beskrivs i *exempel 1* kan anses strida mot EG-rätten.

---

<sup>129</sup> Prop. 1976/77:2, s.39.

## 6 EG-rättslig reglering av dubbelbeskattning

Staterna är som nämnts suveräna när det gäller beskattningen, men när EU-medlemsstaterna utövar denna rätt måste de ta hänsyn till gällande gemenskapsrättslig reglering. EG-domstolen har tidigt slagit fast att EG-medlemskapet medför långtgående rättsliga konsekvenser för medlemsstaterna. Genom att underteckna fördraget har medlemsstaterna avstått från en del av den nationella suveräniteten till förmån för EG och EG-rätten. EG-rätten är enligt EG-domstolen överordnad den nationella rätten och den skall i princip äga företräde framför varje slags nationell rätt i alla tänkbara konflikter.<sup>130</sup>

Från början var nog inte tanken att fördragsbestämmelserna skulle få genomslag på skatteområdet, men i *avoir fiscal*-målet<sup>131</sup> slog EG-domstolen fast att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med stöd av fördraget och att EG-rätten går före dubbelbeskattningsavtalen.<sup>132</sup> Även om EG-domstolen inte kan ogiltigförklara en nationell bestämmelse, kan den konstatera att användandet av en inhemsk regel står i strid mot EG-rätten.<sup>133</sup> I *Schumaker*-målet<sup>134</sup> konstaterade EG-domstolen att så som gemenskapsrätten ser ut för närvarande, faller frågor om direkta skatter i och för sig inte inom gemenskapens behörighetsområde, men medlemsstaterna är ändå skyldiga att respektera gemenskapsrätten vid utövandet av de befogenheter som är dem förbehållna.<sup>135</sup> Denna uppfattning bekräftades åter i *Safir*-målet.<sup>136</sup>

Trots att den direkta beskattningen egentligen inte tillhör gemenskapens kompetensområde, regleras dubbelbeskattning dessutom till viss del genom EG-fördraget.<sup>137</sup> Artikel 293 rekommenderar således medlemsstaterna att inleda förhandlingar för att undvika dubbelbeskattning inom gemenskapen. EG-rättens företräde gäller även i förhållande till dubbelbeskattningsavtalen, men enligt artikel 307 skall samtliga folkrättsliga avtal som träffats innan medlemskapet ha fortsatt giltighet. Om avtalen inte är förenliga med fördraget skall staten vidta lämpliga åtgärder för att skapa förenlighet och nya dubbelbeskattningsavtal som ingås måste vara förenliga med fördraget.<sup>138</sup>

---

<sup>130</sup> Mål 6/64 *Costa/ENEL* [1964] ECR 614.

<sup>131</sup> Mål 270/83 *avoir fiscal* [1986] ECR 273.

<sup>132</sup> Mål 270/83 *avoir fiscal* [1986] ECR 273, p. 26.

<sup>133</sup> Moris Lehner, *Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty*, EC TaxReview, 2000-1, s. 6.

<sup>134</sup> Mål 279/93 *Schumaker* REG 1995.

<sup>135</sup> Mål 279/93 *Schumaker* REG 1995, p. 21.

<sup>136</sup> Mål C-118/96 *Safir* REG 1998, p. 21.

<sup>137</sup> I det följande avses artiklar I EG-fördragets lydelse enligt Amsterdamfördraget.

<sup>138</sup> Artikel 307, stycke 2.



En fri inre marknad är en av hörnstenarna inom EG-rätten. Den exakta betydelsen av detta begrepp finns inte uttryckligen definierad i fördraget utan innehållet i begreppet framgår tydligt endast vid en undersökning av fördragets struktur och helhet.<sup>139</sup> Artikel 14.2 i EG-fördraget stadgar att;

”Den inre marknaden skall omfatta ett område utan inre gränser, där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital säkerställs i enlighet med bestämmelserna i detta fördrag”.

Denna bestämmelse medför att medlemsstaterna inte får använda sig av regler som direkt kan stå i strid med fördraget. Dessutom medför den s k ”lojalitetsplikten” i artikel 10 att medlemsstaterna inte heller får införa regler som indirekt kan äventyra att fördraget efterlevs.<sup>140</sup> Artikel 10 har följande lydelse.

