



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Sebastian Odh

Två sidor av samma mynt?

- Om den dubbla tillämpningen av armlängdsprincipen under artikel 7 och 9 i OECD:s modellavtal och vilka skillnader som finns däremellan.

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: HT 2019

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställningar	5
1.3 Metod	5
1.4 Material och forskningsläge	6
1.5 Avgränsning	7
1.6 Disposition	8
2 KORRIGERING AV RESULTAT	9
2.1 Korrigering av resultat enligt OECD MTC	9
2.2 Armlängdsprincipens jämförbarhetsanalys	10
3 ALLOKERING AV VINST	12
3.1 Fast driftställe enligt OECD MTC	12
3.2 Allokering av vinst enligt OECD MTC	13
3.2.1 Artikel 7(1)	13
3.2.2 Artikel 7(2)	13
3.2.2.1 Bakgrund	13
3.2.2.2 Fast driftställe som ett fiktivt separat företag	14
3.2.2.3 Armlängdsprincipens jämförbarhetsanalys	19
4 ARMLÄNGDSPRINCIPENS DUBBLA TILLÄMPNING	21
4.1 Syftet med dubbel tillämpning	21
4.2 Resultatet av dubbel tillämpning	22
4.3 Iakttagbara skillnader	23
4.3.1 Avtalsvilkorens relevans	23
4.3.2 Tolkningen av betydelsefulla funktioner	25
4.3.3 Hanteringen av kapital under AOA	26

5	ANALYS OCH SLUTSATS	27
5.1	Dubbel tillämpning och iakttagbara likheter	27
5.2	Iakttagbara skillnader	28
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	31

Summary

The ALP can be considered one of the most significant principles within international taxation law. It is regulated under article 9 of the OECD MTC, which acts as a model for developing new bilateral tax treaties. According to article 9, the profit of an enterprise may be adjusted if the enterprise has been involved in transactions with an associated enterprise on conditions that are not of an arm's length standard. However, according to OECD publications, the ALP is also expressed under article 7 of the OECD MTC. Article 7 governs the attribution of profits of an enterprise to the permanent establishment of that enterprise located in another state.

The purpose of this essay is to give an account of the application of the ALP according to these two articles respectively, as well as to analyze whether there are identifiable differences in how the principle is applied in situations governed by the two separate rules. In other words, the essay will examine whether the application of the ALP according to article 7 and article 9 represents two sides of the same coin. In order to achieve this purpose, a legal dogmatic method as well as a method of legal analysis is used, and the essay relies mainly on publications derived from the OECD, but also a variety of literature and other sources.

The analysis performed demonstrates a significant resemblance and a close connection of how the ALP is applied according to article 7 and article 9. Thus, consensus regarding the application of the principle has been achieved to some extent. Moreover, this was the intention of the OECD in aligning the both articles to the ALP. However, there are disparities, for instance the attribution of capital and the relevance of contractual arrangements. A few of these have been remedied, but still differences do exist in the application of the principle. In conclusion, this suggests that the objective of the OECD, to develop inter-state unity regarding the method of attribution of profits, has not yet been fulfilled. Thus, the ALP remains as two sides of the same coin.

Sammanfattning

Armlängdsprincipen kan betraktas som en av de mest centrala principerna inom den internationella beskattningsrätten. I OECD:s modellavtal, som ligger till grund för utformningen av bilaterala dubbelbeskattningsavtal, stadgas armlängdsprincipen i artikel 9, den regel som tillåter korrigerig av ett företags vinst när interna transaktioner prissatts på ett sätt som inte är armlängdsmässigt. Samtidigt talar OECD:s rättsliga källor för att armlängdsprincipen även kommer till uttryck i modellavtalets artikel 7, som reglerar allokering av ett företags vinst till ett fast driftställe i en annan stat.

Syftet med uppsatsen är att redogöra för armlängdsprincipens tillämpning enligt dessa två artiklar, samt att analysera hur tillämpningen skiljer sig åt däremellan. Uppsatsen ska således undersöka huruvida armlängdsprincipen enligt artikel 7 och 9 i OECD:s modellavtal utgör två sidor av samma mynt. För att uppnå detta syfte tillämpas en metod med såväl rättsdogmatiska som rättsanalytiska inslag, och till grund för uppsatsen ligger i första hand rättsligt material publicerat av OECD, men också juridisk litteratur och andra källor.

Framställningen visar på att armlängdsprincipens tillämpning vid vinstallokering, respektive vid korrigerig av vinst, bär betydande likheter och har ett nära samband. Att nå en sådan samstämmighet har också varit OECD:s övergripande syfte med den dubbla tillämpningen av principen. Emellertid finns också skillnader artiklarna emellan, exempelvis avseende relevansen av avtalsvillkor och hur kapital ska behandlas. Vissa av dessa olikheter har åtgärdats, men ändå kan konstateras att skillnader i tillämpningen av armlängdsprincipen kvarstår. Att så är fallet talar för att målet med den dubbla tillämpningen, att utveckla enighet stater emellan angående metoden för vinstallokering, inte till fullo har uppnåtts och att armlängdsprincipen fortsätter att utgöra två sidor av samma mynt.

Förkortningar

ALP	Arm's Length Principle.
AOA	Authorised OECD Approach.
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting.
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development.
OECD MTC	OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (OECD:s modellavtal).
OECD TPG	OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OECD:s riktlinjer för internprissättning).
OECD Report	OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. (OECD:s vinstallokeringsrapport).

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I takt med ökande globalisering och en alltmer integrerad världsekonomi, torde frågor om beskattning i gränsöverskridande situationer uppstå allt oftare, vilket ökar den internationella beskattningsrättens relevans. Företag blir multinationella och genererar vinster på flera håll i världen, samtidigt som olika stater tillämpar olika principer för beskattning. Därigenom uppstår konkurrerande beskattningsanspråk stater emellan, och för att detta inte ska hindra den globala handeln ingår staterna bilaterala dubbelbeskattningsavtal. OECD har, med syfte att harmonisera de många dubbelbeskattningsavtalen, skapat ett modellavtal (OECD MTC), som stater kan tillämpa som mall i sina bilaterala relationer. OECD MTC präglas i huvudsak av hemvistprincipen, vilket ger ett skattesubjekts hemviststat exklusiv beskattningsrätt för subjektets alla inkomster. Om ett företag har ett fast driftställe i källstaten, kan emellertid den staten ha rätt att beskatta en del av företagets inkomster.¹

I en sådan situation uppstår följande fråga; Hur stor del av företagets vinst kan beskattas av staten där det fasta driftstället är beläget? Svaret finns i OECD MTC artikel 7 som reglerar hur vinster ska allokeras, alltså hänföras, till det fasta driftstället. Regeln bygger på armlängdsprincipen, som även är känd på internprissättningens område, då den tillämpas vid korrigering av företags resultat enligt OECD MTC artikel 9. Samtidigt har flera OECD-stater motsatt sig en sådan dubbel tillämpning av principen. Mot bakgrund av rättsområdets aktualitet samt utvecklingen inom OECD:s regelverk, undersöks i uppsatsen huruvida principens tillämpning enligt dessa artiklar utgör två sidor av samma mynt, eller om det finns avgörande skillnader.

¹ Kobetsky, s. 11 ff.; Lodin m.fl., s. 668.

1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsens syfte är att närmare undersöka tillämpningen av armlängdsprincipen vid allokering av vinster till fast driftställe enligt OECD:s regelverk. Utifrån denna undersökning syftar uppsatsen också till att klarlägga eventuella skillnader i förhållande till hur principen tillämpas vid korrigerande av resultat enligt samma regelverk. För att uppfylla detta syfte, behandlas följande frågeställningar;

- Hur tillämpas armlängdsprincipen vid allokering av vinster till ett fast driftställe?
- Vilket syfte finns med att tillämpa armlängdsprincipen för såväl OECD MTC artikel 7 som artikel 9, och vilka skillnader kan iaktas mellan principens tillämpning enligt respektive artikel?

