



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Sofia Molin

Definition av fast driftställe

En analys av BEPS-projektets påverkan på svensk lagstiftning

LAGM01 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin för examen: VT 2016

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	4
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Metod, material och perspektiv	7
1.3.1 Val av metod	7
1.3.2 Val av material och perspektiv	8
1.4 Avgränsning	9
1.5 Disposition	10
1.6 Terminiologi	10
2 FAST DRIFTSTÄLLE	12
2.1 Svensk rätt	12
2.1.1 Inledning	12
2.1.2 2 kap. 29 § IL	13
2.1.2.1 Huvudregeln	13
2.1.2.2 Förberedande och biträdande art	14
2.1.2.3 Exempel på fast driftställe	15
2.1.2.4 Agentregeln	16
2.1.2.5 Oberoende agent	17
2.2 OECD	18
2.2.1 Bakgrund	18
2.2.2 OECD:s modellavtal idag	18
2.2.2.1 Byggnadsregeln	19
2.2.2.2 Undantag från fast driftställe	19
2.2.2.3 Dotterbolag	19
3 BEPS-PROJEKTET	21
3.1 Inledning	21
3.2 Åtgärds punkt 7 i BEPS	21
3.2.1 Beroende agent	22

3.2.1.1	Problem idag	22
3.2.1.2	Ändringarna	24
3.2.1.2.1	Artikel 5(5)	24
3.2.1.2.2	Kommentarerna till artikel 5(5)	25
3.2.1.3	Kommentarer till ändringarna	27
3.2.2	Oberoende agent	29
3.2.2.1	Problem idag	29
3.2.2.2	Ändringarna	29
3.2.2.2.1	Artikel 5(6)	29
3.2.2.2.2	Kommentarerna till artikel 5(6)	30
3.2.2.3	Kommentarer till ändringarna	31
3.2.3	De specifika undantagen från fast driftställe	32
3.2.3.1	Problem idag	32
3.2.3.2	Ändringarna	32
3.2.3.2.1	Artikel 5(4)	32
3.2.3.2.2	Kommentarerna till artikel 5(4)	33
3.2.3.3	Kommentarer till ändringarna	33
3.2.4	Antifragmenteringsregel	34
3.2.4.1	Problem idag	34
3.2.4.2	Ändringen	35
3.2.4.2.1	Artikel 5(4.1)	35
3.2.4.2.2	Kommentarerna till artikel 5(4.1)	36
3.2.4.3	Kommentarer till ändringen	38
3.3	Övergripande kommentarer till åtgärds punkt 7	39
4	SKATTEAVTAL OCH SVENSK INTERN RÄTT	41
4.1.1	Dubbelbeskattning	41
4.1.2	Skatteavtalsstolkning	41
4.1.2.1	Legalitetsprincipen och Wienkonventionen	41
4.1.2.2	Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal och dess kommentarer	42
4.1.2.3	Rättskällevärdet vid ändringar i OECD:s modellavtal och dess kommentarer	43
5	SVERIGE OCH BEPS	46
5.1	Inledning	46
5.2	Det multilaterala instrumentet	47
5.3	EU	47
5.4	Kommentarer om ändring i svensk intern rätt	48
5.4.1	Åtgärds punkt 7 i förhållande till svensk intern rätt	48
5.4.2	Ett multilateralt instrument	50
6	ANALYS	52
6.1	Konsekvenser av åtgärds punkt 7	52
6.2	Svensk intern rätt	56
6.3	Uppfylls syftet med åtgärds punkt 7?	59
7	AVSLUTANDE KOMMENTARER	61
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	62

Summary

We are living in a more international and global world than ever before and issues with international tax have never been so many. Because of this international tax rules have not kept up and the weaknesses in the current rules creates opportunities for base erosion and profit shifting. To prevent this G20 countries mandated OECD to adopt an Action Plan to address this problem. The Action plan came to be called “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS). Action 7 of the Action Plan includes changes that will be made to the definition of a permanent establishment in Article 5 of the OECD Model Tax Convention and its comments. This thesis examines what Action 7 means and what it can lead to. It also examines how Swedish domestic law may be affected. Finally, it examines if Action 7 fulfils its purpose.

One conclusion that can be drawn from this thesis examination is that Action 7 will create more permanent establishment. Commissionaire that previously has been excepted from being a permanent establishment will create a permanent establishment unless they are very independent. The definition of an agent and an independent agent will be changed. The results of the work of Action 7 also mean that exceptions from creating a fixed place of business for permanent establishment for specific activities will apply only where the activity in question is preparatory or auxiliary in relation to the business as a whole. It will also be included a new anti-fragmentation rule that covers situations where activities in a country are “fragmented” between group companies to meet the exceptions for activities that are preparatory or auxiliary.

Sweden is a member of the OECD and several of our tax treaties with other countries are based on the OECD Model Tax Convention. Sweden is a dualistic country, the result of Action 7 will not have a direct effect on Swedish domestic law but instead our definition of a permanent establishment in 2 sec. 19 § of the Swedish Income Tax Act first has to be changed. Even the European Union is working with international tax issues that BEPS try to achieve. As it looks like now the European Union will affect Swedish domestic law before the BEPS Action Plan.

The results of Action 7 are a bit unclear and will affect situations where BEPS not has the purpose to affect. With other words enterprises that has special structures not because of tax reasons. Action 7 will create more permanent establishment but this does not automatically lead to that more profit can be allocated to these new permanent establishments. Action 7 therefore only

partly fulfils its purpose and may better had been solved with transfer pricing rules.

Sammanfattning

Vi lever i en allt mer internationaliserad och globaliserad värld. Detta har lett till att skatteregleringar inte har hängtt med, vilket i sin tur har öppnat vägar för skatteundandraganden och skatteflykt. För att stoppa detta gav G20-länderna i uppdrag till OECD att ta fram en plan för att förhindra intäktsförflyttningar och därmed även erodering av länders skattebaser. Denna plan kom att kallas "Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS). I åtgärds punkt 7 i BEPS ges ett förslag på ändring av definitionen av ett fast driftställe i artikel 5 i OECD:s modellavtal och i dess kommentarer. I uppsatsen utreds vad åtgärds punkt 7 innebär och vad den kan leda till. Det utreds även hur svensk intern rätt kan komma att påverkas samt om åtgärds punkt 7 uppfyller sitt syfte.

En slutsats som kan dras av uppsatsens utredning är att åtgärds punkt 7 kommer att sänka tröskeln för när ett fast driftställe uppstår, det vill säga att fler fasta driftställen kommer att uppkomma. Kommissionärer som tidigare har varit undantagna kommer att kunna utgöra ett fast driftställe om de inte är mycket oberoende. Definitionen av en beroende agent och en oberoende agent kommer därför att ändras. Ändringen i åtgärds punkt 7 innebär även att verksamheter måste genomgå ett förberedande och biträdande arts test för att kunna undantas från att utgöra ett fast driftställe. Det kommer även införas en ny antifragmenteringsregel för att förhindra att multinationella företag inte ska kunna dela upp sin verksamhet till närstående företag, för att på så vis skapa verksamheter som är undantagna ett fast driftställe.

Sverige är medlem i OECD och flera av de skatteavtal vi ingått med andra länder bygger på OECD:s modellavtal. Eftersom Sverige är ett dualistiskt land kommer ändringarna genom åtgärds punkt 7 inte få någon direkt effekt, utan det kommer först att krävas en ändring av vår interna definition i 2 kap. 29 § IL. Även EU arbetar för att genomföra de förändringar som BEPS vill uppnå. Som det ser ut nu kan EU komma att påverka svensk intern rätt redan innan OECD:s BEPS-projekt kan tänkas göra det.

Ändringarna i åtgärds punkt 7 är något oklara och kommer att träffa situationer som BEPS inte är tänkt att träffa. Det vill säga företag som inte har lagt upp vissa strukturer enbart av skatteskal. Åtgärds punkt 7 kommer att leda till att flera fasta driftställen uppstår. Fler fasta driftställen leder dock inte automatiskt till att det finns vinster som kan allokeras dit. Åtgärds punkt 7 uppfyller därför endast delvis sitt syfte. Dessa syften kanske bättre hade kunnat uppfyllas med tydligare regler kring internprissättning.

Förord

Skrivandet av denna uppsats har kombinerats med praktik på Wistrand Advokatbyrå i Stockholm. Jag vill därför rikta ett stort tack till de kollegor som har engagerat sig i uppsatsen. Jag vill även rikta ett stort tack till min handledare Christina Moëll som alltid varit tillgänglig och kommit med kloka tankar och invändningar. Slutligen vill jag tacka min familj för allt stöd under dessa år, i med och motgång.

Med denna uppsats sätter jag punkt för min tid i Lund. Det har varit fem för det mesta fantastiska år. Nu väntar nya utmaningar.

Lund den 25 maj 2016

Sofia Molin

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SvSkT	Svensk skattetidning

1 Inledning

Skatteflykt och aggressiv skatteplanering är ett stort samhällsproblem som leder till att samhället går miste om viktiga skatteintäkter som kunnat användas för finansieringen av bland annat vård, skola och omsorg. Genom att intäkter förs ut ur landet eroderas den svenska skattebasen. Problemet är inte unikt för Sverige. Inom ramen för OECD¹ har därför ett intensivt arbete bedrivits under de senaste åren i syfte att motverka intäktsförflyttningar och erosion av skattebaser. Projektet har benämnts ”Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS). En av åtgärds punkterna i BEPS är en omdefinition av begreppet fast driftställe i OECD:s modellavtal. I denna uppsats undersöks närmare vad omdefinitionen innebär och hur den kan komma att påverka den svenska interna rätten.

1.1 Bakgrund

BEPS står, som sagt var, för ”Base Erosion and Profit Shifting” och är ett internationellt projekt som OECD på uppdrag av G20-länderna har startat. Bakgrunden till projektet är den alltmer internationaliserade och globaliserade marknad som företag i dag arbetar på, som har lett till att skatteregler, såväl de nationella som internationella i form av bilaterala skatteavtal, inte har hängit med. Detta gäller särskilt regleringar för multinationella företag som genom utnyttjande av skillnader i länders interna skattelagstiftningar och skatteavtal, har möjlighet att omallokera² intäkter och på så vis betala skatt i andra länder än där intäkterna uppkommer.³ I media de senaste åren har man till exempel kunnat läsa om flera välkända internationella företag, som till exempel Google och Starbucks, som genom aktiv planering allokerat intäkter till länder med låg eller ingen skatt alls, i stället för att betala skatt i det land där intäkterna från verksamheten har uppstått. Även om detta har varit tillåtet, som regelverket har sett ut, råder det inga tvivel om att länder har förlorat betydande skatteintäkter på grund av denna typ av intäktsallokering.⁴

Åtgärds punkt 7 – *Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status* (åtgärds punkt 7) i BEPS-projektet, fokuserar på ändringar i definitionen av ett fast driftställe i artikel 5 i OECD:s modellavtal och i dess kommentarer. För att uppfylla syftet med BEPS-projektet och se till att intäkter

¹ Organisation for Economic Co-operation and Development.

² Vinster ska hänföras till den verksamhet där vinsterna uppstod.

³ OECD homepage, *About Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*.

⁴ Tranquilli & Bertlin, *Expertpanelen om BEPS - ett skatteprojekt med konsekvenser*.

allokeras till rätt land, anser OECD att definitionen av ett fast driftställe i artikel 5 i OECD:s modellavtal måste ändras.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att redogöra för åtgärds punkt 7 i BEPS och undersöka vilka konsekvenser åtgärderna kommer att få. Uppsatsen inriktas särskilt på hur den svenska interna definitionen av ett fast driftställe kan komma att påverkas. Ytterligare ett syfte är att undersöka om åtgärds punkt 7 uppfyller det övergripande syftet med BEPS-projektet i förhållandet till fasta driftställen eller om detta bättre hade kunnat uppnås på ett annat sätt.

Mina frågeställningar är således:

- Vilka konsekvenser kan åtgärds punkt 7 få?
- Vad innebär ändringarna för svensk intern rätt?
- Uppfyller åtgärds punkt 7 syftet med BEPS-projektet eller hade det bättre kunnat uppnås på ett annat sätt?

1.3 Metod, material och perspektiv

1.3.1 Val av metod

För att nå syftet med uppsatsen och besvara mina frågeställningar har jag använt mig av en rättsdogmatisk metod. Det innebär att jag har försökt att lösa ett rättsligt problem genom att studera allmänt accepterade rättskällor.⁵ Jag har utgått från det rättsliga problem som finns idag att multinationella företag lägger upp strukturer för att minska sin skattebetalning samt det rättsliga problemet kring hur den svenska definitionen av fast driftställe förhåller sig till OECD:s modellavtal. Svaren på detta har jag sökt genom att studera förarbeten, lagar, praxis, doktrin och rättsprinciper. Materialet har jag använt för att se vad ändringen av definitionen av ett fast driftställe innebär och vilka konsekvenser den kommer att få samt hur ändringen kommer att påverka definitionen i svensk intern rätt.

Eftersom slutrapporterna från BEPS-projektet nyligen offentliggjorts är doktrinen på området fortfarande relativt mager. Jag har därför intervjuat, mailat och varit på seminarier med personer som arbetar med frågor om fasta driftställen. Under arbetet med uppsatsen har jag upplevt att det har varit svårt att finna material till hur den offentliga sidan ställer sig till ändringar i artikel 5 i

⁵ Korling & Zamboni (red.), *Juridisk metodlära*, 2013, s 21.

OECD:s modellavtal, då den slutliga rapporten till åtgärds punkt 7 kom ut i oktober 2015 samt att allokering av vinster och det multilaterala instrumentet fortfarande är under utredning och beräknas komma först i slutet av 2016. Tankar och kommentarer från den privata sidan har varit lättare att hitta.

I uppsatsens analys har jag delvis även använt mig av en normativ metod. Det innebär att jag har försökt förklara hur det borde vara och försökt finna en lösning på hur problemen kan åtgärdas.

I uppsatsens deskriptiva del har jag valt att ta med delar av den svenska interna rätten och delar av artikel 5 i OECD:s modellavtal som reglerar ett fast driftställe, men som inte är relevant för åtgärds punkt 7. Jag har valt att ta med dessa avsnitt då jag anser att det är viktigt att ha med sig hela bakgrundsbilden om hur den nuvarande definitionen av ett fast driftställe är reglerad.

1.3.2 Val av material och perspektiv

Eftersom BEPS-projektet och OECD:s modellavtal har egna rapporter och kommentarer som utvecklar och förklarar mer ingående hur artikel 5 i OECD:s modellavtal ska tolkas, har främst material från dessa källor använts.

Material har även inhämtats från Skatteverket. Den svenska definitionen av ett fast driftställe bygger på OECD:s modellavtal och därför finns det inte mycket i svenska förarbeten om regleringen i svensk rätt. Den svenska definitionen av ett fast driftställe är dock inte helt identisk med OECD:s modellavtal varför jag även valt att använda mig av Skatteverkets rättsliga vägledning för den svenska definitionen. Skatteverket är den myndighet som i första instans avgör om det finns ett fast driftställe i Sverige eller inte.

I uppsatsen har många tankar och kommentarer hämtats, dels från personer och företag i offentlig sektor, dels från personer och företag i privat sektor. De ändringar som föreslås i BEPS slutrapport kan sägas göra det svårare för företag att lägga verksamheter i andra länder utan att få ett fast driftställe där, något som inte alltid uppskattas av företag. Uttalanden från personer och företag i privata sektorn kan därför förmodas vara något vinklade. De skattekonsultföretag som anlitas av privata företag har ju till exempel till uppgift för sina uppdragsgivares räkning att finna en så förmånlig skattemässig lösning som möjligt.

Den doktrin som använts för denna uppsats har valts utifrån vad jag anser är pålitliga och säkra källor samt utifrån personens auktoritet på skatteområdet. Större delen av de författare och personer som refererats till används normalt

som referenser i praxis och annan doktrin. Därför har jag ansett att det har varit motiverat att använda dessa i min uppsats.

I min uppsats har jag valt att ha ett kritiskt perspektiv. Det innebär att jag har granskat vilka konsekvenser ändringarna kommer att få och hur det kommer att påverka svensk intern rätt, från ett så objektivt sätt som möjligt.

1.4 Avgränsning

Fast driftställe är det första steget i att en vinst kan beskattas i det land verksamheten bedrivs i. Det andra steget är att se om en eventuell vinst kan allokeras till det fasta driftstället. Om och när detta är möjligt är fortfarande under utredning just nu hos OECD. Jag har därför valt att endast fokusera på det första steget, omdefinitionen av ett fast driftställe.

I min uppsats har jag även valt att endast fokusera på åtgärds punkt 7 i BEPS. Allokering av vinster till ett fast driftställe hanteras även delvis i andra åtgärds punkter i BEPS, till exempel åtgärds punkt 1 vad gäller den digitala ekonomin⁶. Avgränsningen har jag valt att göra av utrymmesskäl samt för att åtgärds punkt 7 är den viktigaste åtgärds punkten vad gäller ett fast driftställe. Jag har dock valt att nämna något kort om åtgärds punkt 15 i BEPS. Det beror på att denna åtgärds punkt antagligen kommer att få en stor påverkan på svensk rätt, vad gäller vår interna definition av ett fast driftställe. Åtgärds punkt 15 är dock fortfarande under utredning av OECD och jag har därför valt att endast nämna den något övergripande.

Ytterligare en avgränsning är att jag valt att bara ta upp de större ändringarna genom åtgärds punkt 7 i artikel 5 i OECD:s modellavtal. Detta av utrymmesskäl och för att få ett större djup i uppsatsen när det gäller vad de mer påtagliga ändringarna innebär.

Flera av medlemsländerna i OECD är även med i EU. På detta sätt har EU också börjat arbeta med frågor som faller inom BEPS. Denna uppsats fokuserar på OECD:s ändringar genom BEPS och EU:s arbete med detta tas därför endast upp något kortfattat, då detta är intressant för svensk intern rätt, eftersom Sverige, som medlem i EU, är bundet av EU-rätten.

⁶ Det är ett begrepp som enligt min mening syftar främst på handel över nätet av varor och digitala tjänster.

1.5 Disposition

Jag har valt att lägga upp min uppsats på så vis att jag inleder med att i kapitel 2 redogöra för vad som avses med ett fast driftställe och vilken skatterättslig betydelse det har. Därefter går jag in på hur den svenska interna rätten har reglerat ett fast driftställe, vad OECD är, hur OECD:s modellavtal har reglerat ett fast driftställe, samt på vilka sätt det skiljer sig mot den svenska regleringen.

I kapitel 3 förklaras lite mer om bakgrunden till BEPS-projektet och vad åtgärds punkt 7 innebär. Det redogörs även för vilka problem som har uppstått med den nuvarande definitionen i artikel 5 i OECD:s modellavtal och vilka ändringar man vill införa genom åtgärds punkt 7 för att få bukt med problemen. I detta kapitel tas även upp de uttalanden som gjorts i doktrin om ändringarna.

