



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Joachim Ahl

Fast driftställe och
vinstallokering
- enligt nationell och internationell reglering

Examensarbete
20 poäng

Prof. Sture Bergström/ jur. dr. Christina Moëll

Skatterätt

Termin 9

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Syfte	4
1.2 Metod	5
1.3 Avgränsning	5
1.4 Disposition	6
2 BAKGRUND	7
2.1 Organization of Economic Co-Operation and Development (OECD)	7
2.2 Fast driftställe	7
2.2.1 Dotterbolag kontra fast driftställe	8
2.3 Problematik	8
3 SVENSK INTERN INTERNATIONELL RÄTT	10
4 DUBBELBESKATTNINGSAVTALSRÄTT	12
4.1 Tolkning av dubbelbeskattningsavtal	13
5 OECD:S MODELLAVTAL	16
5.1 Objektivitetskravet	16
5.2 Subjektivitetskravet	17
5.3 Funktionalitetskravet	17
6 FAST DRIFTSTÄLLE ENLIGT HUVUDREGELN	18
6.1 Objektivitetskravet	18
6.1.1 Affärsställetestet	18
6.1.2 Lokaliseringstestet	19
6.2 Subjektivitetskravet	19
6.2.1 Förfogandetestet	19
6.2.1.1 Grad av förfogande	19
6.2.2 Beständighetstestet	20

6.3	Funktionalitetskravet	21
6.3.1	Affärsverksamhetstestet	21
6.3.2	Hänförlighetstestet	22
6.4	Senaste utvecklingen	23
7	FAST DRIFTSTÄLLE ENLIGT AGENTREGELN	27
7.1	Fullmakt	27
7.2	Regelmässigt utnyttjande	28
7.3	Relaterad till huvudmannens egentliga affärsverksamhet	29
7.4	Beroende agenter	29
7.4.1	Rättsligt och ekonomiskt oberoende	30
7.4.2	Sedvanlig verksamhet	31
7.5	Senaste utvecklingen	31
8	ALLOKERING	32
8.1	Principer för inkomstallokering	32
8.2	Artikel 7(1)	33
8.3	Artikel 7(2)	34
8.3.1	Funktionsanalys	34
8.3.1.1	Funktioner	35
8.3.1.2	Tillgångar	35
8.3.1.3	Risker	36
8.3.2	Jämförlighetsanalys	36
8.3.2.1	Traditionella transaktionsbaserade metoder	36
8.3.2.2	Transaktionsbaserade vinstmetoder	38
9	ANALYS	39
BILAGA A		41
BILAGA B		43
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING		45
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING		48

Sammanfattning

De skatterättsliga kriterierna rörande begreppet näringsverksamhet enligt svensk intern rätt återfinns i 13:1 IL. Där stadgas att näringsverksamhet föreligger när verksamhet bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Med yrkesmässigt avses varaktigt och med vinstsyfte. När ett företag uppfyller dessa rekvisit bedriver det enligt svensk intern rätt näringsverksamhet. Detta kan utan svårighet appliceras på svenska företag som bedriver verksamhet i Sverige.

Vad gäller utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige måste en bedömning huruvida verksamheten bedrivs från fast driftställe göras; detta är en förutsättning för att Sverige skall kunna beskatta de vinster som genereras från det fasta driftstället här i landet. Denna skatterättsliga definition utgör således tröskeln för källstatsbeskattning.

De uppställda rekvisiten i svensk intern internationell skatterätt för fast driftställe: ”en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken affärsverksamheten helt eller delvis bedrivs” måste således vara uppfyllda för att beskattningsanspråk skall kunna göras gällande mot en utländsk juridisk person. Till grund för denna bestämmelse ligger art. 5 i OECD:s modellavtal. Några, i vissa sammanhang betydande, skillnader finns dock.

Sedan det fastslagits huruvida beskattningsanspråk kan göras gällande enligt svensk intern rätt skall eventuellt dubbelbeskattningsavtal avgöra om svenska staten måste göra avkall på sitt anspråk eller inte. Kan man fastslå att anspråket kvarstår i enlighet med det i fallet aktuella dubbelbeskattningsavtalet skall det fasta driftställets inkomster allokteras till det fasta driftstället för att kunna bedöma beskattningsunderlaget och därefter den slutliga skatten.

Till grund för bedömningen av skattebasen aktualiseras principerna i art. 7 OECD:s modellavtal. Häri stadgas att ett fast driftställe skall ses som en avgränsad och separat enhet från det bolag som det är ett fast driftställe till, och att vinst hänförlig till denna avgränsade och separata enhet skall beskattas där enheten är belägen. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i svensk skattelag. Man får istället vända sig till domstols- och myndighetspraxis för att få ledning, denna praxis är en tolkning av internationella regler.

Ett uppenbart problem är att OECD:s medlemsstater utvecklat olika tolkningar av vad som utgör en avgränsad och separat enhet. Effekten blir sålunda att ett fast driftställe kan komma att beskattas för högre eller lägre vinst än bolagets faktiska vinst, vilket underminerar själva syftet med art. 5, d.v.s. undanröjande av internationell dubbelbeskattning.

För att överbygga detta problem har OECD utarbetat nya riktlinjer för tillämpning av art. 7. Enligt dessa skall de riktlinjer som tar sikte på armlängdsprincipen vid transaktioner mellan närstående bolag enligt art. 9 OECD:s modellavtal tillämpas analogt. Med stor sannolikhet kommer internationell dubbelbeskattning med hjälp av dessa riktlinjer minska men inte helt undanröjas.

Förord

TACK!

Mamma och Göran; pappa och Katarina; farmor och farfar; Josefine, Carl-Johan, Sofia, Niklas, Johanna och sist men inte minst Carlos.

Ni har alla varit en inspirationskälla.

Tack även till Anders, Daniel, Jennifer, Jens, Marcus, Maria och Stephan. En väns lycka är en välsignelse.

Förkortningar

Art.	Artikel
EGF	EG-fördraget
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
OECD	Organisation of Economic Co-Operation and Development
Prop.	Proposition
ref.	Referat
RegR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SvSkT	Svensk skattetidning
SN	Skattenytt
VCLT	Wienkonventionen om traktaträtten

1 Inledning

Normalt grundar en stat sin beskattning på hemvistprincipen, nationalitetsprincipen och/eller källstatsprincipen.

Hemvistprincipen innebär att en person beskattas för all sin inkomst i den stat där personen är skatterättsligt bosatt. Detta oavsett om inkomsterna uppbärs inom eller utom staten. Den svenska beskattningen bygger huvudsakligen på denna princip.

Nationalitetsprincipen innebär att en stat beskattar sina medborgare oavsett om de befinner sig inom eller utom riket och oavsett var inkomster kan hänföras från.

Källstatsprincipen innebär att den stat från vilken en inkomst kan hänföras beskattar densamma oavsett var skattesubjektet befinner sig. Principen tillämpas av svenska skattemyndigheter vad gäller bland annat arbete som utförs här i landet, utdelningar från svenska bolag och inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe här.

Ett fast driftställe är en (affärs)verksamhet som bedrivs i Sverige utan att vara en svensk juridisk person. Huruvida en utländsk juridisk person anses ha fast driftställe alternativt bedriver verksamhet av tillfällig karaktär i Sverige är relevant av flera skäl. För att svenska staten skall ha beskattningsrätt krävs att den verksamhet som en utländsk juridisk person bedriver i Sverige anses utgöra ett fast driftställe. Det är således en viktig del, vid ett företags utlandsetablering i Sverige, att undersöka under vilka omständigheter ett fast driftställe föreligger. Detta regleras i intern rätt och i av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtal. Till grund för båda dessa rättsordningar ligger OECD:s modellavtal.

Sedan det konstaterats att fast driftställe föreligger och att dubbelbeskattningsavtalet förordar källstatsbeskattning i det aktuella fallet skall de principer och riktlinjer som uttrycks i OECD:s modellavtal för vinstallokering tillämpas. Här tillämpar medlemsstaterna olika tolkningsmetoder och i de fall likvärdiga metoder används kommer staterna sällan fram till samma resultat.

1.1 Syfte

Eftersom ämnet berör flera olika rättsordningar har uppsatsen till syfte att belysa de regler, i de olika regelverken, som aktualiseras med anledning av det valda ämnet. Vissa regler kommer att brytas ned i delar för närmre granskning medan andra endast kommer att beskrivas överskådligt. Uppsatsen avser tydliggöra de gällande reglerna för definitionen av fast driftställe.

Uppsatsens andra del om vinstallokering syftar till att inledningsvis beskriva av OECD utarbetade principer för tillämpning av art. 7 och därefter, med återgivande av gällande principer, problemområden i tillämpningen.

1.2 Metod

Professor Peter Westberg beskriver i en artikel¹ två olika metoder vid valet av det rättsvetenskapliga arbetets utgångspunkter. Metoderna kallar han ”den problem- och intresseorienterade ansatsen” respektive ”den regelorienterade ansatsen”.

Förenklat skall den problem- och intresseorienterade ansatsen inledas med att presentera föremålet för undersökningen som en faktisk företeelse i rättslivet för att i nästa steg förklara vad som är problemet med företeelsen. I det sista steget genomförs själva undersökningen. Här kan bearbetningen av materialet till sin karaktär vara analytisk-deskriptiv, syntetisk, explikativ, kritisk, konstruktiv eller en blandning av alla metoder.²

Den regelorienterade metoden delas också upp i tre steg. I det första skall en regel eller ett regelkomplex presenteras såsom föremål för undersökningen. Därefter skall regelns rekvisit omformuleras till det problem som skall behandlas. Metodens sista steg utgörs av undersökningen som utförs som en analys där regeln skall brytas ned och underkastas en tolkning mot bakgrund av relevant material.³

Denna uppsats är huvudsakligen utformad enligt den problem- och intresseorienterade ansatsen. Ämnet omfattas av ett stort regelverk. Därför är det den valda ansatsen som ger de bästa förutsättningarna till en överblick av ämnet i förhållande till om den regelorienterade ansatsen varit den förhärskande. Uppsatsen har dock inslag av den regelorienterade ansatsen. De regler som berör området måste belysas och i vissa delar redogöras för på ett grundligt sätt. Att beskriva företeelsen utan att redogöra för regelverket som omgärdar den vore en djärv ansats.

1.3 Avgränsning

Som beskrivits ovan behandlar uppsatsen inte en regel utan snarare en företeelse i det rättsliga livet. Därför är en överblick av de olika rättsordningarna med tillhörande regleringar som berör företeelsen viktig. Samtidigt som det är av relevans att reglerna introduceras är ämnet av sådan omfattning att uppsatsen måste begränsas till att inte redogöra lika grundligt för samtliga av de upptagna regleringarna. Mitt försök är därför att avgränsa uppsatsen till att behandla de regler eller delar av dem som jag anser vara av mindre viktig karaktär på en fundamental nivå.

¹ Westberg, Peter. ”Avhandlingskrivande och val av forskningsansats-en idé om rättsvetenskaplig öppenhet”. i Festskrift till Per Olof Bolding, Stockholm 1992.

² Ibid. s 425 f.

³ Ibid. s 424 f.

Vid utlandsetablering ställs man inför en rad olika etableringsalternativ. Uppsatsen syftar inte till att beskriva alla dessa olika alternativ utan begränsas till att vid jämförelse hålla sig till skatterättsliga och vissa civilrättsliga konsekvenser i förhållande till dotterbolag.

1.4 Disposition

Uppsatsen inleds med en bakgrundsbeskrivning där begreppet fast driftställe introduceras. För att på en elementär nivå snabbt förstå något om begreppet görs också en enkel civil- och skatterättslig jämförelse mellan fast driftställe och dotterbolag. Därefter presenteras problematiken.

Därnäst avhandlas de olika regelverken i ordningen: nationell rätt, dubbelbeskattningsavtalsrätt och slutligen OECD:s modellavtal. I det första och sista av de nämnda regelverken behandlas fast driftställe i tur och ordning enligt huvudregeln och därefter enligt den s.k. agentregeln.

I uppsatsens andra del avhandlas principer, metoder och riktlinjer för vinstallokering enligt OECD:s modellavtal (art. 7). Uppsatsen avslutas med en sammanfattande analys.

2 Bakgrund

2.1 Organization of Economic Co-Operation and Development (OECD)

År 1956 påbörjade Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) sitt arbete med ”Draft Double Taxation Convention on Income and Capital”⁴ (modellavtalet). Detta har sedan reviderats i omgångar, senast 1992. Till modellavtalet har det utarbetats en officiell kommentar (OECD-kommentaren) som förtydligar modellavtalets regler. Det är vanligt med ändringar i de till modellavtalet hörande kommentarerna. Dessa införlivas löpande i kommentarerna till följd av rapporter och utredningar utförda av OECD tillsatta kommittéer.⁵

Ett första utkast till revidering (OECD-förslaget) av OECD-kommentaren till art. 5 lades fram hösten 2001. Samma år lades ett motsvarande utkast (diskussionsunderlaget) fram även för art.7.