1.3 Metod

För att kunna besvara de frågeställningar som presenteras ovan, präglas arbetet med uppsatsen i första hand av en rättsdogmatisk metod. Rättsdogmatiken syftar till att beskriva gällande rätt och skapa lösningar på rättsliga problem genom att tillämpa de allmänt accepterade rättskällorna; lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och doktrin.² Med hänsyn till uppsatsens syfte att beskriva tillämpningen av armlängdsprincipen för vinstallokering till fast driftställe, är metoden central.

Emellertid kompliceras användningen av den rättsdogmatiska metoden av att uppsatsen till stora delar grundas på OECD:s publikationer. Detta material har karaktären av *soft law*, vilket innebär att det inte är rättsligt bindande och faller utanför den traditionella rättskälleläran.³ Dock bör i detta sammanhang noteras att rättskälleläran har utvidgats i takt med att *soft law* blivit vanligare.⁴

² Kleineman, s. 21.

³ OECD (2013), s. 48.

⁴ Sandgren, s. 45 f.

Således bör den rättsdogmatiska metoden i viss mån anses omfatta även det slags material som brukas i uppsatsen, särskilt med tanke på den betydelsefulla position som OECD:s material har inom den internationella beskattningsrätten.

I betydande utsträckning används även en rättsanalytisk metod, som är vidare än den rättsdogmatiska på så sätt att rätten analyseras snarare än att enbart fastställas. Valet av denna metod kommer till uttryck genom att uppsatsen innehåller djupgående analyser av armlängdsprincipens tillämpning enligt två olika regler. Ett annat särdrag i den rättsanalytiska metoden är att det rättsliga materialet inte är begränsat till den traditionella rättskälleläran, vilket ger utrymme för att använda den soft law som finns på området.⁵

Mot bakgrund av dessa metoder, genomsyras arbetet med uppsatsen av ett internationellt perspektiv samt ett allmänt kritiskt perspektiv. Det internationella perspektivet kommer till uttryck genom att uppsatsen inte behandlar intern rätt utan endast internationella regler och sammanhang, vilka dock naturligtvis påverkar den nationella rätten. Det kritiska perspektivet innefattar reflektioner kring det övergripande syftet med den dubbla tillämpningen av armlängdsprincipen samt skillnaderna i tillämpningen.

1.4 Material och forskningsläge

Valet av material baseras på de metoder som uppsatsen bygger på, de perspektiv som tillämpas, samt materialets förmåga att bidra till uppfyllelsen av uppsatsens syfte.

OECD:s material utgör därför en väsentlig källa för uppsatsens deskriptiva delar. Endast genom en analys av detta material kan fastställas hur armlängdsprincipen är avsedd att tillämpas vid vinstallokering till fasta driftställen. Och endast genom att beakta OECD:s olika publikationer i ett

⁵ Sandgren, s. 50 f.

sammanhang kan slutsatser dras kring syftet med armlängdsprincipens dubbla tillämpning samt eventuella skillnader i principens tillämpning.

Åtskilliga andra källor i form av böcker och artiklar ligger till grund för uppsatsen. Syftet med detta är dels att tillföra kontext och konkreta förklaringar av komplexa sammanhang till uppsatsen, och dels att anlägga det kritiska perspektiv gällande armlängdsprincipen och dess dubbla tillämpning som presenteras i föregående avsnitt.

Forskningen inom den internationella beskattningsrätten är utbredd, och så även forskningen kring armlängdsprincipen. Angående den specifika fråga som behandlas i uppsatsen är materialet dock mer begränsat. Värld att nämnas är likväl ”International Taxation of Permanent Establishments” av Michael Kobetsky. Kobetsky är verksam vid flertalet lärosäten, bland annat som hedersprofessor vid Australian National University. Hans forskning är inriktad på internprissättning och beskattningsavtal. Även de verk där Richard Collier är medförfattare förtjänar att nämnas. Collier är verksam vid University of Oxford, och hans forskning är särskilt inriktad på internprissättning samt gränsöverskridande vinstallokering till fasta driftställen.

1.5 Avgränsning

Det ämne som behandlas i uppsatsen är brett och komplext, och med hänsyn till de begränsningar avseende tid och utrymme som måste beaktas, är det nödvändigt att avgränsa uppsatsens omfång.

Avgörande för allokering av vinster till fast driftställe är att ett sådant driftställe kan fastställas. Eftersom redogörelsen för armlängdsprincipens tillämpning fokuserar främst på allokering av vinster, finns dock inte utrymme för mer än en översiktlig beskrivning av det fasta driftstället. Vidare tas inte hänsyn till BEPS-projektet och dess implikationer, då det skulle falla

utanför uppsatsens syfte. Detta trots att vissa aspekter som behandlas i uppsatsen berörs inom BEPS-projektets åtgärds punkter.

I uppsatsen belyser jag delar av den kritik som framförs i litteraturen mot tillämpningen av armlängdsprincipen vid vinstallokering. Dock redogörs inte för den diskussion som förekommer i litteraturen avseende alternativa metoder som skulle kunna ersätta armlängdsprincipen i detta hänseende.

1.6 Disposition

Inledningsvis presenteras en redogörelse för armlängdsprincipens tillämpning vid korrigerande av ett företags vinst i enlighet med OECD MTC artikel 9. Därefter genomförs en ingående analys gällande armlängdsprincipens tillämpning vid allokering av vinst till fast driftställe i enlighet med OECD MTC artikel 7(2). En redogörelse för den så kallade jämförbarhetsanalysen vidtas i samband med båda dessa avsnitt, då denna företeelse är av central betydelse i relation till såväl artikel 9 som artikel 7(2).

Under avsnitt 4 undersöks resultaten av de redogörelser som genomförts avseende den dubbla tillämpningen av armlängdsprincipen. I detta sammanhang presenteras det övergripande syftet bakom denna dubbla tillämpning samt eventuella skillnader som den medför.

I uppsatsens avslutande avsnitt sammanställs de resultat som framkommit av undersökningen, och därtill besvaras de frågeställningar som presenteras i avsnitt 1.2. I samband med detta redogörs även för mina egna reflektioner kring uppsatsens slutsatser.

De kursiveringar som löpande förekommer i uppsatsen är avsedda att uppmärksamma läsaren på centrala begrepp och sammanhang.

2 Korrigering av resultat

2.1 Korrigering av resultat enligt OECD MTC

Internprissättning utgör en del av det mer övergripande rättsområdet internationell beskattning. För att få en förståelse för detta delområde, är det nödvändigt att ha i åtanke att beskattning av företag sker mot bakgrund av den beskattningsbara vinst som genereras inom den stat där företaget bedriver verksamhet.⁶ För en multinationell företagsgrupp, alltså en intressegemenskap bestående av separata företag som bedriver verksamhet i olika stater, kan då uppstå incitament för att koncentrera de separata företagens vinster i den stat som har den mest förmånliga beskattningen. Internprissättning är ett sätt att uppnå detta, genom att företag i intressegemenskap manipulerar prissättningen vid avtal sinsemellan, och på så sätt förflyttar företagets vinst i önskad riktning.⁷ Denna prissättning företagen emellan är således avgörande för hur vinster allokeras inom intressegemenskapen.⁸

De lagar och principer som finns för att reglera internprissättningen blir därmed ett sätt för stater att undvika att dess skattebas eroderas. Reglerna innebär att prissättningen mellan företag i intressegemenskap ska vara densamma som mellan två oberoende företag, alltså som om företagen var på armlängds avstånd.⁹ För detta ändamål baseras de internationella reglerna om internprissättning på *armlängdsprincipen*, som kommer till uttryck i OECD MTC artikel 9. Artikeln syftar alltså till att transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska vara armlängdsmässiga.¹⁰ Att företagen ska ingå i

⁶ Miller och Oats, s. 431.

