

# **Fast driftställe vid kommissionärsverksamhet**

– en kommentar till BEPS action 7

Författare: Håkan Wahlsten

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARH 12

VT-15

Handledare: Mats Tjernberg



**LUNDS UNIVERSITET**  
Ekonomihögskolan

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b> .....	<b>6</b>
1.1 Introduktion till fast driftställe & BEPS.....	6
1.2 Syfte och frågeställning.....	6
1.3 Disposition.....	7
1.4 Metod och material.....	8
<b>2. Fast driftställe</b> .....	<b>10</b>
2.1 Introduktion till begreppet fast driftställe .....	10
2.2 2 kap. 29 § IL.....	12
2.3 Oberoende och beroende agent .....	13
2.4 Action plan on Base Erosion and Profit Shifting.....	14
2.5 Armlängds avstånd.....	15
<b>3. OECD:s modellavtal</b> .....	<b>18</b>
3.1 Introduktion till modellavtalet .....	18
3.2 Modellavtalet och dess kommentar.....	19
3.3 Kommentar till modellavtalets artikel 5.....	21
<b>4. Skatteavtalstolkning</b> .....	<b>22</b>
4.1 Tolkningsmetod för internationella skatteavtal .....	22
4.2 Wienkonventionen om traktaträtt .....	23
<b>5. Rättsfall</b> .....	<b>25</b>
5.1 Relevanta rättsfall .....	25
5.1.1 RÅ 2009 ref. 91 .....	25
5.1.2 RÅ 2001 ref. 38 .....	27
5.1.3 RÅ 1998 not. 229.....	28
5.1.4 RÅ 1998 not 188 .....	28

<b>6. Diskussionsutkast till BEPS action 7 .....</b>	<b>29</b>
6.1 OECD:s diskussionsutkast.....	29
6.2 Action 7, delområde A.....	31
6.3 Reviderat diskussionsutkast.....	33
<b>7. Remissvar till diskussionsutkast.....</b>	<b>34</b>
7.1 BEPS och dess remissvar.....	34
7.1.1 PWC.....	35
7.1.2 Deloitte.....	36
7.1.3 EY.....	36
7.1.4 Svenskt Näringsliv.....	37
7.1.5 AB Volvo.....	38
7.1.6 BP Plc.....	38
<b>8. Analys och slutsats .....</b>	<b>39</b>
8.1 Fast driftställe vid kommissionärssituationer.....	39
8.2 Rättskällevärden.....	40
8.3 Diskussion kring förslag inom ramen för action 7.....	47
8.4 Finns alternativa vägar att uppnå BEPS action 7:s syften?.....	51
<b>9. Sammanfattande slutsats .....</b>	<b>52</b>

# Sammanfattning

Denna uppsats syfte är att studera de föreslagna förändringarna gällande fasta driftställen inom ramen för BEPS action 7. Avstamp görs i gällande svensk rätt för att vidare diskutera OECD:s modellavtal och dess kommentars rättskällevärden med hänsyn till förändringar inom ramen för action 7. Utgångspunkten gällande kommissionärsupplägg i OECD:s diskussionsutkast formuleras som ”i många fall är kommissionärsupplägg och liknande arrangemangs primära syfte att undvika skatt i det land där försäljning sker”. I denna uppsats argumenteras för att OECD:s utgångspunkt kan ifrågasättas. Slutsats är att modellavtalet och dess kommentar efter revideringar i linje med de föreslagna förändringarna i action 7 kommer att sakna rättskällevärde. Centralt för argumentationen står i vilken omfattning förändrat modellavtal är i linje med parterviljan. Annan slutsats som dras är att genom det direkta genomslag vid tillämpningen som är OECD:s syfte så uppmanas till omförhandling av ingångna skatteavtal. Avslutningsvis konstateras att situationer av dubbel icke-beskattning snarare ska fångas upp på annat sätt än genom förändring av modellavtalets artikel 5.

# Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EU	Europeiska unionen
HD	Högsta Domstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
JT	Juridisk tidskrift
MNE	Multinational enterprise
NJA	Nytt juridiskt arkiv
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PE	Permanent establishment
Prop.	Proposition
SN	Skattenytt
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk skattetidning
SVJT	Svensk juristtidning
SÖ	Sveriges internationella överenskommelser

# 1. Inledning

## 1.1 Introduktion till fast driftställe & BEPS

Denna uppsats utgör en studie dels av det rättsvetenskapliga material som ligger till grund för fastställande av gällande rätt angående fasta driftställen vid kommissionärsupplägg. Dels belyses det för uppsatsen primära området, OECD:s modellavtal artikel 5 och de föreslagna förändringarna inom det så kallade BEPS-projektets action 7. Särskild vikt läggs vid modellavtalet och dess kommentars rättskällevärde efter en revidering i linje med BEPS action 7.

Fast driftställe definieras enligt 2 kap 29 § IL som: ”en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs”. Fast driftsställe föreligger även i situationer där en beroende agent har fullmakt som regelmässigt används för att ingå för företaget bindande avtal.

I oktober 2014 presenterades förslag till förändring av artikel 5 inom ramen för BEPS. Förändringen innebär en utvidgning av begreppet beroende agent, samtidigt som undantag för oberoende agenter inskränks. BEPS kan å ena sidan ses i ljuset av en globalisering och teknisk utveckling driven av globala bolag med ett vinstmaximeringssyfte och följaktligen ett kostnadsminimeringssyfte, även gällande skattekostnader. Som motbild finns ett stort antal självständiga stater med suveräna skattesystem, en utveckling mot eroderande skattebaser och samtidigt en skärpt konkurrens om investeringar mellan stater. En ekonomisk förskjutning från Europa och USA till snabbväxande tillväxtekonomier främst i Asien utgör även en outtalad bakgrund till BEPS-processen.<sup>1</sup>

## 1.2 Syfte och frågeställning

Uppsatsens syfte är för det första att utreda gällande rätt för när ett fast driftställe uppkommer vid kommissionärssituationer. Resultatet av denna genomgång sätts därefter in i ett sammanhang där de föreslagna förändringarna av OECD:s

---

<sup>1</sup> Lopez Escribano, Eva. An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties, *Intertax* 2015:1, s. 6f.

modellavtals 5:e artikel appliceras. Det andra och primära syftet är att fastställa modellavtalet och dess kommentars rättskällevärde efter en revidering i linje med BEPS action 7. Förslagen inom BEPS action 7 belyses även utifrån dess bakgrund och mål samtidigt som andra mer lämpliga metoder för att uppnå dessa mål omnämns.

Uppsatsens frågeställningar är:

- Vad är gällande rätt för när ett fast driftställe uppkommer vid kommissionärssituationer?
- Vad är rättskällevärdet av modellavtalet och dess kommentar efter införande av förslag inom ramen för BEPS action 7?

### **1.3 Disposition**

Uppsatsen kommer i sitt första kapitel att ge en bakgrund till begreppet fast driftställe, OECD:s modellavtal och BEPS-projektet. Uppsatsens syfte och frågeställningar introduceras. Metodavsnittet i kapitlet introducerar de metodval som gjorts. Primär metod är den juridiska metoden. Vidare lyfts övriga metoder som bland annat traktattolkning fram. Metoden används vid tolkning av skatteavtal i enlighet med Wienkonventionen om traktaträtt, härnäst förkortad Wienkonventionen. Kapitel 2 ger en introduktion till gällande rätt för fasta driftställen. Utgångspunkt är lagstiftning i 2 kap 29 § IL. I kapitel 2 görs även en introduktion till BEPS-processen, och begreppet armlängds avstånd kommenteras. Även en genomgång av relevant doktrin görs, allt i syfte att på ett överskådligt vis fungera som bakgrund. Kapitel 3 är fokuserat på OECD:s modellavtal och dess kommentar. Det 4:e kapitlet belyser den centrala skatteavtalstolkningen, tillsammans med Wienkonventionen och dess roll. I kapitel 5 diskuteras ett antal rättsfall med koppling till materialet i kapitel 2. Kapitel 6 består av en genomgång av de delområden som BEPS-projektets diskussionsutkast består av. Dels ges en generell bild, och dels en fördjupning inom delområde A som är av primärt intresse för denna uppsats. Kapitel 7 presenterar ett antal relevanta remissvar på diskussionsutkastet. Det 8:e kapitlet tillägnas analys och diskussion. I detta kapitel besvaras även de frågeställningar som introducerats i det första kapitlet. Det sista 9:e kapitlet innehåller de sammanfattande slutsatserna.

## 1.4 Metod och material

Denna uppsats är skriven utifrån juridisk metod. Den traditionella juridiska metoden kan beskrivas som fastställande av gällande rätt med användande av lagtext, förarbeten, doktrin och rättspraxis.<sup>2</sup> I jämförelse med en strikt rättskällelära kan den juridiska metoden beskrivas som en utvidgning med hänsyn till faktahantering och dess relation till rättskällorna.<sup>3</sup> I metoden kan även inkluderas metoder för sökning av material och urskiljning av vad som utgör relevant material.<sup>4</sup> Arbetets argumentationen förs dels de lege lata, dels de lege ferenda och är i denna mening normativt deskriptivt. Kan då den juridisk metoden på samma sätt som en rent rättsdogmatisk metod beskrivas som ett auktoritativt fastställande av gällande rätt?<sup>5</sup> Begreppet är att anse som bredare, men inkluderar samtidigt den strikta rättskälleläran. Relationen kan anses som flytande.<sup>6</sup>

Utgångspunkt är lagtext i 2 kap 29 § IL och dess motiv. Ett antal i doktrin centrala rättsfall kommer att kommenteras och ligga till grund för vidare diskussion. Relevanta rättsfall utgörs i urval av RÅ 2001 ref. 38 och RÅ 2009 ref. 91.

Av vikt för det beskattningsavtalsrättsliga området och tolkning av skatteavtal är en folkrättslig metodtolkning som tillämpas vid skatteavtalstolkning i enlighet med Wienkonventionen. Komparativ metod används för att belysa skillnader mellan fast driftställe i 2 kap 29 § IL inklusive dess motiv och OECD:s artikel 5.

Centralt material är OECD:s modellavtal, dess kommentar och det utkast till förändringar som presenterats inom ramen för BEPS. Det reviderade diskussionsutkast som presenterades 15 maj 2015 kommenteras endast i korthet på grund av tidsbrist. Gällande modellavtalet har den kondenserade versionen publicerad 2014 använts. Kommentarens rättskällevärde och hantering vid dess tillämpning diskuteras separat. Artikeln ”En överblick över BEPS-projektet” av

---

2 Sandgren, Claes. Rättsvetenskap för uppsatsförfattare. Norstedts juridik, Stockholm, s. 36ff.

3 Ibid s.38.

4 Ibid.

5 Ibid s. 314. Peczenik, Alekander. Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik & juridisk argumentation. Norstedts Juridik, Stockholm, s. 260ff.

6 Sandgren, Claes. Rättsvetenskap för uppsatsförfattare. Norstedts juridik, Stockholm, s. 38.



Jérôme Monsenego har använts som en introduktion och inledande kommentar till arbetet inom BEPS. En mer specifik artikel med fokus på action 7 utgörs av Arthur Pleijsiers "The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?" Eva Escribano López:s artikel "An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties" ger en bredare infallsvinkel till BEPS. Värde att poängtera är även Jan Bjuvbergs "Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen". Artikelmaterial har valts utifrån sökning i de ledande skatterättsliga publikationerna. Litteraturvalet har gjorts utifrån ofta refererade källor i vetenskapliga artiklar och arbeten. Värt att nämna, i urval är Gustaf Lindencrona:s "Dubbelbeskattningsavtalsrätt", "Klaus Vogel, On double taxation conventions" och Reuven S. Avi-Yonah:s "Advanced introduction to international tax". Även avhandling av Winter-Sörensen bör poängteras, och kan motiveras med att vara frekvent refererad. Noterbart är att "Klaus Vogel, On double taxation conventions" i notsystemet refereras till med kapitelförfattare. I den löpande texten refereras till Klaus Vogel i enlighet med vad som är brukligt i den litteratur som legat till grund för denna uppsats.

Remissyttranden till utkastet gällande BEPS action 7 inkluderas i materialet. Vilka remissyttranden som ska beaktas, och vilka som ska exkluderas har inget givet svar. Min avgränsning är att beakta svar från de tre största revisionsbyråerna, (Price Waterhouse Coopers, Ernst & Young och Deloitte), ett antal multinationella bolag plus Svenskt Näringsliv. Urvalet har gjorts dels utifrån revisionsbyråernas betydande globala klientnät. Och dels utifrån byråernas breda kunskap på området och dagliga kontakt med frågorna. De multinationella företagen är bolag som på betydande sätt berörs av förändringar av artikel 5. Svenskt Näringsliv har valts utifrån att få en svensk anknytning. Noterbart är att remissinstanserna utgör särintressen med gemensam nämnare att varje förändring som riskerar att leda till ökade skattekonsekvenser för bolaget eller dess klienter kommer att motarbetas.

## 2. Fast driftställe

### 2.1 Introduktion till begreppet fast driftställe

Den svenska definitionen för när en verksamhet utgör ett fast driftställe bygger på OECD:s modellavtal, artikel 5. Sverige likväl som många andra stater har ett skattesystem baserat på hemvistprincipen<sup>7</sup> och källstatsprincipen.<sup>8</sup> Således kan beskattningsanspråket vara betydande med samtida beskattningsanspråk av ett skatteobjekt i flera stater samtidigt. En internationell juridisk dubbelbeskattning uppstår därmed när staters tillämpning av beskattningsprinciperna kolliderar.<sup>9</sup> Dessa effekter kan undanröjas genom avtal mellan stater i syfte att begränsa respektive stats beskattningsanspråk.<sup>10</sup> OECD:s modellavtal är inte tvingande men används i stor utsträckning som förebild vid upprättande av skatteavtal.<sup>11</sup> Skatteavtalen fördelar beskattningsrätten mellan parterna genom att tillämpningen av den nationella rätten begränsas och således undviks en dubbelbeskattning.<sup>12</sup> Syfte är vidare att undvika situationer av dubbel icke-beskattning.<sup>13</sup>

Folkrätten består av sedvanerätt och traktaträtt. Sedvanerätt kan beskrivas som en internationell sedvänja som stater ser som bindande. Traktaträtten uppkommer genom mellanstatliga avtal och är bindande för de parter som skriver under. Noterbart är samspelet där traktater över tid kan omvandlas till sedvanerätt och det motsatta då sedvanerätt genom kodifiering blir traktaträtt. I denna uppsats kommer uteslutande traktaträtt att beröras.

---

7 Andersson, Krister. Base Erosion Profit Shifting – A New World Tax Order? SvSkT 2013:9, s. 659.

8 Ibid, s. 666.

9 OECD:s Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2014, introduction, s. 1.

I fortsättningen förkortad modellavtalets introduktion.