2.2 Fast driftställe

Som beskrivits ovan är beskattning av fasta driftställen beroende av flera rättsordningar. Förhållandet mellan rättsordningarna regleras i lagen med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal.⁶

”Ett dubbelbeskattningsavtals bestämmelser om hemvist, definitioner, uppdelning i olika typer av inkomster respektive förmögenhetstillgångar och övriga bestämmelser som rör beskattningsanspråk mot en fysisk eller juridisk person skall användas endast vid tillämpningen av avtalets regler om och i vilken utsträckning var och en av de avtalslutande staterna får beskatta inkomst respektive förmögenhetstillgångar, om hur internationell dubbelbeskattning skall undanröjas och om förbud mot diskriminering. Om bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal inte hindrar att en viss inkomst eller förmögenhetstillgång helt eller delvis beskattas i Sverige, skall beskattning i den delen ske enligt svensk lag med bortseende från avtalet.”⁷

Relationen är alltså sådan att man i första hand vänder sig till nationell rätt. När det fastslagits huruvida källstaten över huvud taget har beskattningsrätt enligt nationell rätt vänder man sig till det dubbelbeskattningsavtal som ligger för handen för att avgöra om denna rätt är inskränkt i det aktuella fallet.

⁴ (Sv. Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet).

⁵ Pelin, Lars. ”Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv”. Andra omarbetade upplagan, Studentlitteratur, Lund 2000, s. 159.

⁶ Lagen (SFS 1996:161) tillkom efter ett mycket debatterat (och felaktigt dömt) mål, det s.k. första Kenya-målet RÅ 1995 ref. 69.

⁷ Prop. 1995/96:121.

Vid tolkning av tvetydigheter i nationell rätt eller dubbelbeskattningsavtal använder sig de nationella domstolarna av OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer som tolkningsmedel. OECD-kommentarerna utgör endast rekommendationer. Genom svensk praxis (Shell-målet, RÅ 1991 ref. 107) kan kommentarerna dock sägas ha en stark rättskälleställning.⁸

2.2.1 Dotterbolag kontra fast driftställe

Vid utlandsetablering ställs ett företag inför ett antal alternativ vad gäller etableringsform. Valet bör vara avvägt med hänsyn till långsiktighet i etableringslandet, insyn i moderbolaget från källstaten, skatteskal och andra ekonomiska hänsyn. Den vanligaste etableringsformen torde vara att det utländska bolaget registrerar ett dotterbolag i verksamhetsstaten.⁹ Detta får civilrättsliga fördelar såsom att moderbolaget skyddar sitt egna kapital gentemot dotterbolagets borgenärer och att moderbolaget skyddar sin redovisning från direkt insyn från etableringslandets myndigheter. Den skatterättsliga fördelen med att driva en utlandsverksamhet i form av dotterbolag är att de – till skillnad från fasta driftställen - endast beskattas en gång, och det av de myndigheter i det land där verksamheten är registrerad.¹⁰

Fördelarna med att bedriva utlandsverksamhet genom fast driftställe är att man undgår initiala kostnader såsom stämpelskatt, kapitaltillskott m.m. Ur kostnadssynpunkt kan denna fördel vara av betydande vikt om utlandsetableringen inte är avsedd att bedrivas någon längre tid. Det finns även fördelar med fast driftställe ur skattehänseende. Vid vinsthemtagning från en fast driftställe förekommer ingen utdelning vilket får till effekt att källstaten inte heller kan göra några beskattningsanspråk. Det beror på att ett fast driftställe inte är någon självständig juridisk person och har heller ingen rättskapacitet, d.v.s. driftstället är en förlängd arm av huvudkontoret.¹¹ En vinsthemtagning blir således att beteckna som en koncernintern överföring av egendom eller kapital.¹² Vidare kan underskott i utlandsverksamheten "tas hem" för att reducera moderbolagets eventuella vinst och på så sätt lindra skattekostnaden i moderbolagets hemvistland.¹³

2.3 Problematik

Förutom att det verkar råda viss begreppsförvirring kring fenomenet fast driftställe synes även oklarhet råda över vilka typer av verksamheter och associationsrättsliga bolagsformer som faktiskt kan statuera fast driftställe. Uppsatsens yttre ram utgörs av att utreda begreppet fast driftställe enligt de

⁸ Hall, Mikael; Myllynen, Mika. "OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen", SvSkT 10/2001 s. 973. Pelin, Lars. "Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv", s. 80.

⁹ Bäckström, Peter. "Fasta driftställen (filialer)", SvSkT 6-7/1996 s. 567.

¹⁰ Ibid. s. 568.

¹¹ Ibid. s. 562.

¹² Ibid. s. 572.

¹³ Ibid. s. 568.

olika gällande rättsordningarna samt enligt OECD-förslaget. Om man kan konstatera att en verksamhet utgör fast driftställe uppkommer svårigheten att avgöra vilka intäkter och kostnader som skall härröras till verksamheten. Jag avser därför att inom den angivna ramen utreda om det finns motsägelser eller skiljaktigheter i förhållande till de principer som gäller för vinstallokering och vad detta i så fall får för konsekvenser.

3 Svensk intern internationell rätt

Termen internationell skatterätt uttrycker att det finns två dimensioner av skatterätten, nationell och internationell skatterätt.¹⁴ Den internationella skatterätten kan i sin tur delas in i två delar, den interna internationella skatterätten och dubbelbeskattningsavtalsrätten.¹⁵ Den interna internationella skatterätten används och tolkas som vilken annan intern skattelag som helst.¹⁶

För att oinskränkt skatteskyldighet skall föreligga för en juridisk person krävs som huvudregel att denna är svensk. När en juridisk persons nationalitet skall bestämmas tillämpas olika principer av olika stater. Svensk rätt tillämpar vid en sådan bedömning formella kriterier såsom var den juridiska personen bildats och registrerats och var dess styrelse har sitt stadgeenliga säte.¹⁷ De juridiska personer som registreras enligt svensk lag betraktas därför som svenska oavsett var den verkliga ledningen utövas eller verksamheten bedrivs. Alla juridiska personer behöver dock inte vara registrerade. Exempel härpå är ideella föreningar och enkla bolag. Dessa torde, om ovanstående principer tillämpas konsekvent, anses svenska under förutsättning att dess styrelse, eller om styrelse inte finns, deras huvudförvaltningsorgan har sitt stadgeenliga säte i Sverige.

En i Sverige bedriven näringsverksamhet i form av fast driftställe faller per definition utanför den oinskränkta skatteskyldigheten av det skälet att den aldrig är svensk enligt kriterierna ovan. Ända sedan Kommunalskattelagens tillkomst har begränsat skatteskyldiga juridiska personer varit skattskyldiga för inkomst av rörelse som bedrivits i Sverige. År 1986 preciserades dessa bestämmelser till att begränsat skattskyldiga skulle beskattas endast om rörelsen bedrivits från fast driftställe i Sverige.¹⁸ Detta uttryck för källstatsprincipen kommer till formuleras i 6:11 IL.

Den svenska definitionen av fast driftställe överensstämmer i stora delar med den som återfinns i art. 5¹⁹ modellavtalet.²⁰ Med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs, 2:29 1 st. IL.

¹⁴ Pelin, Lars. "Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv", s 15. Dahlberg, Mattias. "Fast driftställe – ett begrepp på drift?", Skattenytt 1993 s. 712.

¹⁵ Lindencrona, Gustav. "Vad är internationell skatterätt?", Skattenytt 1992 s. 349.

¹⁶ Dahlberg, Mattias. "Fast driftställe – ett begrepp på drift?", Skattenytt 1993 s. 712.

¹⁷ Mattsson, Nils. "Svensk internationell beskattningsrätt". Tofte omarbetade upplagan, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 1997, s. 41 f.

¹⁸ DsB 1981:10, prop. 1986/ 87:30, bet. 1986/ 87:SkU5, SFS 1986:1113.

¹⁹ Bilaga A.

²⁰ Av prop. 1986/87:30 s. 42 framgår att den svenska definitionen av fast driftställe i princip är hämtad från modellavtalet.

I samma paragraf 2 st. återfinns den s.k. positiva listan. Listan är inte uttömmande, utan exemplifierar enbart vilka typer av verksamheter som särskilt innefattas av begreppet fast driftställe. Här nämns plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av narturtillgångar och plats för byggnads-, anläggnings eller installationsverksamhet, och fastighet som är lagertillgång i näringsverksamhet. Stycket motsvarar art. 5(2) modellavtalet med två undantag. Det svenska begreppet plats för byggnads-, anläggnings eller installationsverksamhet är vidare än modellavtalets enligt vilket entreprenadarbete måste pågå under minst 12 månader för att konstituera fast driftställe.²¹ Den andra skillnaden är det sist upptagna exemplet vilket inte återfinns i modellavtalet över huvud taget.²²

I 3 och 4 st. kommer agentregeln till uttryck, vilken också är utformad efter modellavtalet. Dessa stycken kompletterar huvudregeln i första stycket. Verksamhet som bedrivs i Sverige anses utgöra fast driftställe om agenten är beroende, d.v.s. om han fått samt regelmässigt använder en fullmakt för att ingå avtal för verksamhetens innehavare. Anses en agent vara oberoende föreligger inte fast driftställe. En verksamhet som bedrivs i Sverige på uppdrag genom mäklare eller kommissionär som utför funktioner inom sin vanliga näringsverksamhet utgör därför inte fast driftställe, 4 st.

²¹ Prop. 1986/87:30 s. 42.

²² Angående behovet härav för Sveriges vidkommande jfr. prop. 1986/87:30 s. 42 f.

4 Dubbelbeskattningsavtalsrätt

Eftersom stater kan beskatta intäkter som i staten hemmahörande personer erhåller från verksamhet utomlands (domicilprincipen) men också intäkter som i staten icke-hemmahörande personer uppbär från verksamheter bedrivna inom staten (källstatsprincipen) kan internationell dubbelbeskattning uppstå.²³ För att undanröja sådan dubbelbeskattning ingår stater dubbelbeskattningsavtal i vilka avgörs vilken stat som får beskatta vilken inkomst. Utan dubbelbeskattningsavtal skulle i princip ett företag som bedriver utlandsverksamhet, och därmed har anknytning till en eller flera stater, kunna beskattas för samma intäkt i samtliga stater.²⁴

För att det över huvud taget skall vara meningsfullt att vända sig till ett dubbelbeskattningsavtal och genom detta avgöra huruvida en viss inkomst får beskattas av ett land eller inte, måste det påminnas om att detta blir meningsfullt först när det landet har ett internrättsligt beskattningsanspråk. Detta innebär att en stat aldrig kan utvidga sitt beskattningsanspråk med hjälp av ett dubbelbeskattningsavtal (gyllene regeln).²⁵

Även EG-fördraget (EGF) har regler som berör dubbelbeskattning och dubbelbeskattningsavtal. Medlemsstaterna skall verka för att avskaffa all dubbelbeskattning inom gemenskapen, art 293 EGF.²⁶ Enligt art. 307 EGF skall samtliga av medlemsstaterna ingångna dubbelbeskattningsavtal ha fortsatt giltighet såtillvida de ingåtts före statens inträde i Europeiska Unionen. Eventuella oförenligheter med EGF skall åtgärdas, 2 st. Dubbelbeskattningsavtal slutna efter medlemsstatens inträde i Europeiska Unionen måste vara förenliga med EGF.

I målet *Commission of the European Communities v. French Republic* ("Avoir Fiscal")²⁷ bedömde EG-domstolen att det ligger inom dess kompetens att bedöma huruvida medlemsstaternas dubbelbeskattningsavtal är förenliga med EG-rätten och därmed att medlemsstaternas dubbelbeskattningsavtal är underordnade EG-rätten.²⁸

²³ Pelin, Lars. *"Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv"*, s. 113.

²⁴ Berthou, Erica. *"Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren"*, Skattenytt 2002 s. 628.

²⁵ Regeln erkänns av flera stater men dess rättsgrund är oklar, se Lindencrona, Gustaf. *"Dubbelbeskattningsavtalsrätt"*, s. 25. Juristförlaget, Stockholm 1994.

²⁶ För den enskilde gör det ingen skillnad om avtalet tillkommit efter EU-initiativ eller något annat dubbelbeskattningsavtal eftersom art. 293 inte har direkt effekt, jfr. "Gilly-målet" C-336/96 [1998] ECR I-2793.

²⁷ C 270/83 [1986] ECR 273.

²⁸ Ämnet är kontroversiellt med anledning av att dubbelbeskattningsavtal är folkrättsliga, se bl.a. Pelin, Lars. *"Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv"*, s. 207 f. och 225 f.