⁷ Miller och Oats, s. 431.

⁸ Collier och Andrus, s. 1 f.

⁹ Miller och Oats, s. 431.

¹⁰ OECD MTC, s. 226.; Miller och Oats, s. 435.; Collier och Andrus, s. 2.

intressegemenskap är därmed en nödvändig förutsättning, och innebär att företagen ska vara närstående trots att de är separata juridiska personer. Enligt definitionen är företag närstående när ett företag i den ena staten är delaktig i driften eller kontrollen av ett företag i den andra staten, alternativt när samma fysiska personer är delaktiga i driften eller kontrollen av företag i de två respektive staterna.¹¹

Artikel 9 stadgar att den vinst som genereras till följd av avvikande villkor i en transaktion mellan närstående företag kan korrigeras endast i det fall att transaktionen inte anses vara armlängdsmässig. En sådan korrigerings i den ena staten ska efterföljas av en motsvarande justering i den andra staten för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning, men enbart när den andra staten anser att den justering som vidtagits i den första staten har gjorts i enlighet med armlängdsprincipen.¹²

2.2 Armlängdsprincipens jämförbarhetsanalys

Armlängdsprincipen har således sitt fäste i OECD MTC artikel 9, och av kommentaren till artikeln framgår att principen ska tillämpas i enlighet med riktlinjerna i OECD TPG.¹³ För att bedöma huruvida en transaktion är armlängdsmässig krävs enligt dessa riktlinjer utförandet av en *jämförbarhetsanalys*, som innebär att en jämförelse vidtas mellan *närstående transaktioner*¹⁴ och *oberoende transaktioner*¹⁵. Jämförbarhetsanalysen förutsätter att den så kallade *separate entity-principen* tillämpas. Principen ger uttryck för att företag i intressegemenskap ska betraktas som fristående

¹¹ OECD MTC, artikel 9(1) a) och b).

¹² OECD MTC, s. 226 f.

¹³ OECD MTC, s. 226.

¹⁴ Transaktioner mellan företag inom samma intressegemenskap.

¹⁵ Transaktioner mellan oberoende företag.

företag, vilket har betydelse då ett sådant synsätt möjliggör en undersökning av transaktionen utan hänsyn till företagets relation.¹⁶

Jämförbarhetsanalysen fördelas på två olika faser. Först ska en identifiering ske av den närstående transaktionen, vilket innefattar en undersökning av diverse faktorer som karakteriserar denna. Exempelvis kan transaktionens avtalsvillkor samt ekonomiska aspekter beaktas. Utifrån denna undersökning vidtas den andra fasen av analysen, där den närstående transaktionens faktorer jämförs med motsvarande faktorer i en oberoende transaktion.¹⁷ Alltså är faktorerna nödvändiga för att finna jämförbara transaktioner mellan oberoende parter, och därigenom kunna bedöma om den närstående transaktionen varit armlängdsmässig.¹⁸

Syftet med jämförbarhetsanalysen är således att slutligen kunna avgöra om den närstående transaktionen genomförts i enlighet med armlängdsprincipen enligt OECD MTC artikel 9.¹⁹ Armlängdsprincipen tillämpas i detta avseende genom att en närstående transaktion undersöks och fördelas på centrala faktorer, vilka därefter jämförs med faktorer tillhörande oberoende transaktioner, för att fastställa huruvida den förstnämnda transaktionen prissatts armlängdsmässigt.

¹⁶ OECD TPG, s. 35.; Skatteverket, Rättslig vägledning, *Jämförbarhetsanalys*.

¹⁷ OECD TPG, s. 43 ff.

¹⁸ OECD TPG, s. 43 f., 147 f.

¹⁹ OECD TPG, s. 147.

3 Allokering av vinst

3.1 Fast driftställe enligt OECD MTC

I uppsatsens inledning nämndes att den vinst som ett multinationellt företag genererar kan ge upphov till konkurrerande beskattningsanspråk.²⁰ Förklaringen till denna företeelse är att det saknas enhetlighet bland de nationella skattelagstiftningarna, då olika principer avseende jurisdiktion för beskattning används. Således kan såväl hemvistprincipen som källstatsprincipen komma att tillämpas ifråga om samma företags vinst.²¹ Hemvistprincipen innebär att hemviststaten besitter rätten att beskatta företagets vinst, medan källstatsprincipen ger denna rätt även till källstaten. En förutsättning för källstatens beskattningsrätt är dock att det finns en tillräcklig anknytning till företaget, vilket bedöms utifrån förekomsten av ett *fast driftställe* tillhörande företaget i den aktuella staten.²²

Definitionen av ett fast driftställe är följaktligen avgörande, och i OECD MTC har artikel 5 helt ägnats åt detta syfte. I artikel 5(1) anges huvudregeln, som i svensk översättning konstaterar att ett fast driftställe är ”en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs”.²³

Att det ska vara fråga om en stadigvarande plats innebär att det måste finnas en koppling mellan bedrivandet av affärsverksamhet och en viss geografisk position. Kravet på att företaget ska ha en fysisk närvaro i källstaten tillmäts således stor betydelse för att konstituera ett fast driftställe, och det anses tillräckligt att det finns en viss yta som står till företagets förfogande och som

²⁰ Se avsnitt 1.1.

²¹ Lodin m.fl., s. 621 f.

²² Reimer, s. 13 f.

²³ OECD MTC, s. 117.; Skatteverket, Rättslig vägledning, *Article 5 Permanent establishment*.

används i verksamheten.²⁴ Förekomsten av en stadigvarande plats för affärsverksamhet avgör följaktligen existensen av ett fast driftställe, vilket i sin tur bestämmer beskattningsrätten för den stat där driftstället är beläget.

3.2 Allokering av vinst enligt OECD MTC

3.2.1 Artikel 7(1)

OECD MTC artikel 7(1) kan beskrivas som ett uttryck för det väsentliga samband som råder mellan artikel 5 och artikel 7. Artikel 7(1) stadgar att ett företags vinst som huvudregel ska beskattas endast i företagets hemviststat. I de efterföljande meningarna anges undantaget till denna huvudregel. I det fall att företaget bedriver affärsverksamhet i en annan stat genom ett fast driftställe, definierat i enlighet med OECD MTC artikel 5, är det möjligt för staten ifråga att beskatta den del av företagets vinst som kan allokeras till det fasta driftstället. Endast om det är möjligt att fastställa förekomsten av ett fast driftställe kan nästa steg tas; att i enlighet med artikel 7(2) allokera en viss del av företagets vinst till driftstället.²⁵

3.2.2 Artikel 7(2)

3.2.2.1 Bakgrund

I OECD MTC artikel 7(2) stipuleras den grundläggande regeln för att bestämma storleken på den vinst som ska hänföras till ett fast driftställe. En förutsättning för att allokering av vinst ska kunna genomföras i enlighet med artikel 7(2) är att det fasta driftstället betraktas som ett separat och oberoende företag, trots att det i själva verket är en beståndsdel av företaget som helhet. Det fasta driftstället och företaget som helhet är inte två olika juridiska personer, men för att möjliggöra allokering ska det perspektivet tillämpas. Ett

²⁴ OECD MTC, s. 118 ff.