”Medlemsstaterna skall vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av detta fördrag eller av åtgärder som vidtagits av gemenskapens institutioner. Medlemsstaterna skall underlätta att gemenskapens uppgifter fullgörs.

De skall avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppnås.”

Det är vad som stadgas i artikel 10 som utgör grunden för förbud mot åtgärder som medför inskränkningar i den fria rörligheten och enligt denna kan även skatteområdet under vissa omständigheter komma att falla under gemenskapens kompetens.<sup>141</sup> Lojalitetsprincipen innebär bland mycket annat att medlemsstaterna skall följa EG-rätten diskriminerings- och restriktionsförbud.<sup>142</sup>

Generellt kan man säga att diskrimineringsförbudet blir tillämpligt när utländska fysiska eller juridiska personer behandlas mindre fördelaktigt än inhemska, medan restriktionsförbudet tillämpas när inhemska företag hindras att agera i ett annat land, d v s när det rör sig om gränsöverskridande åtgärder.<sup>143</sup> Det är viktigt att kunna avgöra på vilken grund den fria rörligheten kan anses begränsad. Det har betydelse för möjligheterna att kunna rättfärdiga åtgärden. En öppen diskriminering kan endast godtas på ytterst begränsade grunder som uttryckligen anges i fördraget. När det gäller dold diskriminering och restriktioner har EG-domstolen utvecklat en något generösare praxis angående på vilka grunder sådana åtgärder trots allt kan anses acceptabla.<sup>144</sup>

---

<sup>139</sup> Bergström, *Restrictions on Free Movement and the Principle of Non-Discrimination in EC Law and their Implications for Income Taxation*, International Studies in Taxation: Law and Economics, Festskrift till Leif Mutén, Kluwer Law International, The Hague 1999 och Quitzow, *Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen*, (1995), s. 45.

<sup>140</sup> Bergström, (1999) s. 46.

<sup>141</sup> För en utförligare beskrivning se Kapteyn/Ver Loren, s. 149.

<sup>142</sup> Sture Bergström, *Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel*, SN 2000, s. 663.

<sup>143</sup> Sture Bergström, SN 2000, s. 664.

<sup>144</sup> Kristina Ståhl och Roger P. Österman, *EG-skatterätt*, Iustus Förlag, Uppsala 2000, s. 86.

Om man enligt första exemplet i kap 5.2. skulle komma fram till att divergenserna i Sveriges och Spaniens ståndpunkter medför att dubbelbeskattning uppstår för den skattskyldige och denna dubbelbeskattning inte undanröjes genom förhandlingar mellan staterna, är frågan om man bryter mot fördraget.

I det följande kommer jag att diskutera om en dubbelbeskattning medför att ett fördragsbrott föreligger, med hänvisning till restriktionsförbudet och diskrimineringsförbudet.

## 6.1 Diskrimineringsförbudet

Det generella diskrimineringsförbudet regleras i artikel 12 där det stadgas att:

”Inom detta fördrags tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördraget, skall all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden.”

Artikeln har sällan tillämpats på grund av att den endast gäller subsidiärt om situationen inte är reglerad på annat ställe i EG-rätten, vilket i allmänhet är fallet, och den har aldrig tillämpats i skattemål.<sup>145</sup>

Diskriminering innebär enligt EG-domstolen att jämförbara situationer behandlas olika eller att inte jämförbara situationer behandlas lika och att en sådan behandling inte kan rättfärdigas på objektiva grunder.<sup>146</sup>

Egentligen har diskriminering p g a nationalitet endast varit tydlig i *avoir fiscal*-målet,<sup>147</sup> men icke-diskrimineringsregeln förbjuder såväl *öppen* som *dold* diskriminering. Dold diskriminering innebär i detta sammanhang att tillämpningen av något annat kriterium för särskiljande leder till samma resultat som diskriminering p g a nationalitet. Det spelar således ingen roll i diskrimineringshänseende att tillämpningen av många skattebestämmelser avgörs utifrån hemvist i stället för nationalitet.<sup>148</sup>

Genom dubbelbeskattningsavtal kan utländska och inländska skattesubjekt i vissa fall behandlas olika utan att otillåten diskriminering anses föreligga. Frågan om denna olikbehandling kan anses stå i strid med EG-fördragets diskrimineringsförbud var bl a uppe till prövning i *Gilly*-målet,<sup>149</sup> där domstolen konstaterade att artikel 293 i EG-fördraget inte har direkt effekt för medlemsstaterna.<sup>150</sup> Detta uttalande innebär att en dubbelbeskattning inte i sig är

---

<sup>145</sup> Bergström, SN 2000, s. 663 och Ds 2000:28, s. 26.