4.1 Tolkning av dubbelbeskattningsavtal

Vid tolkning av folkrättsliga avtal aktualiseras frågan huruvida interrättslig, folkrättslig eller EG-rättslig metod skall användas. Dessa rättsområden hänvisar var för sig till olika rättskällor och principer för tolkning av bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtal.²⁹

De folkrättsliga principerna för avtalstolkning framgår av Wienkonventionen om traktaträtten (VCLT), avsnitt 3, art. 31-33.³⁰ Enligt folkrätten är utgångspunkten för all slags traktattolkning, där VCLT:s traktattolkningsregler tillämpas, att undersöka parternas intentioner.³¹ Enligt art. 31 VCLT skall ett avtal tolkas i överensstämmelse med den gängse meningen av avtalets uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrunden av avtalets ändamål och syfte. Ett dubbelbeskattningsavtals syfte är uteslutande att förhindra, undanröja eller lindra internationell dubbelbeskattning men även att åstadkomma en inkomstfördelning mellan de avtalsslutande staterna (jfr. art. 7 modellavtalet). Även om syftet med ett avtal aldrig ändras kan innebörden av uttryck i avtalet förändras med tiden. Enligt VCLT skall avtalstolkning primärt grunda sig på texten (autentisk tolkning) men tolkning av uttryck är inte bunden till uttryckets innebörd vid avtalets tillkomst. Istället skall uttrycket tolkas i enlighet med den rättsutveckling och den innebörd ett uttryck fått med denna.³²

Wienkonventionen om traktater gäller folkrättsliga traktater i allmänhet. Dess tolkningsregler är inte särskilt avsedda för dubbelbeskattningsavtal. Art. 3(2) OECD:s modellavtal är däremot särskilt avsedd för sådan tolkning.³³ OECD:s modellavtal är en allmänt accepterad rättskälla vid tillämpning och tolkning av dubbelbeskattningsavtal.³⁴ Sverige har vid ingående av dubbelbeskattningsavtal anammat den av OECD framtagna tolkningsregeln. Regeln stipulerar att vid de tillfällen ett uttryck används men inte definieras särskilt i ett dubbelbeskattningsavtal skall intern rätt och internrättsliga principer tillämpas för att definiera uttrycket. Vid sådana tillfällen skall det enligt OECD-kommentaren ges företräde åt en ambulatorisk tolkning av den interna rätten och dess principer. Detta innebär att den lag som skall styra tolkningen är den som är i kraft vid tidpunkten för tillämpningen för avtalet snarare än den som gällde vid tiden för avtalets ingående.³⁵ Normalt definieras dock de uttryck som kan föranleda tolkningssvårigheter i dubbelbeskattningsavtalen.

²⁹ Pelin, Lars. *”Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv”*, s. 137.

³⁰ Sverige ratificerade konventionen 1974 och efter att totalt 35 stater ratificerat den trädde den i kraft januari 1980.

³¹ Linderfalk, Ulf. *”Om tolkningen av traktater”*. Studentlitteratur, Lund 2001, s. 31.

³² Pelin, Lars. *”Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv”*, s. 138.

³³ Lindencrona, Gustaf. *”Dubbelbeskattningsavtalsrätt”*, s. 80. Juristförlaget, Stockholm 1994.

³⁴ Pelin, Lars. *”Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv”*, s. 140.

³⁵ *Ibid.* s. 140.

Det står klart att dubbelbeskattningsavtal, i egenskap av folkrättsliga traktater, skall tolkas enligt folkrättsliga principer vad gäller *förhållandet* mellan staterna.³⁶ Dubbelbeskattningsavtal är, som beskrivits, förutom en folkrättslig traktat också en del av intern svensk skatterätt varmed det är rent formellt möjligt att tolka avtalen som en del av svensk skatterätt.

För att undvika just beskrivna kvalifikationsproblem finns det i art. 25 modellavtalet en möjlighet för staterna att lösa framtida tolkningsproblematik redan vid ingåendet av dubbelbeskattningsavtal genom en s.k. ömsesidig överenskommelse (eng. mutual agreement). Denna möjlighet har Sverige använt sig av i samtliga dubbelbeskattningsavtal. Överenskommelsen innebär att en skattskyldig som anser sig blivit beskattad i strid med ett avtal, kan vända sig till den behöriga myndigheten i en av staterna och begära hjälp, d.v.s. ett rättsmedel.³⁷ I förlängningen kan detta rättsmedel leda till att staterna ingår förhandlingar. När så sker torde parterna inte vara bundna av folkrättsliga regler för avtalstolkning.³⁸

Enligt folkrättslig tolkning är den främsta rättskällan av ett dubbelbeskattningsavtal avtalet självt.³⁹ På så sätt finns tre alternativ för tolkning av begrepp. Antingen definieras begreppet i avtalet eller så hänvisar avtalet självt till den interna rätten. Om inget av dessa alternativ står till buds blir det en öppen fråga huruvida folkrättslig eller internrättslig tolkning skall användas. Frågan har tagits upp i svensk praxis.

I RÅ 1987 ref. 162 (Englandsfararmålet) hade RegR primärt att ta ställning till om en folkrättslig eller internrättslig tolkning skulle användas. Det svensk-engelska dubbelbeskattningsavtalets tolkningsartikel hade lydelsen:

”(3) Då en av staterna tillämpar bestämmelserna i detta avtal, skall, såvitt icke sammanhanget annorlunda kräver, varje däri förekommande uttryck, vars innebörd icke särskilt angivits, anses hava den betydelse, som uttrycket har enligt gällande lagar inom den ifrågavarande staten rörande sådana skatter, som är föremål för avtalet.”

RegR fann att det stipulerade undantaget, ”såvitt icke sammanhanget annorlunda kräver”, innebar att om inte något uttryck i avtalet upplyste om innebörden så skulle parternas gemensamma avsikt utforskas, d.v.s. vad avtalsparterna avsett med bestämmelserna i avtalet, när dessa tillkom. RegR gick på så vis mycket långt i hävdandet av en folkrättslig tolkning.⁴⁰

³⁶ Lindencrona, Gustaf. ”*Dubbelbeskattningsavtalsrätt*”, s. 77.

³⁷ Ibid. s. 89 f.

³⁸ Lindencrona, Gustaf. ”*Skatter och kapitalflykt. Beskattnings inverkan på det finansiella kapitalets och dess ägares rörlighet över Sveriges gränser mot bakgrund av den pågående ekonomiska integrationen i Västeuropa*”. 1972, s. 168.

³⁹ Lindencrona, Gustaf. ”*Dubbelbeskattningsavtalsrätt*”, s. 80.

⁴⁰ Ibid. s. 86.

RegR har även fått ta ställning till vilka internrättsliga principer som skall gälla vid avtalsstolkning av dubbelbeskattningsavtal.⁴¹ I RÅ 1997 ref. 35 skulle en avtalsartikel, art. 7, tolkas. Rättsfallet är av principiell betydelse eftersom det är prejudicerande för tolkning av avtalsartiklar för alla av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtal som bygger på OECD:s modellavtal. I det aktuella fallet skulle innebörden av uttrycket ”företag” i art. 7 dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland klargöras. Artikeln stadgar att ”inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe”. I dubbelbeskattningsavtalets art. 3.1 f) definieras ”företag i en avtalsslutande stat” som företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat respektive företag som bedrivs av en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. I fallet var den skattskyldige A bosatt i Sverige och bedrev rörelse tillsammans med X GmbH från fast driftställe i Tyskland. A ansåg att det förelåg företag i Tyskland och hävdade därför att beskattning endast skulle ske där.

Skatterättsnämnden tolkade uttrycket ”företag” tillsammans med ”som bedrivs av en person” som ”en fysisk person som bedriver rörelse”. RegR gjorde samma bedömning och fastställde nämndens beslut varmed A:s inkomst kom att beskattas i Sverige med avräkning för erlagd skatt i Tyskland.

⁴¹ RÅ 1987 ref. 162, 1989 ref. 37, RÅ 1995 not. 68, RÅ 1996 ref. 84, RÅ 1997 ref. 35, RÅ 1998 ref. 49 är några av de fall där principer för tolkning av dubbelbeskattningsavtal har diskuterats.

5 OECD:s modellavtal

Enligt OECD:s modellavtal kan ett företag som bedriver verksamhet utomlands endast beskattas i det landet om det har ett fast driftställe där.⁴²

Definitionen av fast driftställe återfinns i modellavtalets art. 5.⁴³ I artikeln återfinns tre olika former av fast driftställe.

Syftet med konceptet om fast driftställe, som det definieras i modellavtalet, är avgöra vid vilka tillfällen en stat kan vara behörig att beskatta en utländsk affärsverksamhet som bedrivs i den egna staten.

Definitionen av fast driftställe i modellavtalet fastslår kärnegenskaperna för fast driftställe med meningen ”stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilket ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs”.⁴⁴ Definitionen består av tre kumulativa rekvisit.

- Det måste finnas en *plats för affärsverksamhet*,
- denna plats för affärsverksamhet måste vara *stadigvarande* och
- *företagets rörelse måste bedrivas* från denna stadigvarande plats för affärsverksamhet.

För att undersöka om dessa tre rekvisit uppfylls kan hjälp tas av objektivitets-, subjektivitets- samt funktionalitetskravet. Dessa ställer var för sig upp två tester som skall genomföras för att respektive krav skall vara uppfyllt. Är dessa totalt sex tester uppfyllda föreligger fast driftställe i modellavtalets mening.

5.1 Objektivitetskravet

Objektivitetskravet tar sikte på att bedöma huruvida en plats för affärsverksamhet föreligger. Det grundläggande kravet för fast driftställe är att det utländska bolaget uppvisar en viss fysisk närvaro i det land som gör beskattningsanspråk. Exempel på sådan närvaro kan vara kontor eller en agent, d.v.s. en faktisk påvisbar plats för affärsverksamheten. Att idka affärsverksamhet i ett land är dock inte tillräckligt för att utgöra fast driftställe. Aktiviteten måste dessutom ha en särskild anknytning till den stat den verkar i, den måste vara fast lokaliserad.

⁴² Art. 7(1) OECD:s modellavtal, se bilaga B.

⁴³ Bilaga A.

⁴⁴ ”Fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”. Modellavtalet har översatts av Francke m.fl. och är benämnt ”Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet”.

De två test som skall genomföras för att objektivitetskravet skall vara uppfyllt är (a) affärsställetestet och (b) lokaliseringstestet.⁴⁵

5.2 Subjektivitetskravet

En plats för affärsverksamhet krävs för att en verksamhet skall utgöra fast driftställe, men detta är inte tillräckligt. Subjektivitetskravet tar sikte på att fastställa vems närvaro och under hur lång tid denna närvaro pågår. Närvaron måste utgöras av *skattesubjektets* existens i utlandet samtidigt som närvaron skall vara stadigvarande.

Två frågor måste besvaras för att avgöra skattebetalarens subjektiva närvaro. (A) förfogandetestet och (b) beständighetstestet.⁴⁶

5.3 Funktionalitetskravet

Inom den internationella skatterätten är ett fast driftställes närvaro på en marknad ett grundläggande villkor för att behörigen beskatta internationell företagsverksamhet. Ett ytterligare krav är att det fasta driftstället utför en viss funktion. Den inkomstgenererande verksamheten måste enligt nationell rätt och dubbelbeskattningsavtalsrätten anses utgöra affärsverksamhet. Härtill kommer ett krav om att affärsverksamheten måste vara hänförlig till det fasta driftstället, d.v.s. utföras från det fasta driftstället.

För att fastställa om så är fallet genomförs (a) affärsverksamhetstestet och (b) hänförlighetstestet.⁴⁷

⁴⁵ Vogel, Klaus m.fl. "The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition". Kluwer Law International, Deventer/Boston 1999, s. 21.

⁴⁶ Ibid. s. 21.

⁴⁷ Ibid. s. 21 f.

6 Fast driftställe enligt huvudregeln

I modellavtalets art. 5(1) definieras termen fast driftställe som en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken företagets verksamhet helt eller delvis bedrivs. I art. 5(2) återfinns den så kallade "positiva listan" vilken anger typiska exempel på vad som kan anses utgöra fast driftställe. Artikeln är inte uttömmande. En tydlig skillnad mellan svensk lagstiftning och OECD:s modellavtal utgörs av den s.k. "negativa listan", vilken exemplifierar vilka typer av verksamheter som inte utgör fast driftställe, art. 5(4).⁴⁸

6.1 Objektivitetskravet

Objektivitetskravet för fast driftställe enligt huvudregeln kräver som nämnts ovan att affärsverksamheten uppvisar en fysisk närvaro som är fast lokaliserad i det land affärsverksamheten bedrivs. Huruvida objektivitetskravet är uppfyllt avgörs med hjälp av affärsställetestet och lokaliseringstestet.