²⁵ Reimer, s. 13 f.; OECD MTC, s. 173.

grundläggande drag i allokeringssprocessen är således tillskapandet av fiktionen av att det fasta driftstället utgör ett fristående företag.²⁶

Den metod för allokering som tillämpas i OECD:s regelverk, *authorised OECD approach (AOA)*, benämns därför också som en *functionally separate entity approach*.²⁷ Av detta följer att metoden utgår från armlängdsprincipen, som alltså kommer till uttryck genom artikel 7(2). AOA består av två steg, som beskrivs nedan i avsnitt 3.2.2.2 respektive 3.2.2.3.²⁸

3.2.2.2 Fast driftställe som ett fiktivt separat företag

I det första steget under AOA ska det fasta driftstället hypotetiskt betraktas som ett separat och fristående företag, vilket förutsätter att ett antal delmoment genomförs under den så kallade *funktions- och faktaanalysen*.²⁹ Eftersom det fasta driftställets status som juridiskt separat företag endast är en fiktion, är det inte möjligt att allokera vinst genom juridiskt bindande avtal. OECD har därför utformat funktions- och faktaanalysen med syfte att substituera den roll som avtal fyller i relationen mellan två juridiskt separata företag.³⁰

Utgångspunkten för en sådan analys är en bedömning av i vilken del av företaget som anställda utför diverse *betydelsefulla funktioner*. Innebörden av detta är att analysen ska identifiera huruvida personer vid det fasta driftstället genom att utföra sådana ekonomiskt betydelsefulla funktioner antar risker och hanterar ägande av tillgångar. Utifrån denna identifiering ska sedan riskerna och tillgångarna allokeras till det fasta driftstället.³¹ Vinstallokeringen har således sin grund i lokaliseringen av betydelsefulla funktioner, och inte i en procentuell fördelning av det multinationella företagens vinst. Ett fast

²⁶ OECD MTC, s. 177.

²⁷ Miller och Oats, s. 277.

²⁸ OECD Report, s. 23.

²⁹ Översättning av begreppet ”functional and factual analysis” enligt Skatteverket, Rättslig vägledning, *Article 7 Business profits*.

³⁰ OECD Report, s. 14 f.

³¹ Collier och Andrus, s. 119.; Översättning av begreppet ”significant people functions” enligt Skatteverket, Rättslig vägledning, *Article 7 Business profits*.

driftställe kan därför hänföras vinst trots att företaget i helhet är förlustbringande, och omvänt kan företaget i helhet generera vinst utan att något av detta allokeras till det fasta driftstället.³²

Allokering av tillgångar

Allokeringen av tillgångar till ett fast driftställe ska enligt ovan nämnda utgångspunkt bestämmas genom att funktions- och faktaanalysen avgör huruvida det fasta driftstället utövar så kallat *ekonomiskt ägande* över en tillgång, även om tillgången i juridisk mening ägs av företaget i sin helhet.³³ Ekonomiskt ägande innebär exempelvis att ett företag besitter rätten till inkomst som är hänförlig till ägandet av en viss tillgång.³⁴ Eftersom det juridiska ägandet av en tillgång inte kan fördelas mellan olika delar av ett enskilt företag, måste ett annat slags ägande till för att uppnå fiktionen av driftstället som ett separat företag. Enligt OECD ska det ekonomiska ägandet avgöras utifrån de *betydelsefulla funktioner* som utförs vid det fasta driftstället och hur tillgångarna används för detta ändamål.³⁵

En väsentlig aspekt i detta sammanhang är att tillgångens karaktär som materiell respektive immateriell kan få betydelse för hur det ekonomiska ägandet allokeras, och därmed också hur allokeringen av vinst till det fasta driftstället sker i förlängningen. Enligt OECD ska det ekonomiska ägandet för materiella tillgångar allokeras till den plats där tillgången används.³⁶

Vad gäller immateriella tillgångar görs en distinktion mellan handelstillgångar respektive marknadstillgångar. Distinktionen tillämpas genom analogi från OECD TPG om vad som gäller för företag i intressegemenskap.³⁷ Trots denna uppdelning ska, i likhet med hanteringen av materiella tillgångar, det ekonomiska ägandet avgöras av de betydelsefulla

³² OECD MTC, s. 177.

³³ OECD Report, s. 16.

³⁴ Miller och Oats, s. 278.; OECD Report, fotnot 4.

³⁵ OECD Report, s. 28.

³⁶ OECD Report, s. 28 f.

³⁷ OECD Report, s. 29.

funktioner som utförs inom en del av företaget. Avseende handelstillgångar kan betydelsefulla funktioner exempelvis omfatta aktivt beslutsfattande kring antagande av risker kopplade till tillgången, såsom att vid förvärvet av en sådan tillgång vidta en utvärdering av den och dess risker.³⁸

Allokering av risker

I ett företags affärsverksamhet förekommer utöver tillgångar även diverse risker. Dessa kan ha anknytning till företagets tillgångar som eventuellt riskerar att minska i värde, men kan också vara fränkopplade tillgångarna och istället uppstå genom aktiviteter som företaget ägnar sig åt.³⁹ Identifiering och allokering av dessa risker är ytterligare ett delmoment under *funktions- och faktaanalysen*. Samma förhållande gäller som vid allokering av tillgångar, nämligen att företaget som helhet bär alla risker i juridisk mening, och att det fasta driftställets karaktär som ett fiktivt separat företag innebär att risker inte kan fördelas på företagets olika delar genom avtal.⁴⁰

Som substitut för frånvaron av juridiskt bindande instrument för fördelning, tillämpar OECD återigen en bedömning av huruvida personer vid det fasta driftstället utför *betydelsefulla funktioner* som har en anknytning till att företaget antar risker. Om sådana betydelsefulla funktioner utförs, kan risker allokeras till det fasta driftstället, vilket i enlighet med AOA får betydelse vid den slutliga vinstallokeringen.⁴¹ Eftersom det avgörande är i vilken del av företaget som betydelsefulla funktioner utförs, kan alltså en del av företaget (exempelvis ett fast driftställe lokaliserat i källstaten) besitta det *ekonomiska ägandet* av en tillgång enligt ovan, medan en annan del (exempelvis företagets huvudkontor lokaliserat i hemviststaten) bär riskerna som har anknytning till tillgången.⁴²

³⁸ OECD Report, s. 30 ff.

³⁹ OECD Report, s. 17.

⁴⁰ OECD Report, s. 26 f.

⁴¹ OECD Report, s. 26 f.

⁴² Miller och Oats, s. 279.

Allokering av kapital

Inom ramen för *funktions- och faktaanalysen* ska även kapital allokeras till det fasta driftstället, vilket sker mot bakgrund av den allokering som redan vidtagits avseende ekonomiskt ägande av tillgångar samt risker.⁴³ Anledningen till detta är att det fasta driftstället är i behov av kapital för att exempelvis bekosta förvärv av tillgångar och för att ha en säkerhet i fall de allokerade riskerna realiserar.⁴⁴ Kapital som allokeras benämns *fritt kapital*, vilket till skillnad från lånat kapital inte ger upphov till avdragsgilla ränteutgifter. Eftersom så är fallet, måste fritt kapital allokeras för att vinstallokeringen till det fasta driftstället ska anses vara armlängdsmässig. Till skillnad från vad som gäller för juridiskt separata och fristående företag, är det inom ett och samma företag inte möjligt att separera det fria kapitalet från riskerna.⁴⁵

Således kan konstateras att kapitalet följer tillgångarna och riskerna, vilket innebär att allokeringen av kapital kan vidtas först efter att allokering av tillgångar och risker har skett till det fasta driftstället mot bakgrund av de betydelsefulla funktioner som utförs där. Överföringar av kapital som sådana beaktas alltså inte, utan endast i samband med förflyttningar av tillgångar eller risker, då den mängd kapital som krävs allokeras automatiskt.⁴⁶

Allokeringen av kapital kan enligt OECD vidtas genom flertalet metoder, som alla har gemensamt att de allokerade tillgångarna och riskerna först värderas och mäts, och utifrån detta avgörs den mängd av fritt kapital som ska allokeras till det fasta driftstället.⁴⁷

Identifiering av affärshändelser

När tillgångar, risker och kapital har allokerats till det fasta driftstället kvarstår ett delmoment under *funktions- och faktaanalysen* innan den

⁴³ OECD MTC, s. 178.