<sup>146</sup> Weatherill/Beaumont, *EC Law*, s. 261 och 300/86 *Van Landschoot v Mera* {1988} ECR 4607.

<sup>147</sup> Bergström, (1999) s. 46 och 53.

<sup>148</sup> Ståhl, s. 84f.

<sup>149</sup> Mål C-336/96 *Gilly* REG 1998.

<sup>150</sup> Mål C-336/96 *Gilly* REG 1998, p. 30.

fördragsstridig om den inte samtidigt bryter mot något annat förbud. I fallet konstaterar domstolen att:

” [...] det inom gemenskapen inte finns några bestämmelser om unifiering eller harmonisering av de avtalsslutande parternas behörighet att fastställa de kriterier, i syfte att undvika dubbelbeskattning, enligt vilka deras beskattningsrätt skall fördelas mellan dem.

Det är, vid beskattningsrättens fördelning, inte ologiskt för medlemsstaterna att ta intryck av internationell praxis och det modellavtal som har utarbetats av OECD, vari tillämpningen av principen om den utbetalande staten särskilt fastslås i artikel 19.1 a, i 1994 års lydelse. Enligt kommentarerna till artikeln grundas denna princip på reglerna om internationell courtoisie och ömsesidig respekt mellan suveräna stater och den förekommer i så många av de avtal som gäller mellan medlemsländerna i OECD att den redan kan anses vara internationellt accepterad.”<sup>151</sup>

Regler i ingångna dubbelbeskattningsavtal som innebär olikbehandling behöver således inte innebära diskriminering p g a nationalitet.

En negativ särbehandling av personer som saknar hemvist i landet kan drabba även det egna landets medborgare eller företag, men om det framför allt är utländska medborgare eller företag som är etablerade utomlands som drabbas, kan dessa regler anses vara dolt diskriminerande.<sup>152</sup> Ett exempel på detta är *Futura*-målet<sup>153</sup> där det som ett villkor för att få göra avdrag för förluster i Luxemburg krävdes att utländska företag också upprättat sin bokföring enligt Luxemburgska regler. Trots att villkoret inte egentligen var diskriminerande stred det mot den fria etableringsrätten eftersom regeln innebar en extra belastning för utländska företag.<sup>154</sup>

## 6.2 Restriktionsförbudet

Restriktionsförbudet aktualiseras, som konstaterats, när inhemska aktörer förhindras att vidta gränsöverskridande åtgärder. Flera artiklar innehåller både ett diskrimineringsförbud och ett restriktionsförbud.<sup>155</sup> Ett exempel på detta är artikel 43 om etableringsfrihet som stadgar att:

”Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i några medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag. Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i

---

<sup>151</sup> Mål C-336/96 Gilly REG 1998, p. 30 – 31.

<sup>152</sup> Ståhl, s. 87.

<sup>153</sup> Mål C-250/95 *Futura* REG 1997.

<sup>154</sup> Ståhl, s. 95.

<sup>155</sup> Mål C-264/95 *ICIREG* 1998, p. 21 och Mål 81/87 *Daily Mail* [1988] ECR 5483.

artikel 48 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital”

Artikel 43 täcker både rätten till primär etablering och till sekundär etablering. Med primär etablering avses en nyetablering eller en fullständig överflyttning av en fristående näringsverksamhet till ett annat medlemsland. Med sekundär etablering avses att ett dotterbolag, en filial eller liknande upprättas i en annan medlemsstat. För att ha rätt att företa en sekundär etablering krävs medborgarskap i en medlemsstat, samt att man redan är etablerad i en annan medlemsstat.<sup>156</sup> I bolagssammanhang är det sätet som avgör ett bolags anknytning till en stats rättsordning, i stället för nationalitet.<sup>157</sup>

## 6.3 Konsekvenser

Om de nu gällande reglerna medför att spanska e-handelsföretag endast beskattas i Spanien, medan utländska blir dubbelbeskattade, medför detta att bolag hellre etablerar sig i Spanien och verkar utåt än tvärtom.