10 Ibid.

11 Lindencrona, Gustaf. Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 47.

12 Pelin, Lars. Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 88.

13 OECD: Action plan on Base Erosion and Profit Shifting, s. 10.

Den juridiska doktrinen skiljer på monistiska och dualistiska<sup>14</sup> rättssystem vid införlivning av internationella överenskommelser som exempelvis beskattningsavtal. I stater som kan klassificeras som monistiska är den generella statsrättsliga principen att slutna konventioner automatiskt införlivas i den nationella rätten. I dualistiska rättssystem som det svenska krävs speciell lagstiftning för internrättslig verkan av exempelvis en konvention.<sup>15</sup> Reservationen är dock att den internrättslig verkan i och för sig även kan uppnås genom fördragskonform tolkning.

En eventuell beskattning av ett utländskt företag i Sverige kan bestämmas utifrån de grundläggande steg som Dahlberg förordar.<sup>16</sup>

- 1.) Föreligger en dubbelbeskattningssituation?
- 2.) Vilka är de inblandade stater som ställer beskattningsanspråk?
- 3.) Vilket svenskt skatteavtal är tillämpligt?
- 4.) Omfattas de aktuella skatterna av skatteavtalet?
- 5.) Bestäm hemvist respektive källstat enligt avtal.
- 6.) Vilken fördelningsartikel är tillämplig?
- 7.) Vad medför tillämpningen av avtalets metodartikel?

Således är en förutsättning för beskattning att skatteavtal finns mellan Sverige och den stat där bolaget har sin hemvist, och att detta avtal infogats som bilaga till införandelag. Därmed uppnås en motsvarande ställning inom intern rätt som för annan lagstiftning i enlighet med legalitetsprincipen som innebär att endast lag fattad av riksdagen utgör grund för beskattning.<sup>17</sup>

Skatteavtal mellan nationer baseras i stor utsträckning helt eller delvis på OECD:s modellavtal.<sup>18</sup> Skatteavtal syftar då till att dels undanröja dubbelbeskattning, men

---

14 Bring, Ove. Mahmoudi, Said. Sverige och folkrätten, s. 40f.

15 Ibid, s. 42.

16 Dahlberg, Mattias. Internationell Beskattning, s. 231ff.

17 OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2014, s. 33ff. I fortsättning förkortad modellavtalet. Hilling, Maria. Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande tjänsteinkomster. SN 2013, s. 190.

18 Dahlberg, Mattias. Internationell beskattning, s. 154f.

också att förhindra skatteflykt.<sup>19</sup> Med utgångspunkt i skillnader i nationell lagstiftning uppkommer också en möjlighet att allokera intäkter och vinster mellan stater. G20-gruppen lyfter fram denna möjlighet som något som undergräver skattesystemens integritet och rättvisa vid sidan av eroderande skattebaser för medlemsstaterna. På G20:s begäran har OECD initierat BEPS-projektet med ett antal åtgärdsförslag. Konsistensen mellan ländernas skattesystem och mellan skatteavtalen med syfte att undvika dubbel icke-beskattning anges vidare som ett huvudsyfte med BEPS-processen.<sup>20</sup>

Under hösten 2014 presenterades förslag till förändring av artikel 5 inom ramen för BEPS. Förändringar innebär en utvidgning av begreppet beroende agent, samtidigt som undantag för oberoende agenter inskränks. Även undantag gällande lager och inköpskontor minskas, och för bygg och försäkringssektorn specificeras fasta driftställen närmare. Sammantaget innebär detta en utveckling mot lägre trösklar för när fast driftställe föreligger med ett uttalat motiv att undvika att företagets kärnverksamhet klassificeras som så kallad förberedande verksamhet. Den omfattande förändringen gällande fast driftställe som föreslås av OECD kommer följaktligen att leda till en förändring av gällande nationell rätt.

## **2.2 2 kap. 29 § IL**

Lagstiftningen gällande fasta driftställen återfinns i 2 kap. 29 § IL. Noterbart är det sista stycket och de situationer då inte fast driftställe uppkommer. Begränsningen i stycket utgörs av de begränsningar som Sverige valt att göra i införlivandet av modellavtalet.<sup>21</sup>

*29 § Med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.*

*Uttrycket fast driftställe innefattar särskilt*

*- plats för företagsledning,*

*- filial,*

*- kontor,*

*- fabrik,*

*- verkstad,*

---

<sup>19</sup> Jacobsson, Linus. Dotterbolag som fast driftställe. SN 2012, s. 495.

<sup>20</sup> Monsenego Jérôme. En överblick över BEPS-projektet. SN 2014, s.5.

<sup>21</sup> Källqvist, Jan. Köhlmark, Anders. Internationella skattehandboken, s. 25.

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

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

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

Rekvisiten plats för företagsledning, kontor eller filial kan tolkas brett och inte enbart omfatta plats eller utrymmen som exklusivt står till verksamhetens förfogande. Noterbart är med det att även situationer där en verksamhet har tillgång till lokal eller motsvarande hos exempelvis ett dotterbolag statuerar ett fast driftställe.<sup>22</sup> Rekvisitet stadigvarande plats pekar mot att tillfälliga verksamheter inte ska statuera ett fast driftställe.

### **2.3 Oberoende och beroende agent**

Den skillnad som görs i modellavtalet, och i 2 kap. 29 § IL mellan oberoende och beroende agent kan tyckas otydlig då det i båda fallen rör sig om agenter som äger rätt att sluta bindande avtal för utländsk uppdragsgivares räkning.<sup>23</sup> Noterbar skillnad är att där fast driftställe uppkommer för den beroende agenten, är situationen den motsatta i fallet med en oberoende agent, förutsatt att transaktion sker inom ramen för den ordinarie affärsverksamheten.<sup>24</sup> Principen slås fast i modellavtalet artikel 5, paragraf 6.<sup>25</sup> Vidare statueras en oberoende agent av en obundenhet, både ekonomiskt och legalt till huvudmannen.<sup>26</sup> Begreppet definieras i modellavtalet utifrån både affärsrisk och faktisk kontroll över verksamheten.<sup>27</sup> Internationell praxis visar att liten eller ingen egen affärsrisk i sig statuerar en

<sup>22</sup> Reimer, Ekkehart. Klaus Vogel on double taxation conventions, s. 297, s. 307.

<sup>23</sup> Williams, Robert L. Fundamentals of Permanent Establishment, s. 133.

<sup>24</sup> Pelin, Lars. Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 57ff.

<sup>25</sup> Modellavtalet artikel 5, paragraf 6.

<sup>26</sup> Williams, Robert L. Fundamentals of Permanent Establishment, s.137.

<sup>27</sup> Modellavtalet artikel 9, paragraf 1.

beroende agent och därmed ett fast driftställe.<sup>28</sup> Däremot kan frågan om kontroll anses som ett svagare och mer osäkert test.<sup>29</sup>

## 2.4 Action plan on Base Erosion and Profit Shifting

Skatteavtal syftar som tidigare konstaterats till att dels undanröja dubbelbeskattning, men också att förhindra skatteflykt.<sup>30</sup> Med utgångspunkt i skillnader i nationell lagstiftning uppkommer också en möjlighet att allokera intäkter och vinster mellan stater. G20 lyfter fram denna möjlighet att allokera intäkter till lågskatteländer som något som undergräver skattesystemens integritet och rättvisa, vid sidan av eroderande skattebaser för medlemsstaterna. Jérôme Monsenego introducerar begreppet ”rätt beskattning” i sin artikel ”En överblick över BEPS-projektet”. Monsenego syftar med begreppets innebörd till att uppnå ett beskattningssystem som inte öppnar upp för tax treaty shopping, och för vad Monsenego kallar för en lämplig fördelning av skattebasen.<sup>31</sup>

I OECD:s publikation Action plan on Base Erosion and Profit Shifting presenteras bakgrund till behov av BEPS-projektet i den utveckling från nationella ekonomier till en globaliserad världsekonomi med multinationella företag, MNE:s. Vidare lyfts fram att en betydande del av den globala bruttonationalprodukten utgörs av dessa bolags verksamhet. OECD ser situation med en vitt utbredd form av aggressiv skatteplanering med syfte att uppnå lagliga skattearbitrageeffekter genom så kallad tax treaty shopping.<sup>32</sup> Effekterna beskrivs utifrån tre huvudpunkter. I den första punkten menar OECD att regeringar och stater skadas genom sjunkande skatteintäkter och genom en underminering av skattesystemets legitimitet i allmänhet. I punkt två lyfts den skada som individuella skattebetalare råkar ut för. Slutsatsen är att när beskattning helt eller delvis skiljs åt från den jurisdiktion där intäkt genereras så vältras skattebördan över på andra skattesubjekt. I den tredje och sista punkten beskrivs den direkta skada som enskilda företag utsätts för genom en snedvridning av konkurrens

---

28 Reimer, Ekkehart. Klaus Vogel on double taxation conventions, s. 305f.

29 Robert L Williams. Fundamentals of Permanent Establishment, s. 138.

30 Jacobsson, Linus. Dotterbolag som fast driftställe. SN 2012, s. 497.

31 Monsenego, Jérôme. En överblick över BEPS-projektet, SN 2014, s.2.

32 Winther-Sörensen, Niels. Beskatning Af International Erhvervsindkomst, s. 59.

mellan bolag som har respektive inte har möjlighet att allokera vinster till relativt sett lägre beskattning. En annan aspekt som lyfts fram är risker med en aggressiv skatteplanering där den i sig slår tillbaka mot bolaget i form av försämrat rykte, och i slutändan förlorade intäkter.

Kärnproblemet som OECD formulerar är således arrangemang som syftar till att uppnå ingen eller mycket låg skatt genom att skifta beskattning från den jurisdiktion där omsättning sker till en annan jurisdiktion av enbart skatteskal. Omallokeringen beskrivs ske genom luckor i internationella skatteavtal och skillnader mellan olika nationers skattesystem och dess tillämpningar. Ytterligare bakgrund till BEPS-proceduren går att finna i de förändringar i den tekniska utvecklingen som inte minst inom den digitala ekonomin lett fram till med ett behov av uppdatering av skatteavtal.<sup>33</sup>

I ljuset av den presenterade bilden initierades BEPS-projektet i syfte att bromsa den beskrivna utvecklingen, och förse nationer med både gränsöverskridande som nationella verktyg för att uppnå en beskattning där ekonomisk aktivitet och värdeskapande sker.

## **2.5 Armlängds avstånd**

Vid handel och finansiell verksamhet med relaterade parter är en rimlig utgångspunkt att prissättning sker utifrån det pris som transaktionen gjorts till om ingen bindning funnits.<sup>34</sup> Där det vid externa affärer kan antas att parter verkar för vinstmaximering finns inte detta intresse i exempelvis koncerninterna transaktioner. I dessa situationer är snarare koncernens totala resultat som är det primära intresset, inklusive minimering av skattekostnader. Central frågeställning är då hur ska de internationellt verksamma bolagens beskattningsunderlag delas upp? I modellavtalets 9:e artikel hanteras frågor om prissättning vid intressegemenskaper. Artikeln är inte direkt tillämplig för fasta driftställen där flera självständiga bolag är i intressegemenskap. Däremot kan artikeln tillämpas analogt.<sup>35</sup>

---

<sup>33</sup> Monsenego, Jérôme. En överblick över BEPS-projektet, SN 2014, s. 5.

<sup>34</sup> Reuven S. Avi-Yonah. Advanced Introduction To International Tax Law, s. 28.

<sup>35</sup> Lindencrona, Gustaf. Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 59.

OECD har utarbetat verktyg för fördelning av beskattningsunderlag. I modellavtalen regleras på vilket sätt uppdelningen av beskattningen mellan respektive nationer ska ske, något som återfinns i modellavtalets artikel 9.

De principer som OECD traditionellt lyft fram är marknadsprismetoden, kostnadsplusmetoden och återförsäljningsprismetoden. För de två senare metoderna utgås från kostnader respektive försäljningspris och en skattad marginal utifrån normal branschnivå läggs på respektive dras ifrån för att komma fram till en skattemässigt korrekt prissättning.<sup>36</sup>

Invändning som kan riktas mot ovanstående modeller är att det i många fall är svårt eller omöjligt att finna relevanta jämförelseobjekt och med det även svårt att korrekt bestämma armlängds avstånd.<sup>37</sup> Till de ovan presenterade modellerna erkänner OECD även den jämförbara vinstmetoden respektive nettomarginalsmetoden<sup>38</sup>. Den jämförbara vinstmetoden utgår från ett brett antal av verksamheter i ett stort antal branscher och beräknar en snittmarginal rensad från extremvärden. Nettomarginalsmetoden är en erkänd metod men med tolkningsfrågor.<sup>39</sup> Med det görs ingen vidare beskrivning här.

Till OECD:s metoder ska tilläggas APA, en metod från USA där den skattskyldige kan få förhandsbesked från motsvarigheten till Skatteverket i internprissättningsfrågor. APA-metoden är erkänd i Sverige, och motiverades av regeringen i lagstiftningsärendet med att det är i linje med modellavtalets 25:e artikel om ömsesidiga överenskommelser.<sup>40</sup>

Sammantaget innebär armlängdsprincipen att interna transaktioner ska göras till marknadsmässiga villkor, det vill säga vad oberoende företag hade avtalat mellan sig. Armlängds avstånd kan vidare beskrivas som att bolag i en koncern ska behandlas som separerbara enheter och inte ses som en helhet.<sup>41</sup> Principen är särskilt viktig vid transaktioner inom multinationella företagsgrupper.<sup>42</sup>

<sup>36</sup> Reuven S. Avi-Yonah. *Advanced Introduction To International Tax Law*, s. 30.

<sup>37</sup> Ibid.

<sup>38</sup> Ibid, s. 31.

<sup>39</sup> Ibid.

<sup>40</sup> Dahlberg, Mattias. *Internationell beskattning*, s. 182.

<sup>41</sup> OECD: *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Kapitel 1, punkt 6.

<sup>42</sup> Ibid, kapitel 1, punkt 6-7.