⁴⁴ OECD Report, s. 18, 34.

⁴⁵ OECD Report, s. 18, 35.

⁴⁶ OECD Report, s. 35.; Collier och Andrus s. 192 ff.

⁴⁷ OECD Report, s. 18, 35 ff.

slutgiltiga vinstallokeringen kan ske. Återigen bör påminnas om att det fasta driftstället inte på juridiskt bindande väg kan genomföra transaktioner med en annan del av företaget, eftersom ett företag inte kan ingå avtal med sig självt.⁴⁸ Transaktioner mellan det fasta driftstället och andra delar av företaget benämns *affärshändelser*⁴⁹, och det är enligt artikel 7(2) nödvändigt att identifiera dessa för att syftet att betrakta driftstället som ett separat företag ska uppfyllas, vilket i sin tur är en förutsättning för att tillämpa armlängdsprincipen.⁵⁰

I relationen mellan två företag som är separata juridiska personer är det generellt sett tydligt att en transaktion har ägt rum, eftersom juridiska konsekvenser i form av avtal, förpliktelser och rättigheter uppstår. En affärshändelse leder dock inte till dessa effekter för företaget, eftersom det endast är en konstruktion vars syfte är att möjliggöra vinstallokering.⁵¹ Med anledning av att juridiska följder inte uppstår, ställs större krav på granskningen av affärshändelser jämfört med transaktioner mellan separata företag, och eftersom avtalsvillkor saknas uppstår ett behov av någon annan form av dokumentation.⁵² OECD har därför utformat krav i form av en tröskel som måste passeras för att affärshändelsen ska betraktas som jämförbar med en armlängdsmässig transaktion två separata företag emellan.⁵³

Tröskeln uppnås genom att dokumentation finns som visar att en affärshändelse överhuvudtaget ägt rum, samt att denna haft ekonomisk betydelse.⁵⁴ Exempelvis krävs att dokumentationen ska stämma överens med vad affärshändelsen faktiskt omfattat och vad parterna har gjort. Dessutom får affärshändelsen inte strida mot AOA, såsom att den inte får leda till att risker separeras från funktioner.⁵⁵ OECD TPG anger att transaktioner mellan två separata företag som är armlängdsmässiga bedöms utifrån avtalsvillkoren,

⁴⁸ OECD Report, s. 19.

⁴⁹ Fortsättningsvis används begreppet ”affärshändelser” för att beskriva transaktioner mellan det fasta driftstället och övriga delar av samma företag.

⁵⁰ OECD Report, s. 46 f.

⁵¹ OECD Report, s. 47.

⁵² OECD MTC, s. 180.; OECD Report, s. 19, 47.

⁵³ OECD Report, s. 47.

⁵⁴ OECD MTC, s. 180.; OECD Report, s. 48 f.

⁵⁵ Miller och Oats, s. 283.

som inte nödvändigtvis måste vara skriftliga utan kan utgöras även av korrespondens eller parternas handlande.⁵⁶ Enligt OECD kan emellertid dessa stadganden genom analogi tillämpas även avseende affärshändelser, och således kan bedömningen av om tröskeln är uppnådd göras utifrån olika typer av intern dokumentation.⁵⁷

3.2.2.3 Armlängdsprincipens jämförbarhetsanalys

Genom sina två steg, är syftet med AOA att allokera vinster till ett fast driftställe, och denna allokering ska utgå från en beräkning av den sammanlagda vinst som företaget genererar genom alla vidtagna aktiviteter. Således ska allokeringen beakta transaktioner mellan driftstället och oberoende part, transaktioner mellan driftstället och närstående företag, samt *affärshändelser* mellan driftstället och andra delar av samma företag.⁵⁸ I detta andra steg av processen ska, utifrån den bild som målats upp av driftstället som ett separat företag under det första steget, alla dessa transaktioner prissättas för att därigenom kunna beräkna storleken på den vinst som ska allokeras.⁵⁹

Transaktioner mellan det fasta driftstället och oberoende part, samt mellan det fasta driftstället och närstående företag prissätts genom att tillämpa OECD TPG direkt.⁶⁰ Anledningen till att detta är möjligt är att sådana transaktioner sker mellan två separata juridiska personer, varför riktlinjerna kan tillämpas.⁶¹ Som tidigare har framgått finns inte dessa möjligheter för affärshändelser. Emellertid stadgas i OECD:s kommentar till artikel 7 att OECD TPG ska tillämpas analogiskt i dessa situationer, och därigenom möjliggörs en armlängdsmässig prissättning även för affärshändelser.⁶² OECD TPG tillämpas således i betydande utsträckning, såväl direkt som analogiskt.

⁵⁶ OECD TPG, s. 47 ff.

⁵⁷ OECD Report, s. 48.

⁵⁸ OECD MTC, s. 178.

⁵⁹ Miller och Oats, s. 279.

⁶⁰ OECD MTC, s. 179.; Miller och Oats, s. 279.

⁶¹ Se avsnitt 2.2.

⁶² OECD MTC, s. 179.; OECD Report, s. 20.

Armlängdsprincipen uttrycks genom den *jämförbarhetsanalys* som beskrivs i OECD TPG, och som innefattar en jämförelse av närstående transaktioner med oberoende transaktioner.⁶³ För att i enlighet med AOA tillämpa OECD TPG analogiskt för affärshändelser, krävs således att en sådan jämförelse vidtas mellan affärshändelsen och transaktioner mellan oberoende företag.⁶⁴ Jämförbarhet föreligger när det inte anses förekomma några skillnader mellan affärshändelsen och den oberoende transaktionen som påverkar allokeringen till det fasta driftstället.⁶⁵

Jämförbarhetsanalysen innefattar beaktande av flertalet faktorer för att bedöma i vilken mån transaktioner är jämförbara, och dessa tillämpas även ifråga om affärshändelser. Transaktioners avtalsvillkor är en av dessa faktorer, men den kan till skillnad från övriga inte tillämpas direkt eftersom två delar av samma företag inte kan ingå avtal med varandra.⁶⁶ Emellertid tillämpas OECD TPG analogiskt, vilket i detta avseende innebär att avsaknaden av nedtecknade avtalsvillkor substitueras med en tillämpning av riktlinjerna i OECD TPG. Således kan intern dokumentation och korrespondens mellan driftstället och en annan del av samma företag beaktas som en faktor i jämförbarhetsanalysen, vilken i sin tur ligger till grund för bedömningen av om affärshändelsen varit armlängdsmässig.⁶⁷

Om så är fallet ska en vinstallokering ske till det fasta driftstället, på samma sätt som ett oberoende företag skulle ha genererat en vinst vid en jämförbar transaktion.⁶⁸ Allokeringen som sådan sker utifrån de metoder som tillämpas vid internprissättning för att fastställa armlängdsmässiga priser.⁶⁹ Metoderna och dess närmare innebörd behandlas inte vidare i denna uppsats.

⁶³ Se avsnitt 2.2.

⁶⁴ OECD Report, s. 20, 51.

⁶⁵ OECD Report, s. 49.

⁶⁶ OECD Report, s. 51.

⁶⁷ OECD Report, s. 48.; OECD TPG, s. 47 ff.

⁶⁸ OECD Report, s. 51.

⁶⁹ Miller och Oats, s. 280.; Skatteverket, Rättslig vägledning, *Vinstallokering*.