För att kunna avgöra om ett fördragsbrott föreligger bör man göra en genomgång av respektive artikel, d v s om en dubbelbeskattning strider mot diskrimineringsförbudet, den fria etableringen eller frihet för tjänster och kapital.

Första frågan blir då om det egentligen är möjligt att en dubbelbeskattning skulle kunna innebära en diskriminering i det aktuella fallet. Dubbelbeskattningen beror ju snarare på att det utländska företaget behandlas på samma sätt som de inhemska – fast i två länder. Det medför i och för sig att det oftast är utländska företag som missgynnas. Egna inhemska företag som vill etablera sig utomlands drabbas troligtvis inte heller. Men den spanska beskattningen är på intet sätt beroende av nationalitet eller hemvist på annat sätt än att beskattning sker av den verksamhet som utövas i Spanien. Om Spanien väljer att beskatta utländska e-handelsföretag som riktar sig till spanska kunder och en dubbelbeskattning uppstår, leder det enligt detta resonemang således *inte* till att spanska regler eller myndigheter försvårar en etablering i Spanien.<sup>158</sup> Ur denna synvinkel kommer Spanien inte att bryta mot restriktions- eller diskrimineringsförbudet. Å andra sidan blir det svårare för utländska företag att bedriva verksamhet i Spanien utan att vara etablerad där, vilket ev. skulle kunna strida mot artikel 43. Denna artikel avser som konstaterats även sekundär etablering och borde också omfatta fasta driftställen. En utlandsetablering försvåras dock inte därför att extra skatter tas ut eller avdrag nekats, utan helt enkelt därför att Spanien erbjuder mer fördelaktiga

---

<sup>156</sup> Ståhl, s. 83.

<sup>157</sup> Mål 270/83 *avoir fiscal*, p. 18 vilket åter bekräftats genom mål C-264/95 *ICIREG* 1998, p. 20.

<sup>158</sup> Ytterligare en fråga som aktualiseras i detta perspektiv är huruvida denna situation är förenlig med EU:s uppförandekod angående illojal skattekonkurrens. Denna fråga kommer dock inte att beröras närmare i detta arbete.

skattemässiga villkor. Detta kan inte anses tillräckligt för att en kränkning av artikel 43 skall anses föreligga.

Ytterligare ett problemet i e-handelssammanhang blir att övriga stater inte anser att ett fast driftställe föreligger i ett land bara för att det går att nå en webbsida från det landet. Företag som kanske aldrig har haft för avsikt att etablera sig i Spanien kan ändå bli skattesubjekt där enligt de spanska reglerna. Å andra sidan blir detta inte ett problem i praktiken. Ett företag som inte vill etablera sig i Spanien eller betala skatt där kan ju helt enkelt låta bli att sälja sina varor eller tjänster till kunder där. Då finns det ingen inkomst att beskatta. Enligt min mening är det därför osannolikt att EG-domstolen skulle anse att Spanien bryter mot etableringsfriheten.

## 7 Avslutning

Dubbelbeskattningsavtal används för att fördela beskattningsrätt mellan stater. Genom dessa avtal kan dubbelbeskattning undvikas. Gränsdragningen när en källstat kan ta ut skatt och en hemviststat skall avstå från att beskatta är vanligtvis ganska godtycklig. Tidigare har gränsdragningen gått vid någon slags mänsklig närvaro eftersom en sådan närvaro varit en förutsättning för att ett företag skulle kunna driva någon slags verksamhet. Detta har ändrats genom e-handeln.

Då den globala e-handeln vuxit explosionsartat och förväntningarna om ytterligare tillväxt varit stora, var det viktigt att snabbt besluta var en ny gräns skulle dras, för att inte hindra denna utveckling. En omarbetning av beskattningsreglerna från grunden skulle ta allt för lång tid i anspråk. OECDs enda möjlighet, i varje fall på kort sikt, var således att försöka anpassa de redan gällande reglerna till den nya ekonomin.

Med denna utgångspunkt anser jag att man inom OECD antagit en rimlig ståndpunkt. Den nya kommentaren klargör något var gränsen skall gå vid bedömningen om servrar, webbsidor och ISP skall kunna utgöra fasta driftställen. Jag är dock kritisk till att man inte närmare preciserat de fall då en server kan utgöra ett fast driftställe. Rättsläget har klarnat men det är fortfarande inte klart. Å andra sidan kanske inte denna oklarhet framstår som mer godtycklig än de gränsdragningar som gjorts tidigare, i den ”gamla ekonomin”.