I kapitel 4 ges en kortfattad redogörelse över hur svensk intern rätt förhåller sig till skatteavtal, vilket rättskällevärde OECD:s modellavtal och dess kommentarer har i svensk rätt och vid ändringar av dem.

I kapitel 5 beskrivs hur Sveriges arbete med BEPS har sett ut samt hur personer i doktrin har uttalat sig om hur ändringarna genom åtgärds punkt 7 kan komma att påverka den svenska interna rätten.

Framställningen avslutas i kapitel 6 med en analys där de frågeställningar som är föremål för uppsatsen besvaras samt i kapitel 7 där några avslutande kommentarer ges.

1.6 Terminiologi

I uppsatsen förekommer ordet *allokering*. Enligt Nationalencyklopedin betyder det att resurser ska fördelas till olika områden.⁷ I denna uppsats menar jag med *allokering* att eventuella vinster ska hänföras till den verksamhet där vinsterna uppstod.

Jag har valt i denna uppsats att använda mig av begreppet *företag* som synonym till begreppet *bolag*, varför *bolag* inte förekommer i uppsatsen.

⁷ Nationalencyklopedin, *Uppslagsord "allokering"*.

I denna uppsats har jag även valt att använda mig av ordet *land* som synonym till ordet *stat*, varför *stat* inte förekommer i uppsatsen.

Slutligen har jag i denna uppsats valt att använda mig av begreppen *skatteavtal* och *dubbelbeskattningsavtal* som synonymer.

2 Fast driftställe

Fysiska personer som är bosatta utomlands samt utländska bolag är under vissa förutsättningar skattskyldiga i Sverige för inkomst av näringsverksamhet om verksamheten har bedrivits här i Sverige, utan att verksamheten har hemvist här.⁸ Likaså är fysiska personer som är bosatta i Sverige och svenska företag som bedriver verksamhet i ett annat land under vissa förutsättningar skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i det landet, utan att verksamheten har hemvist där.⁹

Definitionen av ett fast driftställe i svensk rätt anger vilken anknytning som krävs för att en verksamhet som helt eller delvis bedrivs i Sverige och som har inkomster hänförliga från den verksamheten, kan beskattas i Sverige. Ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige kan på så vis i stor utsträckning likställas med ett inhemskt svenskt företag.¹⁰ Vid en internationell utblick finner man att skatteregleringar i andra länder i allmänhet också är uppbyggda på detta sätt, det vill säga att utländska verksamheter endast ska beskattas för inkomst hänförlig till verksamheten om de har ett fast driftställe i det landet. Definitionen av ett fast driftställe har följaktligen en viktig betydelse i bestämmandet om en utländsk verksamhet ska betala skatt i ett annat land.¹¹

I detta kapitel behandlar jag den nuvarande regleringen av begreppet fast driftställe i den svenska interna rätten samt därefter hur ett fast driftställe regleras i OECD:s modellavtal idag.

2.1 Svensk rätt

2.1.1 Inledning

Sverige är sedan år 1961 medlem i OECD. Organisationen arbetar för medlemsländernas ekonomiska samarbete och utveckling.¹² Hos OECD finns ett

⁸ 2 kap. 29 § IL.

⁹ Prop. 1986/87:30, s 40.

¹⁰ Skatteverkets rättsliga vägledning, *Hur ska inkomstskattelagen tolkas?*.

¹¹ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7-2015 Final Report*, 2015, s 9.

¹² Regeringskansliets hemsida, *OECD*.

modellavtal som anger på vilket sätt dubbelbeskattning ska undvikas och fördelar beskattningsrätten till olika typer av inkomster.¹³ Den svenska definitionen av ett fast driftställe bygger på artikel 5 i OECD:s modellavtal.¹⁴ Några skillnader finns dock och som gör att det inte råder fullständig överensstämmelse mellan regleringarna.¹⁵

2.1.2 2 kap. 29 § IL

I svensk lagstiftning finns begreppet fast driftställe reglerat i 2 kap. 29 § IL¹⁶. För att företag ska kunna beskattas krävs att beskattning kan ske både enligt IL och enligt ett eventuellt skatteavtal. I avsikt att underlätta tillämpningen av reglerna i IL samt bestämmelserna i de skatteavtal som Sverige har ingått med andra länder, har man valt att låta regeln i IL delvis bygga på samma principer som artikel 5 i OECD:s modellavtal.¹⁷

2.1.2.1 Huvudregeln

Med ett fast driftställe för näringsverksamhet avses en *stadigvarande plats* för *affärsverksamhet* varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.¹⁸ Platsen ska vara affärsmässigt sammanhållen eller geografiskt bestämd och användas av företaget. Det är de faktiska omständigheterna, att affärsverksamheten bedrivs från platsen, som avgör om det finns ett fast driftställe. Platsen kan avse alla byggnader, anläggningar och uppsättningar, som används för att utföra affärsverksamhet för det utländska företaget. Detta gäller oberoende av om platsen bara används för affärsverksamhet eller även för privata ändamål. Det är även oväsentligt huruvida platsen ägs eller hyrs av eller på annat vis förfogas av det utländska företaget.¹⁹ Platsen kan till exempel vara en lokal, en maskin, en server för näthandel, en privatbostad²⁰, en del av en marknadsplats, ett stadigvarande område som används för upplag av tullpliktiga varor eller en byggnad som det utländska företaget förfogar över men som ägs av

¹³ Skatteverkets rättsliga vägledning, *Modellavtalets uppbyggnad*.

¹⁴ Se Jonsson, *Inkomstskattelag (1999:1229) 2 kap. 29 §*.

¹⁵ Skatteverkets rättsliga vägledning, *Hur ska inkomstskattelagen tolkas?*.

¹⁶ Inkomstskattelag (1999:1229).

¹⁷ Prop. 1986/87:30, s 42 samt Skatteverkets rättsliga vägledning, *Hur ska inkomstskattelagen tolkas?*.

¹⁸ 2 kap. 29 § 1 st. IL.

¹⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, 2014, s 95.

²⁰ Se till exempel RÅ 2009 ref. 91.

ett annat företag.²¹ Ett företag kan även ha flera geografiska platser som var och en utgör ett fast driftställe.²²

Det krävs heller ingen formell laglig rätt att vistas på platsen. Detta leder till att om ett företag olagligt har ockuperat en byggnad där det utövar affärsverksamhet kan denna plats ändå utgöra ett fast driftställe.²³

Att platsen ska vara stadigvarande innebär att den ska ha en viss grad av varaktighet. En verksamhet har i svensk praxis ansetts vara stadigvarande när verksamheten pågått i mer än sex månader.²⁴ En verksamhet som i sig själv bedrivs under mycket korta perioder men regelbundet under flera perioder, kan dock även den utgöra ett fast driftställe. Dessa är framförallt verksamheter som är säsongsbetonade.²⁵ En affärsverksamhet som årligen återkommer till samma plats kan således ses som stadigvarande även om affärsverksamheten pågått under kortare tid än sex månader per år. Då gäller att affärsverksamheten ska ha bedrivits mer än två till tre månader per år under ett antal år för att anses vara stadigvarande. En verksamhet som pågår i tre månader per år under en period av tre år kan därför utgöra ett fast driftställe.²⁶

Det är kärnverksamheten hos det utländska företaget som helt eller delvis ska bedrivas från den stadigvarande platsen. En kärnverksamhet brukar definieras som en väsentlig och betydande del av ett företags verksamhet.²⁷ Med det menas att verksamheten måste arbeta med företagets affärsidé och inte endast vara av förberedande eller biträdande karaktär.²⁸ Ett företag, försäljning, forskning och utveckling samt produktion är exempel på funktioner som anses utgöra kärnverksamhet. Det räcker med att en del av kärnverksamheten finns i Sverige för att den ska kunna utgöra ett fast driftställe här.²⁹

2.1.2.2 Förberedande och biträdande art

Verksamheter som uteslutande är av förberedande eller biträdande art i Sverige utgör inte ett fast driftställe. Dessa är verksamheter som endast indirekt

²¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, 2014, s 95.

²² Skatteverkets hemsida, *Fast driftställe i Sverige eller inte*.

²³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, 2014, s 95.

²⁴ Skatteverkets hemsida, *Fast driftställe i Sverige eller inte*.

²⁵ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, 2014, s 97f.

²⁶ Skatteverkets hemsida, *Fast driftställe i Sverige eller inte*.

²⁷ Ibid.

²⁸ Skatteverkets rättsliga vägledning, *Article 5 Permanent establishment*.

²⁹ Skatteverkets hemsida, *Fast driftställe i Sverige eller inte*.

bidrar till företagets intäkter. Om en verksamhet har betydelse för det utländska företagets planering eller beslut kan den dock ses som en kärnverksamhet och blir inte uteslutande av förberedande eller biträdande art.³⁰ Till skillnad från OECD:s modellavtal där det uttryckligen i fjärde punkten i artikel 5 står vilka situationer som särskilt bör ses som förberedande och biträdande verksamheter, har man i den svenska interna rätten valt att inte ha en sådan lista. I stället får man studera enskilda fall och använda sig av förarbeten och praxis för att utläsa om verksamheten är av förberedande eller biträdande art.³¹ Anledningen till detta är att dessa uttryckliga undantag inte alltid har tagits med i svenska skatteavtal. Men även det att Sverige har ansett att det kan diskuteras om de verksamheter av förberedande och biträdande art som omnämns i OECD:s modellavtal alls självständigt kan utgöra ett fast driftställe såsom det definieras i modellavtalet.³²

Vilka aktiviteter som är av förberedande eller biträdande art kan vara svåra att bedöma. Det avgörande i bedömningen är om verksamheten i sig själv är väsentlig och utgör en betydande del av hela kärnverksamheten.³³ Varje individuellt fall måste undersökas efter dess situation. En verksamhet vars huvudsyfte är identiskt med det övergripande syftet för hela företaget utgör ingen verksamhet av förberedande eller biträdande art och verksamheten kan därför anses utgöra ett fast driftställe. För att undantaget från ett fast driftställe ska vara uppfyllt krävs också att den förberedande eller biträdande verksamheten enbart avser det egna företagets verksamhet. Om verksamheten ger service till andra företag i samma koncern utöver sitt eget företag uppkommer ett fast driftställe, förutsatt att övriga villkor enligt huvudregeln är uppfyllda.³⁴ Ett exempel på en verksamhet av förberedande art är om en person är anställd i Sverige av ett utländskt företag enbart för att se vilka möjligheter det finns för en framtida etablering av det utländska företagets kärnverksamhet i Sverige. Om det utländska företaget därefter tar kontakt med kunder, för till exempel försäljning, anses verksamheten inte längre vara av förberedande art.³⁵

2.1.2.3 Exempel på fast driftställe

Under huvudregeln i 2 kap. 29 § 1 st. IL finns en lista på platser som särskilt bör anses som fasta driftställen. Listan är inte uttömmande men radar upp platser som presumeras utgöra ett fast driftställe.³⁶ För att dessa platser ska

³⁰ Skatteverkets hemsida, *Fast driftställe i Sverige eller inte*.

³¹ OECD:s modellavtal.

³² Prop. 1986/87:30, s 43.

³³ Skatteverkets rättsliga vägledning, *Article 5 Permanent establishment*.

³⁴ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, 2014, s 104f.

³⁵ Skatteverkets hemsida, *Fast driftställe i Sverige eller inte*.

³⁶ OECD:s modellavtal.

utgöra fasta driftställen krävs fortfarande att villkoren i huvudregeln är uppfyllda.³⁷ Denna uppräkningslista är helt överensstämmande med OECD:s modellavtal, men innefattar utöver dessa även byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet samt fastighet som utgör omsättningstillgång i näringsverksamhet.³⁸ Att lagstiftaren i den svenska regleringen valt att ta med byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet beror på att bestämmelser i vissa skatteavtal som Sverige ingått har en kortare tidsperiod än tolv månader eller ingen tidsperiod alls för att en verksamhet ska anses utgöra ett fast driftställe och att detta på så vis leder till att byggnads-, anläggningstillgångar eller installationsverksamhet ofta leder till fasta driftställen i Sverige.³⁹ Att fastigheter som utgör omsättningstillgångar har tagits med är för att Sverige ska kunna beskatta begränsat skattskyldiga i Sverige för inkomst av tomtrörelse och annan verksamhet där fastigheter är lagertillgångar.⁴⁰

2.1.2.4 Agentregeln

Förutom att ett fast driftställe kan uppkomma genom en fysisk plats kan även en beroende agent eller representant utgöra ett fast driftställe. Så är fallet om någon är verksam i en näringsverksamhet här i Sverige och har fått en fullmakt att ingå avtal för verksamhetens innehavare, samt regelmässigt också använder denna fullmakt.⁴¹ Personen kan både vara såväl en fysisk person som ett företag och behöver inte vara invånare eller ha en affärsverksamhet i det land som personen agerar i för det utländska företagets räkning.⁴²

Ett utländskt företag som inte har någon stadigvarande plats här i Sverige som verksamheten bedrivs från kan således ha ett fast driftställe genom en beroende agent. Denna agent kan vara en anställd, företagets VD, en uppdragsgivare, etc. Det viktiga är att personen befinner sig i en beroendeställning gentemot sin uppdragsgivare, det utländska företaget. Det som talar för att det finns en beroendeställning kan vara att agenten har låg affärsrisk eller ett fåtal uppdragsgivare, det vill säga att personen får huvuddelen av sina inkomster från ett och samma utländska företag.⁴³

Avtalen som den beroende agenten sluter måste, som OECD:s modellavtal har reglerat, gälla det utländska företagets kärnverksamhet för att företaget

³⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, 2014, s 100.

³⁸ 2 kap. 29 § 2 st. IL.

³⁹ Prop. 1986/87:30, s 42.

⁴⁰ *Ibid.*, s 42f.

⁴¹ 2 kap. 29 § 3 st. IL.

⁴² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, 2014, s 107.

⁴³ Skatteverkets hemsida, *Fast driftställe i Sverige eller inte*.

ska kunna anses ha ett fast driftställe där representanten sluter avtal. Ett utländskt företag som bedriver försäljning i Sverige har ett fast driftställe om en beroende agent i sitt eget namn eller i företagets namn, sluter bindande avtal för det utländska företagets räkning. Om den beroende agenten enbart tar upp kundorder, förmedlar priser och rabatter eller gör kreditprövningar och övriga avtalsvillkor beslutas från utlandet, utgör agentens arbete inte ett fast driftställe. Undantag finns om den beroende agenten regelbundet tar upp kundorder och det utländska företaget regelbundet godkänner dessa, eller om dessa kundorder vidareförmedlas till ett lager i utlandet för utskick av varor.⁴⁴

Agentregeln är ett alternativ till huvudregeln. Om det kan visas att ett utländskt företag har ett fast driftställe genom huvudregeln behöver man således inte gå vidare och visa att en person som ingår avtal för det utländska företaget utgör en beroende agent.⁴⁵

2.1.2.5 Oberoende agent

Fast driftställe anses inte finnas i Sverige bara för att någon bedriver affärsverksamhet här genom förmedling av kommissionär, mäklare eller någon annan oberoende representant, om denna representant agerar i sin vanliga affärsverksamhet.⁴⁶

Förutom att agera i sin vanliga affärsverksamhet när personen agerar för det utländska företaget, ska personen både juridiskt och ekonomiskt vara oberoende det utländska företaget, för att utgöra en oberoende agent.⁴⁷ En annan faktor att beakta är om personen har några skyldigheter gentemot det utländska företaget, i form av instruktioner eller att det utländska företaget har någon form av kontroll. Ytterligare faktorer att beakta är om risken om något går fel ligger på personen eller det utländska företaget och om personen utför aktiviteter åt det utländska företaget under en lång tid. I dessa fall anses personen inte vara oberoende utan betraktas vara en beroende agent till det utländska företaget.⁴⁸

⁴⁴ Skatteverkets hemsida, *Fast driftställe i Sverige eller inte*.

⁴⁵ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, 2014, s 108.

⁴⁶ 2 kap. 29 § 4 st. IL.

⁴⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, 2014, s 109.

⁴⁸ *Ibid.*, s 109f.

2.2 OECD

2.2.1 Bakgrund

Sverige är som tidigare nämnt sedan år 1961 medlem i OECD. Organisationen arbetar som ovan nämnt för att medlemsländerna ska ha ett ekonomiskt samarbete och utveckling.⁴⁹ I Sverige är det Utrikesdepartementet som är samordningsansvarig för OECD-frågorna och som ska föra fram en enig svensk politik i OECD. Varje departement ansvarar dock för det löpande OECD-arbetet inom sitt område.⁵⁰

I OECD produceras olika slags dokument som kan avse allt från beslut och rekommendationer till rapporter. Enligt artikel 5 i OECD:s stadga är beslut bindande om annat inte har angetts, medan rekommendationer och rapporter inte är bindande.⁵¹ I skattefrågor är det normalt rekommendationer som är den vanligaste beslutsformen.⁵² Även om rekommendationer inte är bindande för medlemsstaterna förväntas det att man ska följa dem. En medlemsstat som avser att inte implementera en rekommendation bör ge uttryck för det ställningstagandet och reservera sig mot det.⁵³

Reservationer kan även göras från artiklar i OECD:s modellavtal. Med BEPS-projektet har rekommendationer kommit om ändringar i OECD:s modellavtal, i kommentarerna till OECD:s modellavtal och i OECD:s Transfer Pricing Guidelines.⁵⁴ BEPS-projektet har förutom rekommendationer även resulterat i rapporter. Dessa rapporter är således inte heller bindande och det finns inte samma gruppträck som för rekommendationer att de ska följas. BEPS-projektet kommer således att ta sig lite olika uttryck vid införlivandet hos medlemsstaterna, beroende på vilket slag av dokument det handlar om.⁵⁵

2.2.2 OECD:s modellavtal idag

Artikel 5 i modellavtalet och kommentarerna till denna artikel fastställer när ett fast driftställe föreligger. För närvarande består artikel 5 av sju punkter som reglerar när ett fast driftställe förekommer.⁵⁶ Eftersom punkt 1, huvudregeln, punkt 2, exempellista på fasta driftställen, punkt 5, beroende agent

⁴⁹ Regeringskansliets hemsida, *OECD*.

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ *OECD, OECD Legal Instruments.*

⁵² Hultqvist & Wiman, *BEPS – implementering i svensk skatterätt*, SvSkT, nr 4 2015, s 317.

⁵³ *OECD, OECD Legal Instruments.*

⁵⁴ Hultqvist & Wiman, *BEPS – implementering i svensk skatterätt*, SvSkT, nr 4 2015, s 317.

⁵⁵ *Ibid.*, s 318.