4 Armlängdsprincipens dubbla tillämpning

I de föregående avsnitten har behandlats hur armlängdsprincipen inom ramen för OECD MTC kommer till uttryck i två olika regler med två olika ändamål. I samband med en sådan undersökning uppkommer frågor kring det övergripande syftet med denna dubbla tillämpning av armlängdsprincipen. En förståelse för detta syfte är därtill avgörande för att kunna iaktta skillnader mellan principens tillämpning enligt artikel 9 respektive artikel 7.

4.1 Syftet med dubbel tillämpning

Såväl regeln om vinstallokering till fasta driftställen som regeln om korrigerings av vinst mellan närstående företag har under lång tid haft sin grund i armlängdsprincipen. Från 1930-talets början utvecklades emellertid den förstnämnda regeln till att, utöver armlängdsprincipen, tillåta alternativa metoder för vinstallokering. Detta resulterade i olika uppfattningar stater emellan om hur vinstallokering skulle ske, och att sådan oenighet uppstod innebar en ökad risk för dubbelbeskattning.⁷⁰ Omvänt utarbetades samtidigt konsensus gällande regeln om korrigerings mellan närstående företag, genom de omfattande OECD TPG. Under 1990-talet diskuterades huruvida dessa riktlinjer skulle omfatta även vinstallokering till fasta driftställen, vilket dock inte förverkligades. Således uppstod en skillnad mellan tillämpningen av artikel 7 och artikel 9, där den förstnämnda präglades av osäkerhet och den sistnämnda av konsensus.⁷¹

Med detta förhållande som utgångspunkt inledde OECD under sent 1990-tal ett projekt, med avsikten att nå större konsensus kring vilken metod som

⁷⁰ Petruzzi och Holzinger, s. 267 ff.

⁷¹ Collier och Vella, s. 163 f.; Kobetsky, s. 279 f.

skulle tillämpas för vinstallokering till fasta driftställen enligt OECD MTC artikel 7(2).⁷² Genom att undersöka huruvida ett fast driftställe kunde betraktas som ett separat företag, skulle tillämpningen av OECD TPG möjliggöras även för artikel 7(2). Ambitionen var att staternas starka konsensus angående de etablerade OECD TPG skulle omfatta även regeln om vinstallokering.⁷³

Slutprodukten av projektet blev AOA, den metod som ligger till grund för nuvarande artikel 7(2) och som baseras på armlängdsprincipen samt den tidigare nämnda *functionally separate entity approach*.⁷⁴ AOA inkorporerades i OECD:s regelverk stegvis; först i begränsad omfattning år 2008 och sedan i fullständig omfattning år 2010, då en ny artikel 7 infördes i OECD MTC tillsammans med uppdaterade kommentarer samt en vägledande rapport.⁷⁵ Denna fullkomliga inkorporering av AOA har resulterat i att fasta driftställen beskattningsmässigt kommit att betraktas som närstående företag, och vinstallokeringen har på så sätt anknutits helt till armlängdsprincipen.⁷⁶

4.2 Resultatet av dubbel tillämpning

Trots OECD:s intentioner, som har beskrivits ovan, har AOA såsom metod för vinstallokering haft begränsad effekt sedan den infördes till fullo år 2010. Anledningen torde vara att AOA medförde en förändring av OECD MTC artikel 7(2), och för att en sådan förändring ska uppvisa resultat fordras tidskrävande omförhandlingar av de bilaterala dubbelbeskattningsavtal som bygger på modellavtalet.⁷⁷

En väsentlig aspekt i detta sammanhang är att ett flertal av OECD:s medlemsstater reserverade sig mot tillämpningen av den nya artikel 7(2), och

⁷² Collier och Andrus, s. 86 ff.; Collier och Vella, s. 165.

⁷³ Collier och Vella, s. 165 f.

⁷⁴ Collier och Andrus, s. 86 ff.; Se avsnitt 3.2.2.1.

⁷⁵ Petruzzi och Holzinger, s. 270, 274.; Wintsch, s. 342.

⁷⁶ Collier och Vella, s. 166.

⁷⁷ Collier och Andrus, s. 89 f.

förbehöll sig rätten att tillämpa artikelns tidigare version.⁷⁸ En konsekvens av detta är att vissa stater tillämpar den nya versionen av artikeln, som till fullo baseras på armlängdsprincipen, medan vissa stater tillämpar den tidigare versionen, som endast i begränsad omfattning baseras på principen. Såväl Kobetsky som Collier och Andrus påpekar att det med anledning härav inte finns en enstaka metod för vinstallokering, och därmed råder inte heller konsensus.⁷⁹

Kobetsky menar att såväl artikel 7(2) som artikel 9 förvisso har sin grund i armlängdsprincipen, men att det ändå finns tillräckligt fundamentala skillnader mellan reglerna för att olika metoder ska tillämpas.⁸⁰ I en globaliserad värld är fasta driftställen inte att se som separata företag utan som delar av ett större sammanhang som kan dra nytta av konkurrensfördelar på ett sätt som separata företag inte kan. Därför anser Kobetsky att armlängdsprincipen inte motsvarar den affärsmässiga verkligheten, och därför besitter betydande begränsningar som metod för vinstallokering.⁸¹

4.3 Iakttagbara skillnader

4.3.1 Avtalsvilkorens relevans

Implementeringen av AOA i OECD:s regelverk medförde att regeln i artikel 7(2) enbart skulle tillämpa armlängdsprincipen vid vinstallokering. Petruzzi och Holzinger påpekar att den olikhet som innan dess fanns mellan artiklarna, att artikel 7(2) till skillnad från artikel 9 medgav tillämpning av alternativa metoder, därmed eliminerades. Dock kvarstår väsentliga skillnader, som avser den redan beskrivna distinktionen mellan de två artiklarnas innebörd.⁸²

⁷⁸ OECD MTC, s. 196 ff. Observera att detta syftar till att belysa motståndet mot AOA. De juridiska konsekvenserna av en reservation i dessa sammanhang lämnas därhän.

⁷⁹ Kobetsky, s. 3 f.; Collier och Andrus, s. 120.

⁸⁰ Kobetsky, s. 280 f.

⁸¹ Kobetsky, s. 76 ff.

⁸² Se avsnitt 3.2.2.2.; Petruzzi och Holzinger, s. 280.

I en *närstående transaktion* enligt artikel 9 får det juridiska avtalet särskild betydelse, eftersom det möjliggör för juridiskt separata företag att sinsemellan fördela exempelvis skyldigheter, risker och tillgångar.⁸³ Avtalet spelar en viktig roll i den *jämförbarhetsanalys* som vidtas i enlighet med armlängdsprincipen och OECD TPG, på så sätt att avtalsvillkoren mellan de två närstående företagen utgör en faktor i bedömningen av jämförbarhet med transaktioner mellan oberoende företag.⁸⁴

I en situation avseende vinstallokering enligt artikel 7(2), är ett fast driftställe inte juridiskt separat från övriga delar av företaget. Och eftersom ett företag inte kan sluta avtal med sig självt, om fördelning av tillgångar eller dylikt, uppstår inga avtalsvillkor. Interna transaktioner mellan fast driftställe och exempelvis företags huvudkontor konstituerar en *affärshändelse*, men inte ett avtal.⁸⁵

Med hänsyn dels till avtalets betydelse för armlängdsprincipens tillämpning under artikel 9 och dels till avsaknaden av avtal under artikel 7, finns således en skillnad mellan hur armlängdsprincipen tillämpas enligt de två artiklarna.⁸⁶

Genom AOA infördes *funktions- och faktaanalysen*, med syfte att åtgärda denna problematik. Analysen skapar fiktionen av det fasta driftstället som ett separat och fristående företag genom att tillgångar, risker och kapital allokeras dit utifrån de *betydelsefulla funktioner* som utförs där.⁸⁷ En sådan lösning kan förvisso utgöra ett substitut för avsaknaden av avtalsvillkor. Enligt Dziurdź riskerar dock skillnader i tillämpningen av armlängdsprincipen ändå att uppstå, vilket kan leda till olika resultat. Anledningen är att artikel 9 då utgår från avtalsvillkor, medan artikel 7(2) enligt AOA utgår från en bedömning av var och hur funktioner utförs.⁸⁸

⁸³ Dziurdź, s. 141.