6.1.1 Affärsställetestet

Närvaro i utlandet kan uppvisas på olika sätt. I OECD-kommentaren sägs att plats för affärsverksamhet är ".../ lokal, anordning eller anläggning som används för att bedriva företagets rörelse, antingen den används uteslutande för detta syfte eller inte".⁴⁹ Det är heller inte nödvändigt att ha en lokal, utan det räcker med att förfoga över ett visst utrymme för att fast driftställe skall anses etablerat.⁵⁰ Alla fysiska ting som används för att tjäna rörelsen i dess affärsverksamhet kan utgöra närvaro i meningen av affärsställe.⁵¹ Man måste dock göra åtskillnad på fast och mobil utrustning eftersom endast den tidigare kan utgöra fast driftställe enligt huvudregeln i modellavtalet.⁵² För närmare precisering måste man vända sig till det aktuella dubbelbeskattningsavtalet där det som huvudregel finns en "positiv lista" vilken anger vad som skall utgöra fast driftställe, denna är sällan uttömmande. I art. 5(2) i modellavtalet stipuleras att bl.a. kontor och fabrik alltid utgör fast driftställe medan säkerheter, bankkonton eller immatriella tillgångar inte kan utgöra fast driftställe, art. 5(4).

⁴⁸ Denna regel ("negativa listan") återfinns inte i svensk lagstiftning.

⁴⁹ OECD-kommentaren, paragraf 1 nr 4.

⁵⁰ Ibid. paragraf 1 nr 4.

⁵¹ OECD-kommentaren, paragraf 1 nr 2, 8 och 9. Dahlberg, M "Fast driftställe – ett begrepp på drift", s. 712-723.

⁵² Vogel, Klaus m.fl. "The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition", s. 22.

6.1.2 Lokaliseringstestet

För att lokaliseringstestet skall vara uppfyllt krävs att affärsstället är stadigvarande, d.v.s. affärsstället skall ha en fast geografisk punkt.⁵³ Lokaliseringstestet utesluter således rörliga affärsställen såsom resande säljare. Frågan är dock kontroversiell. Avgränsningen för vad som anses vara fast lokaliserad varierar från land till land. I ett kontroversiellt mål⁵⁴ från Norges högsta domstol bedömdes en konsultfirma som bytte adress inom samma byggnadskomplex inte utgöra fast driftställe. Förvisso lade domstolen också betydande vikt vid de verksamhetsuppehåll som gjordes i affärsverksamheten⁵⁵ (beständighetstestet).

6.2 Subjektivitetskravet

För att en affärsverksamhet skall anses utgöra fast driftställe måste den förutom att vara fast lokaliserad dessutom vara fast lokaliserad i den utländska skattebetalarens egna lokaler i källstaten, d.v.s. att denne har en affärslokal till sitt förfogande i det land där utlandsetableringen sker. Denna rätt till förfogande av lokal måste dessutom uppfylla ett beständighetskrav.

6.2.1 Förfogandetestet

Fast lokalisering av en i utlandet bedriven affärsverksamhet är således inte tillräckligt för att utgöra fast driftställe enligt modellavtalet. Verksamheten skall även ”förfoga” över den plats eller lokal därifrån den bedrivs.

Det är inte nödvändigt att ett utländskt företag använder platsen för sin affärsverksamhet enbart för sin egen rörelse. Fast driftställe kan föreligga även om man hyr ut delar av lokalen, använder lokalen för något annat ändamål än just rörelsen eller om platsen för affärsverksamheten är belägen i något annat företags affärsutrymme.⁵⁶ Det har i doktrinen diskuterats huruvida en legal rätt att förfoga över en lokal är nödvändig för att ett en verksamhet skall kunna uppfylla förfogandetestet.⁵⁷ Det spelar enligt OECD-kommentaren ingen roll på vilket sätt företaget förfogar över affärsverksamhetsplatsen. Detta har klargjorts i OECD-förslaget.⁵⁸

6.2.1.1 Grad av förfogande⁵⁹

Eftersom OECD-kommentaren inte tillräckligt tydligt definierat vad som krävs för att förfogandetestet skall vara uppfyllt behandlas detta mer

⁵³ (eng. ”fixed”)

⁵⁴ Alphawell-målet.

⁵⁵ Se nedan, 1.4.2.2.

⁵⁶ OECD-kommentaren, paragraph 1 nr 4.

⁵⁷ Skaar, Arvid. *“Permanent Establishment – Erosion of a Tax Treaty Principle”*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer/ Boston, 1991 s. 111 och 115 ff.

⁵⁸ OECD-förslaget s. 13 (föreslagen numrering i OECD-kommentaren, 4.2).

⁵⁹ Berthou, Erica. *“Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren”*, s. 631.

ingående i OECD-förslaget.⁶⁰ Man belyser gränsdragningen med exemplifiering.

När en försäljare regelbundet träffar inköpschefen hos en stor kund i kundens lokaler i syfte att ta emot beställningar anses det inte att kundens lokaler står till det representerade företaget förfogande. Fast driftställe föreligger således inte enligt huvudregeln, dock möjligen enligt agentregeln.⁶¹

När företag A tillåts att under lång tid använda företag B:s lokaler för att se till att företag B uppfyller de avtalskyldigheter som ingåtts med företag A, får företag A fast driftställe i den stat där företag B är beläget. Vid en sådan situation anser således OECD-förslaget att företag B:s lokaler står till förfogande för företag A och den verksamhet de bedriver där.⁶²

Fast driftställe anses inte föreligga när en transportör regelbundet utnyttjar en lastbrygga i en kunds lagerlokal för att leverera varor. Förfogandet till lastbryggan anses så begränsad i tid att fast driftställe inte etableras.⁶³

Fast driftställe etableras däremot då en målare under en tid av tre dagar i veckan under två år inryms i sin kunds kontorsbyggnad. Omständigheterna: målarens närvaro i kontorsbyggnaden samt hans utförande av sin huvudsyssla (att måla), innebär tillsammans ett förfogande till lokalen på ett sådant sätt att fast driftställe uppstår.⁶⁴

6.2.2 Beständighetstestet

Den andra delen av subjektivitetskriteriet är beständighetstestet. Detta test skall ses mot bakgrund av lokaliseringstestet, d.v.s. det skall finnas ett samband mellan platsen för affärsverksamheten och en geografisk punkt.⁶⁵ Beständighetstestet skall också ses i kontexten till förfogandetestet. Även om de båda är uppfyllda är inte detta tillräckligt för att ålägga skatt med hänvisning till fast etableringsställe. Det måste dessutom föreligga en beständighet i lokaliseringen respektive förfogandet.

Med permanens avses inte att förfogandet måste vara konstant. Termen ”permanens” skall i modellavtalets mening förstås som ”på obestämd tid” snarare än ”evigt varande”.⁶⁶ En vistelse om sex månader är ofta tillräcklig (internationellt) och är även den tid som avses i svensk intern internationell

⁶⁰ OECD-förslaget sid. 12 f. (föreslagen numrering i OECD-kommentaren, 4.2).

⁶¹ OECD-förslaget s. 13 (föreslagen numrering i OECD-kommentaren, 4.2).

⁶² Ibid. (föreslagen numrering i OECD-kommentaren, 4.3).

⁶³ Ibid. (föreslagen numrering i OECD-kommentaren, 4.4).

⁶⁴ Ibid. (föreslagen numrering i OECD-kommentaren, 4.5).

⁶⁵ OECD-kommentaren paragraf 1 nr 4. Berthou, Erica. *“Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren”*, s. 632. Vogel, Klaus m.fl. *“The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition”*, s. 25.

⁶⁶ Ibid. s. 24 f. (eng. “perpetual”)

rätt. Även om en vistelse inte varar under en period av sex månader men detta var avsikten är beständighetstestet uppfyllt.⁶⁷

Vad gäller beständighetstestet relation till förfogandetestet skall det noteras att permanenstestet inte är relaterad till varaktigheten av själva affärsaktivitetstiden utan istället den faktiska tiden då man förfogar exempelvis lokalen i landet där man etablerar sig. Denna distinktion är viktig då exempelvis en konsult enbart presterar delar av tiden vid affärsstället.⁶⁸

Start för tiden enligt modellavtalets permanenstest är den dagen då affärsstället står till skattebetalarens förfogande, även om denne enbart bedriver förberedande arbete. Tiden upphör då skattebetalarens disponeringsrätt till affärsstället går ut.⁶⁹

Beständighetstestet kan dessutom vara uppfyllt trots att affärsverksamheten inte pågår under sex månader, om den uppvisar viss regelbundenhet. Exempel på detta kan vara en på förhand avtalad vistelse i utlandet om fyra månader per år under en femårsperiod. Här varierar tidsbegränsningarna från land till land. Säsongsbetonad regelbundenhet i affärsverksamheter utomlands skall hållas skilt från affärsuppehåll i en affärsrelation. Uppehåll i en affärsrelation torde ses som arbetstid till skillnad från säsongsbetonad affärsverksamhet. I det ovan nämnda fallet Alphawell ansågs omständigheter som flera uppehåll tillsammans med det faktum att verksamheten upprepade gånger bytte lokal, om än inom ett och samma kontorskomplex, inte utgöra grund för fast driftställe.⁷⁰

6.3 Funktionalitetskravet

För att fast driftställe skall kunna konstitueras måste affärsstället tjäna affärsaktiviteten som pågår i landet. Detta innebär att endast ett fast lokaliserat affärsställe och pågående affärsverksamhet tillsammans i ett och samma land utgör fast driftställe. Om så är fallet avgörs med hjälp av (a) affärsverksamhetstestet och (b) hänförlighetstestet.

6.3.1 Affärsverksamhetstestet

Bedömningen av huruvida en verksamhet är av sådan art att den skall kunna utgöra fast driftställe bör utgå från tre bedömningspunkter.

Verksamheten måste för det första utgöra näringsverksamhet enligt nationell rätt eller det aktuella dubbelbeskattningsavtalet. Detta är viktigt då man måste skilja sådana yrkesutövningar från andra inkomstgenererande verksamheter eller investeringar. Internationell dubbelbeskattnings kan

⁶⁷ Ibid. s. 26.

⁶⁸ Vogel, Klaus m.fl. *“The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition”*, s. 26.

⁶⁹ Ibid. s. 26.

⁷⁰ Ibid. s. 26.

uppstå om de inblandade länderna har olika definitioner på vad som utgör näringsverksamhet.⁷¹

För det andra måste verksamheten innefattas av modellavtalets art. 7 (vilken för beskattning kräver att fast driftställe ligger för handen). Explicita undantag från art. 7 görs för inkomster från; oflyttbar egendom (art. 6), internationell skepps- och lufttrafik (art. 8) och independent personal services (art. 14). Det skall härvid lag inte spela någon roll om nationell rätt klassificerar dessa verksamheter som affärsverksamheter.⁷²

Den tredje bedömningspunkten exkluderar vissa typer av affärsverksamheter från beskattning även om de utgör fast driftställe enligt nationell rätt samt faller under art. 7 modellavtalet. Vad som skall bedömas är om verksamheten är av sådan art att den omfattas av den negativa listan, art. 5(4) modellavtalet. Listan är inte uttömmande. Den negativa listan har till syfte att utesluta alla stödverksamheter och verksamheter av förberedande art från att beskattas som fasta driftställen.⁷³ För att fast driftställe inte skall anses vara av stödjande art ställer modellavtalet krav om att den verksamhet som bedrivs från ett fast lokaliserat affärsställe skall vara verksamhetens affärer, kärnverksamheten⁷⁴. Kärnverksamhet är den affärsverksamhet som är den egentliga och signifikanta aktiviteten, d.v.s. verksamhet som utgör stommen i affärsverksamheten.⁷⁵

6.3.2 Hänförlighetstestet

Avslutningsvis finns ett krav om att affärsverksamheten kan hänföras till det fasta driftstället, d.v.s. aktiviteten skall utföras genom det fasta driftstället.

Det finns alternativa infallsvinklar för att bedöma huruvida aktiviteten utförs av det fasta driftstället. Den första⁷⁶ är den av de två som återspeglar modellavtalets ordalydelse. Tolkningen innebär att det fasta driftstället skall utgöra ”basen” för ett utländskt företags verksamhet i källstaten och att det utländska företags kärnverksamhet bedrivs genom denna bas. Den andra tolkningen⁷⁷ innebär att fast driftställe kan konstitueras om utlandsverksamheten stödjer en kärnverksamhet även om denna bedrivs utanför det fasta driftställets lokalisering. En förutsättning är dock att detta sker inom samma jurisdiktion. Genom denna teori kan affärsverksamheter av förberedande art komma att konstitueras som fasta driftställen.

⁷¹ Ibid. s. 26.

⁷² Vogel, Klaus m.fl. *“The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition”*, s. 26.

⁷³ Ibid. s. 26.

⁷⁴ (Eng. core business activities).

⁷⁵ Vogel, Klaus m.fl. *“The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition”*, s. 26.

⁷⁶ The base theory.

⁷⁷ The attraction theory.

Exempel: ett lager kan utgöra fast driftställe med anledning av att det bistår en säljaktivitet (kärnverksamhet) som bedrivs av en oberoende agent som bedriver verksamhet inom sitt verksamhetsområde (vilken normalt inte utgör fast driftställe).

6.4 Senaste utvecklingen

I RÅ 1998 not 188 hade Regeringsrätten att bedöma om fast driftställe förelåg då ett tyskt bolag skulle etablera ett kontor i Sverige vid vilket de anställda skulle bedriva uppsökande verksamhet.