⁵⁶ Skatteverket rättsliga vägledning, *Article 5 Permanent establishment.*

samt punkt 6, oberoende agent, är reglerat på samma sätt som i svensk rätt har jag i detta delavsnitt valt att endast fokusera på de skillnader som finns jämfört med den svenska regleringen i 2 kap. 29 § IL.

2.2.2.1 Byggnadsregeln

I artikel 5(3) i OECD:s modellavtal anges att byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet utgör ett fast driftställe endast om verksamheten pågått under mer än tolv månader.⁵⁷ Tolvmånaderstestet används för varje individuellt projekt eller plats. När man bedömer hur länge projektet eller platsen har funnits ska ett tidigare projekt eller plats som inte har någon anknytning till den nya platsen inte räknas med.⁵⁸ Detta skiljer sig således från svensk rätt som genom praxis har reglerat endast sex månader.

2.2.2.2 Undantag från fast driftställe

I artikel 5(4) i OECD:s modellavtal anges några uttryckliga undantag från vad som enligt huvudregeln annars skulle utgöra ett fast driftställe. För att nämna några kan anges lagerhållning, informationsinhämtning och inköp. Gemensamt för dessa undantag är att ett fast driftställe inte föreligger även om dessa affärsverksamheter drivs från en plats som anses vara stadigvarande eller att affärsverksamheten bedrivs genom en beroende agent. Verksamheter som faller under denna undantagsbestämmelse är verksamheter av förberedande eller biträdande art. Syftet med detta undantag är att ett företag inte ska bli dubbelbeskattat om företaget i det ena landet endast utför aktiviteter som är av rent förberedande eller biträdande karaktär.⁵⁹ Detta är som tidigare nämnt en skillnad från svensk rätt på så vis att den svenska regleringen inte uttryckligen har en lista på verksamheter som i sig själv bör ses som verksamheter av förberedande eller biträdande art.

2.2.2.3 Dotterbolag

Enligt den sjunde och sista punkten, artikel 5(7) i OECD:s modellavtal, anges det att det är generellt accepterat att ett dotterbolag inte i sig utgör ett fast driftställe åt sitt moderbolag. Detta följer av att ett dotterbolag ska anses vara en oberoende juridisk enhet. Även då dotterbolaget bedriver handel som kontrolleras av moderbolaget konstituerar detta inte att dotterbolaget får ett fast

⁵⁷ Skatteverket rättsliga vägledning, *Article 5 Permanent establishment*.

⁵⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, 2014, s 101f.

⁵⁹ *Ibid.*, s 104.

driftställe. Ett moderbolag kan dock under reglerna i huvudregeln och agentregeln i artikeln, ha ett fast driftställe i ett land där dotterbolaget bedriver verksamhet. Alla platser eller byggnader som tillhör dotterbolaget och som förfogas av moderbolaget och konstituerar en stadigvarande plats för affärsverksamhet där moderbolaget själv bedriver sin verksamhet, kommer att kunna utgöra ett fast driftställe.⁶⁰

I den svenska interna rätten finns detta inte uttryckligen reglerat i 2 kap. 29 § IL. I förarbeten anges dock att ett dotterbolag inte i sig själv ska anses vara ett fast driftställe i Sverige. Detta följer av principen att ett dotterbolag är ett självständigt rättssubjekt. Följaktligen gäller detta även i svensk intern rätt men genom förarbeten.⁶¹

⁶⁰ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, 2014, s 111.

⁶¹ Prop. 1986/87:30, s 43.

3 BEPS-projektet

3.1 Inledning

Allt eftersom ekonomin har blivit mer globalt integrerad har samarbetet mellan företag i olika länder ökat. Flera multinationella koncerner har bildats och intern företagshandel representerar en stor del av all handel. Globaliseringen har därför skiftat från landspecifika strukturer till globala strukturer.⁶² I en beräkning gjord av OECD har man kommit fram till att multinationella företag betalar 4 – 10 % lägre bolagsskatt än nationella företag och detta på grund av att skattereglerna inte är samordnade mellan olika länder. Skattebortfallet är beräknat till 900 – 2 000 miljarder svenska kronor årligen globalt.⁶³

Orsaken till skatteplaneringen som växt fram är således inte inhemska reglers skattelagstiftning utan närmast ett fel som har vuxit fram med internationaliseringen och globaliseringen. Mot denna bakgrund gav G20-länderna i uppdrag till OECD att ta fram en handlingsplan för BEPS, för att förhindra vinstförflyttningar och motverka erosion av länders skattebaser. Detta gäller både vinster som flyttas från stater med högre skatt till stater med lägre skatt och förluster som flyttas i motsatt riktning.⁶⁴

3.2 Åtgärds punkt 7 i BEPS

I den sjunde åtgärds punkten i OECD:s handlingsplan mot BEPS finner man ändringarna avseende definitionen av ett fast driftställe i artikel 5 i OECD:s modellavtal. OECD införde denna åtgärds punkt för att förhindra vissa vanliga skatteundrandraganden som används för att kringgå den nuvarande definitionen av ett fast driftställe. Slutrapporten från BEPS tar främst sikte på situationer där skattebetalare använder sig av kommissionärsupplägg eller likande situationer, för att undvika att få ett fast driftställe i det andra landet genom agentreglerna i artikel 5(5) och artikel 5(6). Rapporten tar även sikte på situationer där skattebetalare utnyttjar de specifika undantagen i artikel 5(4). Slutligen rör rapporten situationer där skattebetalare kringgått tolv månadersregeln i byggnadsregeln i artikel 5(3).⁶⁵ Ändringen i artikel 5(3) kommer dock inte att beröras i denna uppsats.

⁶² OECD, *Action plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, s 7.

⁶³ Hansson, *Seminarium om BEPS*, 01-12-15, Skatteverkets hemsida.

⁶⁴ Tranquilli & Bertlin, *Expertpanelen om BEPS - ett skatteprojekt med konsekvenser*.

⁶⁵ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7-2015 Final Report*, 2015, s 9.

Slutrapporten för åtgärds punkt 7 har kommit fram till att den nuvarande definitionen av ett fast driftställe i OECD:s modellavtal samt dess kommentarer, måste ändras för att uppfylla målen med BEPS-projektet. Åtgärds punkt 7 innefattar därför inte bara ändringar i artikel 5 i OECD:s modellavtal utan även i dess kommentarer. Rapporten indikerar att BEPS kommer att förändra förutsättningarna för både källstat- och hemvistbeskattning⁶⁶ i flera fall där intäkter över landsgränser annars skulle gå obeskattad eller bli beskattad till en mycket låg procentsats. Dessa ändringar på skatteområdet kommer att göra det möjligt för länder att adressera BEPS-projektets angelägenheter genom skatteavtal, vilket var ett av huvudfokusen enligt BEPS åtgärdsplan.⁶⁷

Slutrapporten vidkänner att i förändring av internationell skatterätt har flera länder uttryckt oro för hur internationella standarder, som bilaterala skatteavtal är uppbyggda på och som allokerar skatterättigheter mellan källstat och hemviststat ska komma att påverkas. Ändringarna genom BEPS åtgärds punkt 7 är dock inte direkt menade att ändra de existerande internationella standarderna på allokeringen av skatterättigheter för inkomstbeskattning över landsgränser. Ändringarna kommer inte heller att påverka tolkningen av tidigare föreskrifter av OECD:s modellavtal eller tolkningen av skatteavtal där de gamla föreskrifterna är inkluderade, framförallt när det gäller de existerande artikel 5(4) och artikel 5(5).⁶⁸

I det följande av detta kapitel kommer jag att ta upp vilka de största ändringarna till artikel 5 i OECD:s modellavtal är.

3.2.1 Beroende agent

3.2.1.1 Problem idag

Huvudförändringen i slutrapporten rör agentregeln i artikel 5(5) i OECD:s modellavtal. Som artikel 5(5) har sett ut fram till idag har en beroende agent kunnat utgöra ett fast driftställe om agenten haft fullmakt och också använt denna fullmakt för att ingå avtal i det utländska företagens namn. Utländska företag har kringgått denna regel för att undvika att få ett fast driftställe i ett annat land, genom att i stället använda sig av kommissionärer som är undantagna från att utgöra ett fast driftställe enligt artikel 5(6) i OECD:s modellavtal.⁶⁹

⁶⁶ Med källstatbeskattning menas att intäkter ska beskattas i det land de uppstår. Med hemvistbeskattning avses att intäkter ska beskattas i det land företaget har sitt hemvist.

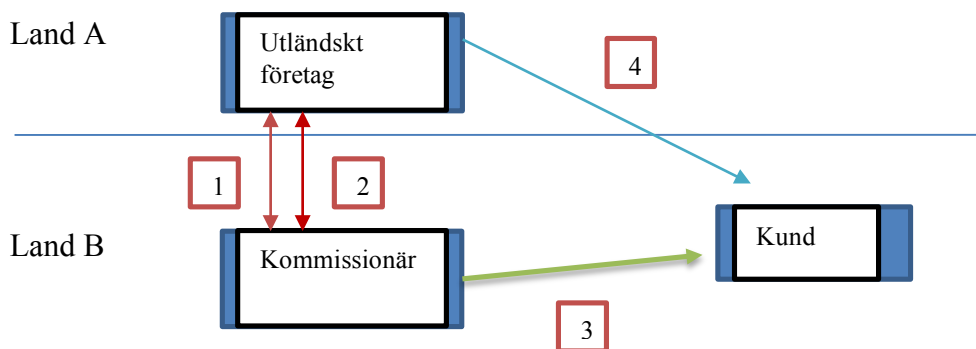
⁶⁷ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7-2015 Final Report*, 2015, s 14.

⁶⁸ *Ibid.*, s 9 och 14.

⁶⁹ Monsenego, *Utfallet av BEPS-projektet*, SvSkT, nr 10 2015, s 837.

Ett kommissionärsarrangemang i detta sammanhang kan beskrivas som ett upplägg där en person eller ett företag säljer produkter i ett land i sitt eget namn men på uppdrag av den som äger produkterna, som är en utländsk person eller ett utländskt företag. Detta arrangemang medför att den som äger produkterna via kommissionären kan sälja sina produkter i det andra landet utan att få ett fast driftställe där. Eftersom kommissionären i det andra landet inte äger produkterna som den säljer blir försäljningen inte beskattad i det land produkterna säljs i. Det enda som blir beskattat är den ersättning som kommissionären erhåller för utförandet av kommissionärstjänsten.⁷⁰

Ett utländskt företag som använder sig av ett kommissionärsupplägg får således inget fast driftställe eftersom villkoren i artikel 5(5) i OECD:s modellavtal inte är uppfyllda. Artikel 5(5) i OECD:s modellavtal bygger på att avtalet ingås i det utländska företags namn, och gör det därför möjligt att undvika agentregeln genom att ändra avtalsklausulerna till kommissionärsupplägg, utan några egentliga materiella ändringar i funktionerna för personen.⁷¹



- 1 Kommissionärsavtal
- 2 Ersättning/provision
- 3 Försäljningskontrakt, säljer i eget namn för det utländska bolagets räkning
- 4 Övergång av äganderätten

Ett av de avgöranden som kommit att påbörja tankarna på en omdefinition av ett fast driftställe i artikel 5 i OECD:s modellavtal, var det franska målet Zimmer från 2010. Det prövades av Frankrikes motsvarighet till Högsta förvaltningsdomstolen, Conseil d'Etat, och berörde tillämpningen av reglerna kring kommissionärer i definitionen av ett fast driftställe. Målet handlade om ett

⁷⁰ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7-2015 Final Report*, 2015, s 15.

⁷¹ *Ibid.*, s 10.

brittiskt bolag, Zimmer Ltd, som var specialiserad på ortopedi och som fram till 1995 skötte sin försäljning i Frankrike genom ett närstående bolag, Zimmer SAS. Det närstående bolaget Zimmer SAS agerade på så vis som återförsäljare. 1995 omorganiserade Zimmer Ltd sin organisation genom att omvandla återförsäljarverksamheten i Frankrike till ett kommissionärsupplägg. Kommissionsavtalet angav att Zimmer SAS skulle vara ansvarigt för försäljningen av det brittiska bolagets produkter, i eget namn men för Zimmer Ltd:s räkning, som var principal. Omstruktureringen gav till följd att Zimmer SAS sålde alla sina tillgångar, sitt varulager samt balansen i sina kundfordringar till Zimmer Ltd. Omorganisationen resulterade i en minskning i beskattningsbar inkomst för Zimmer SAS från 1995 och åren framåt. Fråga uppstod om Zimmer SAS var att betrakta som en beroende agent till Zimmer Ltd. Fokus i målet låg på artikel 4(4) i skatteavtalet mellan Frankrike och Storbritannien, som bygger på artikel 5(5) i OECD:s modellavtal, och specifikt på uttrycket ”har befogenhet att sluta avtal i företagets namn”. Conseil d’Etat gick emot de lägre instanserna och ansåg att en kommissionär enligt den franska civilrättsliga lagen inte kan binda sin principal eftersom en kommissionär ska anses agera i sitt eget namn och inte i principalens namn. Domstolen ansåg att på grund av kommissionärsavtalet kunde kommissionären inte anses vara en beroende agent och därmed inte utgöra ett fast driftställe för sin principal. Bedömningen ansågs skulle gälla när det rörde sig om formellt riktiga kommissionärsavtal och att kommissionären inte agerade utöver detta avtal.⁷²

Andra liknande strategier som använts för att undvika att en person utgör en beroende agent enligt artikel 5(5) i OECD:s modellavtal involverar situationer där avtal är förhandlade i ett land men som aldrig blir fullständigt avslutade i det landet, eftersom de i stället är slutförda eller godkända i ett annat land. I dessa situationer har således agenten inte ingått något fullständigt avtal och därmed inte agerat som en beroende agent.⁷³

3.2.1.2 Ändringarna

3.2.1.2.1 Artikel 5(5)

OECD anser att dessa kommissionärsupplägg och andra liknande strategier, i många fall är upplagda på detta vis för att erodera skattebaserna i det land där försäljningarna sker.⁷⁴ Detta anser OECD är en olämplig erodering av skattebaserna, då det land försäljningen sker i inte får möjlighet att beskatta det

⁷² Conseil d’Etat, 31 March 2010, no. 304715.

⁷³ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7-2015 Final Report*, 2015, s 10.

⁷⁴ *Ibid.*, s 15.

utländska företagens vinster från försäljningen.⁷⁵ OECD anser att när en agent ingår avtal som resulterar i ett vanligt ingående av avtal för det utländska företaget, ska det utländska företaget anses ha tillräckligt starkt anknytning till det landet för att ha ett fast driftställe där, om inte agenten verkligen sluter dessa avtal som en oberoende agent.⁷⁶ För att förhindra kringgåendet av att utgöra ett fast driftställe har OECD nu genom BEPS slutrapport fört in en ny definition av begreppet en ”beroende agent”. En agent utgör ett fast driftställe:

”where a person (...) is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are a) in the name of the enterprise, or b) 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 c) for the provision of services by that enterprise.”⁷⁷

Den nya utformningen av artikel 5(5) i OECD:s modellavtal tar således sikte på effekterna av en viss persons agerande, utöver dennes lagliga möjligheter att ingå avtal i en annan persons namn. Som artikel 5(5) är utformad idag krävs att agenten har fullmakt att sluta avtal. Förslaget genom slutrapporten vidgar definitionen av en beroende agent till när en person vanligtvis ingår avtal för det utländska företaget eller vanligtvis har rollen som leder till att ett avtal sluts, och att dessa avtal sluts rutinmässigt utan att det utländska företaget gör några större förändringar i avtalet. Personen behöver följaktligen enligt ändringen inte ha någon formell behörighet att ingå avtal.⁷⁸

3.2.1.2.2 Kommentarer till artikel 5(5)

I ändringarna i kommentarerna till artikel 5(5) förtydligas att för att agentregeln ska bli tillämplig, ska personen agera på uppdrag av ett företag, och när personen gör det ska denne regelmässigt ingå avtal, eller regelmässigt ha den ledande rollen vid avtalsslutandet. Avtalen ska även slutas rutinmässigt och utan att det utländska företaget gör några större ändringar. Kommentarer till förtydligar även att agentregel förutom att täcka situationer där avtalet görs i det utländska företagens namn, även täcker andra situationer. Agentregeln är även tillämplig när avtalen personen ingår gäller överföring av äganderätten till det utländska företaget, för beviljande av rätten att använda egendom ägd av det utländska företaget eller att det utländska företaget har rätt att använda

⁷⁵ Monsenego, *Utfallet av BEPS-projektet*, SvSkT, nr 10 2015, s. 836.

⁷⁶ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7-2015 Final Report*, 2015, s 15.

⁷⁷ *Ibid.*, s 16.

⁷⁸ *Ibid.*, s 17.

egendom eller när det gäller tillhandahållanden av tjänster av det utländska företaget.⁷⁹

I kommentarerna kan läsas att formuleringen ”regelmässigt har den ledande rollen som leder till ett slutande av avtal” avser situationer där avtalsslutandet är ett direkt resultat av ageranden av personen i det avtalsslutande landet, på uppdrag av det utländska företaget, även om det enligt relevant lag inte ses som att avtalet är ingått av personen i det landet. Formuleringen måste tolkas i ljuset av objektet och syftet med agentregeln, vilket är att täcka situationer där en person utför aktiviteter i ett land som är menat att leda till regelmässigt slutande av avtal för ett utländskt företag. Den ledande rollen som leder till avtalsslutande kommer därför typiskt sett att avse aktiviteter av personen som övertalade den tredje parten att ingå avtal med företaget i samma land. Formuleringen ska inte tillämpas när en person endast främjar och gör reklam för varor eller service för ett utländskt företag, på ett sätt som inte direkt resulterar i något ingående av ett avtal.⁸⁰

En person ska anses agera ”på uppdrag av ett företag” i det avtalsslutande landet när personen involverar det utländska företaget till en viss grad i affärerna i det berörda landet. Detta är fallet när en agent agerar för sin huvudman, när en delägare agerar för ett handelsbolag eller när en anställd agerar för en arbetsgivare. En person ska dock inte anses agera på uppdrag av det utländska företaget om företaget inte direkt eller indirekt påverkas av aktiviteterna personen utför. Personen som agerar för det utländska företaget kan vara ett företag, i detta fall är det aktiviteterna från de anställda i det företaget som ska beaktas tillsammans i bedömningen om företaget agerar på uppdrag av det utländska företaget.⁸¹

I kommentarerna förklaras det även att formuleringen ”sluter avtal” avser situationer enligt gällande lag där ett avtal har ingåtts av en person. Avtalet kan dock ha ingåtts utan några egentliga förhandlingar om villkoren i avtalet. Detta gäller även situationer där en person förhandlar i ett land om alla detaljer i avtalet som kan anses bindande för det utländska företaget, även om det skrivs under av en annan person utanför det landet.⁸²

I länder där kommissionärer tidigare inte utgjort fasta driftställen kommer kommissionärer med den nya lydelsen att falla inom agentregeln om deras insatser ryms under den nya utformningen av ”regelmässigt ingår avtal, eller

⁷⁹ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7-2015 Final Report*, 2015, s 18.