⁸⁴ Se avsnitt 2.2.; OECD TPG, s. 44 f., 147.

⁸⁵ Se avsnitt 3.2.2.2.; Petruzzi och Holzinger, s. 280.

⁸⁶ Petruzzi och Holzinger, s. 281, 283.

⁸⁷ OECD Report, s. 14 f.

⁸⁸ Dziurdź, s. 142.

Samtidigt kan det ifrågasättas hur stor relevans avtalsvillkoren har för tillämpning av armlängdsprincipen enligt artikel 9. Enligt OECD TPG måste villkoren för transaktionen mellan de närstående företagen identifieras när principen tillämpas, och en av faktorerna som beaktas är avtalsvillkoren.⁸⁹ Dock anges att villkoren för transaktionen kan bestämmas genom att hänsyn tas till andra faktorer, som sammantaget visar på ett faktiskt handlande mellan de närstående företagen. Således kan parternas handlande ersätta ett existerande skriftligt avtal, och om ett sådant inte redan finns kan det faktiska handlandet ändå beaktas för att bedöma transaktionen.⁹⁰

På motsvarande sätt kan det ifrågasättas hur relevant avsaknaden av avtalsvillkor är vid tillämpningen av armlängdsprincipen enligt artikel 7. OECD TPG kan nämligen tillämpas analogiskt när affärshändelser mellan ett fast driftställe och övriga delar av företaget ska identifieras, vilket innebär att parternas handlande kan fastställas utifrån intern dokumentation.⁹¹

4.3.2 Tolkningen av betydelsefulla funktioner

Avtalsvillkorens relevans som faktor vid vinstallokeringen kan således betvivlas. Dock bör det beaktas att skillnader ändå kan uppstå avseende det substitut till avtalsvillkor, i form av *betydelsefulla funktioner*, som införts under artikel 7(2). Fastställandet av betydelsefulla funktioner torde i vissa fall vara mer komplicerat än fastställandet av villkoren i ett avtalsrättsligt förhållande. Collier och Andrus menar att det kan vara problematiskt dels att identifiera var en betydelsefull funktion utförs, och dels att avgöra huruvida funktionen faktiskt är betydelsefull, exempelvis om det är fråga om ett aktivt tagande av risker eller inte.⁹²

⁸⁹ OECD TPG, s. 43 ff.

⁹⁰ OECD TPG, s. 47 ff.

⁹¹ Se avsnitt 3.2.2.3.; OECD Report, s. 48.; Dziurdz, s. 143.

⁹² Collier och Andrus, s. 121 f.; OECD Report, s. 17.

4.3.3 Hanteringen av kapital under AOA

Hanteringen av kapital ger uttryck för en ytterligare skillnad. Som konstaterats ovan har avsaknaden av avtalsvillkor, avseende allokering av tillgångar och risker, genom AOA substituerats med en lokalisering av betydelsefulla funktioner. Denna metod har dock inte tillämpats avseende allokeringen av kapital. Istället allokeras kapital automatiskt utifrån behovet att stödja redan fördelade tillgångar och risker.⁹³

Innebörden av detta är att kapital följer allokeringen av tillgångar och risker och inte kan separeras från dessa, då detta skulle omöjliggöra en armlängdsmässig vinstallokering. Under OECD MTC artikel 9 kan närstående företag däremot, på samma sätt som med tillgångar och risker, fördela kapital genom ingående av avtal. Enligt internprissättningsreglerna är det alltså möjligt att separera kapital från det företag där exempelvis tillgångar och risker finns.⁹⁴ Behandlingen av kapital skiljer sig således markant mellan artikel 7(2) och artikel 9. Detta trots att AOA syftade till att ansluta regeln om vinstallokering i artikel 7(2) till armlängdsprincipen som den kommer till uttryck i artikel 9.⁹⁵

I detta sammanhang bör även noteras att under AOA tillämpas flera alternativa metoder avseende hur allokeringen av kapital ska genomföras i praktiken, vilket kan anses motverka målet att skapa konsensus kring tillämpningen av artikel 7.⁹⁶

⁹³ Collier och Andrus, s. 87 ff.

⁹⁴ Collier och Andrus, s. 89., 192 ff.; Se avsnitt 3.2.2.2.

⁹⁵ Collier och Andrus, s. 191.; Se avsnitt 4.1.

⁹⁶ Collier och Vella, s. 166.

5 Analys och slutsats

5.1 Dubbel tillämpning och iakttagbara likheter

I uppsatsen beskrivs hur armlängdsprincipen tillämpas såväl vid korrigeringsresultat enligt OECD MTC artikel 9 som vid vinstallokering enligt OECD MTC artikel 7(2). Utifrån redogörelserna i de föregående avsnitten är existensen av en dubbel tillämpning av armlängdsprincipen uppenbar. Därtill kan konstateras att det råder betydande likheter artiklarna emellan vad avser principens tillämpning.

För det första tillämpas *separate entity-principen* i båda fallen. Principen innebär att parterna i en transaktion ska betraktas som fristående företag oavsett dess faktiska relation. Enligt regeln i OECD MTC artikel 9 ska transaktioner mellan närstående företag vara armlängdsmässiga för att undgå korrigeringsresultat av vinst. Detta förutsätter en bedömning av företagets relation som om de vore separata, trots att de ingår i samma multinationella företagsgrupp. Och enligt regeln i OECD MTC artikel 7(2) innefattar allokeringsprocessens första steg att det fasta driftstället placeras på armlängdsavstånd; som en fiktion av ett separat och fristående företag. Den enda skillnaden mellan artiklarna i detta avseende är att närstående företag under artikel 9 redan är separata, medan ett fast driftställe måste avgränsas genom identifiering och allokering av tillgångar, risker, kapital och affärshändelser. Den underliggande metoden är dock i huvudsak densamma.⁹⁷

För det andra gäller i båda fallen att en transaktion mellan två företag eller delar av företag, i enlighet med *separate entity-principen*, ska prissättas genom utförandet av en *jämförbarhetsanalys*. Detta för att bedöma huruvida

⁹⁷ Jfr. avsnitt 2.2 och avsnitt 3.2.2.2.

transaktionen är armlängdsmässig. Enligt regeln i OECD MTC artikel 9 jämförs *närstående transaktioner* med *oberoende transaktioner*, varefter prissättning av den armlängdsmässiga transaktionen sker. Och enligt regeln i OECD MTC artikel 7(2) jämförs *affärshändelser* mellan det fasta driftstället och exempelvis företagets huvudkontor, med oberoende transaktioner. Allokeringen av vinster sker därefter genom betydande analogisk tillämpning av riktlinjerna för internprissättning i OECD TPG.⁹⁸

I uppsatsen undersöks likaså det övergripande syftet bakom den dubbla tillämpningen av armlängdsprincipen. Syftet har en historisk anknytning, på så sätt att regeln om vinstallokering i artikel 7(2) tidigare präglades av en bristande konsensus. Med införandet av AOA åstadkom OECD en dubbel tillämpning av armlängdsprincipen, genom att basera artikel 7(2) enbart på denna. Följaktligen kan konstateras att det övergripande syftet med att tillämpa armlängdsprincipen för de olika ändamål som artiklarna representerar, är att nå en större enighet stater emellan om hur allokering av vinster till fast driftställe ska ske.