Skatterättsnämnden fann vid sin prövning att kontoret skulle utgöra fast driftställe enligt svensk rätt eftersom detta var att anse som stadigvarande plats för affärsverksamhet. Personalen skulle dock inte ha någon behörighet att ingå avtal för det tyska bolagets räkning. Dessutom skulle samtliga leveransavtal accepteras i Tyskland, där även alla orderbekräftelser och fakturor skulle ställas ut och därefter skickas direkt till de svenska kunderna. Trots dessa omständigheter ansåg Skatterättsnämnden att det tyska bolagets verksamhet delvis bedrevs från det svenska kontoret och därmed att fast driftställe skulle föreligga enligt svensk rätt.

Det svensk-tyska dubbelbeskattningsavtalet var tillämpligt. Enligt avtalet⁷⁸ skulle stadigvarande plats för affärsverksamhet inte innefattas i uttrycket ”fast driftställe” då man från denna plats endast bedrev vetenskaplig forskning, liknande verksamhet av förberedande eller biträdande art eller om platsen endast utförde reklam eller gav upplysning. Regeringsrätten fann dock att verksamheten i Sverige inte uteslutande kunde anses vara av den karaktären varmed man fastslog att fast driftställe förelåg.

Kammarrätten hade att bedöma om fast driftställe förelåg med anledning av plats för företagsledning här i landet.⁷⁹ Moderbolaget Stena AB hade ett dotterbolag vilket var registrerat på Cayman Island. Dotterbolagets verksamhet utgjordes av att äga fartyg vilka man hyrde ut till andra bolag inom koncernen.

Skattemyndigheten ansåg att fast driftställe förelåg på flera grunder bl.a. med anledning av att koncernledningen i Sverige ansågs ha fattat de strategiska besluten för dotterbolagets räkning, dotterbolaget hade inte något eget kontor eller egen personal på Cayman Island, i princip alla löpande affärstransaktioner hade bokförts på moderbolagets kostnadskonton samt moderbolaget hade förvaltat dotterbolagets bankmedel och hade även rätt att överföra bankmedel från dotterbolagets konton.

⁷⁸ Art. 5.5 (e).

⁷⁹ Kammarrättens i Stockholm dom den 20 maj 1999 (mål nr. 1776-1995). Avgörandet överklagades till RegR men prövningstillstånd beviljades inte enligt beslut den 13 december 2001.

Dotterbolaget invände dock att fyra av styrelsens totalt sju ledamöter var bosatta på Cayman Island, tre av dessa fyra var medborgare där. Vidare var det dessa tre som haft det övergripande ansvaret för bolagets drift. Dessutom hölls styrelsemötena på Cayman Island. Besluten rörande de fullmakter som ställts ut hade alltid fattats på Cayman Island. Vidare utfördes fullmaktsuppdragen inte i Sverige utan nästan uteslutande i England.

Kammarrätten kom till skillnad från Skattemyndigheten och Länsrätten fram till att fast driftställe inte förelåg. Omständigheterna att styrelsens verksamhet var förlagd till Cayman Island och skett enligt där gällande associationsrättsliga regleringar var något som talade starkt för att bolaget skulle anses ha bedrivit sin verksamhet där. Förvisso kan dotterbolagets styrelse varit bunden av direktiv från moderbolaget när de fattade beslut. Trots detta ansåg Kammarrätten det inte visat att förhållandena därigenom var sådana att dotterbolaget skulle anses ha fast driftställe i Sverige. Avgörande synes ha varit att avtal inte ingicks i Sverige och att styrelsebesluten för dotterbolaget regelmässigt tagits på Cayman Islands och att de få avtal som slutits i utlandet regelmässigt har slutits av andra än dotterbolagets svenska styrelserepresententer.

I ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 13 december 1999 var frågan om ett utländskt bolag skulle anses få fast driftställe p.g.a. plats för företagsledning i Sverige. Fast driftställe ansågs inte föreligga.

X-koncernen med moderbolaget A/S övervägde att flytta koncernledningen till Sverige. Moderbolaget A/S skulle inte utföra några koncerngemensamma tjänster. Moderbolaget skulle därmed i det närmaste kunna beskrivas som ett holdingbolag med en omfattande aktieägarroll bestående av två delar. Den första skulle bestå i sådana aktiviteter som rent bolagsrättsligt måste utföras av de legala organen för bolaget. Den andra delen av aktieägarrollen såsom koncernredovisning och liknande skulle uppdras åt det svenska dotterbolaget. De formella funktionerna för moderbolaget skulle utföras i det land moderbolaget var hemmahörande och ersättning för detta arbete skulle betalas av detsamma. Den ersättning som de ledande befattningshavarna i moderbolaget såsom anställda i det svenska dotterbolaget skulle uppbära skulle vara marknadsmässig och beskattas i Sverige.

Frågan blev då om moderbolaget kunde anses få fast driftställe i Sverige genom att personerna i moderbolagets företagsledning även skulle arbeta på det svenska bolagets koncernkontor och att det häri skulle ingå uppdrag som erhållits från styrelsen i moderbolaget. Skatterättsnämnden besvarade frågan nekande och konstaterade att det inte spelar någon roll om hela eller endast delar av koncernledningen är anställd hos det svenska dotterbolaget. Nämnden tog inte ställning till om svaret skulle bli annorlunda om några eller alla styrelsemöten för moderbolaget hölls i Sverige.

Däremot framhöll nämnden att allt arbete som avsåg de formella funktionerna för moderbolaget skulle utföras i det land detta bolag var hemmahörande och det därigenom inte skulle kunna statueras någon plats för företagsledning i Sverige. Att VD för moderbolaget var anställd vid det svenska dotterbolaget och i denna egenskap eventuellt skulle komma att utföra tjänster åt moderbolaget från Sverige ändrade inte denna bedömning. Den svenska bolagskonstruktionen och VD:s anställning i det svenska dotterbolaget skyddade moderbolaget från att få plats för företagsledning i Sverige.

Begreppet ”plats för företagsledning” som enligt positiva listan i 2:29 2 st. IL och art. 5(2) modellavtalet styr begreppet fast driftställe skall skiljas från begreppet ”verklig ledning”. Verklig ledning har ett företag bara i en stat medan plats för företagsledning kan ett företag antas ha i flera stater. Ett exempel på detta är när den affärsmässiga verksamheten styrs från ett land medan den tekniska verksamheten styrs från ett annat land.⁸⁰

Ett dotterbolag kan inte i sig självt, enligt art. 5(7) modellavtalet, utgöra fast driftställe. Något till synes motsägelsefullt kan ett utländskt moderbolag ändå få fast driftställe genom ett dotterbolag i Sverige. Givetvis måste kraven enligt endera huvudregeln eller agentregeln vara uppfyllda.

I RÅ 1998 not 229 prövades frågan om ett dotterbolag kunde anses utgöra fast driftställe för sitt moderbolag enligt huvudregeln. Stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilket moderbolagets verksamhet bedrevs ansågs föreligga genom att koncernledningen regelbundet sammanträdde i det svenska dotterbolagets lokaler i Sverige.

Efter det konstaterats att fast driftställe förelåg var frågan om utdelning som ett utländskt moderbolag mottog från sitt helägda svenska dotterbolag skulle beskattas i Sverige som hänförlig till ett fast driftställe för moderbolaget i Sverige.

För att utdelning på aktier innehavda av ett utländskt bolag som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige skall kunna utgöra skattepliktig intäkt av näringsverksamhet måste aktierna innehas i och för den verksamhet som driftstället bedriver. Regeringsrätten fann att innehavet av aktierna inte betingades av den verksamhet som specifikt bedrevs från det fasta driftstället utan av moderbolagets verksamhet i allmänhet. Utdelningen skulle därför inte hänföras till det fasta driftstället och beskattas i Sverige.

Kammarrätten i Stockholm⁸¹ hade att ta ställning till om dotterbolag och dess lokaler var att betrakta som fast driftställe i Sverige för det utländska moderbolaget. Genom det sätt på vilket moderbolaget disponerat det svenska dotterbolagets lokaler ansågs moderbolaget ha en stadigvarande

⁸⁰ Vogel, K. m.fl. “On Double Taxation Conventions“, 3:e upplagan, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer/ Boston 1997, s. 334.

⁸¹ Dom den 17 december 1999, målnr 383-1996 och 5145-1996.

plats för affärsverksamhet i Sverige. Moderbolaget förfogade över några rum på det svenska dotterbolagets kontor. Moderbolaget hade även på olika sätt kommunicerat sin adress som varandes hos det svenska dotterbolaget. Dessutom hade moderbolagets redovisning (i form av kontorskostnader, löne- och resekostnader, vaktmästeri, löneredovisning och telefon) för verksamheten i Sverige integrerats med redovisningen för det svenska dotterbolaget. Mot bakgrund av detta ansåg kammarrätten att moderbolaget fick anses ha bedrivit verksamhet från kontoret i Sverige. Förvisso hade de personer som vistats vid det svenska kontoret i förhållande till tredje man alltid uppgett sig vara anställda av ett annat bolag, men detta förändrade inte kammarrättens bedömning.

7 Fast driftställe enligt agentregeln

I modellavtalets art. 5(5)⁸² stipuleras att fast driftställe, under särskilda omständigheter, kan föreligga om aktiviteten bedrivs i form av agentverksamhet. En agent är en person som är verksam i en stat för ett företag hemmahörande i annan stat.⁸³ Med person avses såväl fysisk som juridisk person.⁸⁴ Det är en allmänt accepterad princip att fast driftställe kan utgöras av ett företag om det har en person i en annan stat än den stat där det har sin hemvist. Detta trots att företaget alltså inte har en plats för affärsverksamhet eller utgör verksamhet vilken omfattas av positiva listan.⁸⁵

Vid sidan av kravet om att agenten skall representera företaget i en annan stat än företagens hemviststat ställs det upp fyra kriterier för att en agent skall utgöra fast driftställe.

Agenten skall vara en person som *inte är en sådan oberoende representant* som avses i art. 5(6) modellavtalet. D.v.s. agenten skall vara i *beroendeställning* till företaget.

- Agenten skall ha huvudmannens *fullmakt* att sluta avtal,
- fullmakten skall *utnyttjas regelmässigt* och
- i fullmakten skall det ingå en *rätt att ingå avtal rörande huvudmannens egentliga, utåtriktade affärsverksamhet*.⁸⁶

Värt att notera är att agentregeln inte avser enbart ”försäljningsrelationer” utan även ”servicerelationer”. Ett utländskt företag som enbart tillhandahåller service kan således få fast driftställe i den stat där han låter sig företrädas av en agent som sluter avtal för honom.⁸⁷

7.1 Fullmakt

Kravet om plats för affärsverksamhet enligt huvudregeln har i agentregeln ersatts med ett representationskrav. Detta innebär att om agenten har

⁸² Bilaga A

⁸³ Berthou, Erica. “Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren”, s. 633.

⁸⁴ OECD-kommentaren, paragraf 5 nr. 32. Vogel, Klaus m.fl. “The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition”, s. 30.

⁸⁵ OECD-kommentaren, paragraf 5 nr. 31.

⁸⁶ Berthou, Erica. “Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren”, s. 634.

⁸⁷ Vogel, Klaus m.fl. “The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition”, s. 30.

huvudmannens fullmakt att ingå avtal i vilken det ingår en rätt att ingå avtal rörande huvudmannens egentliga, utåtriktade affärsverksamhet samt att agenten regelmässigt utnyttjar denna rätt, kan agenten utgöra fast driftställe.

Agenten måste vara auktoriserad att ingå avtal för sin huvudman för att denne skall kunna få fast driftställe i det land där agenten verkar. Denna behörighet behöver inte vara allmän utan kan mycket väl vara avgränsad. Agenten anses ändå behörig under förutsättning att han binder sin huvudman. Att avtalsförhandla åt sin huvudman anses dock inte som tillräckligt för att konstituera fast driftställe.⁸⁸ Det krävs förvisso inte att agenten själv är den som undertecknar avtalet om undertecknandet är en ren formalitet. Det kan vara tillräckligt att han har behörighet att förhandla de avtalsvillkor som binder huvudmannen.⁸⁹ Det måste alltså göras en distinktion mellan avtalsförhandlingar och själva ingåendet av avtal.⁹⁰ ”Vid prövning av huruvida behörighet föreligger att sluta avtal i huvudmannens namn måste enligt OECD-kommentaren hänsyn tas till de avtalsslutande parternas faktiska handlande. Om man enbart ser till de avtalsrättsliga aspekterna skulle det vara alltför lätt att undgå källstatsbeskattnings genom ett kringgående av reglerna om fast driftställe.⁹¹ Ett kringgående av reglerna skulle i sådant fall kunna ske genom att endast göra agenten behörig att, med bindande verkan för huvudmannen, förhandla fram till tidpunkten för avtalsslutet och sedan låta någon från företagets huvudkontor svara för det slutliga undertecknandet. Enbart en formell uppdelning mellan det affärsmässiga ansvaret och den rättsliga behörigheten tillåts inte inverka på bedömningen av huruvida fullmakt att sluta bindande avtal för huvudmannens räkning funnits, s.k. *'substance over form'*. Agenten anses i nyssnämnda fall enligt agentregeln i artikel 5.5 i OECD-avtalet ha slutit avtal i huvudmannens namn i enlighet med sin behörighet.⁹² Ett fast driftställe anses etablerat enligt agentregeln även om avtalet undertecknas i ett annat land än det som agenten verkar i.^{93,,94}

7.2 Regelmässigt utnyttjande

Utöver agentens fullmakt eller behörighet att binda huvudmannen gäller också att han regelmässigt utnyttjar denna behörighet för att konstituera fast driftställe i den stat han verkar.⁹⁵ Här utgör nyttjandefrekvensen ledning. Är

⁸⁸ Vogel, Klaus m.fl. *“The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition”*, s. 30.