Frågan är huruvida den reviderade kommentaren kommer att accepteras av näringslivet och de beskattande myndigheterna. Eftersom näringslivet varit delaktigt i utformandet av den nya kommentaren får man anta att kommentaren kommer att vinna stort gehör i de länder som varit med och utformat den. Ändå kvarstår det faktum att några stora länder på den globala marknaden inte är medlemmar i OECD och inte heller stödjer OECDs uppfattning, samtidigt som det faktiskt råder vissa meningsskiljaktigheter även inom OECD. Som visats är det troligt att dessa skiljaktiga meningar kommer att godtas av EG-domstolen och följaktligen kommer vi inte att ha ett helt enhetligt system ens inom Europeiska unionen. Vad dessa skillnader kommer att medföra för konsekvenser i praktiken återstår att se.

I mina ögon torde det spanska tillvägagångssättet innebära att beskattningskonsekvenserna blir mest neutrala jämfört med den traditionella handeln. Samtidigt minskar möjligheterna att undgå beskattning genom att placera verksamheten och servern på lämplig plats. Som visats i detta arbete är det dock svårt att logiskt förena den spanska uppfattningen med de principer kring fasta driftställen som tidigare gällt inom internationell skatterätt. Däremot borde den få ett stort utrymme om man framöver beslutar sig för att fundamentalt ändra de internationella beskattningsprinciperna. Enligt min uppfattning finns det nämligen all

anledning att ta problematiken kring e-handelsimportörer respektive exportörer på allvar. Att på sikt försöka utarbeta någon annan slags lösning anser jag därför skulle vara positivt. Att utforma ett sådant förslag och dessutom nå en helt global konsensus kommer dock att ta tid. Det framstår därför som troligt att den reviderade kommentaren till artikel 5 i modellavtalet kommer att gälla under en relativt lång tid framöver.

# Bilaga A

## Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital

[as they read on 29 april 2000]

### *Article 4*

#### RESIDENT

1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any other person who is liable to tax in that State in respect of income sources in that State or capital situated therein.
2. /.../
3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.

### *Article 5*

#### PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purpose of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.
2. The term "permanent establishment" includes especially:
  - a) a place of management;
  - b) a branch;
  - c) an office;
  - d) a factory;
  - e) a workshop, and
  - f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.
3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.



4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:
  - a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of good or merchandise belonging to the enterprise;
  - b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
  - c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the purpose of processing by another enterprise;
  - d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
  - e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character; the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in sub-paragraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.
  
5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person - other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies - is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts into the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of the paragraph.
  
6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.
  
7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other."

# Käll- och litteraturförteckning

## Svenskt offentligt tryck

Prop. 1970:57 med förslag till lag om otillbörlig marknadsföring.

Prop. 1976/77:2 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Spanien.

Prop. 1986/87:30 om följdändringar av den kommunala garanti- och utbokeskattningen m. m.

Ds. 2000:28 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget.

## OECD dokument

Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital [as they read on 29 april 2000]. <http://www.oecd.org/daf/fa/treaties/MTCArticles.pdf> (nedladdad 2001-02-24).

Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce, Changes to the commentary on article 5. [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/ec\\_1\\_PE\\_Eng.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/ec_1_PE_Eng.pdf) (nedladdad 2001-03-30).

A Framework for Global Electronic Commerce – White House Release on Global Information Infrastructure. <http://iitf.doc.gov/elecomm/ecom.htm> (nedladdad 2001-06-08).

Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Åbo, 1997  
<http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/turkufin.pdf> (nedladdad 2001-03-06).

Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers, Åbo, 1997. [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/turku\\_e.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/turku_e.pdf) (nedladdad 2001-03-30).

The Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce, Ottawa, 1998.

Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, Ottawa, 1998.  
[http://www.oecd.org/daf/fa/E\\_COM/frameworkke.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/E_COM/frameworkke.pdf) (nedladdad 2001-01-22).

OECD *Tax, Electronic Commerce,*  
[http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/e\\_com.htm](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_com.htm) (nedladdad 2001-01-22).

*Electronic Commerce: Opportunities and Challenges for Government*, OECD, Paris, 1997 (The "Sacher-report")  
[http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/sacher\\_e.pdf](http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/sacher_e.pdf) (nedladdad 2001-03-14).