Konstateras kan dock att det i alla fall råder konsensus hos OECD:s medlemsstater att armlängdsprincipen är den bästa metoden för att reglera icke affärsmässiga transaktioner.<sup>43</sup> Uppenbar risk är att tillämpning av armlängdsprincipen och marknadsmässighet tenderar att inte nå fram till en korrekt prissättning som skulle skett på en öppen marknad.<sup>44</sup> Prissättningen kommer snarare att utgå från skattningar eller baseras på indikativa nivåer från tillgängliga källor.<sup>45</sup> Fastställande av korrekt armlängds avstånd utgör således en uppskattning snarare än en given fast nivå för internprissättning. Alternativ konstruktion till de använda metoderna är exempelvis en enhetlig formelbaserad modell.<sup>46</sup>

I intern svensk rätt har armlängds avstånd och dess godtycklighet bekräftats via praxis. I Graphic Design-målet konstaterades att en exakt räntenivå för intern finansiering är svår att fastslå, och att bestämmande av armlängds avstånd är komplext.<sup>47</sup> I Idunamålet adderades till rättsutvecklingen att span för marknadsmässig ränta är svårt att fastställa och försiktighet ska iakttas. Detta i synnerhet när finansiering sker via en icke ordinär marknad.<sup>48</sup> Rimlig syn är att domskälets motivering kring fastställande av armlängds avstånd till ett räntespan även kan appliceras på andra än rent finansiella situationer.

---

43 Ibid, kapitel 1, punkt 13.

44 OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. p. 1.2.

45 Van der Breggen, Michel. Et al. Does debt matter? The Transfer pricing perspective, Tax Management, Transfer pricing report. 2007:6, s. 205.

46 Reuven S. Avi-Yonah. Advanced Introduction To International Tax Law, s.33.

47 Graphic Packaging International Holding Sweden AB (Tidigare Fiskeby Holding AB), mål nr 2938—2943-05. KR i Jönköping.

48 Iduna AB, mål nr 5045-05. KR i Göteborg.

## 3. OECD:s modellavtal

### 3.1 Introduktion till modellavtalet

OECD:s modellavtal publicerades i sin första version år 1963. Den senaste versionen har sitt ursprung från 1992. Därefter har löpande uppdateringar gjorts både i modellavtalet och dess kommentar.

Noterbart är att Sverige inte tillhör G20, och påverkan sker således via EU och andra EU-staters medverkan i G20 indirekt.<sup>49</sup> Sverige är dock medlem i OECD och ett antal svenska bolag och intresseorganisationer har utgjort remissinstanser i BEPS-processen. OECD:s modellavtal och BEPS-processen belyser även det faktum att endast ett mindre antal stater är medlemmar i OECD. Annan utveckling som åtminstone uttalat drivit fram BEPS-initiativet är förskjutning av världsekonomin mot snabbväxande tillväxtekonomier, och därmed en utveckling bort från en hemvistbaserad till en källstatsbaserad beskattning. OECD:s modellavtal och de avtal som ingås mellan nationer oavsett om de är baserade på modellavtalet eller ej är generellt allmänt hållna skrivelser. Den fördjupning på detaljnivå som finns i exempelvis ABL saknas.<sup>50</sup> Istället har OECD:s skattekommitté arbetat fram kommentarer till modellavtalet till stöd för avtalstolkning.

Som beskrivits i kapitel 2 inkorporeras skatteavtal i svensk lagstiftning via införlivandelag. Således sker avtalstolkning vid de nationella domstolarna i respektive avtalsslutande stat och därmed måste legalitetsprincipen beaktas.<sup>51</sup> Ovanstående föranleder situation där samma termer och samma formuleringar kan ges olika tolkning och olika innehåll i olika stater då exempelvis ett tyskt skatteavtal tolkas i Sverige enligt svensk lagstiftning. I en dualistisk stat som Sverige kan skatteavtalen således sägas ha en dubbel karaktär.<sup>52</sup> Denna består dels

---

49 Andersson, Krister. Base Erosion Profit Shifting – A New World Tax Order? SvSkT 2013:9, s. 659.

50 Hilling, Maria. Skatteavtalstolkning enligt svensk rätt. SvSkT 2014:4, s. 325.

51 Bjuvberg, Jan. Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen. SvSkT 2015:2, s.111.

52 Lindencrona, Gustaf. Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 11.

i en folkrättslig sida gällande avtalsslutande parter förpliktelser sinsemellan, och dels en internrättslig sida mellan stat och de som avtalet tillämpas emot.<sup>53</sup>

### **3.2 Modellavtalet och dess kommentar**

Om och i vilken mån modellavtalet ska tillerkännas ett rättskällevärde utgör ett område som öppnar upp för tolkning. Med rättsfallet RÅ 1996 ref. 84 ges en vägledning gällande att Wienkonventionens artiklar 31-33 förutom den folkrättsliga relationen mellan stater även ska utgöra vägledning på nationell nivå i relation mellan SKV och beskattningssubjekt. I domen lyfts fram den betydelse som OECD:s modellavtal och dess kommentarer ska tillmätas. Noterbart är vidare det långtgående ställningstagandet från HFD att syfte med skatteavtal utformat i enlighet med modellavtal också är att betrakta som i linje med OECD:s rekommendationer. Den exakta formuleringen från HFD var: ”fog för att anta att avtalsparterna avsett uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat”. HFD tillmäter således kommentaren till modellavtalet ett i praktiken oinskränkt rättskällevärde. I situationer där OECD:s kommentar inte ger en vägledning tillämpas följaktligen allmänna skatterättsliga tolkningsregler med användande av intern rätt för fastställande av avtalets innebörd.

Det starka rättskällevärde som här tillmätts kommentaren till modellavtalet trots dess icke bindande karaktär får anses ha sin grund i att kommentar, dess ordalydelse och dess tolkning uttrycker parternas gemensamma avsikt vid ingåendet av aktuellt skatteavtal. Förhållningssättet belyser då även skillnader i uppdateringstakt mellan kommentarerna och modellavtalet och aktualiserar därmed den exklusivt internrättsliga frågan om uppdaterade versioner av modellavtalet och kommentaren alternativt gällande modellavtal och kommentar vid tidpunkt för avtalets ingående ska utgöra underlag vid tolkning.

Någon rättspraxis från HFD gällande det så kallade ambulatoriska förhållningssättet där nyare kommentar tillmätts tolkningsvärde saknas. I doktrin argumenterar Hilling för att ett ambulatorisk förhållningssätt inte är tillämpligt. Hilling baserar sitt ställningstagande bland annat på uttalande i RÅ 1996 ref. 84 där förvisso senare kommentarer beaktats, därmed gavs ingen direkt vägledning i

---

<sup>53</sup> Hilling, Maria. Skatteavtalstolkning enligt svensk rätt, SvSkT 2014:4, sid. 324.

fråga om dess rättskällevärde. Hilling lyfter vidare fram rättssäkerhetsaspekter och ett konstitutionellt perspektiv mot en ambulatorisk tolkning. I det senare fallet poängteras även risken att skatteavtal över tiden ges ett innehåll som inte varit den svenska lagstiftarens ursprungliga intention.<sup>54</sup>

Till stöd för ett ambulatoriskt förhållningssätt kan läggas den uttryckliga skrivelsen att senaste versionen av kommentaren ska tillämpas. Även den uppenbara fördelen att ingångna avtal och modellavtalet snabbt kan anpassas till förändrade omvärldsfaktorer som exempelvis ny teknologi talar för en ambulatorisk tillämpning. Utgångspunkten kan anses vara i linje med den från OECD uttalade ståndpunkten i Action plan on Base Erosion and Profit Shifting gällande globalisering och multinationella bolag.<sup>55</sup> Noterbart är vidare att Wienkonventionen i artikel 31 punkt 3 statuerar att efterföljande praxis gällande traktatens tolkning ska beaktas vid dess tillämpning.<sup>56</sup> I Wienkonventionen anges dock varken modellavtalet eller dess kommentar som rättskälla. Lindencrona för fram tolkningen att detta beror på att en motsvarighet till modellavtalet saknas på andra rättsområden.<sup>57</sup> Baserat på Lindencronas syn utgör således avsaknaden av hänvisning i Wienkonventionen till modellavtalet inget som åtminstone talar emot en ambulatorisk tolkning.

Lindencrona refererar även till John Avery Jones artikel ”The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3.2 of the OECD Model”, publicerad i The British Tax Review nr 1-2, 1984. Lindencrona poängterar författarens positiva syn till ett ambulatoriskt förhållningssätt, och lyfter särskilt fram Avery Jones ståndpunkt att fundamentala ändringar i den interna rätten vid en ambulatorisk tolkning inte ska tillåtas. Det primära är således att tolkning inte ska tillåtas ändra avtalets balans.<sup>58</sup> I introduktionsavsnittet till modellavtalet ges rekommendationen att både modellavtalet och kommentaren ska tolkas ambulatoriskt. Undantag för principen görs dock där tidigare versioner i sak avviker från de ändrade artiklarna, i dessa fall förordas en statisk tolkning.<sup>59</sup>

---

54 Ibid, s. 323ff.

55 OECD: Action plan on Base Erosion and Profit Shifting, s. 7ff.

56 Lindencrona, Gustaf. Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 82.

57 Ibid.

58 Ibid, s. 84.

59 Modellavtalets introduktion, p.3, p.33-35.

Kommentaren till modellavtalet utarbetas av OECD:s skattekommitté, och utgör inte en gemensam syn för samtliga medlemsstater. Medlemsstaterna har dock möjlighet att anmärka mot en kommentar. Vid sidan av den ovan beskrivna situationen med senare kommentar än datum för ingående av avtal utgör en anmärkning inom specifikt område att partsvilja inte kan anses föreligga vid tolkning av avtal. Dahlberg argumenterar för att ursprunglig kommentar har rättskällevärde men att nyare kommentarer saknar detsamma då den inte utgör den gängse meningen.<sup>60</sup>

Det generellt vanligaste sätt som ett ingående av skatteavtal mellan stater sker på är att avtal upprättas i versioner på respektive stats officiella språk. Vid tolkning statueras enligt Wienkonventionens 33:e artikel att vid situationer där annat inte fastställts äger båda språkversionerna samma tolkningsvärde. Vanligt är vidare att även en engelskspråkig version av avtalet upprättas, och att det till denna hänvisas vid en eventuell tvist. Angående om skatteavtal äger företräde före intern svensk rätt har det i domskäl till RÅ 2010 ref. 112 konstaterats att så ska normalt ske.<sup>61</sup> RÅ 2010 ref. 112 kan tolkas som en tillämpning av lex-specialis-principen.<sup>62</sup> I domskäl lyfts vidare fram ett undantag i form av situationer där lagstiftarviljan är klart uttryckt, då kan den interna rätten ges företräde.<sup>63</sup> Domskälet pekar även i riktning mot att när innebörd inte kan fastställas ska intern svensk rätt tillämpas.<sup>64</sup>

### **3.3    Kommentar till modellavtalets artikel 5**

I kommentaren till modellavtalets 5:e artikel definieras begreppet fast driftställe. Ett antal kriterier som krävs för att affärsverksamhet ska klassas som fast driftställe beskrivs inledande i artikeln.<sup>65</sup> I 4:e punkten görs inskränkningar gällande situationer när fast driftställe inte ska anses föreligga trots att verksamhet

---

<sup>60</sup> Dahlberg, Mattias. Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? i Festskrift till Gustaf Lindencrona, s. 151.

<sup>61</sup> RÅ 2010 ref. 112.

<sup>62</sup> Hilling, Maria. Skatteavtalstolkning enligt svensk rätt. SvSkT 2014:4, s. 329.

<sup>63</sup> RÅ 2010 ref. 112.

<sup>64</sup> Hilling, Maria. Skatteavtalstolkning enligt svensk rätt, SvSkT 2014:4, s. 329.

<sup>65</sup> OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2014, kommentar, kapitel 5, paragraf 2. I fortsättning förkortad modellavtalets kommentar.

bedrivs från stadigvarande plats. Huvuddragen är att verksamhet som endast är av förberedande eller hjälpande karaktär inte ska utgöra fast driftställe.<sup>66</sup>

Rekvisiten förberedande och hjälpande karaktär kommer senare att inneha en central roll i diskussionen om förändringar av modellavtalet inom ramen för BEPS. Även definitionen av oberoende och beroende agent och när fast driftställe uppkommer är något som är under förändring enligt förslag i BEPS action 7.<sup>67</sup>

## 4. Skatteavtalstolkning

### 4.1 Tolkningsmetod för internationella skatteavtal

När gällande rätt slås fast utgör tolkning av skatteavtal ett centralt område. Metod krävs för denna tolkning, exempelvis i enlighet med den modell som Dahlberg presenterar i Internationell beskattning.<sup>68</sup>

En initial utgångspunkt är bestämning av om en dubbelbeskattningssituation föreligger. Noterbart här är Lindencronas gyllene regel att ”skatteavtal kan endast inskränka, aldrig utvidga den beskattningsrätt som tillkommer en stat enligt dess interna skattelagstiftning”.<sup>69</sup> Följaktligen är skatteavtalens tillämpning endast situationer då de begränsar beskattningsrätten.<sup>70</sup> Förutsatt att en kollision föreligger görs då en undersökning av skatteavtal för att bestämma vilken stat som har beskattningsrätten i enlighet med modellavtalet.<sup>71</sup> Hemvistfrågan regleras i modellavtalet.<sup>72</sup> Värt att lyfta fram är att artikel 1 hänvisar till internationell rätt i respektive stat.<sup>73</sup> Således kan alltså situation med hemvist i två stater uppkomma,

---

<sup>66</sup> Ibid. Kapitel 5, paragraf 21.

<sup>67</sup> Ibid. kapitel 5, paragraf 32.

<sup>68</sup> Dahlberg, Mattias. Internationell Beskattning, s. 154ff.

<sup>69</sup> Införlivandelagarna, paragraf 2.

<sup>70</sup> Pelin, Lars. Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 90.

<sup>71</sup> Modellavtalet. Artikel 4, s. 8.

<sup>72</sup> Modellavtalet. Artikel 1, s. 6.

<sup>73</sup> Lindencrona, Gustaf. Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 48.

något som hanteras i enlighet med artikel 4.2. Även den allmänna tolkningsregeln i artikel 3.2 öppnar upp för oklarhet kring vilken stats lagstiftning som hänvisas till. Genom en avtalsautonom tolkning minimeras i möjligaste mån dessa problem.<sup>74</sup> Fördelningsartiklarna används för att fastställa fördelningen av beskattningen mellan staterna. Den faktiska beskattningen sker dock utifrån respektive stats nationella rätt.<sup>75</sup> Slutligen återstår att fastställa metodval för undanröjande av dubbelbeskattning via exempt eller creditmetoden, där den senare i huvudsak används av Sverige.<sup>76</sup> Sammanfattningsvis kan en översiktlig modell för tillämpningsmetod av skatteavtal vara: Föreligger beskattningsanspråk enligt nationell rätt, bestämma om skatteavtal finns, och i så fall tillämpning och tolkning där eventuella inskränkningar i beskattningsräckvidd bestäms. Slutligen sker tillämpning enligt nationell rätt.<sup>77</sup>

## 4.2 Wienkonventionen om traktaträtt

I Wienkonventionen fastställs hur den internationella rätten ska vara utformad och hur den ska tillämpas för mellanstatliga traktat och allmänna folkrättsliga regler, *jus cogens*.<sup>78</sup>

Centralt i fastställandet av folkrättslig tolkningsmetod är avtalsparternas gemensamma avsikt.<sup>79</sup> Avtalet ska få den innebörd som parterna syftade till. Utifrån principen *pacta sunt servanda* är parter bundna till ingått skatteavtal både i fråga om tolkning som tillämpning. Konventionens 27:e artikel utgår från ovanstående och slår fast att intern rätt inte kan ligga till grund för ett eventuellt avsteg från skatteavtal.