⁸⁹ Ibid. s. 31.

⁹⁰ Skaar, Arvid. *“Commentary on Article 5 of the OECD Model Treaty: the Concept of Permanent Establishment”*, IBFD Publications BV, supplement no. 9 March 1997, s. 45 ff.

⁹¹ OECD-kommentaren, paragraf 5 nr 31.

⁹² Vogel, Klaus. m.fl. *“On Double Taxation Conventions”*, 3:e upplagan, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer/ Boston 1997, s 331 f.

⁹³ OECD-kommentaren, paragraf 5 nr 33 och Skaar, A. *“Commentary on Article 5 of the OECD Model Treaty: the Concept of Permanent Establishment”*, IBFD Publications BV, supplement no. 9 March 1997, s. 45.

⁹⁴ Berthou, Erica. *“Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren”*, s. 636.

⁹⁵ OECD-kommentaren, paragraf 5 nr. 31.

den normal i förhållande till den typ av affärsverksamhet som agenten bedriver anses kravet uppfyllt.⁹⁶ Vid tvivel kan stadigvarandetestet i huvudregeln användas analogt för att ge ledning, d.v.s. frekvenstestet kan ske i belysning av huvudregelns stadigvaranderekvisit.⁹⁷ Om så behövs bör det läggas vikt vid parternas avsikt och om denna var att fullmakten skulle användas regelmässigt eller om den endast var en tillfällig lösning.⁹⁸

Nyttjande av behörigheten att ingå avtal vid endast ett tillfälle torde inte uppfylla kravet och därmed inte heller konstituera fast driftställe.⁹⁹

7.3 Relaterad till huvudmannens egentliga affärsverksamhet

”Även om övriga förutsättningar i agentregeln är uppfyllda kan ett fast driftställe inte anses föreligga om den verksamhet som bedriver är av sådan förberedande eller biträdande art som avses i den negativa listan i artikel 5.4 i OECD-avtalet. Bedömningen skall härvid göras med utgångspunkt från ett hypotetiskt antagande om att verksamheten bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet, dvs. bedömningen skall relateras till huvudregeln. Den avgörande faktorn i bedömningen är den reella omfattningen av agentens verksamhet. Det väsentliga är med andra ord inte enbart att agenten är utrustad med en fullmakt utan även att agenten faktiskt utnyttjar fullmakten för huvudmannens affärsverksamhet.^{100,101}

Lokaliseringstestet har ersatts med kravet att agenten skall ha en viss anknytning till källstaten. Det är inte tillräckligt att agenten har skatterättslig hemvist i källstaten för att huvudmannen skall få fast driftställe där. En agent som reser in och ut ur en stat kan inte utgöra fast driftställe. Således kan en tillfällig vistelse inte utgöra fast driftställe enligt agentregeln heller.¹⁰²

7.4 Beroende agenter

Subjektivitetskravets förfogandetest har i agentregeln ersatts med ett beroendetest. Endast en agent som är beroende i förhållande till sin huvudman kan konstituera fast driftställe. Eftersom ”person” i OECD-kommentaren definieras som fysisk såväl som juridisk person så kan ett dotterbolag konstituera fast driftställe enligt agentregeln. Detta under förutsättning att det anses stå i beroendeställning till moderbolaget.

⁹⁶ Vogel, Klaus. m.fl. ”*On Double Taxation Conventions*“, s. 332 f.

⁹⁷ OECD-förslaget s. 17 (föreslagen numrering i OECD-kommentaren, 33.1).

⁹⁸ Vogel, Klaus. m.fl. ”*On Double Taxation Conventions*“, s. 332 f.

⁹⁹ Berthou, Erica. ”*Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren*“, s. 637.

¹⁰⁰ OECD-kommentaren, paragraf 5 nr. 31, 32 och 33 samt Vogel, K. m.fl. ”*On Double Taxation Conventions*“, s. 333 f.

¹⁰¹ Berthou, Erica. ”*Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren*“, s. 637.

¹⁰² Vogel, Klaus m.fl. ”*The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition*“, s. 31.

En agent anses oberoende om verksamheten uppfyller kraven i modellavtalets art. 5(6), och kan därmed inte konstituera fast driftställe enligt agentregeln.

Två förutsättningar skall vara uppfyllda för att en agent skall anses vara oberoende:

- Agenten skall vara rättsligt och ekonomiskt oberoende av sin huvudman.
- Agenten skall bedriva sin sedvanliga verksamhet när han är verksam för det utländska företaget.¹⁰³

7.4.1 Rättsligt och ekonomiskt oberoende

Man kan urskilja två aspekter ur termen beroende, rättsligt och ekonomiskt. Beroendetestet avser enligt OECD-förslaget inte att bedöma omfattningen av den verksamhet som får utföras av agenten utan vad man istället försöker åstadkomma är att fastslå i vilken grad av frihet agenten utför sysslor för huvudmannens räkning.¹⁰⁴ För att avgöra i vilken grad en agent är beroende av sin huvudman i rättslig och ekonomisk aspekt kan man titta på en rad olika indikatorer. Agentens beroende av huvudmannens godkännande för affärstransaktioner och hans kontroll i agentens affärsverksamhet indikerar graden av beroende. Huvudmannens kontroll och tillgång av agentens redovisning, rätten att använda agentens lokaler eller hans rätt att ta över dessa när uppdraget upphör är tecken som tyder på ett beroende.¹⁰⁵ Omständigheten att huvudmannen förlitar sig på agentens specialkunskaper är ett tecken på oberoende.¹⁰⁶

Ekonomiskt beroende alternativt oberoende avgörs således genom att fastslå agentens kommersiella självständighet. Vidare exempel på detta kan vara i vilken utsträckning denne står för egna kostnader eller om huvudmannen på något sätt går i borgen eller utfärdar säkerheter för agenten. En faktor av stor betydelse är hur affärsrisken är fördelad mellan agenten och dess huvudman. En riskfördelning om 50 procent vardera indikerar att de båda idkar separata affärsverksamheter varmed fast driftställe inte föreligger.¹⁰⁷ Faktorer som däremot talar för att någon affärsrisk inte tas av agenten är när denne utför sitt arbete på löpande räkning eller mot garanterad ersättning.¹⁰⁸

¹⁰³ OECD-kommentaren, paragraf 6 nr. 36.

¹⁰⁴ Berthou, Erica. *“Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren”*, s. 635.

¹⁰⁵ Vogel, Klaus m.fl. *“The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition”*, s. 31.

¹⁰⁶ OECD-förslaget s. 18 (föreslagen numrering i OECD-kommentaren, 38.7).

¹⁰⁷ Vogel, Klaus m.fl. *“The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition”*, s. 31 f.

¹⁰⁸ OECD-förslaget s. 18 (föreslagen numrering i OECD-kommentaren, 38.3).

7.4.2 Sedvanlig verksamhet

För att agenten skall anses oberoende krävs förutom rättsligt och ekonomiskt oberoende att han bedriver sin sedvanliga verksamhet när han är verksam för det utländska företaget. För att fastslå om så är fallet skall inte agentens egna aktiviteter vara avgörande.¹⁰⁹ Istället skall en jämförelse med andra oberoende agenter inom branschen göras för att fastslå huruvida den aktuella agenten utför aktiviteter inom eller utanför sin sedvanliga verksamhet.¹¹⁰

7.5 Senaste utvecklingen

2002 hade Kammarrätten i Stockholm att ta ställning till om fast driftställe skulle anses föreligga då cypriotiskt bolag bedrev värdepappershandel i Sverige genom agent.¹¹¹

Bolaget i fråga var registrerat på Cypern men bedrev ingen verksamhet där. Bolagets direktörer var cyprioter men det var oklart var bolagets ägare hade sitt hemvist. Bolaget hade utfärdat en fullmakt till en svensk agent som även var skriven här i riket. Agenten utförde värdepappershandel genom att lämna in köp- och säljordrar till en svensk bank. Med anledning av bolagets redovisning anförde Skattemyndigheten att bolagets huvudsakliga verksamhet utgjordes av utländsk värdepappershandel. Bolaget invände mot denna verksamhetsbeskrivning och hävdade att dess huvudsakliga verksamhet utgjordes av att äga, upprätta och licensiera varumärken samt uppbära intäkter därav. Utöver detta ägnade man sig också åt affärsförmedling inom olika områden. Den fullmakt som hade utfärdats var enligt bolaget avsedd att kartlägga marknaden i Europa för ett av dessa affärsområden. Detta var dock inte deras huvudsakliga affärsverksamhet. Vidare invände bolaget att agenten var bosatt i Italien och lämnat köp- och säljordrarna därifrån..

Oavsett var agenten var bosatt var han skriven och deklarerade Sverige. Verksamheten som bedrivits genom agenten i Sverige ansågs relativt omfattande och bolagets invändning om vad som var dess huvudverksamhet föranledde inte någon annan bedömning än att fastslå att fast driftställe förelåg. Kammarrätten drog således slutsatsen att X inte kunde anses som oberoende agent, huvudsakligen av den anledningen att det bolaget hade ett kostnadsansvar för filialen samt bolagets vida beslutanderätt i viktiga frågor. Avgörandet har inte överklagats.

¹⁰⁹ Berthou, Erica. "Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren", s. 636.

¹¹⁰ OECD-förslaget s. 18 (föreslagen numrering i OECD-kommentaren, 38.9). Vogel, Klaus m.fl. "The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition", s. 32

¹¹¹ Kammarrättens i Stockholm dom den 4 februari 2002, (mål nr. 6532-6539-2000).

8 Allokering

8.1 Principer för inkomstallokering

När det väl fastslagits att ett företags utländska verksamhet utgör fast driftställe i den stat där den bedrivs uppkommer frågan om vilka intäkter i verksamheten som skall beskattas. De internationella principerna för undvikande av dubbelbeskattning gällande beskattning av fasta driftställen återfinns i art. 7 modellavtalet.¹¹²

Det finns två metoder för inkomstallokering för fasta driftställen, den direkta respektive den indirekta metoden. Den direkta metoden innebär att det fasta driftställets redovisning ligger till grund för beskattning i källstaten. Vid tillämpning av den indirekta metoden ligger däremot hela koncernens inkomster till grund, där man efter att ha fastslagit de koncerngemensamma inkomsterna fördelar dessa mellan moderbolaget och dess fasta driftställe enligt en särskild fördelningsnyckel. Den direkta metoden är mer utbredd än den indirekta¹¹³ och främjar tanken om ett fast driftställes självständighet i förhållande till det utländska bolaget.¹¹⁴

Ett första steg i att motverka dessa tolkningsskiljaktigheter togs av OECD genom att en 8 februari 2001 publicera ett diskussionsunderlag¹¹⁵ vars syfte var att skapa en diskussion, för att slutligen nå en för OECD:s medlemsstater gemensam tolkning av frågan hur vinstfördelning mellan bolag och dess fasta driftställe skall ske.¹¹⁶

Den arbetsgrupp¹¹⁷ som utarbetade diskussionsunderlaget, och därmed arbetat för en mer enhetlig tolkning av art. 7 modellavtalet, utgick i sitt arbete från en arbetshypotes. Arbetshypotesen syftar till att undersöka hur långt man kan komma med synsättet att ett fast driftställe är en hypotetisk avgränsad och separat enhet, och hur OECD:s riktlinjer för internprissättning¹¹⁸ skall kunna tillämpas analogt för allokeringen av vinster till fasta driftställen.¹¹⁹

¹¹² Bilaga B.

¹¹³ Av OECD:s medlemsländer används den indirekta metoden endast av Schweiz, Australien, Japan och Malaysia.

¹¹⁴ s. 75 f.

¹¹⁵ "Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments".

¹¹⁶ Ibid. Part I, A 4.

¹¹⁷ Working Party no. 6.

¹¹⁸ Armlängdsprincipen.

¹¹⁹ Hall, Mikael; Myllynen, Mika. "OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen", s. 964 f.