## **EG-rättsliga dokument**

KOM (2000) 48 Slutlig, Meddelande från kommissionen - Strategier för arbetstillfällen i informationssamhället.

OJ 2001/C 123/1 Yttrande från Ekonomiska och sociala kommittén om "Konsekvenserna av elektronisk handel på inre marknaden (OIM)".

*eEuropa 2002 – Ett informationssamhälle för alla*, Handlingsplan utarbetad av rådet och Europeiska kommissionen för Europeiska rådets möte i Feira 19-20-juni 2000.

KOM (2001) 66 slutlig, meddelande från kommissionen till rådet och europaparlamentet, Elektronisk handel och finansiella tjänster.

KOM (2001) 98 slutlig, Kommissionens rapport till rådet, europaparlamentet, ekonomiska och sociala kommittén och regionkommittén – Att skapa ett företagervänligt Europa – Europeiska unionens verksamhet för små och medelstora företag.

KOM (1999) 6 slutlig, Meddelande från europeiska gemenskapernas kommission till rådet, europaparlamentet, ekonomiska och sociala kommittén och regionkommittén, Vitbok om handel.

Ministry for Finance, State Secretariat for Finance, *Report of the Commission for the Analysis of the Impact of Electronic Commerce on the Spanish Tax System*, Updated Summary, October 2000.  
<http://www.minhac.es/Comfisc/documentos/resumeni.pdf> (nedladdad 2000-03-30).

## **Litteratur och artiklar**

Abrams, Howard E. and Doernberg, Richard *How Electronic Commerce Works*, Tax Notes Int'l, Volume 14, Number 19, May 12, 1997, s. 1573-1589.

Bergström, Sture *Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel*, SN 2000, s. 663.

- Bergström, Sture *Restrictions on Free Movement and the Principle of Non-Discrimination in EC Law and their Implications for Income Taxation*, International Studies in Taxation: Law and Economics, Festschrift till Leif Mutén, Kluwer Law International, The Hague 1999.
- Bogdan, Michael *Kan en Internethemsida utgöra ett driftsställe vid bedömningen av svensk domsrätt och tillämplig lag*, SvJT 1998, s. 1-15.
- Burkowski, Susan C. *Global Activity on the Electronic Commerce Front: A Taxation Update*, International Tax Journal, Volume 26, Number 4, Fall 2000, s 1-24.
- Cockfield, Arthur *Tax Compliance Issues for U.S. Companies With International Electronic Commerce Transactions*, Tax Notes International, Volume 20, Number 2, 10 January 2000, s. 223-229.
- Dahlberg, Mattias *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, Iustus Förlag, Uppsala 2000.
- Dixon, John C. *The Direct Taxation of Electronic Commerce... When Will Someone Grasp the Nettle?*, Tax Planning, International Review, Volume 25, Number 7, July 1998, s. 13-14.
- Doernberg, Richard L. *Electronic Commerce and International Tax Sharing*, Tax Notes International, March 30, 1998, s. 1013-22.
- Doernberg, Richard och Hinnekens, Luc *Electronic Commerce and international taxation*, Kluwer Law International, The Hague 1999.
- Eicker, Klaus *Tax Efficient Structures for Electronic Business: The Challenges for Corporate Structures and Business Models*, INTERTAX, Volume 28, Number 3, March 2000, s. 120-131.
- Field, Thomas F. *IFA Congress Participants Tackle International Tax Issues*, Tax Notes International, Volume 15, Number 18, November 3, 1997, s. 1403

- Forst, David L., *The Continuing Vitality of Source-Based Taxation in the Electronic Age*, Tax Notes International, Volume 15, Number 18, November 3, 1997, s. 1455-1473.
- Francke, Jan och Skurnik, Hillel *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, Göteborg 1995.
- Fri, Mattias  
Karlsson, Thomas *EG-kommissionens förslag till ändringar av mervärdesskatteordningen för elektronisk handel*, SvSkT 2000, s. 591.
- García Prats, F. A. *The Potential impact of the EC non-discrimination principle on Spanish income taxation*, EC Tax Review, Volume 7, Issue 3, 1998, s. 176-186.
- Gómez-Arnáu, Pilar Molina *The Taxation of Internet Commerce in Spain*, International Tax Journal, Volume 26, Number 4, Fall 2000, s. 70-78.
- Goulder, Robert *American Bar Association Section of Taxation Panel Eyes OECD Conclusions on Taxation of E-Commerce*, Tax Notes International, Volume 22, Number 4, 22 January 2001, s. 360-364.
- Hey, Friedrich E. F. *German Court Rules Remote-Controlled Pipeline Constitutes a PE*, Tax Notes International, February 24, 1997, s. 651-653.
- Lamooij, Machiel *OECD makes its ruling on e-tax*, International Tax Review, February 2001, s. 46-53.
- Lehner, Moris *Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty*, EC TaxReview, 2000-1, s. 5-15.
- Lindberg, Agne och Westman, Daniel *Praktisk IT-rätt*, 2 uppl., Nordtedts Juridik, Stockholm 1999.
- Lodin m fl, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Del 1-2, 8 uppl, Studentlitteratur, Lund, 2001.