En i svensk doktrin vitt spridd ståndpunkt är den att skatteavtalets ordalydelse i sig begränsar tolkningsutrymmet enligt Wienkonventionen.<sup>80</sup> Ståndpunkten

---

74 Dahlberg, Mattias. *Internationell Beskattning*, s. 242f.

75 Pelin, Lars. *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s.107.

76 Modellavtalet, artikel 23. Dahlberg, Mattias. *Internationell Beskattning*, s. 289.

77 Linderfalk, Ulf. *On the Interpretation of Treaties*, s. 10.

78 SÖ 1975:1 - Wienkonventionen om traktaträtt.

79 Lindencrona, Gustaf. *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 78.

80 *Ibid.* s.80ff.

innebär således att långtgående tolkningar utanför den partsvilja som fastslagits i avtalet undviks.

Vid den folkrättsliga tolkningen enligt Wienkonventionen uppkommer således vid ingått beskattningsavtal ett folkrättsligt hinder mot att beskatta inkomst som exkluderats via avtalet. Tillämpning av nationell lagstiftning som går mot skatteavtal genom så kallad tax treaty override är följaktligen att betrakta som folkrättsbrott.<sup>81</sup> I Wienkonventionen görs en skillnad mellan primär respektive supplementär avtalstolkning. Den primära tolkningen som beskrivs i artikel 31, st. 1 statuerar att en särskild vikt ska läggas vid den exakta ordalydelsen men att tolkning bona fides tillåts där ordalydelsen verkar begränsande.<sup>82</sup> En primär tolkning kräver därmed att om ett begrepp är definierat ska denna tolkning gälla oavsett om en internrättslig tolkning givit ett annat resultat.<sup>83</sup> Den supplementära metoden tar sikte på situationer utanför de där den primära metoden är tillämplig.<sup>84</sup> Metoden kan även användas för att få bekräftelse på den tolkning som gjorts via den primära tolkningsmetoden.<sup>85</sup> En rimlig utgångspunkt vid en supplementär tolkning bör även utgå från att tolkningsmaterial ska visa båda staternas uppfattning.<sup>86</sup> I det principiellt viktiga Luxemburg-målet, RÅ 1996 ref 84 uttalade HFD att Wienkonventionens artiklar 31-33 normalt bör kunna ligga till grund för avtalstolkning, i det aktuella fallet mellan enskild och SKV. Michael Kobetsky för fram ståndpunkten att modellavtalets kommentar inte är en överenskommelse i enlighet med Wienkonventionens artikel 31.3. Noterbart i Kobetskys argumentation är att där kommentaren inte tillmätts värde vid primär tolkning så erkänns dess värde vid den supplementära tolkningen. Kobetsky motiverar ovanstående med att kommentaren i den supplementära tolkningen endast ska ses som ett komplement för att bekräfta det primära tolkningsresultatet.<sup>87</sup>

---

81 Bring, Ove. Mahmoudi, Said. Sverige och folkrätten, s. 44.

82 Hilling, Maria. Skatteavtalstolkning enligt svensk rätt, SvSkT 2014:4, s.329.

83 Winther-Sørensen, Niels. Beskatning Af International Erhvervsindkomst, s. 65.

84 Vogel, Klaus. Rust, Alexander. Klaus Vogel on double taxation conventions, s. 37ff.

85 Dahlberg, Mattias. Internationell Beskattning, s. 238.

86 Ibid s. 67, Lindencrona, Gustaf. Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 82f.

87 Kobetsky, Michael. International Taxation of Permanent Establishments. Cambridge University Press, s. 164f.



## 5. Rättsfall

### 5.1 Relevanta rättsfall

#### 5.1.1 RÅ 2009 ref. 91

RÅ 2009 ref. 91 gällde ett norskt bolag med syfte att bedriva kapitalförvaltning. Ägaren och den ansvarige för förvaltningen var en svensk fysisk person boende i Sverige. Initialt ställdes följande frågor om förhandsbesked till SRN: Fråga 1: Utgör bolagets verksamhet näringsverksamhet i Sverige, och uppkommer då ett fast driftställe? Fråga 2: Har bolaget hemvist i Sverige enligt artikel 4 i det nordiska skatteavtalet? Fråga 3: Om fråga 1 besvaras jakande, ska Sverige beskatta vinst vid avyttring av marknadsnoterad kapitalplaceringsaktie med stöd av artikel 13 i det nordiska skatteavtalet?<sup>88</sup>

Nämndens förhandsbesked innebar att fråga 1 besvarades jakande, ett fast driftställe förelåg. Därmed gavs ett nekande svar på fråga 2. Den 3:e frågan besvarades jakande. Förhandsutlåtandet överklagades för att slutligen hamna hos HFD med yrkande om att frågorna 1 och 3 skulle besvaras nekande.

HFD lyfter i sitt domskäl fram att enligt 2 kap. 29 § IL, första paragrafen avses med fast driftställe för näringsverksamhet en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. HFD konstaterar vidare att all verksamhet utgörs av slaget näringsverksamhet i enlighet med 13 kap. 1 och 2 §. HFD refererar även till målet RÅ 2006 ref. 58 där näringsverksamhet ansågs föreligga i bolag redan innan verksamhet hade påbörjats, förutsatt att bolaget förvaltade aktiekapitalet aktivt.

I OECD:s modellavtal, och dess engelskspråkiga version beskrivs huvudregel enligt punkt 1 angående när fast driftställe uppkommer som: "a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried

---

<sup>88</sup> Skatterättsnämnden 2008-10-20.

on". Noterbart är rekvisitet "business", i modellavtalet definierat som motsvarande "rörelse".<sup>89</sup>

I modellavtalets kommentar definieras begreppet "vinster", i den engelskspråkiga versionen "profits" som "including all income derived in carrying on an enterprise".<sup>90</sup> Värt att poängtera är den i 2 kap. 24 § IL snäva definitionen av "rörelse", där innehav av värdepapper och liknande tillgångar exkluderas.

Baserat på ovanstående fann således HFD att OECD:s modellavtal inte stödjer en snäv tolkning av 2 kap. 29 § IL. På frågan om stadigvarande plats finns, svarade HFD jakande. HFD motiverade att stadigvarande plats fanns, baserat på rörelsedefinitionen i 2 kap. 24 § IL. HFD refererade här till den så kallade fullmaksregelns tredje paragraf. Även SRN motiverade sitt besked utifrån fullmaksregeln.

Enligt kommentaren till modellavtalets artikel 5, punkt 4 räcker det med att ett företag har en plats eller ett utrymme till sitt förfogande för att en stadigvarande plats, eller i den engelska språkversionen en "place of business" ska föreligga. HFD vilar här sin argumentation på kommentaren till modellavtalet och går helt i linje med densamma. HFD fastslog följaktligen SRN:s förhandsbesked gällande fråga 1. Ägarens bostad i Sverige utgör en stadigvarande plats för verksamheten och ett fast driftställe förelåg. På fråga 2 gällande om bolaget hade sin hemvist i Sverige ansåg HFD i linje med SRN att så inte var fallet. Fråga 3 berör Sveriges rätt att i enlighet med det nordiska skatteavtalet att beskatta avkastning av vinst i verksamheten, i det aktuella fallet handel med värdepapper. För att Sverige ska äga rätt att beskatta värdepappersaffärerna krävs att affärsverksamhet bedrivs enligt avtalet, att värdepapper hör till affärsverksamheten och att ett fast driftställe föreligger. HFD baserar sin slutsats på dels IL kap. 6, 7 § om att utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga och dels på IL kap. 6, 11 § att begränsat skattskyldig är skattskyldig för fast driftställe i Sverige. HFD argumenterar även kring den i artikel 5.1 använda termen affärsverksamhet och dess anknytning till artikel 7 gällande beskattning av rörelseinkomst. Här lyfts även de engelska termerna "business" och "business profits" särskilt fram. Även begreppet "rörelsetillgångar", i den engelska språkversionen "business property"

---

<sup>89</sup> Modellavtalet, artikel 3.1, s.7.

<sup>90</sup> Modellavtalets kommentar, artikel 7, p.59.

som återfinns i artikel 13.3 talar enligt HFD för att uttrycken affärsverksamhet och rörelse är att betrakta som likvärdiga.

I det nordiska modellavtalet definieras inte begreppen affärsverksamhet eller rörelse. Tolkning får då ske genom den tolkningsregel som återfinns i tolkningsartikeln, artikel 3.2. Även i OECD:s modellavtal återfinns dess förebild i artikel 3.2. I korthet konstaterar HFD att tolkningsregeln inte kan bestämma innebörden av affärsverksamhet och rörelse. Således konstateras vidare att en bestämning i enlighet med IL 2 kap. 29 § och 2 kap. 24 § ska ske. HFD menar att uttrycket rörelse har ett begränsat användningsområde och menar vidare att IL 2 kap. 29 § ligger närmast till hands för tolkning av uttrycken. Värdepappersförvaltningen utgör affärsverksamhet enligt skatteavtalets artikel 5 och rörelse enligt artikel 7. Den sammanfattande slutsatsen som HFD drar är i linje med den från SRN. Sverige har beskattningsrätt.

### **5.1.2 RÅ 2001 ref. 38**

I RÅ 2001 ref. 38 poängterades betydelsen av var beslut fattas och vem som har kontroll över verksamheten. Det aktuella fallet gällde skogsägare som år 1980 ingick skötselavtal respektive avtal om att avyttra maskinpark till Stora Skog. Skogsägaren flyttade under 1987 till Belgien. I samband med utflytten skänktes bebyggda delar av skogsfastigheten till ägarens barn. Skötselavtal med Stora Skog förnyades under 1988. Följande år avyttrades egendomen. FR fann att skatteavtal med Belgien var tillämpligt men inte utgjorde hinder för beskattning i Sverige. Dom överklagades till KR som ändrade dom till fastighetsägarens favör, menande att fast driftställe inte förelåg. KR:s dom överklagades till HFD som konstaterade att fastighetsägaren inte utgjorde ett företag i enlighet med definition i det belgiska avtalet. Enligt nationell svensk rätt är skogsägaren skattskyldig i Sverige för avyttringen av fastigheten oavsett var han var bosatt. Kärnfråga var då om artikel 13 § 1 i det belgiska skatteavtalet kolliderar med detta eller om det enligt § 2 ska undantas svensk beskattning. För tillämpning av artikel 13 § 1 krävs att skogsägaren var att betrakta som ett företag i Belgien samtidigt som skogsfastighet utgjorde eller ingick i fast driftställe i Sverige enligt artikel 5. Begreppet företag, som inte definieras i skatteavtalet får enligt HFD ”anses

omfatta varje fortlöpande kommersiell verksamhet som kan hänföras till rörelse”, med referens till målet RÅ 1991 not. 228.

HFD konstaterar att enbart ägande och förvaltning av fastigheten inte konstituerar ett fast driftställe. En anknytning mellan verksamhet och fastigheten, en stadigvarande affärsverksamhet krävs. Vidare konstaterades att verksamhet på skogsfastighet kan anses föreligga oavsett om det på fastigheten finns exempelvis kontor eller att företagsledningen verkar med fastigheten som säte. HFD fann att ett fast driftställe inte förelåg med hänvisning till verksamhetsrekvisitet, trots det faktum att förvaltning bedrivits av Stora Skog. Den kommentar angående diskretionär förvaltning som icke statuerande av ett fast driftställe som görs i fallet RÅ 2009 ref. 91 vilar på ovanstående resonemang.

### **5.1.3 RÅ 1998 not. 229**

I RÅ 1998 not. 229 utreddes fråga om fast driftställe förelåg i situation där moderbolaget haft tillgång till del av sitt svenska dotterbolags lokal. Slutsats var att dotterbolag kunde utgöra fast driftställe för sitt moderbolag. I kommentar till modellavtalets artikel 5 beskrivs ”place of business” som lokal, anordning eller anläggning som används för att bedriva företagets rörelse.<sup>91</sup> Således krävs någon form av fysisk etablering eller koppling för att rekvisitet plats för affärsverksamhet ska vara uppfyllt.<sup>92</sup>

HFD konstaterade i enlighet med modellavtalet att endast tillgång till och inte ägande av exempelvis en lokal faller inom vad som statuerar en plats för affärsverksamhet.

### **5.1.4 RÅ 1998 not 188**

I RÅ 1998 not 188 gällde huvudfrågan om fast driftställe förelåg för tyskt bolag som planerade etablering i Sverige med personal som skulle bedriva uppsökande försäljningsverksamhet. Svaret på den frågan enligt HFD var ett nej, baserat på att styrelsebeslut fattades från Cayman Island och avtal ingångna utomlands slutits av andra än det svenska bolagets ställföreträdare.

---

<sup>91</sup> Modellavtalets kommentar, artikel 5, paragraf 4.

<sup>92</sup> Jacobsson, Linus. Dotterbolag som fast driftställe, SN 2012, s. 500.

Initialt riktades fråga om förhandsbesked till SRN, som fann att fast driftställe skulle föreligga. SRN menade vidare att det trots att lokal personal saknade behörighet att ingå avtal eller acceptera leveransavtal så bedrevs verksamhet delvis från de Svenska lokalerna. Förhandsbeskedet överklagades slutligen till HFD som gick emot tidigare instanser och SRN:s ställningstagande. HFD poängterade att verksamheten inte föll under de undantag för bland annat forskning och förberedande verksamhet som anges i aktuellt skatteavtal mellan Sverige och Tyskland. HFD refererar till kommentar till modellavtalets artikel 5 i sitt domskäl, och lyfter vidare fram att den uppsökande verksamheten statuerar fast driftställe även i enlighet med 2 kap 29 § IL då den bedrivs från det svenska kontoret. HFD:s utslag går i motsatt riktning mot tidigare praxis.<sup>93</sup>

## **6. Diskussionsutkast till BEPS action 7**

### **6.1 OECD:s diskussionsutkast**

I diskussionsutkastet till BEPS action 7 framhålls i det inledande stycket ett behov av en förändrad definition av begreppet fast driftställe. Motiveringen är att undvika kringgående av beskattning helt eller delvis genom användande av beroende agenter eller genom de undantag för speciella situationer som statueras i modellavtalet, och följaktligen även av svensk lag.<sup>94</sup>

I OECD:s action plan från 2013 identifierades 15 kritiska punkter relaterade till skattebaserosion och fasta driftställen.<sup>95</sup> I genomgång nedan delas dessa in i 4 delområden i likhet med den uppdelning som görs i diskussionsutkastet. Delområde A är i huvudsak relevant för definitionen av när fast driftställe uppkommer. Delområde A kommenteras närmare i 6.2.