8.2 Artikel 7(1)

Artikel 7 i modellavtalet gör gällande att inkomst av rörelse skall beskattas i den stat där rörelsen har sitt hemvist såvida inte rörelsen bedrivs i en annan stat från ett där beläget fast driftställe. Om fast driftställe är för handen äger således den andra staten (källstaten) beskatta inkomsten i den mån den anses *hänförlig* till driftstället.¹²⁰

Vilka inkomster som skall anses vara hänförliga till ett fast driftställe är ofta besvärligt att avgöra. Vid inkomstfördelningen skall driftstället betraktas som en avgränsad och separat enhet. Alla transaktioner med det bolag, till vilket driftstället hör, blir naturligtvis föremål för särskild uppmärksamhet. De flesta välorganiserade bolag har en sådan bokföring att det är möjligt att få fram resultaten av bolagets olika filialer, denna bör bilda underlag för inkomstfördelningen om den kan anses tillförlitlig.¹²¹

Om det fasta driftstället är registrerad filial¹²² här i landet är det förpliktigt att följa bokföringslagen och god redovisningssed.¹²³ I dessa fall kan vinstallokeringen underlättas eftersom bokföringen då kan läggas till grund för beskattningsunderlaget.¹²⁴ Skattemyndigheten är dock inte bunden av bokföringen utan kan själv pröva om en viss intäkt eller kostnad bör hänföras till det fasta driftstället eller huvudkontoret. Det bör påminnas om att skatteplikt uppkommer för den bedrivna verksamheten oavsett registrering i filialregistret såvida fast driftställe föreligger.

Trots dessa stadgar finns det stora skillnader i de olika staternas nationella beskattning av fasta driftställen. Detta beror till stor del på tolkningsavvikelser av begreppen ”avgränsad och separat enhet”. Effekten blir att bolag beskattas för en högre eller lägre vinst än den faktiska.¹²⁵

De två metoder som utvecklats som en följd av medlemsländernas skilda tolkningar är ”relevant business activity approach” och ”functionally separate entity approach”.

Relevant business activity approach är den av de två metoderna som vinner stöd i ordalydelsen av artikel 7 modellavtalet. Metoden tar sikte på en viss aktivitet som det fasta driftstället deltar i och den vinst som är hänförlig till denna aktivitet. Denna metod har både snävare och vidare tolkningar bland

¹²⁰ Mattsson, Nils. ”Svensk internationell beskattningsrätt”, s. 154 f.

¹²¹ Ibid. s. 156. Hall, Mikael; Myllynen, Mika. ”OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen”, s. 963.

¹²² De författningar som reglerar bildandet av en svensk filial och registreringsförfarandet är lagen om utländska filialer m.m. (SFS 1992:160), och förordningen om utländska filialer m.m. (SFS 1992:308).

¹²³ Bäckström, Peter: ”Fasta driftställen (filialer)”, s. 572.

¹²⁴ RÅ 1971 ref. 50.

¹²⁵ Hall, Mikael; Myllynen, Mika. ”OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen”, s. 963.

de OECD-medlemsstater som praktiserar den. Dessa skiljaktigheter beror på att olika stater gör olika bedömningar av vad som skall räknas med i aktiviteten.¹²⁶

OECD förordar dock en analog tolkningsmetod, d.v.s. att vinsten till det fasta driftstället skall fördelas på ett sådant sätt som en tillämpning av armlängdsprincipen skulle ha tilldelat en avgränsad och separat enhet som utför samma eller liknande funktioner under samma eller liknande förhållanden, functionally separate entity approach.¹²⁷ Detta ligger i linje med gällande svensk rätt. Av RÅ 1971 ref. 50 framgår att fördelningen av inkomst till ett fast driftställe skall beräknas separat, d.v.s. som om det fasta driftstället utgjort ett fristående företag.

8.3 Artikel 7(2)

Huvudregeln kompletteras i andra stycket med bestämmelsen att i vardera staten till det fasta driftstället skall hänföras den inkomst av rörelse, som det driftstället kan antas ha åtnjutit, ifall driftstället varit ett fristående företag med samma eller liknande verksamhet, bedriven under samma eller liknande villkor, samt driftstället avslutat affärer med det företag, till vilket driftstället hör. Detta stycke motsvarar armlängdsprincipen i modellavtalets art. 9.¹²⁸

Diskussionsunderlaget från 8 februari 2001 förordar att tolkningen av andra stycket skall innebära att man genom en tvåstegsanalys genomför en vinstallokering till det fasta driftstället.¹²⁹ Först skall det fasta driftstället skiljas från det övriga bolaget på ett sätt som om de vore närstående bolag vilka var för sig utför funktioner, bär risker och utnyttjar tillgångar, funktionsanalys.¹³⁰ Därefter skall en jämförbarhetsanalys utföras genom att tillämpa armlängdsprincipen på de hypotetiska bolagens mellanhavanden.¹³¹

8.3.1 Funktionsanalys

Funktionsanalysens syfte är att skilja det fasta driftstället från det övriga bolaget. Funktionsanalysen innebär en identifiering av de funktioner, risker och tillgångar som det fasta driftstället utför eller har. Detta görs för att bedöma vilka ekonomiska aktiviteter och skyldigheter som utförs av det fasta driftstället.

¹²⁶ Hall, Mikael; Myllynen, Mika. "OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen", s. 966.

¹²⁷ Ibid. s. 966. "Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments", Part I, B (iii) 26.

¹²⁸ Hall, Mikael; Myllynen, Mika. "OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen". s. 967.

¹²⁹ "Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments", Part I, C 43.

¹³⁰ Ibid. Part I, C-1.

¹³¹ Ibid. Part I, C-2.

Som beskrivits ovan skall man genom en funktionsanalysen fastslå driftställets funktioner på ett sätt som om det vore en avgränsad och separat enhet.¹³² Som utgångspunkt kan driftställets bokföring ligga till grund även om denna inte är bindande.¹³³ När funktionerna är fastställda skall det avgöras vilka tillgångar som utnyttjas i verksamheten och vilka risker som kan förväntas till följd av de funktioner som verksamheten bedriver.¹³⁴

8.3.1.1 Funktioner

Det är av vikt att bedöma vilka funktioner ett fast driftställe utför. Detta beror på att övriga steg i funktionsanalysen vilar på bedömningen av vilka funktioner som anses utföras. Bedömningen av funktioner görs för att bestämma vilka ekonomiska aktiviteter och skyldigheter som utförs av det fasta driftstället, samt hur dessa står sig i förhållande till aktiviteter och skyldigheter i stort som utförs av verksamheten. Funktioner som bör identifieras är exempelvis service, marknadsföring, finansiering och management.¹³⁵

8.3.1.2 Tillgångar

Enheternas materiella och immateriella tillgångar måste fördelas. Vid en sådan fördelning är det inte den legala äganderätten utan den ekonomiska äganderätten till tillgången som är relevant, d.v.s. vem som bär rätten till avkastning från tillgångarna. Syftet med att fastställa vem som har den ekonomiska äganderätten till tillgångarna är att avgöra för i vilken utsträckning det fasta driftstället utnyttjar dessa vid utförandet av sina aktiviteter.¹³⁶

I funktionsanalysen skall det tas hänsyn till tillgångarna som använts vid utförande av de fastslagna funktionerna.¹³⁷ Materiella tillgångar kan vara datorsystem etc. De immateriella tillgångarna som utgörs av namn, renommé och företagslogotyp kan vara svårare att allokera.¹³⁸

Arbetshypotesen, tanken om det fasta driftstället som en avgränsad och separat enhet, förutsätter att tillgångar som utnyttjas av det fasta driftstället föranleder en kompensation till bolaget. En sådan kompensation minskar driftställets vinst.¹³⁹

¹³² "Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments", Part II, D-1 56.

¹³³ Ibid. Part II, D-1 56.

¹³⁴ Ibid. Part II, D-1 57.

¹³⁵ Hall, Mikael; Myllynen, Mika. "OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen", s. 968.

¹³⁶ Ibid. s. 968 f.

¹³⁷ "Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments", Part II, D-1 (i) 62.

¹³⁸ Ibid. Part II, B-2 15.

¹³⁹ Hall, Mikael; Myllynen, Mika. "OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen", s. 969.

8.3.1.3 Risker

I diskussionsunderlaget dras slutsatsen att även om ett fast driftställe är en del av den legala enhet som legalt och faktiskt bär den risk som är relaterad till verksamheten, kan ett fast driftställe tilldelas en del av denna risk på samma sätt som fördelningen av tillgångar görs. Att identifiera och fördela risker mellan en verksamhet och dess fasta driftställe har den betydelsen att ett ökat risktagande ofta kräver kompensation i form av högre avkastning. Ett fast driftställe skall anses bära de risker som är relaterade till de aktiviteter det utför.¹⁴⁰

8.3.2 Jämförbarhetsanalys

När det fasta driftstället skiljts från det övriga bolaget genom en fördelning av funktioner, tillgångar och risker skall man enligt arbetshypotesens andra steg åstadkomma en armlängdsmässig ersättning till det fasta driftstället på ett sätt som om det varit ett jämförbart oberoende bolag. För detta ändamål skall man tillämpa de metoder och principer¹⁴¹ som används för att fastslå armlängdsmässig ersättning enligt art. 9 modellavtalet, d.v.s. de metoder och riktlinjer som används för internprissättning i koncernförhållanden. Metoderna delas in i två kategorier: traditionella transaktionsbaserade metoder och transaktionsbaserade vinstmetoder.

Det ligger dock en problematik i att använda dessa metoder och riktlinjer eftersom de normalt tillämpas på s.k. kontrollerade transaktioner, d.v.s. transaktioner mellan närstående bolag. I relationen mellan en utländsk juridisk person och dess fasta driftställe existerar det inte några egentliga kontrollerade transaktioner i den meningen som metoderna är utarbetade för. Till skillnad från fallet med legalt avgränsade bolag sker affärerna inom en och samma legala enhet vilket gör det svårare att bedöma affärernas ekonomiska betydelse.¹⁴² När transaktioner sker inom en och samma legala enhet är det heller inte möjligt att förlita sig enbart på kontraktuella överenskommelser eftersom dessa inte ingår i samma utsträckning som vid överenskommelser mellan två separata enheter. Riktlinjerna för fasta driftställen i allmänhet föreslår att hjälp får sökas i redovisningsmaterial eller dylikt för att ge vägledning.

8.3.2.1 Traditionella transaktionsbaserade metoder

Metoderna delas som sagt in i två kategorier. Under de traditionella transaktionsbaserade metoderna ingår marknadsprismetoden, återförsäljningsprismetoden och kostnadsplusmetoden.

¹⁴⁰ Hall, Mikael; Myllynen, Mika. "OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen", s. 969.

¹⁴¹ "Transfer Pricing and Multinational Enterprises", från 1979 och 1984 (of the OECD Committee on Fiscal Affairs). Vägledningarna för internprissättning (Transfer Pricing and Multinational Enterprises and Tax Administrations) har kompletterats med två bilagor: "Guidelines for Monitoring Procedures on the OECD Transfer Pricing Guidelines and the Involvement of the Business Community" och "Examples to Illustrate the Transfer Pricing Guidelines" (Tax Notes International vol. 16 1998 s. 735).

¹⁴² Hall, Mikael; Myllynen, Mika. "OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen", s. 970.

Enligt marknadsprismetoden¹⁴³ utgör armlängdspriset endera det pris ett bolag tar ut vid transaktioner med ett utomstående bolag eller det pris oberoende företag använder mellan sig.¹⁴⁴ Detta innebär en jämförelse med de priser som gäller på den öppna marknaden mellan oberoende parter för samma eller liknande varor. OECD:s riktlinjer påtalar att detta är den mest direkta metoden att fastställa ett armlängdspris.¹⁴⁵

Exempel: ”Antag att företag A säljer en vara till ett närstående företag B och till ett icke närstående företag C. Varan har modifierats i viss mindre omfattning på grund av särskilda säkerhetsföreskrifter i staten B. Vid sådan mindre skillnad kan jämförelsepriset justeras.”¹⁴⁶

Återförsäljningsprismetoden¹⁴⁷ lämpar sig för användning vid de tillfällen ett tillverkande företag sålt en vara till ett närstående försäljningsföretag och detta säljer vidare varan till en oberoende part.¹⁴⁸ Metoden innebär att priset som en vara åsatts vid försäljning till en oberoende part används som utgångspunkt för att bestämma armlängdspriset. Detta pris skall sedan reduceras med den marginal som återförsäljaren måste ha för att täcka rörelsekostnader och få en rimlig vinst (handelsmarginal).¹⁴⁹ Problemet med metoden är att fastslå handelsmarginalen.¹⁵⁰

Exempel: ”Antag att ett moderföretag säljer en vara till ett dotterbolag för 16. Det oberoende återförsäljningspriset är 22. Med en normal handelsmarginal för dotterbolaget om 40 % blir armlängdspriset 13.2 (22-8.8) istället för 16. I ett annat fall har ett utländskt bolag A köpt en tillgång för 100.000 kr av sitt svenska moderbolag B. Produkten tillverkas endast av B och säljs endast till A. A säljer tillgången vidare till en oberoende köpare för 200.000 kr. För det fall man anser att ett skäligt vinstpåslag för bolaget A är 40.000 kr, skall B:s inkomst uppjusteras med 60.000 kr.”¹⁵¹

Kostnadsplusmetoden¹⁵² är mest användbar vid koncerninterna tjänster¹⁵³, tjänsteproduktion samt vid försäljning av halvfabrikat mellan närstående företag.¹⁵⁴ Vid användning av denna metod utgörs armlängdspriset av ett marknadspris (i distributionsledet) ökat med varje koncernleds

¹⁴³ (Eng. ”The comparable uncontrolled price method”).