- Mattson, Nils *Svensk internationell beskattningsrätt*, 12 uppl, Nordstedts Juridik, Stockholm 1997.
- Norris, Mark et al, *Hong Kong squares up to e-tax*, International Tax Review, February 2001, s. 54-64.
- OECD *The Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce: Revised Draft*, Tax Notes International, 1199, March 13, 2000.
- Owens, Jeffrey *Taxation and E-Commerce: Progress Report*, Intertax, Volume 29, Number 1, January 2001, s.10-13.
- Owens, Jeffrey *The Tax Man Cometh to Cyberspace*, Tax Notes International, Volume 14, Number 22, 2 June, 1997, s. 1833-1852.
- Pelin, Lars *Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund 2000.
- Peschcke-Koedt, Lisa *A Practical Approach to Permanent Establishment, Issues in a Multinational Enterprise*, Tax Notes International, Volume 16, May 18, 1998, s. 1601.
- Sher, Judd A., *A Band-Aid or Surgery: It is time to evaluate the health of the permanent establishment concept*, Tax Management International Journal. July 9, 1999, s. 414.
- Skaar, Arvid Aage *Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce*, International Tax Review, Volume 28, Number 5, May 2000, s. 188-194.
- Sprague, Gary och, Hersey, Rachel *Letter to OECD re Electronic Commerce*, INTERTAX, Volume 27, Issue 2, February 1999, s. 40-47.
- Ståhl, Kristina och Österman, Roger P. *EG-skatterätt*, Iustus förlag, Uppsala, 2000.

- Tivéus, Ulf *Internationella skattehandboken, 3 uppl, Stockholm : Norstedts juridik i samarbete med Skattekonsulterna, KPMG Bohlins, 1997.*
- Yamanouchi, Allan *International Tax Issues Affecting Electronic Commerce and Banking, Tax Notes International, Volume 14, Number 20, May 19, 1997, s. 1619-1624.*
- Vogel, Klaus *Klaus Vogel on double taxation conventions : a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital: with particular reference to German treaty practice, 3 uppl., Kluwer Law International, London 1997.*
- Weatherill, Stephen and Paul Beaumont *EC Law – the essential guide to the legal workings of the European Community, 2 uppl., London 1995.*
- Westberg, Björn *Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse?, SvSKT, 1999, s. 103-117.*

# Rättsfallsförteckning

## EG-rättsfall

Mål 6/64 *Flaminio Costa v. E.N.E.L.* [1964] ECR 614.

Mål 270/83 *Commission of the European Communities v. French Republic* ("avoir fiscal") [1986] ECR 273.

Mål 300/86 *Van Landschoot v. Mera* [1988] ECR 3443.

Mål 81/87 *The Queen v. H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc.* [1988] ECR 5483.

Mål 279/93 *Finanzamt Köln- Altstadt mot Roland Schumaker* REG 1995 s.I-225.

Mål C-264/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI)* REG s. I-4695.

Mål C-250/95 *Futura Participations SA och Singer mot administration des contributions* REG 1997 s. I-2471.

Mål C-118/96 *Jessica Safir mot Skattemyndigheten i Dalarnas län, tidigare skattemyndigheten i Kopparbergs län* REG 1998 s. I-1897.

Mål C-336/96 *Herr och Fru Robert Gilly mot Directeurs des services fiscaux du Bas-Rhin* REG 1998 s. I-2793.

## Övriga rättsfall

*Tyskland*

Bundesfinanzhof vom 30.10.1996 II R 12/92, Bundessteuerblatt II 1997.