---

<sup>93</sup> RÅ 1991 not 228.

<sup>94</sup> OECD: Public Discussion Draft BEPS ACTION 7: Preventing The Artificial Avoidance Of PE Status, s. 25.

<sup>95</sup> OECD: Action plan on Base Erosion and Profit Shifting, s. 5.

Delområde A behandlar artificiellt undvikande av uppkomst av fast driftställe genom användande av kommissionärsupplägg eller liknande. I delområde B är fokus artificiellt undvikande av fast driftställe genom utnyttjande av speciella undantag. Delområde C behandlar uppdelning av avtal, och delområde D är inriktat mot undantag för försäkringsverksamhet. I ett 5:e delområde diskuteras vidare utnyttjande av fast driftställe satt i relation till förändringar gällande transfer pricing inom ramen för BEPS.<sup>96</sup>

Delområde A tar sikte på undvikande av fast driftställe genom kommissionärsförfaranden. OECD angriper området med infallsvinkeln: ”in many cases commissionaire structures and similar arrangements were put in place primarily in order to erode the taxable base of the State where sales took place”.<sup>97</sup> Motiveringen är att en oberoende agent inte kan beskattas för hela överskottet av försäljningen utan endast för eventuellt överskott från sin försäljningsprovision. Därmed anses en situation av ”tax treaty shopping” uppkomma.<sup>98</sup>

Fyra alternativ till förändringar presenteras. Förändringarna i diskussionsutkastet innebär en mer generell beskrivning av när fast driftställe uppkommer. Termen ”conclude contracts” ersätts med ”engages with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts”.<sup>99</sup>

Delområde B behandlar de undantag som finns i modellavtalet med syfte att exkludera situationer av förberedande karaktär. Enligt diskussionsutkastet innefattar listan med undantag även andra situationer där skatteundandragande med hänvisning till förberedande verksamhet är möjligt. Ett förslag inom delområde B är att undantagslistan inskränks till att endast gälla direkt förberedande verksamhet utanför ordinarie kärnverksamhet.<sup>100</sup> Ett alternativt förslag innebär mer specifika inskränkningar av undantag med inriktning på rekvisiten ”leverans” och ”inköpskontor”.<sup>101</sup>

---

<sup>96</sup> Ibid, s. 7f.

<sup>97</sup> Ibid, s. 6.

<sup>98</sup> Ibid, s. 10, Dahlberg, Mattias. Internationell Beskattning, s. 307.

<sup>99</sup> Ibid, s. 11f.

<sup>100</sup> Ibid, s. 6f

<sup>101</sup> Ibid, s. 13f

Delområde C tar sikte på bygg eller installationsprojekt, dessa klassas idag som fast driftställe först efter 12 månader.<sup>102</sup> Ett potentiellt undvikande av klassificering som fast driftställe finns då vid uppdelning i flera delprojekt.<sup>103</sup> I diskussionsutkastet föreslås en reglering av ovanstående situationer genom en generell stoppregel riktad mot närstående bolag verksamma i relaterade projekt. En annan föreslagen ansats är införandet av stoppregel mot utnyttjande av undantagen genom uppdelning av entreprenad.<sup>104</sup>

I det avslutande delområde D belyses beroende försäkringsagenter som förmedlar försäkringar på uppdrag av utländsk försäkringsgivare. I utkastet poängteras svårigheten att visa var vinst respektive risk i verksamheten uppkommer. Slutsats är att för beroende agent saknas förutsättning för beskattning av själva försäkringsverksamheten inklusive avkastning på förbetalda premier. En transfer pricing-ansats föreslås med beskattning inom ram för den lokala agentens verksamhet.<sup>105</sup>

Ett ytterligare alternativ i utkastet sätter in regleringen av fast driftställe i ett transfer pricing-sammanhang. En bakgrund ges till motiv som vanligtvis ligger till grund för situationer när marknadsprissättning enligt transfer pricing-regler inte är uppfyllda. I utkastet konstateras att med de föreslagna förändringarna gällande fast driftställe ovan så krävs inga övergripande förändringar för att uppnå de mål och hantera de förändringar som föreslås inom BEPS-projektets övriga delområden.

## **6.2 Action 7, delområde A**

I diskussionsutkastet till artikel 7, delområde A lyfter fokusgruppen fram 4 alternativa skrivelser.<sup>106</sup> I utkastet poängteras vikten av att aktiviteter genomförda av kommissionär i syfte att leda till ingående av avtal för utländskt bolags räkning

---

102 Modellavtalet, artikel 5, paragraf .3

103 OECD: Action plan on Base Erosion and Profit Shifting, s. 21

104 Ibid, s. 22f.

105 Ibid, s. 25.

106 OECD: Public Discussion Draft BEPS ACTION 7: Preventing The Artificial Avoidance Of PE Status, s. 10.

också ska träffas av motsvarande beskattningseffekt som för ett fristående bolag som helt handlar för egen räkning.

Primärt fokus riktas mot frasen ”conclude contracts”, men även den vidare utvidgningen ”conclude contracts in the name of the enterprise”, båda fraserna återfinns i punkt 5 i modellavtalets 5:e artikel. Den motsvarande ordalydelsen i 2 kap 29 § IL är ”ingå avtal” respektive ”ingå avtal för verksamhetens innehavare”.

De fyra alternativa förslagen A till D syftar samtliga till att träffa situationer i enlighet med artikel 5 punkt 6 om när ett bolag säljer sina produkter eller tjänster i en stat utan att ett fast driftställe föreligger, och denna konstruktion sker i syfte att vinna skattefördelar. Situationen uppkommer genom att kommissionär som genomför försäljningen inte äger försåld vara eller tjänst, och därmed inte kan beskattas för denna försäljning. Beskattningsbar vinst härrör således endast från eventuellt överskott från den försäljningsprovision som kommissionären uppbär.

Förslag A innebär att ersätta ”conclude contracts” med “engages with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts”. Innebörden är en inskräpning i och med att redan arbeta med en person på sätt som leder fram till avtal statuerar ett fast driftställe.

Förslag B innebär ett tillägg utöver ”conclude contracts” med ”or negotiates the material elements of contracts”. Således är förslagets innebörd att uppdelning av avtal försvåras. Även redan en förhandling av avtal oavsett hur eller av vem slutligt avtal sluts statuerar ett fast driftställe.

Förslag C breddar definitionen genom ändring av “Contracts in the name of the enterprise” som föreslås ersättas med “contracts which, by virtue of the legal relationship between that person and the enterprise, are on the account and risk of the enterprise”, och “conclude contracts” föreslås att ersättas med: “engages with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts”.

Förslag C tar sikte på riskfördelning före avtalsslutande part. Under punkt två breddas definitionen från det strikta ”conclude contract” till en bredare, och sannolikt otydligare tolkning i form av ”conclusion of contracts”.

Förslag D överensstämmer på första punkten med förslag C, men gällande



”conclude contracts” ersätts termen med “concludes contracts, or negotiates the material elements of contracts”. Även lydelsen ”strengthen the requirement of “independence” införs. Den senare ändringen är i linje med förslag B.

### 6.3 Reviderat diskussionsutkast

I det reviderade diskussionsutkastet daterat 2015-05-15 kommenteras den kritik gällande delområde A som remissinstanser lämnat mot uttrycket “habitually engages with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts” och till det refererade begreppet “specific persons”. Även “a causal relation between engagement and conclusion of contracts” och “the supply of goods owned by the enterprise or for the provision of services by the enterprise” lyfts fram som ifrågasatta formuleringar. För delområde B poängterar OECD den kritik som riktats mot begreppet ”negotiates material elements of contracts”. Delområde C är i stora delar överensstämmande med delområde A. Den kritik som riktats mot delområdets utformning tar sikte på formuleringarna “by virtue of a legal relationship” och “contracts ... on the account and risk of the enterprise”. Delområde D beskrivs av OECD som en kombination av delområdena B och C utan specifikt egna invändningar från remissinstanserna.<sup>107</sup>

I det reviderade utkastet sker förändringar av paragraf 5 med en generellt tydligare definition av situationer som statuerar fast driftställe. Ett antal samtidigt uppfyllda förutsättningar för att paragraf 5 ska vara tillämplig presenteras:

”A person acts in a Contracting State on behalf of an enterprise; – in doing so, that person habitually concludes contracts, or negotiates the material elements of contracts; and – these contracts are either in the name of the enterprise or for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or for the provision of services by that enterprise”.<sup>108</sup>

I paragraf 6 exkluderas vad som uppfattats som en bred och oklar agentdefinition till förmån för skrivelsen ”agent carrying on business as such”. Den tidigare

---

<sup>107</sup>OECD: Revised discussion draft BEPS ACTION 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, s. 10f.

<sup>108</sup> Ibid. s. 14.

definitionen i paragraf 6:37 av ett fåtal situationer när fast driftställe inte uppkommer har tagits bort. En alternativ skrivning presenteras istället och tar sikte på att situationer med oberoende agenter exkluderas från utlösande av fast driftställe. I paragraf 6:37 refereras till paragraf 6:38 för fastställande av en agents status. I paragraf 38 presenteras även en förklaring och förtydning gällande oberoende agent och vad som utmärker en fristående distributör.<sup>109</sup>

De förändringar som presenterats i det reviderade diskussionsutkastet daterat 15 maj 2015 tar generellt sikte på oklarheter och de osäkerhetsmoment som poängterats av remissinstanserna. Den åsikt som framförs i denna uppsats är att utifrån det oförändrade uppdraget bakom BEPS action 7, och de generellt oförändrade huvuddragen i förslagen så påverkar inte det reviderade utkastet den slutsats som dras om rättskällevärdet för ett reviderat modellavtal i linje med förslag inom ramen för BEPS-processen.

## **7. Remissvar till diskussionsutkast**

### **7.1 BEPS och dess remissvar**

Det ursprungliga diskussionsutkastet skickades av OECD på remiss till ett stort antal berörda instanser och aktörer under hösten 2014, med slutdatum för inlämnande av remissvar 9:e januari 2015.<sup>110</sup> I sammanställning över lämnade remissvar, publicerad 12:e januari ingick totalt 108 svar från multinationella bolag, intresseorganisationer och speciellt utvalda sakkunniga.<sup>111</sup> De remisslämnande instanserna har sin hemvist både inom som utom OECD:s-medlemsstater. De remissyttranden som presenteras nedan är ett urval av aktörer som är av särskilt allmänt intresse, eller med särskilt intresse med hänsyn till sin verksamhet i förhållande till förändringar föreslagna inom utkastets action 7.

---

<sup>109</sup> Ibid. s. 18.

<sup>110</sup> OECD: Public Discussion Draft BEPS ACTION 7: Preventing The Artificial Avoidance Of PE Status, s. 4f.

<sup>111</sup> OECD: Comments recieved on public discussion draft. BEPS Action 7, s. 3ff.

### 7.1.1 PWC

PWC genom Richard Collier noterar i sitt remissyttrande att OECD i diskussionsutkastet öppnar upp för ett antal alternativa problemlösningar. Vidare framhävs den generella ansatsen att sänka trösklar för när fast driftställe föreligger. Dock menar PWC att genom de sänkta trösklarna träffas förvisso i viss utsträckning artificiella situationer syftande till skatteundandragande, men i huvudsak omfattar förändringarna situationer där denna typ av skatteundandragande inte varit ett reellt problem. Istället sker en generell utvidgning av när fast driftställe uppkommer.<sup>112</sup> PWC:s föreslagna ansatts är istället att identifiera strukturer som ger utrymme för artificiella sätt att undvika uppkomst av fast driftställe och därefter finna metoder för att undvika dessa kryphål.<sup>113</sup>

Gällande delområde A beskrivs i remissyttrandet att de föreslagna förändringarna riskerar att träffa långt fler situationer än de tänkta. PWC framhåller de lägre trösklarna för oberoende agenter som motivering. Resultat förväntas bli ett påtagligt skifte från hemstats till källstatsbeskattning bortom intentionen från OECD. Även ”närstående part” och antalet uppdragsgivare som sätt att fastställa om fast driftställe föreligger beskrivs som osäkert och orättvist.<sup>114</sup>

Beträffande undantag för verksamhet av förberedande karaktär ser PWC både svårigheter och oklarheter i de föreslagna förändringarna. Dock instämmer PWC i den föreslagna förändringen till att undantag endast ska gälla icke-kärnverksamhet. Rekommendationen är att undantag för verksamhet av förberedande karaktär lämnas utanför de slutliga förändringarna av modellavtalet.<sup>115</sup> PWC:s sammanfattande slutsats är att utvidgning av begreppet fast driftställe genom sänkta trösklar innebär betydande risker och osäkerhetsfaktorer. Samtidigt anses flertalet av de föreslagna förändringarna vara för generella och vaga.<sup>116</sup>

---

112 OECD: Comments recieved on public discussion draft. BEPS Action 7, s. 644.

113 Ibid.

114 Ibid, s. 645f.

115 Ibid, s. 647.

116 Ibid, s. 648.

### 7.1.2 Deloitte

Deloitte genom W. J. I. Dodwell poängterar betydelsen av ett uppdaterat regelverk kring fasta driftställen för att uppnå en tydlighet i var och hur beskattning ska ske, och även en generell uppdatering av regelverk till dagens situation med stor andel digitala tjänster. Samtidigt poängteras vikten av tydlighet, och en strävan att minska oklarheter i samband med kommande förändringar i modellavtalet.<sup>117</sup>

Den främsta invändningen som Deloitte riktar mot föreslagna ändringar gäller kommissionärssituationer. Dels för artificiella situationer, dels vid allokering av vinster. Deloitte lyfter vidare fram att förändringarna sannolikt leder till en kraftig ökning av ansökningar om så kallade APA, "advanced pricing agreements". Problem med APA-förfarande anser Deloitte vara att bedömning kan variera mellan stater i den mån förfarandet alls existerar.<sup>118</sup> Vidare framhålls vikt av enkel och överskådlig definition av fast driftställe och dess uppkomst. Genom att sänka trösklar anser Deloitte att internationell etablering försvåras. Samtidigt är den positiva effekten från undvikande av undandragande av skatt mycket liten.<sup>119</sup>