⁸⁰ *Ibid.*, s 19.

⁸¹ *Ibid.*, s 18.

⁸² *Ibid.*, s 18f.

regelmässigt har den ledande rollen som leder till slutande av avtal”.⁸³ Agentregeln i OECD:s modellavtal kommer följaktligen få en vidgad utformning och ändras så att den inte ska kunna kringgås genom kommissionärs- och andra liknande låg risk distributionsarrangemang.⁸⁴ Dessa ändringar är dock inte tänkta att hänföras till situationer mellan nära relaterade parter som har ett låg risk distributörsarrangemang, där försäljningen från en lokal försäljare sker till en skattebetalande invånare. BEPS angelägenheter som relaterar till sådana låg risk distributörsarrangemang hänförs i stället bäst till åtgärds punkten 9 i BEPS som berör internprissättning.^{85 86}

3.2.1.3 Kommentarer till ändringarna

Jérôme Monsenego, docent i finansrätt vid Uppsala universitet, anser att ändringen i artikel 5(5) innebär en hög grad av subjektivitet, framförallt i bedömningen av vad som menas med ”regelmässigt har den ledande rollen som leder till ett slutande av avtal”.⁸⁷ Han anser vidare att det finns fördelar med att ha ett kriterium som innebär att undersöka vem som har den viktigaste rollen, då det enligt skrivelsens utformning bara kan finnas en sådan person, men att det kan bli svårt att bedöma vem som har den rollen. Enligt Monsenego är det även intressant att kommentarerna till den nya utformningen av artikel 5(5) beaktar ersättningsmodellen, det vill säga hur mycket personen får i ersättning av det utländska företaget, i bedömningen av om agenten kan ha haft den ledande rollen, vilket han anser kan vara rimligt då det kan antas att man i en avtalsförhandling kommer att välja en ersättningsmodell som är i linje med vilket ansvar varje part ska ha.⁸⁸

Även Deloitte är inne på Monsenegos spår. De anser att de nya kommentarerna till artikel 5(5) ger för lite vägledning och för få exempel på vad som egentligen menas med ”att regelmässigt ha den ledande rollen som leder till att avtal rutinmässigt skrivs under”.⁸⁹ Michael Witting och Jan Källqvist, skattejurister på KPMG, anser även dem att slutrapporten i flera delar är mer oklar än hur definitionen ser ut idag och kommer därmed innebära stora osäkerheter för företag framöver. De anger även att försäljning genom webbsidor där ombud är involverade kan komma att träffas av agentregeln framöver.⁹⁰

⁸³ Monsenego, *Utfallet av BEPS-projektet*, SvSkT, nr 10 2015, s 837.

⁸⁴ Witting & Källqvist, *OECD (BEPS 7): Definition av fast driftställe*, s 1.

⁸⁵ Med internprissättning menas det pris företag sätter på gränsöverskridande transaktioner inom en internationell koncern.

⁸⁶ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7-2015 Final Report*, 2015, s 15f.

⁸⁷ *Ibid.*, s 16.

⁸⁸ Monsenego, *Utfallet av BEPS-projektet*, SvSkT, nr 10 2015, s 837.

⁸⁹ Deloitte, *OECD Tax alert - BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status*, s 2.

⁹⁰ Witting & Källqvist, *OECD (BEPS 7): Definition av fast driftställe*, s 2.

Fredrik Flyrén, skattejurist på PWC, anser att ändringen till att även en person som ”regelmässigt har den ledande rollen som leder till att avtal rutinmässigt skrivs under av det utländska företaget” ger till resultat att företag som agerar på utländska marknader bör se över vilka mandat deras personal har vid exempelvis affärsförhandlingar, så att företaget inte ofrivilligt får ett fast driftställe i det andra landet.⁹¹

Lennart Staberg, även han skattejurist på PWC, anser att det utökade begreppet av beroende agent leder till att försäkringsmedlare som använder sig av automatiserade processer för att teckna försäkringsavtal mellan försäkringsgivare och försäkringstagare riskerar att utgöra ett fast driftställe. När försäkringsgivaren använder de förenklade affärsprocesserna talar det för att det verkliga arbetet har gjorts av försäkringsbolaget.⁹²

Roberth Glansberg, internprissättningspecialist på Skatteverket, har angett att den nya ändringen sänker tröskeln för när ett fast driftställe kan uppkomma för kommissionärsstrukturer, men att det fortfarande kvarstår att allokera vinster till det fasta driftstället. Om det finns en armlängdsmässig ersättning⁹³ i kommissionärsförhållandet, vad är det för resultat som kan allokeras till det fasta driftstället?⁹⁴ Glansberg har även uttalat sig om att Skatteverket inte haft något större problem med att kommissionärsstrukturer skulle vara artificiella, utan att Skatteverket mer har fokuserat på internprissättningen mellan företag.⁹⁵

Svenskt Näringsliv har i tidigare remissvar angett att de är oroade över att ändringarna inte endast kommer att träffa kommissionärsarrangemang utan även andra försäljningsstrukturer. De anser att de föreslagna ändringarna baseras på presumtionen att en omstrukturering av ett säljbolag till en kommissionärsstruktur kommer att minska den beskattningsbara vinsten i landet där kommissionären befinner sig. Svenskt Näringsliv anser att detta i stället är ett problem som bör lösas genom internprissättning och inte genom en ny definition av ett fast driftställe.⁹⁶

AB Volvo har även dem kommenterat i tidigare remissvar att de anser att ändringarna är för vaga och vida, att det kommer att medföra tvister och risker för dubbelbeskattning. AB Volvo anser även att oklarheterna i reglerna kan

⁹¹ Flyrén, *BEPS påverkar svenska företag med utlandspersonal*.

⁹² Staberg, *BEPS – Påverkan på försäkringsbranschen*.

⁹³ Ersättningen är lika stor som den skulle varit mellan två oberoende parter.

⁹⁴ Glansberg, *Seminarium om BEPS*, 01-12-2015, Skatteverkets hemsida.

⁹⁵ Glansberg, *Temadag Fasta driftställen*, Handelshögskolan i Stockholm.

⁹⁶ Confederation of Swedish Enterprise, *Comments on the received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status*, 1 June 2015, s 105.

komma att utnyttjas för att skapa fasta driftställen för att ge ett bättre resultat för företaget.⁹⁷

3.2.2 Oberoende agent

3.2.2.1 Problem idag

Som artikel 5(6) ser ut idag ska ett företag inte anses ha ett fast driftställe i ett annat land endast för att företaget bedriver affärer i landet genom kommissionärer, mäklare eller någon annan form med status som oberoende, så länge personen agerar i det normala för verksamheten. Företag har kringgått artikel 5(5) genom kommissionärsupplägg eller att ett avtal aldrig har slutits eller slutits i ett annat land. Det har även funnits andra upplägg där företag har bedrivit affärsverksamhet i det andra landet genom en person som vanligtvis har rätt att godkänna kontrakt men som utgjort en oberoende agent enligt artikel 5(6), även om personen stått det utländska bolaget nära på det sättet personen agerat. Det underliggande syftet är som tidigare nämnt, att när en person i ett land utför aktiviteter som resulterar i ett slutande av avtal för ett utländskt företags räkning, ska det utländska företaget anses ha en skattemässig närvaro i det landet, om inte personen som utför aktiviteterna verkligen är att anse som en oberoende agent.⁹⁸

3.2.2.2 Ändringarna

3.2.2.2.1 Artikel 5(6)

De föreslagna ändringarna i slutrapporten har som mål att artikel 5(5) och artikel 5(6) i OECD:s modellavtal ska leda till att syftet bättre uppfylls.⁹⁹ I slutrapporten kan därför läsas att definitionen av en ”oberoende agent” ska ändras, nämligen till:

*” a) Paragraph 5 shall not apply where the person (...) carries on business in the first-mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person **acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related**, that person **shall not be considered to be an independent agent** within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprises.*

⁹⁷ Confederation of Swedish Enterprise, *Comments on the received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status*, 1 January 2015, s 843.

⁹⁸ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7-2015 Final Report*, 2015, s 10.

⁹⁹ *Ibid.*, s 10.

*b) For the purpose of this Article, a person is closely related to an enterprise if, based on the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both have under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (...).*¹⁰⁰

Ändringen innebär en inskränkning av dagens definition av en oberoende agent. Uppräkningen av yrken som typiskt sett utgör oberoende agenter har tagits bort och ersatts med en bestämmelse som i stället fokuserar på hur oberoende personen faktiskt är i relation till det utländska företaget.¹⁰¹

3.2.2.2 Kommentarererna till artikel 5(6)

I ändringarna i kommentarerna till artikel 5(6) förtydligas det att undantaget från att en person utgör ett fast driftställe ska vara tillämpligt när en person agerar för ett företag inom ramen för att bedriva en verksamhet som en oberoende agent. Punkt 6 ska därför inte vara tillämplig när en person agerar på uppdrag av ett annat företag som inte är helt att anse som oberoende, som när en anställd agerar på uppdrag av dennes arbetsgivare eller en delägare agerar på uppdrag av ett handelsbolag.¹⁰²

När en person agerar på uppdrag av ett företag inom ramen för att bedriva sin egen verksamhet och inte som anställd, kommer artikel 5(6) fortfarande att kräva att personen gör det som en oberoende agent. Statusen som oberoende ska anses vara mindre om aktiviteterna som personen utför görs exklusivt eller nästan exklusivt för ett företag eller för ett nära relaterat företag, över livstiden för personens verksamhet eller under en lång tid. Detta betyder dock inte att artikel 5(6) blir tillämplig automatiskt när en person agerar för fler än ett företag eller fler företag som inte är nära relaterade till personen. Om 90 % av verksamheten görs mot närstående företag ska det att anses som ”exklusivt eller nästan exklusivt”. Punkt 6 kräver att personen måste bedriva en verksamhet som en oberoende agent och agera på det sätt som normalt görs hos det företaget. När en person agerar för ett företag som den inte har någon nära relation till och för en kort tid är det därför möjligt att status som oberoende agent blir tillämplig.¹⁰³

I ändringarna i kommentarerna kan även läsas att vid bedömningen av om en person är ”nära relaterad” till ett utländskt företag ska man beakta alla relevanta fakta och omständigheter för att se om någon har kontroll över den

¹⁰⁰ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report*, 2015, s 16f.

¹⁰¹ Ibid., s 16.

¹⁰² Ibid., s 23.

¹⁰³ Ibid., s 23 och 25f.

andre, eller om båda är under kontroll av samma person eller företag. I situationer där en person eller ett företag kontrollerar ett annat företag på grund av ett speciellt arrangemang som gör det möjligt för personen att utöva sina rättigheter, på det sätt som liknar situationen där någon direkt eller indirekt har mer än 50 % av vinstintresset i ett annat företag, är en person att anse som nära relaterad till det utländska företaget. Det gäller även situationer där en tredje part äger direkt eller indirekt mer än 50 % av vinstintresset hos både personen och det utländska företaget.¹⁰⁴

3.2.2.3 Kommentarer till ändringarna

Svenskt Näringsliv har i tidigare remissvar till ändringen uttryckt oro för att ändringen kommer att träffa inte bara kommissionärsstrukturer utan även övriga försäljningsstrukturer.¹⁰⁵ Flera i doktrin har även reagerat på att ett dotterbolag måste kunna agera som en oberoende agent i vissa situationer. Lokala dotterbolag kan till exempel underlätta köpet för kunden, även om det är det utländska moderbolaget som är säljaren. De anser därför att i stället för att ändra artikel 5(6) bör OECD ge ut mer detaljerade kommentarer om vilka typer av kommissionärsarrangemang och liknande strukturer som ska prövas, om de kan anses vara beroende agenter.¹⁰⁶

Flyrén på PWC anser att den nya ändringen av oberoende agent riskerar, förutom att bolag som anlitar representanter i utlandet kan få ett fast driftställe, att rikta sig mot en situation som redan idag kan ifrågasättas, närmare bestämt anlitan av underkonsulter i enmansföretag med få uppdragsgivare. I dessa situationer riskerar uppdragsgivaren att ses som arbetsgivare vilket kan leda till att skatteavdrag, arbetsgivaravgifter med mera ska göras på betalda ersättningar.¹⁰⁷

¹⁰⁴ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report*, 2015, s 26.

¹⁰⁵ Confederation of Swedish Enterprise, *Comments on the received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status*, 1 January 2015, s 213.

¹⁰⁶ Se till exempel AFME-BBA, *Comments on the received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status*, 1 January 2015, s 22.

¹⁰⁷ Flyrén, *BEPS påverkar svenska företag med utlandspersonal*.

3.2.3 De specifika undantagen från fast driftställe

3.2.3.1 Problem idag

När undantagslistan från att utgöra ett fast driftställe introducerades i artikel 5 i OECD:s modellavtal skulle verksamheterna generellt anses vara av förberedande eller biträdande art. Under tidens gång har dock stora förändringar skett på det sätt affärer bedrivs. Beroende på omständigheterna har aktiviteter som av sin natur tidigare ansetts vara av förberedande eller biträdande art, numera ändrats och är idag mer att anse som kärnverksamheter. Av de undantagna verksamheterna på listan bör således dessa verksamheter i vissa fall inte anses vara av förberedande eller biträdande art. För att säkerställa att vinster från kärnverksamheter i ett land faktiskt beskattas i det landet föreslår slutrapporten en ändring av artikel 5(4) i OECD:s modellavtal.¹⁰⁸

3.2.3.2 Ändringarna

3.2.3.2.1 Artikel 5(4)

För att uppfylla det ursprungliga syftet och få bukt med problemet att vissa verksamheter undantas från att utgöra ett fast driftställe fast de idag inte är att anse som förberedande eller biträdande verksamheter, har man i slutrapporten valt att lägga till en mening i den nuvarande utformningen av artikel 5(4) i OECD:s modellavtal. Alla undantagssituationer som räknas upp i listan ska endast undantas:

”provided that such activity [...] is of a preparatory or auxiliary character”.¹⁰⁹

Ändringen enligt slutrapporten innebär att alla de specifika verksamheterna som räknas upp i undantagslistan måste utgöra verksamheter av förberedande eller biträdande art vid en helhetsbedömning. Som det ser ut idag framgår det inte på ett tydligt sätt att alla situationer uppräknade i listan måste vara av förberedande eller biträdande art för att inte utgöra ett fast driftställe.¹¹⁰ Ändringarna till att alla uppräknade verksamheter på listan måste vara av förberedande eller biträdande art leder bland annat till att lagerhållning, informationsinhämtning och inköp inte längre anses vara undantagna från att utgöra

¹⁰⁸ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report*, 2015, s 10.

¹⁰⁹ *Ibid.*, s 29.

¹¹⁰ *Ibid.*, s 28f.

ett fast driftställe om de inte kan visas vara av förberedande eller biträdande art.¹¹¹

3.2.3.2 Kommentarer till artikel 5(4)

Vissa länder anser att verksamheterna som är uppräknade i undantagslistan i sig själva fortfarande alltid är av förberedande eller biträdande art. För att ge större säkerhet till både skattemyndigheter och skattebetalare har man därför valt att ha ett alternativ som innebär att man inte behöver ha krav på att dessa verksamheter ska vara av förberedande eller biträdande art. Om det finns oro för olämplig användning av dessa undantag ska de i stället tas upp genom den nya antifragmenteringsregeln i punkten 4.1. I kommentarerna kan därför läsas att länder som delar denna åsikt i stället för att ändra till den nya lydelsen av artikel 5(4) följaktligen kan behålla dagens utformning.¹¹²

I kommentarerna förklaras även att det är mindre troligt att en verksamhet som kräver en betydande andel av de tillgångar eller anställda i det utländska företaget kan ha en biträdande karaktär.¹¹³

3.2.3.3 Kommentarer till ändringarna

Begränsningen av undantagen från ett fast driftställe anser OECD är nödvändig eftersom tolkningen av undantagsbestämmelsen inte varit överensstämmande med det ursprungliga syftet med bestämmelsen, att verksamheter enbart ska vara undantagna om de är av förberedande eller biträdande art. Det finns en valmöjlighet för länder att införa en något förändrad utformningen av artikel 5(4) som tydliggör att det för att undantagen ska vara tillämpliga ska vara av förberedande eller biträdande art. Enligt Witting och Källqvist på KPMG skulle detta kunna leda till att länder tillämpar undantagen olika beroende på om de väljer att ha den nya lydelsen eller ha kvar den nuvarande lydelsen av artikel 5(4).¹¹⁴

Monsenego anser att tillägget om verksamheten är av förberedande och biträdande art till artikel 5(4) är väldigt välkommet, men att det naturligtvis kommer att leda till en diskussion kring vad som är en verksamhet av förberedande eller biträdande art. Han anser att det är märkligt att ändringen i kommentaren uppmuntrar att man särskilt ska beakta vilka tillgångar och anställda som det utländska företaget har i verksamhetslandet. Huvudidén med BEPS är att

¹¹¹ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report*, 2015, s 31ff.

¹¹² Ibid., s 38.

¹¹³ Ibid, s 30.

¹¹⁴ Witting & Källqvist, *OECD (BEPS 7): Definition av fast driftställe*, s 2.

stärka sambandet mellan värdeskapandet och skatteunderlaget. Detta borde enligt Monsenego ha lett till att man borde beakta värdet som skapas i verksamhetslandet för att avgöra om verksamheten är av förberedande eller biträdande art, i stället för att beakta vissa förbestämda materiella aspekter.¹¹⁵

Glansberg på Skatteverket anser att ändringarna till kommentarerna till punkt 4 förklarar begreppen av förberedande och biträdande art mycket mer ingående än tidigare och med fler exempel. Förändringen i punkt 4 innebär ett förtydligande av undantagslistan för att undvika missförstånd. Han poängterar att det som kommer gälla efter förändringen är att verksamheter måste genomgå ett förberedande och biträdande arts test för att kunna utgöra ett undantag från ett fast driftställe.¹¹⁶ Även Flyrén på PWC har uttalat sig om ändringen och anger att till exempel inköpsfunktioner och varulager riskerar att inte längre vara undantagna från att utgöra ett fast driftställe.¹¹⁷

Svenskt Näringsliv har i tidigare remissvar till ändringen ansett att det finns brist på enighet mellan länder om det ursprungliga syftet med paragrafen är att det endast ska gälla verksamheter av förberedande eller biträdande art. För att uppnå det ursprungliga syftet anser Svenskt Näringsliv att ändringen måste vara tillräckligt målinriktad för att nå detta syfte. De anser att den föreslagna ändringen inte endast kommer att påverka de angelägenheter som BEPS arbetar med utan även övriga affärsverksamheter.¹¹⁸ Svenskt Näringsliv har även uttalat att de anser att målet med ändringen är att komma åt internetföretag med stora lager där många anställda arbetar. Ändringen kan enligt dem även komma att påverka industriföretag med lager. Enligt Svensk Näringsliv är det viktigt att skilja mellan situationer som skapar BEPS och de som enbart hänvisar till fördelningen av beskattningsrätten mellan källstaten och hemviststaten.¹¹⁹

3.2.4 Antifragmenteringsregel

3.2.4.1 Problem idag

I artikel 5(4)f i OECD:s modellavtal finns det en reglering om att ett företag med flera verksamheter, som alla är av förberedande eller biträdande art enligt

¹¹⁵ Monsenego, *Utfallet av BEPS-projektet*, SvSkT nr 10 2015, s 837f.