Av den sammanfattning som presenteras under detta avsnitt framgår att OECD:s syfte hittills har uppnåtts i stor utsträckning, i alla fall i teorin. Armlängdsprincipens avtryck i de båda reglerna är avsevärt, och med hänsyn till överensstämmelsen mellan dess struktur och vilken metod som används, finns en betydande kongruens artiklarna emellan. Sålunda finns övergripande likheter mellan armlängdsprincipens tillämpning under artiklarna 7(2) och 9.

5.2 Iakttagbara skillnader

Trots att artiklarna genom sin gemensamma tillämpning av armlängdsprincipen har en nära förbindelse, redogörs i uppsatsen för iakttagbara skillnader i hur principen tillämpas.

⁹⁸ Jfr. avsnitt 2.2 och avsnitt 3.2.2.3.

En väsentlig skillnad avser relevansen av avtalsvillkor. Genom inkorporeringen av AOA infördes bedömningen av betydelsefulla funktioner, för att motverka effekterna av förekomsten respektive avsaknaden av avtalsvillkor. Därmed kunde avgränsning av det fasta driftstället, och följaktligen även allokering, ske på andra grunder än avtalsrättsliga.

Samtidigt kan relevansen av avtalsvillkoren enligt artikel 9 ifrågasättas, på samma sätt som relevansen av avsaknaden av avtalsvillkor enligt artikel 7(2) kan ifrågasättas. Båda artiklarna möjliggör för tillämpning av intern dokumentation och faktiskt handlande som grund för att fastställa att en transaktion skett. Skillnaden mellan tillämpningen av armlängdsprincipen som relaterar till förekomsten av avtalsvillkor, är således inte avgörande för att kunna skapa fiktionen av en armlängdsmässig transaktion.

Trots detta kvarstår vissa skillnader, exempelvis vad gäller bedömningen av *betydelsefulla funktioner*. Till skillnad från en bedömning av rena avtalsvillkor riskerar betydelsefulla funktioner att uppfattas som en komplex och svårdefinierad företeelse, vilket torde bero på att bedömningen bygger på en fiktion av det fasta driftstället som separat företag. Dessutom kan ifrågasättas om det är möjligt att i ett multinationellt företag hänföra hela funktioner till en särskild geografisk plats.

Vidare måste noteras skillnaden avseende allokering av kapital. Denna aspekt är nära bunden till möjligheten för fristående företag att ingå avtal med varandra, eftersom sådana närstående företag kan fördela kapital sinsemellan genom avtal. Med hänsyn till att avtalsvillkoren ovan har förklarats vara mindre relevanta, kan förvisso ifrågasättas hur relevant denna olikhet är. Emellertid är allokeringen av kapital en särskild fråga, eftersom skillnaden inte åtgärdas genom att substituera avtalsvillkoren med betydelsefulla funktioner. Därmed finns en betydande åtskillnad mellan hur kapital behandlas under de båda artiklarna. Att AOA tillåter alternativa metoder för att avgöra mängden av kapital som ska allokeras, riskerar därtill att leda till

bristande konsensus stater emellan. Detta kan tyckas strida mot den enighet som AOA syftar till att bidra med.

Avsikten med denna uppsats är att undersöka det övergripande syftet bakom den dubbla tillämpningen av armlängdsprincipen, samt huruvida skillnader kan iaktas mellan artiklarna 7 och 9. Bedömningen av om skillnader förekommer kan således betraktas som ett mått på uppfyllelsen av det eftersträvade målet. Som framgår ovan har OECD i viss utsträckning lyckats uppnå detta syfte, genom att den mest centrala skillnaden avseende relevansen av avtalsvillkor har eliminerats, samt genom att reglerna i övrigt bär likheter. Vissa skillnader kan emellertid ännu iaktas, och som en konsekvens av detta anser jag att målet att ansluta vinstallokeringen till armlängdsprincipen inte har uppnåtts i full utsträckning.

En sådan slutsats får ytterligare stöd med hänsyn till att flertalet OECD-medlemsstater reserverade sig mot att tillämpa den nya lydelsen i artikel 7 i samband med att AOA infördes. Följaktligen tillämpar medlemsstaterna olika versioner av artikeln, vilket innebär att enighet inte råder i frågan om hur vinstallokering ska ske. Huruvida reservationerna bör tolkas som kritik mot armlängdsprincipens lämplighet som metod för vinstallokering eller som kritik mot att AOA borde medfört en mer fulländad samstämmighet med armlängdsprincipens tillämpning enligt artikel 9, är dock mindre klart.

Avslutningsvis kan konstateras att armlängdsprincipens tillämpning för vinstallokering till fast driftställe bär starkt gemensamma drag med hur principen tillämpas för korrigerande av företags resultat. Emellertid kvarstår skillnader artiklarna emellan, bland annat avseende hanteringen av kapital. OECD-staternas olikhet i anammandet av AOA innebär ytterligare skillnader, vilket sätter käppar i hjulen för OECD i dess strävan efter konsensus. Armlängdsprincipen må vara ett enda mynt, men det har två olika sidor.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Elektroniska källor

OECD (2013): *International Regulatory Co-operation: Case Studies, Vol. 1: Chemicals, Consumer Products, Tax and Competition*, OECD Publishing, <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264200487-en>>.

OECD (2017): *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en>.

OECD (2017): *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <<http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>>.

OECD (2010): *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD Publishing, <<https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>>.

Skatteverket: Rättslig vägledning, *Article 5 Permanent Establishment*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/2971.html>>, besökt 2019-11-12.

Skatteverket: Rättslig vägledning, *Article 7 Business Profits*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/2973.html#ref-cite-ra-2002-ref-89-1>>, besökt 2019-11-28.

Skatteverket: Rättslig vägledning, *Jämförbarhetsanalys*,
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/331424.html#h-Jamforbarhetsanalys-i-OECDs-riktlinjer-kapitel-III>>, besökt 2019-11-26.

Skatteverket: Rättslig vägledning, *Vinstallokering*,
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/375923.html>>, besökt 2019-11-28.

Litteratur

Collier, Richard S. & Andrus, Joseph L., *Transfer pricing and the arm's length principle after BEPS*, Oxford University Press, Oxford, 2017.

Collier, Richard S. & Vella, John, 'Five Core Problems in the Attribution of Profits to Permanent Establishments', *World Tax Journal*, 2019.

Dziurdź, Kasper, 'Attribution of Functions and Profits to a Dependent Agent PE: Different Arm's Length Principles under Articles 7(2) and 9?', *World Tax Journal*, 2014.

Kleineman, Jan, 'Rättsdogmatisk metod' i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, Andra upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2018.

Kobetsky, Michael, *International taxation of permanent establishments: principles and policy*, Cambridge University Press, Cambridge, 2011.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*, Sextonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2017.

Miller, Angharad & Oats, Lynne, *Principles of international taxation*, 5. ed., Bloomsbury Professional, Haywards Heath, 2016.

Petruzzi, Raffaele & Holzinger, Raphael, 'Profit Attribution to Dependent Agent Permanent Establishments in a Post-BEPS Era', *World Tax Journal*, 2017.

Reimer, Ekkehart, Schmid, Stefan & Orell, Marianne (red.), *Permanent establishments: a domestic taxation, bilateral tax treaty and OECD perspective*, Sixth edition, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2018.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, Fjärde upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2018.

Wintsch, Alexandra, 'Attribution of Profits to Permanent Establishments: The 2008 Article 7 versus the 2010 Article 7 of the OECD Model Tax Convention', *International Transfer Pricing Journal*, 2017.