### 7.1.3 EY

Alex Postma poängterar i EY:s remissyttrande att de föreslagna förändringarna är både för vaga och med ett för brett fokus.<sup>120</sup> Postma lyfter också fram den generella risken med att använda driftställe och dess definition för att träffa situationer där beskattning helt eller delvis undviks.<sup>121</sup> Författaren menar istället att ett mer precist fokus ska anläggas. Vidare lyfts indirekt beskattning fram som en alternativ och enklare väg att uppnå beskattning i den stat där omsättning av tjänst eller vara sker.<sup>122</sup> Föreslagna ändringar till delområde A kritiseras hårt i yttrandet. Sänkning av trösklar beskrivs som ogenomtänkt och med risk att situationer långt bortom vad som idag anses som ett fast driftställe ska inkluderas

---

117 Ibid, s. 226.

118 Ibid.

119 Ibid, s. 227.

120 Ibid, s. 235.

121 Ibid.

122 Ibid, s. 236.

i begreppet. Som exempel anser EY att i princip varje form av agentverksamhet riskerar att träffas av definitionen. EY lyfter också fram den långtgående definitionen i meningen ”acting in a Contracting State on behalf of an enterprise”. Även inskränkning av definitionen av oberoende agent anses leda till en utökning av vad som är att anse som beroende agent och således breddas definitionen av när fast driftställe uppstår.<sup>123</sup>

Förändringar gällande undantag för förberedande verksamhet beskrivs leda fram till stor osäkerhet och gränsdragningsproblem. Inte minst rekvisitet ”delivery” implicerar stor osäkerhet. Sammantaget anser EY ändringarna på området leda till att undantag mer eller mindre är att betrakta som värdelösa.<sup>124</sup>

#### **7.1.4 Svenskt Näringsliv**

Svenskt Näringsliv genom Krister Andersson inleder sitt yttrande med att konstatera att de föreslagna sänkningarna av trösklar för fasta driftställen går långt utanför vad som är motiverat och kommer leda till dubbelbeskattningssituationer med skatteallokeringstvister som en effekt. Speciellt lyfts den digitala ekonomin och effekter inom det området fram.<sup>125</sup> Skatteundandragande via kommissionärlösningar är enligt Svenskt Näringsliv ett mindre problem än vad som poängterats av OECD. Svenskt Näringsliv menar vidare att slutsatsen att upplägg generellt syftar till skatteundandragande och att beskattning i och med förfarandet minskar i stat där kommissionär är verksam är felaktig.<sup>126</sup>

Gällande undantagssituationer ser Svenskt Näringsliv brister i definitioner kring förberedande verksamheter där listade verksamheter mycket väl kan gå utanför definitionen. Vidare poängteras problem kring fokusering på Internetbaserad försäljning och placering av lager. De föreslagna förändringarna riskerar enligt författaren att leda till situationer med fast driftställe vid exempelvis lagernärvaro i en stat men utan egen direkt försäljning mot slutkund utan endast leverans till

---

123 Ibid, s. 237ff.

124 Ibid, s. 240.

125 Ibid, s. 212.

126 Ibid, s. 213.

lokala återförsäljare. Specifikt ordet ”delivery” anser Svenskt Näringsliv som uppenbart problematiskt.<sup>127</sup>

Delområde 4 och dess förslag framhålls som tveksamt och svårt att övervaka. Svenskt Näringsliv poängterar det orimliga med att fast driftställe uppkommer vid exempelvis större infrastrukturprojekt som sträcker sig över ett antal år. Även företagens problem med att själva avgöra i vilken omfattning närvaro leder till fast driftställe vid exempelvis ett flertal delentreprenader ses som betydande problem. Sammanfattningsvis är Svenskt Näringslivs syn att de föreslagna förändringarna riskerar leda till svåröverskådliga effekter med ett stort antal nya dubbelbeskattningssituationer.<sup>128</sup>

#### **7.1.5 AB Volvo**

AB Volvo framhåller i sitt remissyttrande vikten av de bakomliggande motiven till BEPS-processen. Angående en förändrad definition av när fast driftställe uppkommer lyfter AB Volvo fram risker med en ökad subjektivitet. Bolaget ser som del i detta en risk för fler dubbelbeskattningssituationer, fler tvistemål mellan stater och en tidskrävande hantering. AB Volvo förordar istället för en förändrad definition av fast driftställe att det istället görs en viktning mot användande av transfer pricing-metoder. AB Volvo menar att där armlängds avstånd bestämts och använts ska inte heller ett fast driftställe uppkomma. Även gällande frågan om lagerhållning ska statuera ett fast driftställe väljer AB Volvo att i huvudsak vila sin ståndpunkt på att korrekt armlängds avstånd inte ska leda till ett fast driftställe. Användandet av ordet ”delivery” i förslaget kommenterar bolaget med att vara oklart och orimligt i och med att ett lager i sig inte är relevant utan någon form av leveranser.

#### **7.1.6 BP Plc.**

BP lyfter initialt i sitt remissyttrande fram de sänkta trösklarna för fasta driftställen. BP anser att detta kommer innebära att ett stort antal nya skatteregistreringar kommer att bli resultatet för bolaget. Samtidigt är BP:s syn att

---

<sup>127</sup> Ibid, s. 215.

<sup>128</sup> Ibid s. 217 f.

dubbel icke-beskattning inte kommer att undvikas med förändringarna och att inga fördelningseffekter mellan stater uppnås. Gällande de föreslagna förändringarna vid kommissionärsupplägg ser BP likväl som AB Volvo i huvudsak administrativa problem men även risker för kraftigt ökat antal tvister och oklarheter vid avtalstolkning mellan stater. BP lyfter även fram den intressanta frågan om hur indirekt skatt ska hanteras. Bolaget menar att med stor sannolikhet uppkommer en koppling mellan fast driftställe och skyldighet att erlägga indirekta skatter i dessa situationer.

## 8. Analys och slutsats

### 8.1 Fast driftställe vid kommissionärssituationer

I prop. 1986/87:30 introduceras den definition av fast driftställe som återfinns i 2 kap. 29 § 1 st. IL. I propositionen poängteras tydligt att beskattningsavtal tar sin utgångspunkt i OECD:s modellavtal.<sup>129</sup> Lagens utformning är ordagrant tagen från propositionen. Poängteras görs även den tidigare lagstiftnings brister och risker för situationer där verksamhet i Sverige bedrivs av företag med utländska moderbolag helt undkommer beskattning.<sup>130</sup> Ovanstående är bakgrund till den lista i 2 kap. 29 § 1 st. IL över specifika situationer när fast driftställe uppkommer och dess vidare definition än modellavtalets.<sup>131</sup>

I kapitel 2 presenterades det fasta driftstället, dess innebörd och ett antal situationer som konstituerar ett fast driftställe introducerades. Även centrala begrepp som beroende och oberoende agent belystes. Rättsfallet RÅ 2009 ref. 91 tillförde en definition av när en stadigvarande plats ansågs föreligga. Verksamhet utförd från hemmet ansågs i det aktuella fallet statuera en stadigvarande plats och baserat på detta förelåg således ett fast driftställe. I RÅ 2001 ref. 38 var huvudfrågan om placering av kontrollen över verksamheten var avgörande för om ett fast driftställe skulle anses föreligga. I det aktuella fallet kom KR fram till att

---

<sup>129</sup> Prop. 1986/87:30, s. 40.

<sup>130</sup> Ibid s. 41.

<sup>131</sup> Ibid s. 42f. Modellavtalets kommentar, kapitel 5, paragraf 18.

så var fallet och att ett fast driftställe inte förelåg. I domskäl hänvisade KR till verksamhetsrekvisitet och det faktum att förvaltning av skogsfastigheten bedrivits av Stora Skog och inte av fastighetens ägare. De två fallen ovan belyser den i doktrin vitt spridda uppfattningen att stadigvarande plats kan tolkas fritt och inte har koppling till exempelvis ett av bolaget ägt eller hyrt kontor.<sup>132</sup> Från RÅ 2001 ref. 38 kan slutsats dras att ett ägande i sig inte statuerar ett fast driftställe om inte kontroll samtidigt föreligger. En rimlig koppling från RÅ 2001 ref. 38 kan göras till agentsituationer. RÅ 2001 ref. 38 är i linje med RÅ 1998 ref 229 där HFD konstaterade i enlighet med modellavtalet att endast tillgång till och inte ägande av exempelvis en lokal faller inom vad som statuerar en plats för affärsverksamhet, och således ett fast driftställe. RÅ 1998 not 188 är intressant i så mån att kärnfrågor i fallet var om avskiljning av slutligt affärsbeslut i en verksamhet skulle statuera fast driftställe, och om en stadigvarande plats förelåg då lokal personal hade tillgång till del i dotterbolagets lokaler. Svaret på den första frågan var ett nej och får ses i ljuset av den något oklara beslutssituationen i verksamheten. Dock ansågs en stadigvarande plats föreligga. Slutsatsen som kan dras är att endast tillgång till lokal eller motsvarande statuerar ett fast driftställe. RÅ 1998 not 188 gällde direkt situation med beroende agent. Domen pekade mot att tröskel för när stadigvarande plats ska uppkomma är låg vid agentsituationer. Baserat på den skrivning som görs i 2 kap. 29 § IL sista stycket gällande undantag från när fast driftställe uppkommer är det rimligt att ordagrant ta fasta på lydelsen ”om detta ingår i representantens vanliga näringsverksamhet” som den enda situation när en oberoende agentsituation föreligger.

## 8.2 Rättskällevärden

Rättskällevärdet för OECD:s modellavtal och dess kommentar utgör områden med skilda uppfattningar inom inhemska likväl som internationell doktrin som konstaterats tidigare i denna uppsats. Kommentarens betydelse vid uttolkning av modellavtalets innebörd har sin bakgrund i den skillnad i detaljrikedom som exempelvis föreligger i en jämförelse mellan modellavtalet och utformningen av internrättslig svensk skattelagstiftning. Med de förändringar av modellavtalet som

---

<sup>132</sup> Reimer, Ekkehart. Klaus Vogel on double taxation conventions, s. 297.



föreslås inom ramen för BEPS action 7 så aktualiseras frågan om rättskällevärdet och om en ambulatorisk alternativt statisk avtalstolkning ska tillämpas.

Utgångspunkt för skatteavtal är att de är mellan stater och i regel baseras på modellavtalet. De förändringar som är föreslagna inom ramen för BEPS action 7 kommer att innebära betydande förändringar i modellavtalet och följaktligen även i dess kommentar. I en dualistisk stat som Sverige kan skatteavtal sägas ha en dubbel karaktär bestående dels av en folkrättslig sida gällande avtalsslutande parter förpliktelser sinsemellan, dels en internrättslig sida mellan stat och de som avtalet tillämpas emot.<sup>133</sup> Inkorporering sker då via införlivandelag och avtalstolkning sker vid de nationella domstolarna i respektive avtalsslutande stat. Ovanstående föranleder situation där samma termer och samma formuleringar kan ges olika tolkning och olika innehåll i olika stater.

I diskussionen kring modellavtalets rättskällevärde tas avstamp i rättsfallet RÅ 1996 ref. 84. HFD tillmäter här modellavtalet och även dess kommentar en betydande vikt. HFD drar vidare slutsatsen att skatteavtal utformat i enlighet med modellavtal också är att betrakta som i linje med OECD:s rekommendationer. HFD gör detta med den exakta lydelsen: ”fog för att anta att avtalsparterna avsett uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat”.

RÅ 1996 ref. 84 kan även tolkas som att i situationer där OECD:s kommentar inte ger en vägledning tillämpas således allmänna skatterättsliga tolkningsregler med användande av intern rätt för fastställande av avtalets innebörd. Baserat på rättsfallet ligger det även nära till hands att HFD:s uttalande även omfattar kommentaren till modellavtalet där dess ordalydelse och dess tolkning uttrycker parternas gemensamma avsikt vid ingåendet av aktuellt skatteavtal.

Som beskrivits sker en löpande uppdatering av både modellavtalet och dess kommentar i ett lösbladssystem, något som leder till den exklusivt internrättsliga frågan om uppdaterade versioner av modellavtalet och kommentaren, alternativt gällande modellavtal och kommentaren vid tidpunkt för avtalets ingående ska utgöra underlag vid tolkning. Till stöd för ett ambulatoriskt förhållningssätt skulle kunna läggas den uttryckliga skrivelsen att senaste versionen av såväl modellavtalet som kommentaren ska tillämpas. OECD:s egen tolkning av

---

<sup>133</sup> Lindencrona, Gustaf. Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 11. Hilling, Maria. Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande tjänsteinkomster. SN 2013, s. 189.

modellavtalet och dess kommentar är dock inte att anse som en auktoritär källa, inte minst sett ur synvinkeln att Sverige har ett dualistiskt rättssystem.

En i doktrinen framförd syn, exempelvis av Dahlberg baseras på att de reviderade modellavtalen och kommentarerna ska följas för att hålla i möjligaste mån jämna steg med utvecklingen. Inte minst på det teknologiska planet med exempelvis elektronisk handel som inte på något sätt begränsas av nationsgränser aktualiseras ovanstående. Infallsvinkeln att utgå från avtalens ursprungliga innebörd och tillåta uppdaterade versioner av modellavtal och kommentar är rimlig och kan anses vara i linje med både svensk praxis och den ursprungliga intentionen från OECD som uttalas i inledningskapitel till både modellavtalet och kommentaren. Hillings invändning angående dels rättssäkerhetsaspekter och dels ur ett konstitutionellt perspektiv är enligt mig i högsta grad relevanta och leder fram till den av Avery Jones framförda och av Lindencrona refererade synvinkeln att fundamentala ändringar i den interna rätten vid en ambulatorisk tolkning inte ska tillåtas. I linje med denna ståndpunkt ska inte tolkning tillåtas att ändra avtalets balans. Dahlberg ansluter till Avery Jones linje med motiveringen att ambulatorisk tolkning ska göras så länge de avtalsslutande staternas ”mening” i ursprungligt avtal inte rubbas.

Slutsatsen i denna uppsats är att rättssäkerhetsfrågan inte utgör något hinder för den ambulatoriska tolkningen så länge Avery Jones och Dahlbergs begränsning av tillämpningen iakttas. Dock är givetvis rättssäkerhetsfrågan central om den ambulatoriska tolkningen tillåts ske helt fritt. Gällande en eventuell konstitutionell invändning kring tillämpning av en ambulatorisk tolkningsmetod är detta mer relevant men i fall när lagstiftarens ursprungliga intention inte förändras, ska inte vidare vikt läggas vid ett eventuellt konstitutionellt problem.