¹¹⁶ Glansberg, *Seminarium om BEPS*, 01-12-2015, Skatteverkets hemsida.

¹¹⁷ Flyrén, *BEPS påverkar svenska företag med utlandspersonal*.

¹¹⁸ Confederation of Swedish Enterprise, *Comments on the received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status*, 15 June 2015, s 105.

¹¹⁹ Confederation of Swedish Enterprise, *Comments on the received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status*, 1 January 2015, s 214.

undantagslistan, måste vara av förberedande eller biträdande art även när man lägger samman alla verksamheter, för att de ska vara undantagna från att utgöra ett fast driftställe. Denna bestämmelse har ingen betydelse när ett företag har flera stadigvarande platser för affärsverksamhet enligt undantagslistan, om dessa är skilda från varandra lokalt och organisatoriskt, på det sättet att varje verksamhet måste ses separat och isolerat när man bedömer om ett fast driftställe finns. Artikel 5(4)f har därför kommit att utnyttjas av företag genom att företag har delat upp sin verksamhet till flera nära relaterade företag, oftast dotterbolag, så att var och en av dessa verksamheter utgör en verksamhet av förberedande eller biträdande art.¹²⁰

Platser för affärsverksamhet anses inte vara organisatoriskt separerad när de för varje verksamhet kompletterar varandra, till exempel genom att motta och förvara varor i en verksamhet och distribuera dessa varor i en annan verksamhet. OECD anser att ett företag inte ska kunna dela upp en affärsverksamhet i flera mindre verksamheter till närstående företag, så att varje mindre verksamhet kan anses vara av förberedande eller biträdande art.¹²¹

3.2.4.2 Ändringen

3.2.4.2.1 Artikel 5(4.1)

För att få bort problemet med att företag delar upp sin stadigvarande verksamhet mellan olika företag inom samma intressegemenskap eller i flera mindre verksamheter till flera stadigvarande verksamheter, så att varje verksamhet omfattas av undantagen från att vara ett fast driftställe, anger slutrapporten att en ny antifragmenteringsregel ska införas. Enligt slutrapporten ska det i artikel 5(4) införas en ny punkt, 4.1, som ska innefatta en särskild antifragmenteringsregel.¹²²

*”4.1 Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise or a **closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and***

- a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or*
- b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character,*

¹²⁰ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report*, 2015, s 39.

¹²¹ *Ibid.*, s 39.

¹²² Witting & Källqvist, *OECD (BEPS 7): Definition av fast driftställe*, s 2.

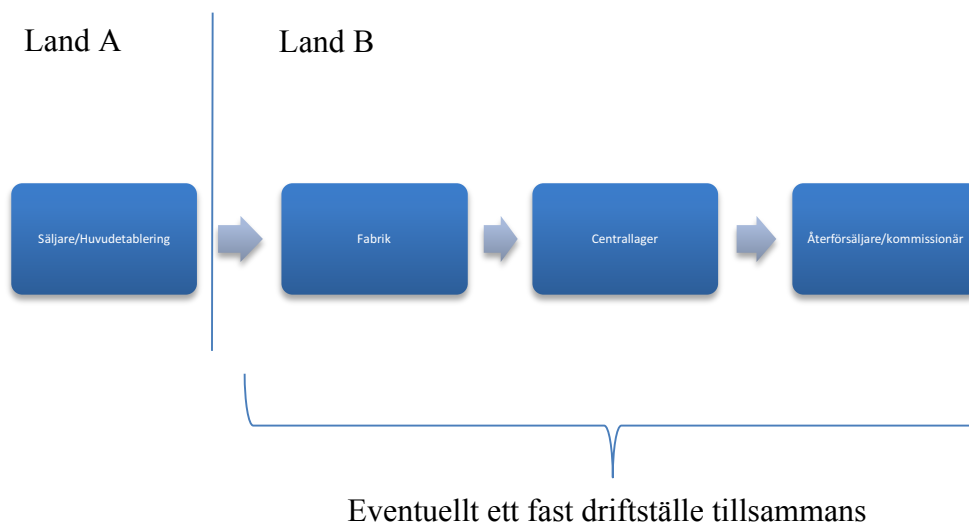
*provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.*¹²³

Slutrappporten ger en ändring där man inte vill begränsa fall där ett företag bedriver flera olika verksamheter i ett land, men vill utvidga dagens reglering genom att situationer där affärsverksamheter som tillhör nära relaterade företag ska beaktas vid bestämmandet om verksamheten är av förberedande eller biträdande art. Förslaget innebär att inte bara verksamheter som bedrivs av ett företag på flera platser ska beaktas, utan även verksamheter som bedrivs av nära relaterade företag på olika platser eller på samma plats ska beaktas.¹²⁴

3.2.4.2.2 Kommentarer till artikel 5(4.1)

I de nya kommentarerna till artikel 5(4.1) anges att för att antifrakteringsregeln ska bli tillämplig, måste en av platserna där verksamheterna utförs konstituera ett fast driftställe eller, om så inte är fallet, den övergripande verksamheten som resulterar från en kombination av verksamheterna måste gå över vad som kan anses vara en verksamhet av förberedande eller biträdande art.¹²⁵ Det kan även läsas att definitionen av ”nära relaterade företag” ska ha samma definition som den i artikel 5(6).¹²⁶

Exempel på hur antifrakteringsregeln kan skapa ett fast driftställe:



¹²³ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report*, 2015, s 39.

¹²⁴ *Ibid.*, s 39.

¹²⁵ *Ibid.*, s 40.

¹²⁶ *Ibid.*, s 40.

Kommentarerna ger även två exempel på situationer där den nya antifrageringsregeln kommer att vara tillämplig och leda till att ett undantag från ett fast driftställe inte föreligger. I det första exemplet som ges har en bank med hemvist i land A flera verksamheter i land B som utgör fasta driftställen. Företaget har även ett separat kontor i land B där ett fåtal anställda kontrollerar uppgifter som lämnats av kunder som har gjort låneansökningar till dessa olika branscher. Resultaten av verifikationerna som görs av de anställda skickas vidare till huvudkontoret i land A där andra anställda analyserar informationen och ger rapporter till verksamheterna i land B där beslutet om att ge lån sker. I detta fall kommer undantaget i artikel 5(4) inte vara tillämpligt för kontoret i land B därför att andra verksamheter i land B utgör fasta driftställen för banken i land A och affärsaktiviteterna som utförs av banken på kontoret i land B och de relevanta verksamheterna i land B utgör kompletterande funktioner som är en del av sammanhängande affärsverksamhet.¹²⁷

Det andra exemplet avser en situation där ett moderbolag i land A tillverkar och säljer vitvaror, och ett helägt dotterbolag i land B äger en affär där det säljs vitvaror som förvärvas från moderbolaget. I land B äger moderbolaget även ett lager där vitvarorna förvaras. När en kund köper en vitvara av dotterbolaget går anställda i dotterbolaget till moderbolagets lager och hämtar vitvaran innan de ger den till kunden. Dotterbolaget övertar äganderätten av vitvarorna från moderbolaget när vitvarorna lämnar lagret. Villkoren för antifrageringsregeln blir då uppfylld eftersom moderbolaget och dotterbolaget är närstående företag, dotterbolagets affär utgör ett fast driftställe samt att moderbolagets företagsaktiviteter hos lagret och dotterbolagets affär utgör kompletterande funktioner som är en del av sammanhängande affärsverksamhet. Moderbolagets lager i land B kommer därför att utgöra ett fast driftställe.¹²⁸

Denna nya antifrageringsregel är även en konsekvens av beslutet att begränsa tillämpningsområdet för undantagen i artikel 5(4) till att alla verksamheter måste genomgå ett förberedande eller biträdande arts test. Med den snävare undantagslistan anser OECD att det annars finns risk att företag ännu mer kommer att använda sig av nära relaterade företag för att dela upp sin verksamhet till flera verksamheter.¹²⁹

¹²⁷ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report*, 2015, s 40f.

¹²⁸ *Ibid.*, s 41.

¹²⁹ *Ibid.*, s 39.

3.2.4.3 Kommentarer till ändringen

Flera i doktrin har i tidigare remissvar uttalat sig om att denna ändring är alldeles för vid och kommer att skapa fasta driftställen för en företagsgrupp bara för att företagen är närstående och har etablerat sig i samma land. De menar på att ett nära relaterat företag kan vara engagerat i en helt annan typ av verksamhet. De anser även att detta går emot syftet att beskatta företag baserat på var vinsten skapas. Detta kunde i stället ha lösts genom fokus på internprissättning.¹³⁰ Det finns även dem som har uttalat sig om att denna ändring kan leda till att företag ändrar sin verksamhetsstruktur vilket kan leda till ineffektivitet, och därför även påverka den globala handeln och investeringar negativt.¹³¹

BIAC, the Business and Industry Advisory Committee to the OECD, ställer sig frågan om antifragmenteringsregeln även kommer att tillämpas när ett utländskt företag köper produktionen av en lokal tillverkning från ett dotterbolag. Det utländska moderbolaget har inte något lager i dotterbolagets lokaler men har skickat en anställd till tillverkningsanläggningen för att inspektera och utföra kvalitetsstyrfunktioner. BIAC uppfattar det som att det inte kommer att uppstå ett fast driftställe eftersom en anställd som skickas inte kan skapa ett fast driftställe endast för sitt arbete som är av förberedande eller biträdande art. Om antifragmenteringsregeln däremot kan tillämpas även i dessa situationer anser de att den inte kommer att vara administrerbar. Särskilt i dagens affärsmiljö där anställda rör sig mycket globalt.¹³²

Flera i doktrinen har även uttalat sig om att ändringen kommer att leda till att antifragmenteringsregeln träffar genuina kommersiella arrangemang där verksamheter har delats upp mellan dotterbolag för att hantera risker eller för att komma åt högkvalificerade specialister som är sysselsatta vid olika företag. De föreslår därför i stället för ändringen, att man kan använda sig av the ”principle purpose test” som föreslås i åtgärds punkt 6 i BEPS, det vill säga att man ska se på syftet bakom uppdelningen av verksamheterna.¹³³

Deloitte har uttalat sig om att ändringen kommer att leda till att stora internationella koncerner med bolag i samma land antagligen kommer att träffas

¹³⁰ Se till exempel Associations of British Insurers, *Comments on the received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status*, 1 January 2015, s 67.

¹³¹ Se till exempel BIAC, *Comments on the received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status*, 1 January 2015, s 117.

¹³² BIAC, *Comments on the received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status*, 1 January 2015, s 118.

¹³³ Se till exempel CBI, *Comments on the received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status*, 1 January 2015, s 160 och 168.

av regeln, och att detta innebär betydande mer arbete till dem som har lager utomlands av andra skäl än av skatteskal.¹³⁴

3.3 Övergripande kommentarer till åtgärds punkt 7

Deloitte anser att, på grund av den potentiella inverkan ändringarna kommer ha på kommersiella handelsarrangemang, kommer dessa ändringar bli ett problemområde för alla företag, trots ändringarna. Det kommer att leda till ytterligare kostnader för företag vid fastställandet av områden som är osäkra. Detta gäller till exempel vem som har, och var, huvudrollen som leder till att ett avtal sluts, framförallt när det gäller tjänsteresor med säljare. Det gäller även vad som är av förberedande och biträdande art inom ramen för verksamheten, och vad som är en sammanhängande affärsverksamhet.¹³⁵

Vidare anser Deloitte att ändringarna kommer att leda till administrativa kostnader för skattemyndigheter i övervakandet och i revisionen inom dessa områden. Dessutom, eftersom att tröskeln för ett fast driftställe är gränsen som kan allokera primära skatterättigheter över vinster i handeln till ett land, kommer det att återstå problem med de nya ändringarna. Både på kort och lång sikt åtminstone när ändringarna tolkas, till tvister mellan skattemyndigheter och företag, och mellan skattemyndigheter, som kan resultera i dubbelbeskattning.¹³⁶ Anders Hultqvist och Bertil Wiman, professor i finansrätt vid Stockholms universitet respektive professor i finansrätt vid Uppsala universitet, har även tidigare angett att det finns risk för att BEPS-arbetet kommer att leda till ökad dubbelbeskattning. De anger även att det finns svagheter i till exempel långtgående kommentarer.¹³⁷ Även enligt Anna Berglund, arbetar med nationell och internationell företagsbeskattning på PWC, har OECD genom BEPS-slutrapport till vissa delar misslyckats med att ge en tydlig vägledning för i vilka situationer som ett fast driftställe ska anses föreligga. Denna osäkerhet leder till att tvister relaterade till fasta driftställen kommer att öka.¹³⁸

¹³⁴ Deloitte, *OECD Tax alert - BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status*, s 4.

¹³⁵ *Ibid.*, s 4.

¹³⁶ *Ibid.*, s 4.

¹³⁷ Hultqvist & Wiman, *BEPS – implementering i svensk skatterätt*, SvSkT, nr 4 2015, s 323f.

¹³⁸ Berglund, A, *BEPS - Nya förslag gällande definitionen av fast driftställe*.

Deloitte anser även att ändringarna belyser de potentiella skillnaderna i behandlingen mellan grupper med vertikal integrerade logistikkedjor där företagsgrupper i framtiden kan skapa lokal skattepliktig närvaro av en som inte har hemvist där, och de som använder sig av tredje parter (tredjepartsdistributörer eller potentiella tredjeparts lager som bedrivs av ett oberoende logistikföretag) som inte kommer att göra det. Detta verkar inte vara en tillfredsställande distinktion att göra enligt Deloitte.¹³⁹

Anna Berggren, senior manager på Svalner, anser att det även ur ett moms-perspektiv ska bli intressant att följa hur ändringen av artikel 5 genom BEPS kommer att påverka bolags praktiska hantering vad gäller momsrapportering. Hon förklarar att man på momsområdet inte använder sig av begreppet fast driftställe såsom det definieras i artikel 5. På momsområdet pratar man istället om fast etableringsställe, och förekomsten av en fast etablering från ett moms-perspektiv är inte detsamma som ett fast driftsställe från ett inkomstskatte-perspektiv. Det faktum att moms och inkomstskatt använder sig av två olika begrepp, och därmed inte gör samma bedömning orsakar redan idag problem från ett rapporterings- och registreringsperspektiv och det lär inte bli enklare efter BEPS. Detta eftersom den sannolika följderna av BEPS är att det kommer att finnas betydligt fler fasta driftsställen än fasta etableringsställen. Bolag som arbetar internationellt kommer därmed behöva förhålla sig till att det har ett fast driftsställe från ett inkomstskatteperspektiv, men inte en fast etablering från ett momsperspektiv. Om ett företag får fler fasta driftsställen ur ett inkomstskatteperspektiv kan detta leda till att internprissättningsjusteringar och dylikt måste göras. Bolag med internationell verksamhet kommer därmed att behöva avgöra om internprissättningsjusteringarna ska ses som en ersättning för en vara eller tjänst och om den innebär en rapporterings- eller registreringsplikt även ur ett momsperspektiv.¹⁴⁰

¹³⁹ Deloitte, *OECD Tax alert - BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status*, s 5.

¹⁴⁰ Berggren, *Intervju den 11 april 2016*.

4 Skatteavtal och svensk intern rätt

I detta kapitel redogör jag kortfattat för hur det förhåller sig mellan skatteavtal och svensk intern rätt, vilket rättskällevärde OECD:s modellavtal och dess kommentarer har, samt hur rättskällevärdet påverkas av ändringar av modellavtalet och dess kommentarer.

4.1.1 Dubbelbeskattning

Juridisk internationell dubbelbeskattning uppstår när två länder gör anspråk på samma skatteobjekt. Med det menas att samma inkomst beskattas två gånger, fast i två olika länder. För att undvika dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet samt för förhindrandet av internationell skatteflykt, har Sverige ingått avtal med andra länder, så kallade dubbelbeskattningsavtal. Avtalen är bilaterala och gäller endast Sverige och ett annat land, vilket gör att någon enhetlig dubbelbeskattningsavtalsrätt inte finns. Skatteavtalen ser olika ut mellan olika länder vilket leder till att man i varje konkret fall måste studera det specifika avtalet som Sverige ingått med det andra landet, som också berörs av den skattskyldiges transaktioner. Det har länge önskats att dubbelbeskattningsavtalsrätten ska vara mer enhetlig och detta önskemål har delvis uppfyllts med OECD:s modellavtal. Flera länder, där inkluderat som tidigare nämnt Sverige, använder modellavtalet som förebild när skatteavtal sluts, vilket lett till en mer enhetlig dubbelbeskattningsavtalsrätt.¹⁴¹

En viktig begränsning är att bestämmelser i skatteavtal endast kan begränsa en annars föreliggande beskattningsrätt i nationell rätt och inte utvidga beskattningsrätten. Detta brukar kallas för den ”gyllene regeln”, en term som Gustaf Lindencrona introducerat.¹⁴²

4.1.2 Skatteavtalstolkning

4.1.2.1 Legalitetsprincipen och Wienkonventionen

I Sverige är rättssystemet dualistiskt. Detta innebär att skatteavtal måste införlivas med svensk rätt för att kunna tillämpas. Införlivandet sker genom att

¹⁴¹ Lodin, mfl., *Inkomstskatt- en lärobok- och handbok i skatterätt, del 2*, 2013, s 612 och 655.

¹⁴² Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s 24.

riksdagen antar en lag om dubbelbeskattningsavtal med det andra landet.¹⁴³ På skatterättens område utgör dessa införlivandelagar nationell lagstiftning och därför har skatteavtal formellt sett samma rättsliga ställning som till exempel IL.¹⁴⁴ Att skatteavtal måste införlivas med svensk rätt innebär att legalitetsprincipen måste beaktas vid tolkning och tillämpning av dem. Legalitetsprincipen innebär kortfattat att skatt inte får tas ut utan stöd i lag.¹⁴⁵

Regleringar om avtalstolkning finns även i *Wienkonventionen om traktaträtten*. Sverige ratificerade konventionen 1974 och använder denna konvention också vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal.¹⁴⁶ Artiklarna 31- 33 i Wienkonventionen behandlar tolkning av traktater, till exempel skatteavtal.¹⁴⁷ Utgångspunkten för både konventionen och legalitetsprincipen är att lagtextens respektive skatteavtalets ordalydelse ska följas.¹⁴⁸

4.1.2.2 Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal och dess kommentarer

Rekommendationen från OECD att följa OECD:s modellavtal när ett skatteavtal ska ingås, är inte bindande för varken OECD:s medlemmar eller för andra länder. Detta gäller även för kommentarerna.¹⁴⁹ I RÅ 1996 ref. 84 konstaterade Regeringsrätten att OECD:s modellavtal med kommentarer är en allmän accepterad rättskälla vid tillämpning och tolkning av skatteavtal som utformats i överensstämmelse med modellavtalet.¹⁵⁰ När skatteavtal ska tolkas är kommentarerna till modellavtalets artiklar därför av betydelse.