¹⁴⁴ Pelin, Lars. ”*Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv*”, s. 80.

¹⁴⁵ Hall, Mikael; Myllynen, Mika. ”*OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen*”, s. 970.

¹⁴⁶ Pelin, Lars. ”*Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv*”, s. 81.

¹⁴⁷ (Eng. ”The resale price method”).

¹⁴⁸ Pelin, Lars. ”*Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv*”, s. 82.

¹⁴⁹ Hall, Mikael; Myllynen, Mika. ”*OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen*”. SvSkT 10/ 2001 s. 970 f.

¹⁵⁰ Pelin, Lars. ”*Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv*”, s. 81.

¹⁵¹ *Ibid.* s. 82.

¹⁵² (Eng. ”The cost plus method”).

¹⁵³ Pelin, Lars. ”*Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv*”, s. 81.

¹⁵⁴ Hall, Mikael; Myllynen, Mika. ”*OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen*”, s. 971.

produktionskostnad (förädling) och vinstpåslag. Produktionskostnaden kan utgöras av såväl fysisk bearbetning som tillförande av immateriella rättigheter (varumärke).¹⁵⁵

Exempel: ”Antag att ett bolag (A) har köpt en tillgång för 100.000 kr av sitt utländska moderbolag B. Detta bolag har i sin tur köpt den för 50.000 kr av ett oberoende tillverkningsföretag C. Tillgången som endast tillverkas av C säljs bara till bolaget B. Om man anser att ett skäligt vinstpåslag för B är 20.000 kr skall bolaget A:s inkomster uppjusteras med 30.000 kr. det kan naturligtvis vara förenat med svårigheter att fastställa vinstpåslagets storlek. Därtill kommer att metoden garanterar vinst, vilket inte alltid är en självklarhet.”¹⁵⁶

8.3.2.2 Transaktionsbaserade vinstmetoder

De transaktionsbaserade vinstmetoderna delas upp i nettovinstmarginalmetoden och profit split-metoden. De transaktionsbaserade vinstmetoderna är kontroversiella. Detta beror på risken för att utfallet sällan står i överstämmelse med armlängdsprincipen. Anledningen härtill är att dessa metoder inriktas på företagets resultat i stället för enstaka transaktioner där marknadspriset ligger till grund för beräkningen.¹⁵⁷ Därför förordas de traditionella metoderna och endast i undantagsfall skall de transaktionsbaserade vinstmetoderna användas. Detta endast under förutsättning att det är de som bäst återspeglar armlängdsmässiga förhållanden.¹⁵⁸

Med nettovinstmarginalmetoden¹⁵⁹ undersöks rörelsevinsten i förhållande till en lämplig bas, t.ex. kostnader eller försäljning, som ett företag uppvisar i en koncernintern transaktion. När funktionsanalysen är gjord skall potentiella jämförelsetransaktioner identifieras och nettomarginal väljas.¹⁶⁰

En annan transaktionsbaserad metod är den s.k. profit split-metoden. Enligt denna skall hela koncernens vinst identifieras för att sedan fördelas mellan koncernbolagen på ett sätt som motsvarar den fördelning av vinsten som skulle ha blivit resultatet om transaktionen skett enligt armlängdsprincipen mellan koncernbolagen.¹⁶¹

¹⁵⁵ Pelin, Lars. ”Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv”, s. 81.

¹⁵⁶ Ibid. s. 80.

¹⁵⁷ Ibid s. 82.

¹⁵⁸ Hall, Mikael; Myllynen, Mika. ”OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen”, s. 971.

¹⁵⁹ (Eng. Transactional net margin method).

¹⁶⁰ Hall, Mikael; Myllynen, Mika. ”OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen”, s. 972.

¹⁶¹ Ibid s. 972.

9 Analys

OECD:s modellavtal har haft ett tydligt inflytande på hur begreppet fast driftställe definieras i både intern rätt och dubbelbeskattningsavtal. För att en källstat skall kunna göra anspråk på att beskatta en utlandsverksamhet måste den i första hand ha ett stöd för detta i den interna internationella rätten. Denna tröskel till källstatsbeskattning innebär således att det inte är tillåtet att utöka sitt beskattningsanspråk genom ett dubbelbeskattningsavtal.

Vid en första anblick av denna inbördes relation mellan intern internationell rätt och dubbelbeskattningsavtalsrätten innebär den svenska definitionen av fast driftställe ingen problematik ur internationell aspekt. Detta eftersom den nationella definitionens huvudsakliga uppgift är att bedöma vid vilka tillfällen man skall vända sig till det aktuella dubbelbeskattningsavtalet för att där bedöma om fast driftställe föreligger.

De avvikelser eller skillnader som kan aktualiseras mellan Inkomstskattelagen och dubbelbeskattningsavtal får bara betydelse om svensk domstol "väljer" att tolka ett dubbelbeskattningsavtals definition med hjälp av intern rätt.

Om domstolen vid en sådan tolkning kommer fram till att fast driftställe föreligger och därför fastslår att beskattning skall ske från källstaten finns det anledning att anta att Sverige inte uppfyller sitt folkrättsliga åtagande, att undanröja dubbelbeskattning. Med denna argumentation är det därför lätt att påstå att diskrepanser mellan de angivna rättsordningarna faktiskt har betydelse.

Kan samma påstående göras gällande även i de fall dubbelbeskattningsavtalet självt hänvisar till svensk intern rätt för definitionstolkning? I dessa fall skulle svensk intern rätt inte kunna påstås bryta mot vare sig Wienkonventionens regler om tolkning av traktater, dubbelbeskattningsavtalets ändamål och syfte eller sitt folkrättsliga åtagande om dess interna rätt var en direkt återangivelse av OECD:s modellavtal. Så är inte fallet för Sveriges del. Därför kan det antas att Inkomstskattelagen står i dålig överensstämmelse med åtminstone folkrätten.

Till EG-rätten kommer ytterligare en dimension, nämligen den att vissa menar att det (enligt EGF) inte ligger inom EG-domstolens kompetens att bedöma huruvida medlemsstaternas interna skatterätt eller ingångna dubbelbeskattningsavtal står i överenskommelse med EG-rätten. EG-domstolens praxis menar motsatsen. Denna fråga överlämnar jag därför med varm hand för diskussion inom rättsvetenskapen.

När det konstaterats att fast driftställe föreligger skall de till det fasta driftstället hänförliga inkomsterna beskattas, art 7(1). Vilka de

beskattningsbara inkomsterna är avgörs genom att först separera det fasta driftstället från det övriga bolaget (funktionsanalysen) och därefter tillämpa armlängdsprincipen på de separerade enheternas mellanhavanden (jämförbarhetsanalysen).

Den senaste utvecklingen av riktlinjerna för tillämpningen av art. 7 ligger i linje med svensk praxis. Här kan svensk rätt därför sägas ligga före den internationella utvecklingen. Det förhållandet att det fasta driftstället är en del av samma legala enhet som det bolag det är fast driftställe till innebär förvisso en viss fortsatt fördelningsproblematik. Detta beror inte minst på att enheterna är en del av samma juridiska person. Det ekonomiska värdet av utförda transaktioner blir svårbedömda eftersom de kan ske på ett förhållandevis okontrollerat sätt.

Häri ligger kanske också avsikten i att bedriva en utlandsetablering genom fast driftställe. Det faktum att man undkommer initiala kostnader och dylikt är förvisso fördelar men de väger förhållandevis lätt jämfört med andra fördelar man kan uppnå med civil- och redovisningsrättslig förvirring. Den minskade insynen kan tänkas leda till skatterättsliga fördelar genom interna transaktioner mellan ett fast driftställe och det övriga bolaget som inte hade varit civilrättsligt möjliga om verksamheten istället hade bedrivits i form av dotterbolag.

Ökad internationalisering ställer dock högre krav på förutsägbarhet för skattskyldiga. De senaste riktlinjerna med tillhörande fördelningsproblematik skall kanske därför inte ses som en begränsning av den tidigare tillämpningen av art. 7 utan istället som ett tillvägagångssätt för vinstfördelning till fasta driftställen som passar bättre till dagens förhållanden. Riktlinjerna torde inte minst innebära en mer unisont internationell tillämpning. På detta sätt blir givetvis förutsägbarheten för både skattskyldiga och skattemyndigheter betydligt större.

På detta sätt tror man sig bättre kunna fastställa vinsten på ett sätt som om det fasta driftstället vore en avgränsad och separat verksamhet med samma eller liknande verksamhet, bedriven under samma eller liknande villkor till vilket driftstället hör.

Som en avslutande slutsats kan sägas att den svenska tillämpningen av art. 7 om vilka vinster som skall beskattas såsom inkomst hänförlig till ett i Sverige beläget fast driftställe används onödigt ofta med anledning av vår interna definition av fast driftställe, åtminstone vid en jämförelse med den av OECD utarbetade definitionen.

Bilaga A

Article 5

PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term "permanent establishment" includes especially:

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

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

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

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

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

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

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

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

Bilaga B

Article 7

BUSINESS PROFITS

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

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

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Proposition 1986/87:30 om följdändringar till slopandet av den kommunala garanti- och utbobeskattningen m.m.

Proposition 1995/96:121 Vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal.

DsB 1981:10 Beskattning av verksamhet i utlandet m.m.

Bet. 1986/ 87:SkU5

Doktrin

Linderfalk, Ulf. *"Om tolkningen av traktater"*. Studentlitteratur, Lund 2001.

Lindencrona, Gustav. *"Dubbelbeskattningsavtalsrätt"*. Juristförlaget, Stockholm 1994.

Lindencrona, Gustav. *"Skatter och kapitalflykt. Beskattnings inverkan på det finansiella kapitalets och dess ägares rörlighet över Sveriges gränser mot bakgrund av den pågående ekonomiska integrationen i Västeuropa"*, Stockholm 1972.

Mattsson, Nils. *"Svensk internationell beskattningsrätt"*. Tofte omarbetade upplagan, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 1997.

Pelin, Lars: *"Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv"*. Andra omarbetade upplagan, Studentlitteratur, Lund 2000.

Skaar, Arvid. *"Commentary on Article 5 of the OECD Model Treaty: the Concept of Permanent Establishment"*, IBFD Publications BV, supplement no. 9 March 1997.

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

Vogel, Klaus m.fl. *"On Double Taxation Conventions"*, 3:e upplagan, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer/ Boston 1997.

Vogel, Klaus m.fl. *"The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition"*. Kluwer Law International, Boston/Deventer 1999.

Artiklar

Berthou, Erica. "Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren". SN 2002.

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

Dahlberg, Mattias. "Fast driftställe – ett begrepp på drift?", Skattenytt 1993.

Hall, Mikael; Myllynen, Mika. "OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen". SvSkT 10/ 2001.

Lindencrona, Gustav. "Vad är internationell skatterätt?", Skattenytt 1992.

Westberg, Peter. "Avhandlingsskrivande och val av forskningsansats-en idé om rättsvetenskaplig öppenhet". i Festskrift till Per Olof Bolding, Stockholm 1992.

Lagar, förordningar och föreskrifter

Riksskatteverket, "Handledning för internationell beskattning", 2004.

SFS 1950:272.

SFS 1986:1113.

SFS 1987:617.

Lagen om utländska filialer m.m. (SFS 1992:160).

Förordningen om utländska filialer m.m. (SFS 1992:308).

SFS 1992:1610.

SFS 1993:1302.

SFS 1996:161

Kupongskattelagen

Wienkonventionen (Vienna Convention on the Law of Treaties)

Otryckta källor

www.oecd.org

“Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments” - www.oecd.org/dataoecd/46/14/1923028.pdf

Rättsfallsförteckning

Länsrättens i Stockholm dom den 4 februari 2002, (målnr. 9432-1999)

Kammarrättens i Stockholm dom den 20 maj 1999 (målnr. 1776-1995)

Kammarrättens i Stockholm dom den 4 februari 2002, (målnr. 6532-6539-2000)

RÅ 1971 ref. 50.

RÅ 1987 ref. 162

RÅ 1989 ref. 37

RÅ 1991 ref. 107 (Shellmålet).

RÅ 1995 not. 68

RÅ 1995 ref. 69, (första Kenya-målet).

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 1997 ref. 35

RÅ 1998 ref. 49

RÅ 1998 not. 188

RÅ 1998 not 229

C 270/83 [1986] ECR 273 (Avoir Fiscal)

C-336/96 [1998] ECR I-2793 (Gilly-målet)

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden från den 13 december 1999.