I Wienkonventionens artikel 31 paragraf 3 statueras att efterföljande praxis gällande traktatens tolkning ska beaktas vid dess tillämpning.<sup>134</sup> Den syn som Lindencrona framför att avsaknaden av hänvisning i Wienkonventionen till modellavtalet inte talar mot en ambulatorisk tolkning är rimlig. Motiveringen att den ambulatoriska tolkningen är korrekt baserar Lindencrona på att en motsvarighet till modellavtalet saknas på andra rättsområden.<sup>135</sup> En mångårig

---

134 Lindencrona, Gustaf. Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 82.

135 Ibid.

praxis av tillämpning av Wienkonventionens artiklar 31-33 vid skatteavtalsstolkning, många gånger med en ambulatorisk tolkningsmetod av skatteavtalen och med uppdaterade modellavtal och kommentarer som underlag kan bara ses som bekräftelse på Lindencronas syn. Jan Bjuvberg kategoriserar Vogel och Dahlbergs syn som traditionell men också avvikande i så måtto att de tar in en tidsaspekt i diskussionen kring ambulatorisk eller statisk tolkning. Bjuvberg framför å sin sida en pragmatisk tolkning där Wienkonventionens artiklar 31-33 inte utgör strikta tolkningsregler. Bjuvberg ansluter här till den syn som Brian J. Arnold och Martin Berglund framför.<sup>136</sup>

Den förordade tolkningsmetoden anknyter till den rekommenderade metoden i modellavtalets introduktionsavsnitt. En generell rekommendation om att ambulatorisk tolkning ska göras lämnas men med undantag från där tidigare version i sak avviker från den uppdaterade versionen. I dessa situationer är rekommendationen att tillämpa en statisk avtalsstolkning.<sup>137</sup> Val av tolkningsmetod kan även ses i ljuset av att samtliga OECD:s medlemsstater, och inte heller stater utanför OECD som har modellavtalet till grund för sina skatteavtal har en gemensam syn på modellavtalet och dess kommentars innehåll. Baserat på den rätt som medlemsstater har att invända mot kommentar anses jag att det är rimligt att dra slutsatsen att partsvilja föreligger vid den ambulatoriska tolkningen.

I rättsfallet RÅ 2010 ref. 112 konstaterades att skatteavtal normalt äger företräde före intern rätt. Domskalet pekar dock i riktning mot att där innebörd inte kan fastställas ska intern svensk rätt tillämpas istället.<sup>138</sup> Den tolkning som Hilling gör att skatteavtal enligt RÅ 2010 ref. 112 ska tolkas enligt lex-specialis-principen ter sig korrekt och rimlig.<sup>139</sup> En i svensk doktrin vitt spridd ståndpunkt är den att skatteavtalets ordalydelse i sig begränsar tolkningsutrymmet enligt Wienkonventionen.<sup>140</sup> Ståndpunkten innebär således att långtgående tolkningar utanför den partsvilja som fastslagits i avtalet undviks.<sup>141</sup> Någon invändning mot detta kan inte heller riktas. Noterbart är dock att rådet riktar en rekommendation

---

<sup>136</sup>Bjuvberg, Jan. Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen, SvSkT 2015:2, s.116 ff.

<sup>137</sup> Modellavtalets introduktion, s.1, s. 8.

<sup>138</sup> Hilling, Maria. Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande tjänsteinkomster. SN 2013, s. 190.

<sup>139</sup> Ibid.

<sup>140</sup> Lindencrona, Gustaf. Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s.80ff.

till medlemsstaterna i modellavtalets bilaga att följa och beakta kommentaren till modellavtalet vid avtalstolkningen. Värt att beakta är vidare att OECD här inte inger sig i en diskussion kring en ambulatoriskt alternativt statisk tolkning och även likställer kommentar och modellavtal.

Rekommendationen kan ses just som en rekommendation. Alternativ tolkning kan vara som en outtalad regel i linje med Vogels ståndpunkt. Vogels syn vilar på möjligheten för stater att reservera sig och rikta anmärkningar med motiveringen att det ovanstående även statuerar en skyldighet att följa modellavtal och kommentarer.

Svensk rättspraxis pekar som denna uppsats visat på att både modellavtalet och kommentaren tillerkänns en betydande vikt. Motiveringen i de ovan diskuterade domarna baseras på att parter känt till och tagit del av, och även haft möjlighet att reservera sig mot skrivning i kommentar. Då kommentarens innehåll varit känd vid ingång av avtal baserat på modellavtalet har även partsviljan varit att kommentarens innehåll ska inkluderas.

Slutsatsen i denna uppsats är dock delvis avvikande. Kommentarens rättskällevärde kan ifrågasättas i många situationer och den är generellt inte att anse som bindande. Slutsatsen vilar på den uppenbara risken att minsta förändring av kommentaren leder eller riskerar att leda till att endera partens vilja inte uppfylls när både avtalet och kommentaren beaktas. Ståndpunkten att kommentarer beroende på när de tillagts eller ändrats kan ha ett varierat rättskällevärde framförs av Dahlberg. Dahlberg menar vidare att den ursprungliga kommentaren kan anses utgöra en allmän uppfattning och således tillmätas ett högt rättskällevärde. Senare kommentar kan enligt Dahlberg dock inte anses utgöra den allmänt vedertagna meningen.<sup>142</sup> Dahlbergs syn kan i sak anses relevant men i denna uppsats ansluts snarare till Bjuvbergs pragmatiska linje med ett primärt fokus på parternas vilja.

Även bland stater som inte är medlemmar i OECD ligger i många fall modellavtal till grund för internationella skatteavtal. Generellt betyder detta ett svagare rättskällevärde med hänsyn till löpande förändringar i och med att ingen rätt finns

---

141 Hilling, Maria. Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande tjänsteinkomster. SN 2013, s. 190.

142 Dahlberg, Mattias. Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? i Festschrift till Gustaf Lindencrona, s. 150ff.

att rikta invändningar. Sammantagen slutsats är dock att bestämmande av rättskällevärdet även för icke OECD-medlemmar får avgöras utifrån en bedömning av partsviljan vid avtalets ingående.

Sammanfattningsvis kan då konstateras att både modellavtalet och dess kommentars rättskällevärde kan diskuteras och frågan kan angripas från flera synvinklar. I denna uppsats ansluts till synen att partsviljan ska stå i fokus och att beaktande av nyare versioner av kommentaren riskerar att vara mot denna partsvilja.

Vad innebär då denna slutsats när och om de förslag som lämnats inom ramen för BEPS action 7 ska inkluderas i reviderade versioner av modellavtalet och dess kommentar? Redan i inledningen till diskussionsutkastet gällande BEPS action 7 presenterar OECD ståndpunkten att kommissionärsförfarande primärt syftar till undandragande av skatt.<sup>143</sup> De förslag som lagts fram inom ramen för action 7 syftar samtliga till att sänka trösklar för när fast driftställe uppkommer, med motiveringen att med detta uppnå en korrekt beskattning i källstaten. Diskussionsutkastets förslag kommenteras på annan plats i denna uppsats, slutsats som kan dras är att i samtliga fall så innebär de föreslagna förändringarna betydande påverkan på tillämpning av fast driftställe. Innebär då detta också att förändringar gällande trösklar för när fast driftställe uppkommer leder till att partsvilja i ingångna avtal frångås? Sannolikheten för detta är betydande då grundläggande definitioner av situationer där agenter anses vara beroende respektive oberoende utan tvivel kommer att förskjutas. Baserat på detta är tolkningen att rättskällevärdet av ett reviderat modellavtal med hänsyn till förändringar framarbetade inom ramen för BEPS action 7 saknas. Slutsats är även att ingångna skatteavtal är i behov av revidering till följd av de långt gående förändringarna som föreslås inom ramen för BEPS.

Värt att beakta är OECD:s syfte med de föreslagna förändringarna av modellavtalet inom ramen för BEPS-processen. Syftet definieras i den andra paragrafen i introduktionen till modellavtalet.<sup>144</sup> Här väljer jag att använda den av Bjuvberg presenterade översättningen att syftet är ”att klargöra, standardisera och bekräfta den skattemässiga situationen för skattebetalare som är engagerade i

---

<sup>143</sup> OECD: Public Discussion Draft BEPS ACTION 7: Preventing The Artificial Avoidance Of PE Status, s. 6.

<sup>144</sup>Modellavtalets introduktion, s. 8.

kommersiell, industriell, finansiell eller vilken annan aktivitet i andra länder genom att länderna inför gemensamma lösningar på identiska situationer som leder till en juridisk dubbelbeskattning".<sup>145</sup>

I Action plan on base erosion and profit shifting som föregick de förslag som diskuteras i denna uppsats var infallsvinkeln från OECD en annan. Situationer av dubbel icke-beskattning och eroderande skattebaser utgjorde primär utgångspunkt.<sup>146</sup> På sidan 24 i dokumentet presenteras kort en uppseendeväckande skrivning. Processens syfte beskrivs här som att utveckla instrument för att implementera förslag i enlighet med BEPS och ändra skatteavtal i linje med detta.<sup>147</sup> Den kommentar som följer kan i alla fall inte sägas vara överdriven "The BEPS project marks a turning point in the history of international co-operation on taxation".<sup>148</sup>

OECD:s syfte är att få ett direkt genomslag av de förändringar som föreslås inom ramen för BEPS-processen. Den enda rimliga tolkningen är således att det är en direkt uppmaning till medlemsstater att ändra ingångna avtal. I ljuset av ovanstående uppkommer också frågan vad eventuella reservationer mot hela eller delar av förändringarna i modellavtalet innebär.

Genomgripande reservationer mot ändringar i linje med BEPS skapar en situation av "business as usual" där ingångna avtal inte behöver omförhandlas och rättskällevärdet är intakt. Vad som är gemensamma partsviljan kan dock ifrågasättas i situationer med ensidiga reservationer. Slutsatsen i linje med ovanstående är att en glidande skala uppstår beroende på vilka reservationer som görs. Utifrån i vilken omfattning och vilka reservationer som parter gör, uppstår situation där ingångna skatteavtal både kan ha rättskällevärde och sakna detsamma.

Relevant fråga som uppkommer i diskussion kring BEPS-processen och dess effekt på modellavtalet och kommentarens rättskällevärde är i vilken grad de nu föreslagna förändringarna skiljer sig från andra ändringar av modellavtal och kommentaren. Här vill jag framhålla att ändringar i BEPS är mer genomgripande.

---

<sup>145</sup>Bjuvberg, Jan. Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen. SvSkT 2015:2, s.115.

<sup>146</sup>OECD: Action plan on Base Erosion and Profit Shifting, s. 7ff.

<sup>147</sup>Ibid. s. 24.

<sup>148</sup>Ibid. s. 25.

Slutsatsen kan förklaras med skillnaden i syfte mellan modellavtalet och förändringarna inom ramen för BEPS. Det är syftet i sig som leder till att rättskällevärdet kan ifrågasättas. Förklaring till att de ändringar som löpande sker via det lösbladssystem som utgör modellavtalet och dess kommentar per automatik inte behöver påverka rättskällevärdet finns i frågan om syftet. Av vikt i detta sammanhang är dock skillnad i doktrinen gällande förordande av ambulatorisk alternativt statisk tolkningsmetod.

### 8.3 Diskussion kring förslag inom ramen för action 7

BEPS action 7 och dess delområde A tar sikte på undvikande av fast driftställe genom kommissionärsförfaranden. OECD angriper området med infallsvinkeln: ”In many cases commissionaire structures and similar arrangements were put in place primarily in order to erode the taxable base of the State where sales took place.”<sup>149</sup> Motiveringen är att en oberoende agent inte kan beskattas för hela överskottet av försäljningen utan endast för eventuellt överskott från sin försäljningsprovision. Implikation är en potentiell situation av ”tax treaty shopping”.<sup>150</sup>

Uppenbar risk med BEPS-processen och dess legitimitet går att finna i den inledande beskrivningen. Den problemformulering som OECD gör med eroderande skattebaser och eventuell beskattning i annan stat än källstaten kan i och för sig ifrågasättas. Den beskrivna utvecklingen är resultat av en globaliserad värld, men med nationella skattesystem. Eventuell framgång för förslag inom ramen för BEPS är med det betydligt mer än en fråga om att försvara det skattebetalande kollektivets rättigheter eller en fråga om rättvisa.<sup>151</sup>

Ett väl så betydande bakomliggande motiv till arbetet med BEPS går att finna i utvecklingen mot en ökad andel av världshandeln från stater med käll istället för hemstatsbaserad beskattning. OECD-länderna svarar idag för strax över 2/3 av världsekonomin, en siffra som beräknas sjunka till under 50% år 2030.<sup>152</sup> Finns då

---

149 Ibid, s. 5f.

150 Ibid, s. 10. Dahlberg, Mattias. Internationell Beskattning, s. 307.

151 Dourado, Ana Paula. The Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative under Analysis, Intertax 2015:1, s. 2f.

152 Andersson, Krister. Base Erosion Profit Shifting – A New World Tax Order? SvSkT 2013:9, s. 659.

förutsättningar i utvecklingsländer för att på ett fungerande vis tillämpa beskattning av fasta driftställen och tillämpning av transfer pricing-metoder? Den praktiska bilden av tillämpningar skiljer sig givetvis från stat till stat. Konstateras kan dock att generellt finns metoder för transfer pricing på plats även bland dessa stater.<sup>153</sup>

Diskussionsutkastet tar sikte på ”contracts to be performed”, och talar även om ”conclusion of contracts”.<sup>154</sup> Definition pekar enligt mig inte ut specifika situationer som ska statuera ett fast driftställe. Istället är fokusgruppens infallsvinkel att tolka som att endast undantag i form av oberoende agent undviker att ett fast driftställe uppkommer. Situationen som uppstår är att lokala partners med begränsad risk i stor utsträckning kommer att aktivera ett fast driftställe. Ovanstående är emot den idag allmänt vedertagna uppfattningen av vad som är ett fast driftställe och dess syfte. Således är fokusgruppens ansats långt från vad som idag statueras i modellavtalet, dess kommentar och i IL.

Förslag A i diskussionsutkastet gör en långtgående utökning av tillämpningen av fast driftställe. Fokusgruppen talar om bindande av företaget istället för att ingå avtal i företags namn. Skrivelsen ”engages with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts” är svårtolkad och öppnar upp för en närmast total oklarhet.<sup>155</sup> Vilken form av kontakt leder till fast driftställe och vad är syftet? Arthur Pleijsier kommenterar förslag A med att fokusgruppens syfte verkar vara att motverka normal affärsverksamhet.<sup>156</sup> Pleijsier syn är relevant, åtminstone ter sig fokusgruppens syfte med förslag A som genomtänkt.

Förslag B innefattar inte begreppet ”specific person”. Skrivelsen tar i stället sikte på förhandlande av kontrakt som här leder till ett fast driftställe. Någon möjlighet att undvika uppkomst av det fasta driftstället genom att inte ta del i slutförandet av affären finns inte med förslag B.