Det finns dock delade meningar om vilket rättskällevärde kommentarerna egentligen har. Men även hur modellavtalet och kommentarerna förhåller sig till Wienkonventionen, då modellavtalet och kommentarerna inte utgör en

¹⁴³ Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s 61.

¹⁴⁴ Bjuvberg, *Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen*, SvSkT, nr 2 2015, s 113 samt RÅ 2008 ref. 24.

¹⁴⁵ Se till exempel Hultqvist, *Legalitetsprincipen: vid inkomstbeskattning*, 1995.

¹⁴⁶ SÖ 1975:71 samt Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s 66.

¹⁴⁷ Wienkonventionen samt Bjuvberg, *Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen*, SvSkT, nr 2 2015, s 116.

¹⁴⁸ Bjuvberg, *Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen*, SvSkT, nr 2 2015, s 113.

¹⁴⁹ OECD homepage, *OECD Legal Instruments*.

¹⁵⁰ RÅ 1996 ref. 84.

traktat, det vill säga ett internationellt avtal som är ingånget mellan två länder.¹⁵¹ Vissa anser att modellavtalet och kommentarernas rättskällevärde utgör ett primärt tolkningsmedel. Det motiveras med att de antingen utgör en del av sammanhanget och därför ska ses som ett uttryck för den allmänna meningen av begrepp och formuleringar i det aktuella skatteavtalet, som artikel 31.1-3 i Wienkonventionen, eller som ett uttryck för den speciella meningen av ett begrepp eller formulering enligt artikel 31.4 Wienkonventionen.¹⁵² Andra¹⁵³, däribland Martin Berglund, docent vid juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, anser att kommentarerna har ett rättskällevärde men att artiklarna i Wienkonventionen inte utgör strikta tolkningsregler, utan är riktlinjer för hur tolkningen av en traktat bör ske. Han anser följaktligen att det saknas relevans vid tolkningen av skatteavtal, hur modellavtalet och kommentarerna bör eller ska klassificeras enligt Wienkonventionens tolkningsregler.¹⁵⁴

Jan Bjuvberg, docent i företagsrätt vid Juridiska institutionen vid Uppsala universitet, anser att när det gäller skatteavtal mellan OECD-medlemmar och som bygger på OECD:s modellavtal är det mycket som talar för att parterna i avtalet har avsett att den innebörd av modellavtalet som uttrycks i kommentarerna, ger uttryck för innebörden i avtalet som är framförhandlat. Kommentarererna kan på så vis anses ge uttryck för parternas uppfattning om innebörden av det.¹⁵⁵

Jag har valt att inte fördjupa mig mer i denna problematik, utan fastställer att modellavtalet och dess kommentarer har något slags rättskällevärde och är av betydelse vid tolkning av skatteavtal.

4.1.2.3 Rättskällevärdet vid ändringar i OECD:s modellavtal och dess kommentarer

OECD:s modellavtal och dess kommentarer är dynamiska dokument, det vill säga de ändras fortlöpande. Frågan om ändringar i modellavtalet och i dess kommentarer ska beaktas vid tolkning av tidigare ingångna skatteavtal, är en

¹⁵¹ Bjuvberg, *Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen*, SvSkT, nr 2 2015, 116ff.

¹⁵² *Ibid.*, 116ff.

¹⁵³ Till exempel professor emeritus Brian J. Arnold, tidigare verksam bl.a. på Harvard Law School och New York University School of Law.

¹⁵⁴ Berglund, M, *Avräkningsmetoden. En skatterättslig studie om undvikande av internationell dubbelbeskattning*, s 67ff.

¹⁵⁵ Bjuvberg, *Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen*, SvSkT, nr 2 2015, s 129.

av de mest diskuterade frågorna när det gäller skatteavtalstolkning.¹⁵⁶ Åsikterna brukar delas upp i de som förespråkar en statisk tolkning och de som förespråkar en dynamisk tolkning. Statisk tolkning innebär att nya ändringar inte ska beaktas vid avtalstolkningen av skatteavtal som ingåtts innan ändringen skedde. Skatteavtal ska på så vis vid en statisk tolkning tydas mot bakgrund av den lydelse modellavtalet hade när det specifika skatteavtalet ingicks.¹⁵⁷ Dynamisk tolkning innebär att nya ändringar kan beaktas.¹⁵⁸ Ett argument för en statisk tolkning är att en senare ändring av kommentarerna inte kan anses utgöra en del av ett skatteavtals sammanhang som det som definieras i artikel 31 Wienkonventionen.¹⁵⁹ Mot detta argument har det framhållits att senare ändringar ska kunna tillämpas vid tolkningen om ändringen innebär endast ett förtydligande och inget nytt, i förhållande till vad som gällde vid tidpunkten för ingåendet av skatteavtalet.¹⁶⁰ Bjuvberg anser att en statistisk syn på kommentarerna i förhållande till skatteavtal inte innebär att senare ändringar av kommentarerna aldrig skulle kunna läggas till grund för tolkning av tidigare ingångna avtal. Han anser att om ett skatteavtal skulle ha tolkats på samma sätt före som efter ändringen bör senare ändringar tillskrivas samma rättskällevärde som kommentarerna i den lydelse de hade när avtalet ingicks.¹⁶¹ Bjuvberg anser vidare att ett dynamiskt synsätt, att ändringar av kommentarer påverkar ett enskilt skatteavtals innebörd, inte kan vara förenligt med synen att ett avtal ska tolkas med utgångspunkt i parternas gemensamma partsavsikt.¹⁶²

OECD har i punkt 35 i introduktionen till modellavtalet angett sin syn på ändringar i modellavtalet och i kommentarerna i förhållande till tidigare ingångna skatteavtal. Där anges att ändringar av modellavtalet och ändringar i kommentarerna som är ett direkt resultat därav, inte är relevanta för tidigare ingångna skatteavtal, i alla fall inte i de fall när regleringarna i skatteavtalen avviker materiellt från den eller de ändrade artiklarna i modellavtalet. Gällande andra ändringar av och tillägg till kommentarerna anges att de normalt sett bör vara tillämpliga vid tolkningen av ett tidigare ingått skatteavtal. OECD ger genom detta uttryck för att kommentarerna inte är avsedda att utgöra bilagor till ingångna skatteavtal, till skillnad från modellavtalet som är bindande för parterna i det.¹⁶³

¹⁵⁶ Bjuvberg, *Betydelsen av OECD:s modellavtal vid tolkning av skatteavtal – några typfall*, SvSkT, nr 5 2015, s 443.

¹⁵⁷ *Ibid.*, s 438ff.

¹⁵⁸ Bjuvberg, *Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen*, SvSkT, nr 2 2015, s 112.

¹⁵⁹ Lang & Brugger, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, s 100.

¹⁶⁰ Bjuvberg, *Betydelsen av OECD:s modellavtal vid tolkning av skatteavtal – några typfall*, SvSkT, nr 5 2015, s 438ff.

¹⁶¹ *Ibid.*, s 443.

¹⁶² *Ibid.*, s 442.

¹⁶³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Full version*, s I-9 och I-11.

Som tidigare nämnt har OECD i BEPS slutrapport för åtgärds punkt 7 angivit att ändringarna genom slutrapporten inte kommer att påverka tolkningen av redan ingångna skatteavtal. Däremot kommer ändringarna få betydelse vid ingåendet av nya skatteavtal och vid omförhandlingar av befintliga skatteavtal.¹⁶⁴

Min egen slutsats av detta är att det fortfarande inte är helt utrett om nya ändringar i OECD:s modellavtal och i dess kommentarer kan beaktas vid tolkning av redan ingångna skatteavtal. Mycket tyder på det under förutsättning att det är förenligt med svensk intern rätt och om syftet med skatteavtalet kan tänkas falla inom ändringen. Med BEPS är dock ändringarna så pass genomgripande att ändringarna inte kan användas vid tolkning av befintliga skatteavtal.

¹⁶⁴ Witting & Källqvist, *OECD (BEPS 7): Definition av fast driftställe*, s 1.

5 Sverige och BEPS

5.1 Inledning

Sverige har under hela BEPS-projektet deltagit aktivt genom Finansdepartementet men även med omfattande stöd av medarbetare från Skatteverket. Arbetet har bestått i deltagande i samtliga ordinarie arbetsgrupper samt i de särskilda grupperna, som framtagandet av ett multilateralt instrument.¹⁶⁵ Skatteverket har, förutom att ha varit involverat i flera av grupperna i BEPS-projektet, även internt bildat en arbetsgrupp bestående av bland annat personer som ingår i grupperna i BEPS-projektet. Detta för att Skatteverket vill ha överblick i vad som kommer att hända både kortsiktigt och långsiktigt, och på så sätt öka förutsebarheten av verksamhetskonsekvenser i dessa frågor.¹⁶⁶

Finansminister Magdalena Andersson har tidigare uttalat att hon anser att arbetet som sker med BEPS inom OECD är viktigt och hon påpekar att, när det gäller synen på BEPS finns det inte någon skillnad mellan de politiska blocken. Den tidigare regeringen bedrev aktivt arbetet med BEPS vilket den nuvarande regeringen har fortsatt med. Regeringen anser att det är viktigt att motverka skatteundandraganden och skatteflykt samt att fler av dem som bör betala skatt också är med och bidrar genom att göra det. Vidare anser regeringen att det är viktigt att man vid genomförandet av förslagen från BEPS-projektet beaktar de legitima intressen som finns i små, öppna och exportberoende ekonomier som den svenska. Det är, enligt regeringen, viktigt att åtgärderna genom BEPS inte går utöver vad som är nödvändigt.¹⁶⁷

Regeringen anser även att regleringen av fasta driftställen, internprissättning och tvistlösningsmekanismer bör ses i ett sammanhang för att man ska kunna bedöma om effekterna av dem bidrar till att hindra skatteundandraganden och kapitalflykt och hur det kommer att påverka Sverige och den svenska bolagskattebasen. Annars är risken att reglerna blir oklara och nya regler kan komma att uppfattas olika av olika länder. Det finns då risk att företag hamnar i en dubbelbeskattningssituation. Regeringen anser det är viktigt att det finns en väl fungerande tvistlösningsmekanism så att näringslivet inte drabbas av detta på ett negativt sätt, på grund av att länder tolkar reglerna på olika sätt.¹⁶⁸

¹⁶⁵ Skatteverkets hemsida, *BEPS – ett arbete inom OECD* samt Andersson, *Seminarium om internationellt samarbete mot skatteflykt*, 2014/15: RFRF 1515, s 28f.

¹⁶⁶ Nyström, *Skatteverkets arbete med BEPS*, SvSKT, nr 4 2014, s 341.

¹⁶⁷ Andersson, *Seminarium om internationellt samarbete mot skatteflykt*, 2014/15:RFRF 1515, s 28f.

¹⁶⁸ *Ibid.*, s 31.

Även den tidigare regeringen har, genom den före detta finansministern Anders Borg, uttalat sig om att motverka skatteflykter och skatteundrandraganden är en högprioriterad politisk fråga för Sverige. Den tidigare regeringen såg positivt på OECD:s arbete med detta, men uttryckte sig om att det är viktigt att resultatet av arbetet beaktar små exportberoende ekonomiers legitima intressen.¹⁶⁹

I det följande av detta kapitel tar jag upp hur ändringarna i åtgärds punkt 7 kan komma att påverka den svenska interna rätten samt hur de uttalat sig i doktrinen om hur ändringarna kan komma att påverka svensk intern rätt.

5.2 Det multilaterala instrumentet

Sverige har under sitt arbete med BEPS varit aktiv i gruppen av framtagandet av ett multilateralt instrument. Detta är ett instrument föreslagit i åtgärds punkt 15 i BEPS. Instrumentet är tänkt att vara en praktisk lösning för att undvika att de skatteavtalsrelaterade delarna av BEPS-projektet implementeras genom bilaterala förhandlingar. Det vill säga att skatteavtal ska behöva omförhandlas vart och ett för sig. I stället ska detta multilaterala instrument vara ett skatteavtal som innehåller de ändringar som BEPS föreslår.¹⁷⁰ Det multilaterala instrumentet ska således samverka med befintliga skatteavtal i syfte att undgå enskilda bilaterala förhandlingar.¹⁷¹ Det är endast de artiklar som OECD avser att förändra med BEPS som kommer att finnas med i det multilaterala instrumentet.¹⁷² Arbetet med det multinationella instrumentet pågår just nu och tanken är att det ska vara klart för att skrivas under senast i december 2016.¹⁷³

5.3 EU

Även EU har drivit ett liknande projekt som BEPS-projektet, men som är mindre omfattande.¹⁷⁴ EU-kommissionen har även lämnat förslag till ett åt-

¹⁶⁹ Borg, *Svenskt deltagande i projektet BEPS*, Svar på skriftlig fråga 2012/13:541.

¹⁷⁰ Monsenego, *Utfallet av BEPS-projektet*, SvSkT, nr 10 2015, s 845.

¹⁷¹ Glansberg, *Seminarium om BEPS*, 01-12-2015, Skatteverkets hemsida.

¹⁷² Monsenego, *Utfallet av BEPS-projektet*, SvSkT, nr 10 2015, s 845 samt Willfors, *Tema-dag Fasta driftställen*, Handelshögskolan i Stockholm.

¹⁷³ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report*, 2015, s 11.

¹⁷⁴ Se till exempel European Union, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council - A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*, SWD (2015) 121final, 17- 06 - 2015.

gärds paket mot skatteflykt till Europaparlamentet och rådet. Förslaget innebär att EU ska rekommendera EU:s medlemsländer att i skatteavtal, som de sluter mellan dem själva eller med tredjeländer, implementera och använda sig av de föreslagna nya ändringarna i åtgärds punkt 7. Om denna rekommendation antas av Europaparlamentet och rådet kommer medlemsländerna behöva informera EU-kommissionen om vilka åtgärder de har vidtagit för att rätta sig efter den föreslagna rekommendationen.¹⁷⁵ BEPS-projektet kan således komma att påverka Sverige genom Sveriges medlemskap i EU.

5.4 Kommentarer om ändring i svensk intern rätt

5.4.1 Åtgärds punkt 7 i förhållande till svensk intern rätt

Regeringen har genom Finansdepartementet i sin budgetproposition för 2016 angett att BEPS-projektet kommer att påverka den svenska interna lagstiftningen och leda till lagstiftningsarbete i Sverige.¹⁷⁶ Även Skatteverket har angett att det krävs lagändringar för att förändringarna ska godkännas i Sverige. Detta gäller oavsett om ändringarna genom BEPS slutrapport kommer att ske genom att omförhandla de skatteavtal Sverige har med andra länder eller genom det multilaterala instrumentet. Dagens definitionen av ett fast driftställe i 2 kap. 29 § IL skiljer sig markant från definitionen som artikel 5 i OECD:s modellavtal får genom åtgärds punkt 7. För att de förändringar i artikel 5 i OECD:s modellavtal som slutrapporten har presenterat ska få fullt genomslag i Sverige krävs således en ändring av svensk intern rätt.¹⁷⁷ Glansberg på Skatteverket har uttalat att om vi inte ändrar vår interna reglering kommer det att uppstå en asymmetri mellan OECD:s modellavtal och den svenska interna rätten, och det var väl det som var hela anledningen med BEPS, att motverka asymmetrier. Han ställer sig frågan om vi bör ha en asymmetri och att det i slutändan är Finansdepartementet som har uppgiften att initiera en sådan eventuell lagändring.¹⁷⁸

Även Hultqvist och Wiman anser att ändringarna i modellavtalet inte kommer att ha någon omedelbar effekt på svensk intern rätt, utan kräver omförhand-

¹⁷⁵ European Commission Recommendation, *on the implementation of measures against treaty abuse*, s 4.

¹⁷⁶ Prop. 2015/16:1, s 334.

¹⁷⁷ Skatteverkets hemsida, *BEPS-åtgärds punkterna*.

¹⁷⁸ Glansberg, *Seminarium om BEPS*, 01-12-2015, Skatteverkets hemsida.

lingar av våra skatteavtal alternativt att förslaget om det multinationella instrumentet genomförs. Omförhandling av skatteavtal kommer att ta mycket lång tid, det multilaterala instrumentet kommer antagligen att gå snabbare, men det är också beroende på hur många länder som ansluter sig till det.¹⁷⁹ Hultqvist och Wiman har även uttalat sig om att det enkelt går att dra slutsatsen att det effektivaste sättet att implementera ändringarna av BEPS är via förslag till en ny eller ändrad lagstiftning som överlämnas till riksdagen för beslut. De anser dock att en annan möjlig väg är att sker via EU. Genom att EU inför regleringar om detta.¹⁸⁰

Glansberg på Skatteverket anser att den svenska interna rätten skiljer sig påfallande mot de nya ändringarna i artikel 5. Den svenska interna rätten har till exempel reglerat att ett rent fullmaktsförhållande måste finnas för att en beroende agent ska anses kunna utgöra ett fast driftställe, vilket är en stor skillnad jämfört med den nya lydelsen.¹⁸¹ Glansberg anser även att regleringen av vad som ska utgöra ett fast driftställe är extra speciellt då det är det första steget i en längre process. När ett företag väl har etablerat ett fast driftställe kommer ytterligare ett steg, genom att ett resultat ska allokeras till det här fasta driftstället. För detta nästa steg finns ännu inga rekommendationer och uttalanden om än.¹⁸²

Monsenego anger även han att OECD ännu inte tagit ställning till hur vinster bör allokeras till nya fasta driftställen som kommer att uppkomma till följd av den nya lydelsen i artikel 5 i OECD:s modellavtal. I situationer där en agent redan får en armlängdsmässig ersättning anser han att det kan vara svårt att motivera ytterligare vinst, om utgångspunkten ska vara armlängdsprincipen för allokering av vinster till fasta driftställen. OECD har dock i rapporten om allokering av vinster till fasta driftställen, indikerat att ytterligare vinster kan uppkomma, till exempel till följd av att nya risker allokeras till en beroende agent.¹⁸³ Vinster skapas oftast genom risktagande.