I Förslag C är skrivelsen från förslag A, ”engaging with specific persons resulting in the conclusion of contracts” tillbaka. Fokusgruppen adderar ”The contracts

---

153 Dourado, Ana Paula. The Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative under Analysis, s. 3.

154 OECD: Public Discussion Draft BEPS ACTION 7: Preventing The Artificial Avoidance Of PE Status, s. 6.

155 Ibid. s.11.

156 Pleijsier, Arthur. The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse? s. 149.



should be, by virtue of the legal relationship between that person and the enterprise, on the account and risk of the enterprise”.<sup>157</sup> Tolkningen är oklar, fokusgruppen lyfter fram att mellan person A och B kan finnas ett kommissionärsförhållande. Hur förhållande mellan utländska moderbolaget och person A ser ut är okänt. Den osäkerhet som finns i förslaget och vad det i praktiken innebär gör att dess effekt också är svåröverskådlig. Att som Arthur Pleijsier konstatera att förslaget är ogenomförbart ter sig i högsta grad som det enda rimliga.<sup>158</sup>

Förslag D tar sikte på agent som förhandlar del av avtal men utan att slutföra eller underteckna det slutliga avtalet. Inom ramen för förslag D sänks trösklar för uppkomst av fast driftställe och den beskrivna situationen inkluderas i definitionen. Synen i denna uppsats är att det är värt att notera att även förslag D innebär en betydande risk för godtycklighet och att den breddning av omfattningen för när fast driftställe uppstår riskerar att träffa situationer som inte var ämnade.

PWC:s remissvar poängterar hög sannolikhet för ett påtagligt skifte från hemstats till källstatsbeskattning bortom intentionen från OECD. PWC anser sammanfattningsvis att flertalet av de föreslagna förändringarna är för generella och vaga.

Deloitte ser i sitt remissvar risk för en generellt ökad osäkerhet kring när fast driftställe uppkommer och en kraftig ökning av ansökningar om så kallade Advanced Pricing agreements”. Värt att lyfta fram i Deloitte:s remissvar är även att förändringar inom action 7 anses öppna upp för tolkningsskillnader mellan stater. Min syn är att Deloitte:s ståndpunkt gällande förhandsbesked är välgrundad. Med ökad osäkerhet och utrymme för tolkning är sannolikhet stor för en förskjutning mot den så kallade APA-metoden och en förskjutning mot ett ökat tolkningsföreträde för nationella skattemyndigheter, och färre utfall från domstolarna. En möjlig effekt skulle då kunna vara en ytterligare sänkning av trösklar för när fast driftställe uppkommer, i linje med den av myndigheten förordade tolkningen. Även ett motsatt förhållande är även det en risk med

---

<sup>157</sup> OECD: Public Discussion Draft BEPS ACTION 7: Preventing The Artificial Avoidance Of PE Status, s. 13f.

<sup>158</sup> Pleijsier, Arthur. The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse? s. 150.

metoden. Kommissionärsupplägg som är i en gränsszon för vad som utlyser ett fast driftställe kan mycket väl godkännas av myndigheten. Arthur Pleijsier kommenterar denna form av avsteg från armlängdsprincipen med en verklighet där myndigheten kan välja att föredra den i och för sig begränsade skatteintäkt som ett kommissionärsupplägg de facto inbringar. Ett fast driftställe kunde å andra sidan i slutändan leda till en dubbel ickebeskattning, alternativt en beskattning i moderbolagets hemstat.<sup>159</sup> Min syn är att ett relevant dilemma uppkommer där ”korrekt beskattning” snarare får stå tillbaka för ett krasst ”små smulor är också bröd”.

Någon absolut metod för hur korrekt beskattning ska ske eller vad som är en rättvis fördelning mellan stater finns inte. Återigen är det värt poängtera att globalisering och internationell konkurrens inte minst gäller även på beskattningsområdet.

EY påpekar den generella risken med att använda fast driftställe och dess definition för att träffa situationer där beskattning helt eller delvis undviks. Sänkning av trösklar beskrivs som ogenomtänkt och med risk att situationer långt bortom vad som idag anses som ett fast driftställe ska inkluderas i begreppet. Som exempel riskerar i princip varje form av agentverksamhet att träffas av definitionen. Svenskt Näringslivs syn att de föreslagna förändringarna riskerar leda till svåröverskådliga effekter, med ett stort antal nya dubbelbeskattningssituationer. AB Volvo, som i betydande omfattning använder agent och kommissionärsupplägg i sin verksamhet riktar kritik mot förslagen i action 7, och förordar istället ett renodlad transfer pricing-fokus. Min syn är att AB Volvo utgör typiskt exempel på bolag med lokal representation baserad på agent och kommissionärsupplägg. Det starka motstånd som riktas mot förslagen inom ramen för action 7 anser jag vara befogad då förslagen kommer träffa bolag som AB Volvo och leda till att ett stort antal fasta driftställen uppstår.

Sammantaget bekräftar remissvar den syn som presenterats i denna uppsats gällande BEPS action 7 och de föreslagna sänkta trösklarna för när fast driftställe uppkommer. Förslagen innebär en ökad osäkerhet och kan beskrivas som en trubbig metod som inte specifikt tar sikte på de situationer de syftar till att nå. I ett

---

159 Andersson, Krister. Base Erosion Profit Shifting – A New World Tax Order? SvSkT 2013:9, s. 675.

flertal av remisserna framfördes tanken att istället uppnå mål inom ram för BEPS action 7 uteslutande genom tillämpning av transfer pricing.

Tillämpning av transfer pricing, och de vedertagna metoderna för detta innebär som beskrivits ett mått av osäkerhet och godtycke. Armlängds avstånd får ses som ett skattat ungefärligt värde snarare än ett exakt belopp eller en exakt nivå. Min syn är dock att metoden är betydligt tillförlitligare än en generell sänkning av trösklar för när fast driftställe uppkommer. Av de förslag som lämnats inom ramen för action 7 förordar Arthur Pleijsier alternativ D, dock i en modifierad version.<sup>160</sup> Dock är Pleijsiers slutsats att även de förändringar som alternativ D innebär, leder till en ökad godtycklighet och till osäkerhet. Slutsats i denna uppsats är att situationer av dubbel icke beskattning snarare ska fångas upp på annat sätt än genom förändring av modellavtalets artikel 5. En alternativ väg är då rimligen dels genom tillämpning av nuvarande transfer pricing-metoder, dels genom de förändringar av definitionen som parallellt med arbetet inom ramen för BEPS gällande fasta driftställen även sker på detta område.

#### **8.4 Finns alternativa vägar att uppnå BEPS action 7:s syften?**

I uppdraget till fokusgruppen i samband med att BEPS initierades under 2013, låg inte att utreda eller diskutera alternativ till fast driftställe. Inte heller var uppdraget att uppnå de definierade målen genom att exempelvis lämna action 7 oförändrad till förmån för reviderade transfer pricing-metoder. Slutsatsen är att de problem som föranlett G 20 och OECD att initiera BEPS-processen och då specifikt arbetet inom action 7 kan och även bör hanteras genom alternativa lösningar. Exempel på detta är via transfer pricing eller en formelbaserad modell. Slutsatsen utgör ämne som bör och utan tvivel kommer att behandlas på annan plats än i denna uppsats.

---

<sup>160</sup> Pleijsier, Arthur. The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse? s. 152.

## 9. Sammanfattande slutsats

I denna uppsats har dels gällande rätt för fasta driftställen inom ramen för 2 kap 29 § IL belysts. Dels har även modellavtalet och dess kommentars rättskällevärde utretts i ett sammanhang med de föreslagna förändringarna inom ramen för BEPS action 7. Nuvarande lagstiftning innebär inga uppenbara gränsdragningsproblem gällande när ett fast driftställe konstitueras. Situationer av dubbel ickebeskattning härrör primärt från skillnader i staters interna lagstiftning och tolkning av skatteavtal. OECD:s ansats med BEPS är att fånga upp artificiella arrangemang med syfte att undvika beskattning vid gränsöverskridande verksamhet. Ansatsen är även att kommissionärsförfarande per automatik syftar till att undandra beskattning. De förslag som lämnats inom ramen för BEPS action 7 sänker trösklar för när fast driftställe uppkommer och risken är uppenbar för dubbelbeskattningssituationer.

Slutsats är att de uppsatta målen snarare bör uppnås via andra metoder som en transfer pricing-ansats. Bakgrund till BEPS kan diskuteras i termer av i vems syfte de föreslagna förändringarna görs, och även om den bild av utbredd skatteflykt som OECD presenterar är ett faktiskt problem. Min syn är att BEPS i hög utsträckning syftar till att motverka den skattebaserosion som sker i Europa och Amerika till följd av förskjutning av världsekonomin till stater med hemstatsbaserad beskattning.

Praxis tillmäter modellavtal och kommentar ett betydande rättskällevärde. Dock är det rimligt att argumentera mot det närmast obegränsade rättskällevärde som domstolar gett modellavtal och kommentaren. Centralt är dock om partsvilja överensstämmer med modellavtalet och dess kommentar vid bedömning av rättskällevärdet. Detsamma gäller frågan om ambulatorisk eller statisk tolkningsmetod. De förändringar av artikel 5 som föreslås inom ramen för BEPS action 7 anser jag riskerar att rubba den ursprungliga partsviljan i många fall och därmed leda till att ingångna avtals rättskällevärde minskar kraftigt eller helt utradas. Slutsats är också att förändringar leder till att en lång rad av skatteavtal måste omförhandlas för att behålla sin relevans.

# Abstract

The purpose of this thesis is to study the suggested changes in accordance to the PE definition introduced in the BEPS action 7 working paper presented by the OECD in September 2014, with public comments due in January 2015. Initially, the Swedish PE legislation is examined. Further the model convention on income and capital and its commentaries are discussed regarding its legitimacy as source of law.

OECD's standing point with reference to commissionaire structures and similar arrangements is that they are "put in place primarily in order to erode the taxable base of the State where sales took place". In this thesis the standpoint is that the OECD's conclusion about the purpose of commissionaire structures and similar arrangements can be questioned. Further the conclusion is that the model convention and its commentary will lose its source of law if the suggested changes in accordance with the BEPS working paper are implemented. The argumentation is based on to what extent the changes to the model threatie is in line with the scope of interest. Another conclusion is that the direct effect advocated by the OECD should be interpreted as an injunction to renegotiate tax threaties. Based on the questioned source of law, situations of double non taxation should instead be targeted with other methods than the suggested changes to the model convention's 5th article.

# Käll- och litteraturförteckning

## *Offentligt tryck*

### **Propositioner**

Proposition 1986/87:30

### **Övrigt**

OECD: Model tax convention on income and capital, condensed version, OECD Publishing, Paris, 2014.

OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing, Paris, 2010.

SÖ 1975:1. Sveriges överenskommelser med främmande makter. Nr. 1. Wienkonventionen om traktaträtten, Wien. 1969.

## **Litteratur**

Andersson, Krister. Base Erosion Profit Shifting – A New World Tax Order? SvSkT, s. 659 – 687.

Bjuvberg, Jan. Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen. SvSkT 2015 s. 111-130.

Bring, Ove. Mahmoudi, Said Sverige och folkrätten, 3:e uppl. Norstedts Juridik, Stockholm 2007.

Dahlberg, Mattias. Internationell beskattning, 4:e uppl. Studentlitteratur, Lund 2014.

Dahlberg, Mattias. Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? I Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik, Stockholm. s.137-155.

Dourado, Ana Paula. The Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative under Analysis, Intertax 2015:1, s. 2-5.

Hilling, Maria. Skatteavtalstolkning enligt svensk rätt. SvSkT 2014, s. 322-340.

Hilling, Maria. Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande tjänsteinkomster. SN 2013, s. 187-219.

Jacobsson, Linus. Dotterbolag som fast driftställe, SN, 2012, s. 495-508.

Kobetsky, Michael. International Taxation of Permanent Establishments. Cambridge University Press, Cambridge, 2011.

Källqvist, Jan. Köhlmark, Anders. Internationella skattehandboken, 6:e uppl., Nordstedts Juridik, Stockholm 2007.

Lindencrona, Gustaf. Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Juristförlaget, Stockholm 1994.

Linderfalk, Ulf. On the Interpretation of Treaties, Springer Science & Business Media, Berlin, 2007.

Lopez Escribano, Eva. An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties', Intertax, s. 6-13, 2015.

Monsenego Jérôme. En överblick över BEPS-projektet. SN 2014, s. 2-10.

Peczenik, Alekander. Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik & juridisk argumentation. Fritze, Stockholm, 1995.

Pelin, Lars. Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, 5:e uppl. Studentlitteratur, Lund, 2011.

Pleijsters, Arthur. The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse? Intertax 2015, s. 147-154.

Reuven S. Avi-Yonah. Advanced Introduction To International Tax Law, Edward Elgar Publishing, Northampton, 2014.

Sandgren, Claes. Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, 2 uppl. Nordstedts Juridik Stockholm, 2011.

Van der Breggen, Michel. Et al. Does debt matter? The Transfer pricing perspective, Tax Management, Transfer pricing report. 2007:6, s. 200-206.

Williams, Robert L. Fundamentals of Permanent Establishment, Kluwer Law, Alphen aan den Rijn, 2014.

Winther-Sørensen, Niels. Beskatning Af International Erhvervsindkomst, Thomson Köpenhamn, 2000.

Vogel, Klaus, et al. Klaus Vogel on double taxation conventions. 4 uppl, Wolters Kluwer Alphen aan den Rijn, 2015.

## ***Elektroniska källor***

G20 Leaders declaration, Moskva, september 2013. Hämtad via G20.org 2015-04-14

OECD publication, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013-09-17. Hämtad via Oecd.org 2015-04-15

OECD publication, Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Hämtad via Oecd.org 2015-04-15

OECD publication, Comments recieved on public discussion draft. BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status. 2014-04-12. Nedladdad via OECD.org 2015-04-17

OECD publication, Public Discussion Draft, BEPS Action 7. Public Discussion Draft: BEPS Action 7: Preventing the artificial avoidance of the PE status. 2014-10-31. Hämtad via Oecd.org 2015-03-30

OECD publication, Revised discussion draft BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status. Nedladdad via OECD.org 2015-05-22

Skatterättsnämndens förhandsbesked, Inkomstskatt: Fast driftställe, (dnr 99-07/D), 2008-10-20. Hämtad via skatterattsnamnden.se, 2015-03-02



# ***Rättsfallsförteckning***

## **HFD**

RÅ 1991 not. 228

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 1998 not. 188

RÅ 1998 not. 229

RÅ 2001 not. 38

RÅ 2009 ref. 91

RÅ 2010 ref. 112

## **Underinstanser**

Iduna AB, mål nr 5045-05, Kammarrätten i Göteborg.

Graphic Packaging International Holding Sweden AB (Tidigare Fiskeby Holding AB), mål nr 2938—2943-05, Kammarrätten i Jönköping.