Hultqvist och Wiman anför att eftersom samhället utvecklas och nya företagsformer hela tiden dyker upp, är det vanligt att det sker ändringar i kommentarerna. I formellt hänseende måste OECD:s modellavtal för skatteavtal stödjas på svensk konstitutionell rätt. Den gyllene regeln ska därför även användas vid tolkning och tillämpning av skatteavtal med hjälp av supplementära tolk-

¹⁷⁹ Hultqvist & Wiman, *BEPS – implementering i svensk skatterätt*, SvSkT, nr 4 2015, s 316.

¹⁸⁰ *Ibid.*, s 316.

¹⁸¹ Glansberg, *Temadag Fasta driftställen*, Handelshögskolan i Stockholm.

¹⁸² Glansberg, *Seminarium om BEPS*, 01-12-2015, Skatteverkets hemsida.

¹⁸³ Monsenego, *Utfallet av BEPS-projektet*, SvSkT, nr 10 2015, s. 837.

ningshjälpmedel, som till exempel kommentarerna till OECD:s modellavtal.¹⁸⁴ För att Sverige ska kunna tillämpa en ny lydelse i kommentarerna krävs att kommentarerna är inom rimlig tolkning av den nya ändringen av artikel 5 i OECD:s modellavtal samt att 2 kap. 29 § IL har täckning i artikel 5 i OECD:s modellavtal.¹⁸⁵

5.4.2 Ett multilateralt instrument

Hultqvist och Wiman påpekar att många skatteavtal är av äldre datum, och för att ändra eller tillföra tolkningsnormer till ett sådant avtal måste avtalet i formell synpunkt omförhandlas och ändras. En sådan ändring innebär en omfattande procedur vilket gör det svårt att hålla dessa skatteavtal aktuella i takt med den allt snabbare utvecklingen. En ändring i en bestämmelse i OECD:s modellavtal får till följd, om fullt genomslag ska uppnås i existerande skatteavtal, att tusentals skatteavtal ska omförhandlas.¹⁸⁶ Även Glansberg anser att en omförhandling av befintliga skatteavtal är alltför omständligt och ser därför positivt på ett multilateralt instrument.¹⁸⁷

Samtliga parter som blir del av det multilaterala instrumentet kommer också att ha avtalat om ändringar i de delar i sina skatteavtal som berörs av det multilaterala instrumentet. För ett land som tillämpar den dualistiska modellen som Sverige, krävs på samma sätt som för andra folkrättsliga avtal att dessa ändringar implementeras i nationell lagstiftning. Hultqvist och Wiman anser att det är viktigt att ha de grundläggande konstitutionella och folkrättsliga förutsättningarna i minne, så att inte skapande av skattenormer, och därmed även beskattningens makt, glider riksdagen ur händerna. Beskattningens legitimitet kommer annars att hotas.¹⁸⁸

Hultqvist och Wiman anser även att en lösning med ett multilateralt instrument kan vara en elegant lösning, men att det finns ett antal problem med detta. De anser att rent tekniskt kan det tänkas att existerande skatteavtal inte har följt samma numrering som i OECD:s modellavtal eller att en artikel i modellavtalet delats upp och att det i det aktuella skatteavtalet återfinns flera artiklar. Det multilaterala instrumentet kan därför inte bara hänvisa till att instrumentet avser att ändra en viss artikel i existerande skatteavtal. Hultqvist och Wiman undrar även vad som händer om ett land säger upp instrumentet i

¹⁸⁴ Hultqvist & Wiman, *BEPS – implementering i svensk skatterätt*, SvSkT, nr 4 2015, s 315.

¹⁸⁵ *Ibid.*, s 315 och 320.

¹⁸⁶ *Ibid.*, s 315.

¹⁸⁷ Glansberg, *Seminarium om BEPS*, 01-12-2015, Skatteverkets hemsida.

¹⁸⁸ Hultqvist & Wiman, *BEPS – implementering i svensk skatterätt*, SvSkT, nr 4 2015, s 315f.

förhållande till ett annat land. Återgår man då till den gamla lydelsen? De undrar även hur länder ska göra som har ett bilateralt avtal som modifierats av att båda länderna biträtt det multilaterala instrumentet. Hur ska de göra om de vill sluta ett nytt skatteavtal?¹⁸⁹

Monenegro anser att om BEPS slutrapport kommer att implementeras, och i så fall när och i vilka länder, kommer att bero på hur länder ställer sig till förslagen. Även om det finns multilaterala folkrättsliga avtal både på skatteområdet och utanför detta område kommer en mängd frågor att behöva lösas och det kan inte uteslutas att det kommer uppstå flera frågor vid diskussionerna när det multilaterala instrumentet ska skapas.¹⁹⁰

Ingela Willfors, departementsråd och BEPS-samordnare vid Finansdepartementet, har under ett seminarium om fasta driftställen uttalat att det är viktigt att beakta att BEPS endast är rekommendationer och inte minimistandarder. En ändring av regleringen av vad som utgör ett fast driftställe är en administrativ börda och kan leda till dubbelbeskattningssituationer. Willfors anger vidare att en del länder är emot BEPS-förslaget, vilket gör att det för tillfället är svårt att se hur det multilaterala instrumentet kommer att mottas. Hon berättar även att EU går väldigt fort fram med sitt arbete, fortare än OECD, vilket gör att svensk intern rätt kan komma att påverkas av EU fortare än av OECD.¹⁹¹

¹⁸⁹ Hultqvist & Wiman, *BEPS – implementering i svensk skatterätt*, SvSkT, nr 4 2015, s 315.

¹⁹⁰ Monenegro, *Utfallet av BEPS-projektet*, SvSkT, nr 10 2015, s 845.

¹⁹¹ Willfors, *Temadag Fasta driftställen*, Handelshögskolan i Stockholm.

6 Analys

I denna del analyserar jag till att börja med vilka konsekvenser åtgärds punkt 7 kan få för att därefter övergå till att analysera vad ändringarna kan komma att innebära för just svensk intern rätt. Jag avslutar analysen med några ord om åtgärds punkt 7 kan anses uppfylla sitt syfte.

6.1 Konsekvenser av åtgärds punkt 7

Ändringarna som har lagts fram i åtgärds punkt 7 syftar samtliga till att sänka trösklarna för när ett fast driftställe uppkommer. Med detta vill man uppnå en korrekt beskattning i det land där vinsten skapas, och på så vis undvika erodering av länders skattebaser.

Den största förändringen som BEPS slutrapport ger är en ändring av agentregeln i artikel 5(5). Den nya utformningen kommer utvidga de antal situationer när ett fast driftställe uppstår för en agent. Ändringen innebär att personer som inte har någon formell behörighet att ingå avtal kommer att kunna utgöra ett fast driftställe, genom att det nu endast kommer att krävas att man regelmässigt har den ledande rollen som medför att avtal rutinmässigt ingås av det utländska företaget. Att personen som förhandlar inte kan påverka avtalsvillkoren innebär således inte att det inte skulle ske någon förhandling, utan bara att förhandlingen är begränsad till att övertala köparen om att godta de förbättrade villkoren. Var avtalet signeras kommer till följd av ändringarna inte heller att spela någon roll längre. Detta är en stor skillnad från dagens reglering som kräver att personer har en fullmakt och som regelmässigt används, samt att avtalet skrivs under i det land det berör, för att agenten ska anses vara en beroende agent.

Många multinationella företag omorganiserar sig idag från återförsäljarstrukturer till kommissionärsstrukturer, för att undvika beskattning i det land där vinsten skapas. Syftet med ändringen i artikel 5(5) är därför särskilt att träffa kommissionärsstrukturer. Med ändringen kommer dessa kommissionärer att utgöra beroende agenter om de inte är ”väldigt” oberoende.

Monsengo har uttalat att han tycker att ändringen är bra på så vis att den fokuserar på den som har den viktigaste rollen, då det bara kan vara en sådan person. Han anser dock att det kan komma att bli svårt att avgöra vem som faktiskt har den viktigaste rollen vid ingåendet av avtalet. Jag instämmer och tror också att det kommer att kunna uppstå situationer där det är oklart vem

som har den ledande rollen. När anses man till exempel ha övertygat någon att ingå ett avtal? Vad krävs? Jag anser dock att ändringen är bra då den inte fokuserar på det formella utan på vad som faktiskt händer. På detta sätt anser jag att det kommer att bli svårare för företag att kringgå agentregeln.

Att en person kan anses utgöra en beroende agent genom att personen förhandlar delar av avtalet men utan att slutföra eller underteckna det slutliga avtalet, kommer enligt min mening antagligen leda till en viss godtycklighet och att ett fast driftställe kan träffa situationer som inte är tänkta att träffas. Det vill säga situationer som inte är upplagda på detta sätt av skatteskal.

Många i doktrinen har uttalat sig om att den nya definitionen av agentregeln är oklar och ger för lite vägledning. Jag anser att det är, som med alla ändringar, oundvikligt att det inte skulle uppstå oklarheter. Kanske att OECD dock kunde ha givit fler exempel i kommentarerna till artikel 5(5), som förtydligar när en person ska anses ha den ledande rollen, så att det blir färre oklarheter och på så vis en mindre risk för dubbelbeskattning.

Man kan fundera över hur utgången i franska Zimmer-fallet hade blivit om ändringarna i åtgärds punkt 7 hade varit genomförda vid den tidpunkten. Enligt min mening står det ganska klart att målet hade fått en annan utgång. Det borde kunna argumenteras för att Zimmer SAS är i en beroendeställning till Zimmer Ltd, genom att det har den ledande rollen för slutande av avtal, även om Zimmer SAS ingick avtalen som kommissionär i Frankrike. Därmed skulle det brittiska företaget Zimmer Ltd ha fått ett fast driftställe i Frankrike och behövt skatta för eventuella vinster som kan hänföras dit i Frankrike.

Förslaget till ändringen av artikel 5(6) kommer att leda till en begränsning av undantaget för en oberoende agent, det vill säga att färre personer kommer utgöra oberoende agenter. En person som arbetar uteslutande eller nästan uteslutande för ett närstående företag kommer inte att anses vara en oberoende agent. Jag anser att denna ändring är bra på det sätt att den inte uttryckligen tar upp specifika yrken som ska anses vara oberoende, utan att den fokuserar på hur oberoende personen faktiskt är. Det kommer dock säkerligen att uppstå problemsituationer där det kommer att vara svårt att avgöra om en person verkligen är oberoende. Jag tror även att denna ändring kommer att träffa situationer som BEPS-projektet inte är tänkt att träffa.

Som framgår av avsnitt 3.2.2.3 har flera i doktrinen uttryckt oro över att ett dotterbolag aldrig skulle kunna vara en oberoende agent. Jag anser att som regleringen ser ut kommer dotterbolag fortfarande att kunna vara en oberoende agent, om dotterbolaget även har uppdrag för andra företag.

För de specifika undantagen från att utgöra ett fast driftställe kommer det att ställas högre krav genom ett biträdande eller förberedande arts test. Dessa platser måste ses i ljuset av den verksamhet som bolaget eller närstående bolag bedriver i landet samt med beaktande av om verksamheten i sig själv utgör en nödvändig del av företagets kärnverksamhet. Detta leder exempelvis till att centrallager som tidigare normalt inte ansetts ha utgjort fasta driftställen kan komma att utgöra fasta driftställen om de inte kan visas vara av biträdande karaktär. Enligt min mening är det svårt att se hur ett lager kan ge några större vinster. En vinst skapas oftast genom risktagande. Vad kan det vara för risk att ha ett lager? Jag anser därför att det kan bli problematiskt hur man ska allokera vinster till exempelvis till ett lager. Jag anser att man måste komma ihåg att alla upplägg som medför skattemässiga fördelar inte är upplagda på detta vis enbart för att just nå skattemässiga fördelar. Det finns ofta andra överväganden som väger tyngre. Ett företag kan till exempel tänkas vilja placera ett lager utomlands för att fortare kunna leverera varor till kunder.

En intressant situation som jag har tänkt på är om två företag har fabriker i flera olika länder och de varor som produceras skickas till ett gemensamt centrallager i ett annat land. I denna situation kan alla fabriker och centrallagret utgöra fasta driftställen och lagret kan komma att utgöra ett fast driftställe för båda företagen. Det kan diskuteras hur man i praktiken ska kunna allokera vinster till ett sådant lager.

Det finns länder som anser att vissa verksamheter alltid har karaktären av förberedande och biträdande art. OECD har därför i ändringen till kommentarerna till artikel 5(4) angett att dessa länder i stället för att införa den nya lydelsen kan välja att ha kvar den nuvarande utformningen och i stället angripa problemet med att verksamheter inte alltid bör ses som förberedande eller biträdande genom antifragmenteringsregeln. Witting och Källqvist på KPMG har uttalat sig om att detta kommer att leda till att länder tillämpar undantagslistan olika. Jag håller med Witting och Källqvist om att det är anmärkningsvärt att OECD tillåter länder att ha kvar den nuvarande utformningen, då syftet med ändringen var att se till att den grundläggande tanken bakom undantagslistan, att verksamheterna måste vara av förberedande och biträdande art för att uppfyllas, och att problemet varit att vissa verksamheter på listan idag inte alltid kan anses vara av förberedande eller biträdande art. Om vissa länder väljer att ha kvar den nuvarande lydelsen kommer det att leda till asymmetri mellan länders lagstiftningar, och det var det som man ville undvika med BEPS.

Åtgärds punkt 7 anger även att en antifragmenteringsregel ska införas. Detta medför att företag inte kan dela upp sin verksamhet mellan närstående företag för att undvika uppkomsten av ett fast driftställe. Ändringen förhindrar att

undantagen från att verksamheten utgör ett fast driftställe appliceras när det redan finns ett existerande fast driftställe, eller när den övergripande verksamheten som resulterar från en kombination av verksamheter från samma företag eller företag inom samma koncern, inte är av förberedande eller biträdande art. Som framgår av avsnitt 3.2.4.3 har flera uttalat sig om att denna regel kommer att träffa multinationella företag bara för att företaget har flera närstående företag i samma land. Jag anser att risk finns för att antifrageringsregeln kommer att träffa uppdelningar av en verksamhet som inte har gjorts enbart av skatteskäl, utan som har gjorts av praktiska skäl. Det kan till exempel vara fråga om att effektivisera verksamheten eller ta hjälp av kunnig personal från andra verksamheter. Jag håller därför med dem som förespråkar ett ”principle purpose test”. Att utgå från syftet med uppdelningen hade varit mer fördelaktigt, eller att man i vart fall hade kompletterat antifrageringsregeln med denna princip.

Det som jag anser är något oklart är en situation där ett företag har en verksamhet i ett land som är av förberedande eller biträdande art, och ett närstående företag också bedriver en verksamhet i detta land. Om dessa verksamheter utgör komplimenterande funktioner kan således antifrageringsregeln tillämpas. Leder då detta till att de båda utländska företagen får ett fast driftställe i det landet? Av ordalydelsen i ändringen att döma verkar det vara så. Hur man ska kunna allokera vinster från verksamheter som tidigare inte utgjort fasta driftställen anser jag ska bli spännande att se.

Ändringarna i BEPS är framtida och påverkar därför inte tolkningen av tidigare lydelse av OECD:s modellavtal eller skatteavtal där de tidigare föreskrifterna är inkluderade. Ändringarna ska ske vid ingående av nya skatteavtal eller vid omförhandlingar av befintliga avtal. Då det redan idag existerar tusentals skatteavtal kommer befintliga skatteavtal att behöva omförhandlas för att uppfylla syftet med BEPS. Det föreslås därför ett multilateralt instrument som är tänkt att vara en praktisk lösning till detta. Skatteavtal världen runt ser mycket olika ut, även om de flesta bygger på OECD:s modellavtal. Willfors vid Finansdepartementet har uttalat sig om att en del länder är emot BEPS. Jag tror därför att det finns risk för att länder tolkar åtgärds punkt 7 olika eller implementerar ändringarna olika och att det därmed finns risk att det uppstår dubbelbeskattningssituationer. Man måste även komma ihåg att OECD:s modellavtal och kommentarerna till detta är rekommendationer vilket gör att länder inte behöver ändra sina skatteavtal, även om det så klart finns en viss påtryckning.

Enligt min mening kan sänkta trösklar för att ett fast driftställe ska uppkomma även leda till att internationell etablering försvåras, genom att företag väljer

att inte lägga verksamheter utomlands med risk för att beskattas i andra länder. Ett utökat antal fasta driftställen kommer även leda till en viss administrativ börda för skattemyndigheter. Ett utökat antal driftställen bör även leda till ett ökat utbyte av information mellan länders skattemyndigheter. Dessutom kommer ändringen i artikel 5 antagligen även få effekter på andra områden såsom moms.

Vidare utredning om allokering av vinster till fasta driftställen pågår just nu. Det finns därför fortfarande möjlighet att begränsa vinster som kan hänföras till något av de nya fasta driftställen som kommer att skapas genom de nya ändringarna. Framförallt när det gäller situationer som träffas av de nya ändringarna men som inte i sig själva är att anse som artificiella.

6.2 Svensk intern rätt

Resultatet av BEPS kommer att få en stor inverkan på den internationella skatterätten. Både vad gäller förändringar i OECD:s modellavtal och i dess kommentarer, och genom de avtal som kan komma att slutas under projektets genomförande. OECD:s modellavtal ligger till grund för många skatteavtal och internrättsliga regler för många länder däribland, Sverige.

Det svenska rättssystemet är dualistiskt. Det betyder att skatteavtal inte blir gällande i Sverige om de inte har införlivats med svensk intern rätt. Vi har även den gyllene regeln att gå efter, som anger att skatteavtal inte kan utöka beskattningsrätten utan endast inskränka den.

Vilket rättskällevärde OECD:s modellavtal och dess kommentarer egentligen har är inte helt utrett. I RÅ 1996 ref. 84 har domstolen konstaterat att de har ett visst rättskällevärde och därför bör kunna användas vid tolkning av skatteavtal. Vilket rättskällevärde ändringar i modellavtalet och dess kommentarer har och hur de kan användas vid tolkning av befintliga skatteavtal som ingåtts innan ändringarna kom, råder det också delade meningar om. Vissa anser att man kan ska tillämpa en statisk tolkning där nya ändringar inte ska beaktas medan andra anser att man ska tillämpa en dynamisk tolkning, där nya ändringar ska kunna tillämpas vid tolkning av skatteavtal som ingåtts innan ändringen skedde. Ändringarna i åtgärds punkt 7 skiljer sig från andra ändringar av modellavtalet och kommentarerna på det sätt att de har ett tydligt syfte, att allokera rätt vinst till den plats där den uppstod. Dessutom är åtgärds punkt 7 mycket omfattande jämfört med andra ändringar. En skatteavtalstolkning med de nya ändringarna går därför varken att genomföra med den statistiska eller dynamiska tolkningen. Vi kommer därför inte kunna tillämpa ändringarna i åtgärds punkt 7 om vi inte ändrar våra skatteavtal med andra

länder, och detta kräver att vi ändrar vår internrättsliga reglering i 2 kap. 29 § IL.

Åtgärds punkt 7 i BEPS fokuserar på ändringar av regler där den fysiska närvaron och verksamheten som bedrivs är svårbedömd och det är oklart om den utgör ett fast driftställe eller inte. De presumtiva verksamheterna, gruvor, filialer etc., som finns i andra stycket i 2 kap. 29 § IL, framställs därför inte som ett område där förändringar krävs varken i OECD:s modellavtal eller i svensk rätt.

Den största ändringen i BEPS är att man vill få bort utnyttjandet av kommissionärsstrukturer som är upplagda på detta sätt för att undvika förekomsten av ett fast driftställe. Som den svenska regleringen ser ut idag är kommissionärer uttryckligen undantagna från att utgöra ett fast driftställe. Detta skiljer sig mycket tydligt från den nya lydelsen av artikel 5. Glansberg på Skatteverket har uttalat sig om att Skatteverket inte ansett att artificiella kommissionärsstrukturer har varit ett problem för just Sverige, utan att det i stället är internprissättningen de har haft problem med. Även om kommissionärsstrukturer inte har varit ett större problem för Sverige tror jag ändringen är viktig även för svensk del, eftersom den nya regeln tydligare fokuserar på vad som faktiskt händer och hur oberoende en agent faktiskt är.

Ändringen avseende vad som utgör en oberoende agent skiljer från den svenska interna rätten, på så vis att kommissionärer, mäklare och andra nämnda yrken inte per automatik ska anses vara oberoende agenter. Även det att uppdrag mellan nära relaterade parter inte ska anses kunna vara oberoende är något som inte går ihop med vår interna rätt idag.

Införandet av att alla verksamheter ska bedömas genomgå ett förberedande eller biträdande arts test för att kunna undantas från att utgöra ett fast driftställe kommer enligt min mening inte att påverka svensk rätt nämnvärt då vi i vår lagstiftning saknar dessa undantagssituationer som projektet syftar att ändra. Så länge inte delar av företags kärnverksamhet förekommer i Sverige så anses verksamheten som det utländska företaget bedriver, vara av förberedande eller biträdande art. Den svenska rätten går på så vis redan i samma linje som tankarna med ett förberedande eller biträdande arts test.

I svensk intern rätt har vi heller inte den nya antifrakteringsregeln. Hur antifrakteringsregeln kommer att implementeras i svensk rätt är något jag ställer mig fundersam till. I Sverige har vi ju ingen lista på verksamheter som presumeras vara av förberedande eller biträdande art. På så sätt måste man först avgöra om verksamheterna var för sig kan anses vara av förberedande

eller biträdande art och om de är så, då gå vidare och se om de tillsammans fortfarande kan anses vara en förberedande eller biträdande verksamhet.

Sverige har deltagit aktivt i hela BEPS-projektet. Av uttalanden från Finansdepartementet och Skatteverket att döma verkar det som om Sverige kommer att gå med på ändringarna i åtgärdsplan 7 genom det multilaterala instrumentet, som ska vara klart i slutet av 2016. I prop. 1986/87:30 poängterades det att skatteavtal tar sin utgångspunkt i OECD:s modellavtal och att det är viktigt att den svenska regleringen stämmer överens med den internationella regleringen. Om vi inte ändrar vår interna lagstiftning kommer det leda till att vår reglering inte stämmer överens med den internationella regleringen, och det kan nog komma att ställa till problem för oss i framtiden. EU-kommissionens förslag på åtgärdsplan mot skatteflykter innehåller rekommendationer om att EU:s medlemsländer ska anta åtgärdsplan 7 i BEPS. Detta gör att det snart även kan finnas påtryckningar från EU:s sida att ändra definitionen av ett fast driftställe.

Det multilaterala instrumentet är tänkt att vara ett sätt att enklare kunna omförhandla alla befintliga skatteavtal, i stället för att varje skatteavtal ska omförhandlas var för sig. Skatteverket ser positivt på ett multilateralt instrument då omförhandlingar av alla skatteavtal skulle vara mycket tidskrävande och omständligt. Hultqvist och Wiman ställer frågande till vad som händer om länder som valt att gå med på det multilaterala instrumentet senare säger upp instrumentet i förhållande till ett annat land eller om två länder som har anslutit sig till instrumentet bestämmer sig för att de vill sluta ett nytt skatteavtal. Enligt min mening finns det fördelar med instrumentet genom att befintliga skatteavtal inte var och en behöver omförhandlas, men att det kan finnas nackdelar om nu vissa länder är emot BEPS-förslaget och att det verkar vara något oklart vad som händer om länder börjar dra sig ur instrumentet. Jag tror därför att det kommer att uppstå problem vad gäller tolkningen och användandet av det multilaterala instrumentet. Även det att befintliga skatteavtal världen runt ser olika ut idag gör att jag har svårt att se hur länder kommer att kunna omtolka sina befintliga skatteavtal på samma sätt genom det multilaterala instrumentet. Jag anser på så vis att även med det multilaterala instrumentet finns det risk för en viss asymmetri mellan skatteavtal och länders lagstiftningar. Hur detta mer specifikt kommer att påverka Sverige är svårt att säga.

En förändring av vår interna rätt skulle medföra att fler utländska företag skulle få ett fast driftställe i Sverige och därmed bli skattskyldiga i Sverige. Det ökade antalet fasta driftställen skulle sannolikt även öka Skatteverkets arbetsbörda. Sverige är ett exportberoende land, varför vinster från försäljningar är en viktig intäkt för vår statskassa. För Sveriges del är det därför

viktigt att ändringarna inte blir alltför långtgående. Hur dessa ändringar kommer att påverka oss anser jag vara svårt att se idag. Skulle det dock leda till att flera företag med hemvist i Sverige kommer få fasta driftställen utomlands kan det kanske leda till att vår statskassa ändå inte får in mer skattepengar.

6.3 Uppfylls syftet med åtgärds punkt 7?

Det övergripande syftet med åtgärds punkt 7 i BEPS är att förhindra vissa vanliga skatteundandraganden. Med den nya definitionen av ett fast driftställe kommer fler företag få fasta driftställen i andra länder. Det man dock måste komma ihåg är att alla multinationella företag inte aktivt skatteplanerar eller omstrukturerar sin företagsstruktur för att undvika uppkomsten av fasta driftställen. Ändringarna i åtgärds punkt 7 är inte tänkta att träffa vanliga försäljningsstrukturer, utan artificiella försäljningsstrukturer, där verksamheterna är upplagda på detta sätt av skatteskal. Som åtgärds punkt 7:s slutrapport blev, anser jag dock det är svårt att se att dessa vanliga försäljningsstrukturer som inte görs av skatteskal, inte skulle komma att träffas av ändringarna i åtgärds punkt 7.

Med åtgärds punkt 7 kommer det som nämnts att uppstå fler fasta driftställen. Frågan är dock om det kommer att kunna allokeras några vinster till dessa nya fasta driftställen. Att det finns ett fast driftställe innebär inte per automatik att ett multinationellt företag har vinster som kan hänföras dit. Jag har svårt att se hur till exempel ett lager kan generera några egentliga vinster, som därmed kan beskattas. Jag kan även hålla med Monsenego om att i situationer där en agent redan får armlängdsmässig ersättning är det svårt att motivera att ytterligare vinster ska allokeras till det fasta driftstället som den beroende agenten skapar. Om fler vinster ska kunna allokeras dit skulle man i så fall gå ifrån att vinster till fasta driftställen ska bygga på armlängdsmässig ersättning.

Flera i doktrinen har även uttalat sig om att dessa problem som åtgärds punkt 7 syftar till att lösa, bättre hade kunnat lösas genom tydligare regler för internprissättning. Jag anser att det är viktigt att lyfta fram att det finns olika intressen, de som vill få in skatt till statskassorna och de som vill betala så lite skatt som möjligt. Uttalanden om att ändringarna i artikel 5 i OECD:s modellavtal borde ha lösts genom tydligare regler på internprissättning kommer främst från den privata sektorn. Detta anser jag är värt att beakta. Jag instämmer dock att tydligare regler på internprissättning kunde ha varit en bättre lösning, just eftersom fler fasta driftställen inte per automatik leder till att fler vinster kan allokeras till dessa fasta driftställen. Detta är dock ett ämne som får behandlas i en annan uppsats.

OECD kommer att fortsätta arbetet med allokering av vinster till fasta driftställen under 2016. Kanske kommer OECD att komma med förslag som inte påverkar försäljningsstrukturer som BEPS inte är tänkt att träffa.

7 Avslutande kommentarer

Denna uppsats har analyserat åtgärds punkt 7 i BEPS och dess påverkan på svensk intern rätt. Den nya definitionen av artikel 5 i OECD:s modellavtal skiljer sig signifikant från dagens version och kommer påverka företag, särskilt de som använder sig av kommissionärsupplägg, har verksamheter som är i gråzonen vad gäller om de utgör en verksamhet av förberedande eller biträdande art samt företag som har delat upp sin verksamhet till närstående företag i samma land.

Sveriges interna lagstiftning skiljer sig markant från det förslag som läggs fram i åtgärds punkt 7. Eftersom att Sverige är ett dualistiskt land och eftersom vi har den gyllene regeln, att skatteavtal måste beakta den interna rätten och därmed inte kan öka skattskyldigheten utan endast begränsa den, kommer den svenska interna rätten att behöva ändra sin reglering av fast driftställe i 2 kap. 29 § IL, för att kunna tillämpa ändringarna genom åtgärds punkt 7. Ändringar krävs särskilt vad gäller beroende och oberoende agent. Baserat på Finansdepartementet och Skatteverkets uttalanden kommer Sverige att implementera den nya utformningen av artikel 5 i OECD:s modellavtal genom det gemensamma multilaterala instrumentet, i stället för att omförhandla alla de skatteavtal vi har ingått med andra länder. Hur det blir återstår att se.

Jag har identifierat att det antagligen kommer att uppstå vissa problem med ändringen av artikel 5 i OECD:s modellavtal. Som alltid med nya regler kommer det ta ett tag innan länder tolkar reglerna på samma sätt. I den närmaste framtiden kommer det därför oundvikligen uppstå dubbelbeskattningar för företag. För skattemyndigheter kommer det uppstå mer administrativa arbetsuppgifter och för företag en allmän oro att bli beskattad i ett land man inte tänkt att bli beskattad i.

Syftet med åtgärds punkt 7 är att säkra att beskattning ska äga rum där värdeskapandet sker. Omdefinitionen i artikel 5 i OECD:s modellavtal kommer att leda till att fler utländska företag får fasta driftställen i andra länder. Det som fortfarande kvarstår och som fortfarande utreds, är vilka vinster som kan tänkas uppstå hos dessa fasta driftställen och som kan allokeras dit. Jag anser att en omdefinition av ett fast driftställe delvis bidrar till att vinster beskattas där de uppstår. Dock kommer det genom ändringarna uppstå fasta driftställen som inte ger någon direkt vinst, varför det då kommer bli svårt att allokera vinster dit. Kanske är denna omdefinition inte den bästa strategin för att lösa problematiken med erodering av länders skattebaser, utan att det bättre hade kunnat lösas med tydligare regler vad gäller internprissättning.

Käll- och litteraturförteckning

KÄLLOR

Otryckta källor

Intervju med Anna Berggren, senior manager inom skatt på Svalner, den 11 april 2016.

Föredrag av Roberth Glansberg under *Temadagen om fasta etableringsställen och fasta driftställen* vid Handelshögskolan i Stockholm den 14 mars 2016. Temadagen ordnades av Skatterättsligt Forum, Svensk Skattetidning och Handelshögskolan.

Föredrag av Ingela Willfors under *Temadagen om fasta etableringsställen och fasta driftställen* vid Handelshögskolan i Stockholm den 14 mars 2016. Temadagen ordnades av Skatterättsligt Forum, Svensk Skattetidning och Handelshögskolan.

Tryckta källor

SÖ 1975:7; *med förslag till godkännande av konventionen om förebyggande och bestraffning av brott mot diplomater och andra internationellt skyddade personer.*

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

Prop. 2015/16:1; *Budgetpropositionen för 2016 – Förslag till statens budget för 2016, finansplan och skattefrågor.*

Elektroniska källor

Berglund, Anna, *BEPS - Nya förslag gällande definitionen av fast driftställe*, Taxmatters Sveriges Skatteblogg PWC, 30-10-2015. Hämtad den 15-01-2016 från: <http://blogg.pwc.se/taxmatters/beps-nya-forslag-gallande-definitionen-av-fast-driftstalle>.

Deloitte, *OECD Tax Alert- BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status*, International Tax, 7 oktober 2015. Hämtad den 16-02-2016 från: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-alert-oecd-7-october-2015.pdf>.

Flyrén, Fredrik, *BEPS påverkar svenska företag med utlandspersonal*. Hämtad den 20-02-2016 från: <http://blogg.pwc.se/taxmatters/beps-paverkar-svenska-foretag-med-utlandspersonal>.

Glansberg, Roberth, *Seminarium om BEPS*, 01-12-2015, Skatteverkets hemsida. Hämtad den 22-01-2016 från: <http://www.skatteverket.se/omoss/press/presseminarier/seminariumombeps.4.3810a01c150939e893f7d63.html?q=beps>.

Hansson, Ingemar, *Seminarium om BEPS*, 01-12-2015, Skatteverkets hemsida. Hämtad den 22-01-2016 från: <http://www.skatteverket.se/omoss/press/presseminarier/seminariumombeps.4.3810a01c150939e893f7d63.html?q=beps>.

Nationalencyklopedin. Sökning ”allokering”. Hämtad den 05-04-2016 från <http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lang/allokering>.

OECD homepage, *About Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, Hämtad den 12-01-16 från: <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm>.

OECD homepage, *OECD Legal Instruments*. Hämtad den 20-01-2016 från: <http://www.oecd.org/legal/legal-instruments.htm>.

Regeringskansliet, *OECD*. Hämtad den 26-01-2016 från: <http://www.regeringen.se/internationella-organisationer-och-samarbeten/oecd/>.

Skatteverkets rättsliga vägledning, *Article 5 Permanent establishment*. Hämtad den 15-01-2016 från: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2014.2/2971.html#ref-cite-oecd-19981-4>.

Skatteverkets hemsida, *BEPS - ett arbete inom OECD*. Hämtad den 11-02-2016 från: <https://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/skatter/internationellt/bepsettarbeteinomoecd.4.3810a01c150939e893f7598.html>.

Skatteverkets hemsida, *BEPS-åtgärds punkterna*. Hämtad den 25-01-2016: <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/skatter/internationellt/bepsettarbeteinomoecd/bepsatgardspunkterna.4.3810a01c150939e893f7643.html#Action7PreventingtheArtificialAvoidanceofPermanentEstablishmentStatus>.

Skatteverkets hemsida, *Fast driftställe i Sverige eller inte?* Hämtad den 26-01-2016 från: <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/skatter/internationellt/utlandskaforetag/fastdriftstalle.4.71004e4c133e23bf6db800064933.html?q=oecd%3As+modellavtal>.

Skatteverkets rättsliga vägledning, *Hur ska inkomstskattelagen tolkas?* Hämtad den 03-02-2016 från: <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.16/2689.html>.

Skatteverkets rättsliga vägledning, *Modellavtalets uppbyggnad*. Hämtad den 27-01-2016 från: <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.16/2966.html>.

Staberg, Lennart, *BEPS – Påverkan på försäkringsbranschen*. Hämtad den 29-02-2016 från: <http://blogg.pwc.se/taxmatters/beps-paverkan-pa-forsakringsbranschen>.

LITTERATUR

Andersson, Magdalena, *Skatteutskottets seminarium om internationellt samarbete mot skatteflykt*, 2014/15:RFR1515, 04-06-2015.

AFME-BBA, OECD, *Comments on the received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status*, 1 January 2015.

Associations of British Insurers, OECD, *Comments on the received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status*, 1 January 2015.

Berglund, Martin, *Avräkningsmetoden: en skatterättslig studie om undvikande av internationell dubbelbeskattning*, Iustus, Diss. Uppsala : Uppsala universitet, 2013, Uppsala, 2013.

BIAC, OECD, *Comments on the received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status*, 1 January 2015.

Bjuvberg, Jan, *Betydelsen av OECD:s modellavtal vid tolkning av skatteavtal – några typfall*, Svensk skattetidning, nr 5 2015, s 427.

Bjuvberg, Jan, *Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen*, Svensk skattetidning, nr 2 2015, s 111.

Borg, Anders, *Svenskt deltagande i projektet BEPS*, Svar på skriftlig fråga 2012/13:541, 2013-05-29.

CBI, OECD, *Comments on the received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status*, 1 January 2015.

Confederation of Swedish Enterprise, OECD, *Comments on received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status*, 1 January 2015.

Confederation of Swedish Enterprise, OECD, *Comments on received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status*, 15 June 2015.

Dahlberg, Mattias, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag: en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*, Iustus, Diss. Uppsala : Univ., Uppsala, 2000.

European Commission Recommendation, *on the implementation of measures against tax treaty abuse*, 28-01-2016.

European Union, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council - A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*, SWD (2015)121final. 17-06-2016.

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförl., Diss. Stockholm : Univ., Stockholm, 1995.

Hultqvist, Anders & Wiman, Bertil, *BEPS- implementering i svensk skatterätt*, Svensk skattetidning, nr 4 2015, s 309.

Jonsson, Lars, *Inkomstskattelag (1999:1229) 2 kap. 29 §*, Lexino 2014-01-01.

Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 1. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013.

Lang, Michael & Brugger, Florian, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, Australian Tax Forum, 2008.

Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförl., Stockholm, 1994.

Lodin, Sven-Olof, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. D. 2, 14.*, uppdaterade uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013.

Monsenego, Jérôme, *Utfallet av BEPS-projektet*, Svensk skattetidning, nr 10 2015, s 827.

Nyström, Margareta, *Skatteverkets arbete med BEPS*, Svensk skattetidning, nr 4 2014, s 341.

OECD, *Action plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, 2013.

OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. [http:// dx.doi.org/10.1787/mc_cond-2014-en](http://dx.doi.org/10.1787/mc_cond-2014-en).

OECD (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full version)*, OECD Publishing. [http:// dx.doi.org/10.1787/9789264223908 -en](http://dx.doi.org/10.1787/9789264223908-en).

OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787.9789264241220-en>.

Tranquilli, Robert & Bertlin, Joanna, *Expertpanelen om BEPS- ett skatteprojekt med konsekvenser*, OFC World, 17-12-2014.

Witting, Michael & Källqvist, Jan, *OECD (BEPS 7): Definition av fast driftställe*, Taxnews KPMG, Nr 48, 07-10-2015.

Rättsfallsförteckning

Svenska rättsfall

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2008 ref. 24

RÅ 2009 ref. 91

Utländska rättsfall

Conseil d'Etat, 31 March 2010, no. 304715