



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

**Asymmetriproblematiken vid
beskattning av fasta
driftställen**

Namn: Ferhat Cetinkaya
Handledare: Lars- Gunnar Svensson
Examinator: Cécile Brokelind
Ämnesområde: Kandidatuppsats i Internationell
Skatterätt
Termin: Vt - 09

Innehållsförteckning

FÖRKORTNINGAR	1
1 INLEDNING	2
1.1 Syfte och frågeställningar	3
1.2 Avgränsning	4
1.3 Metod	4
1.4 Disposition	4
2 DEFINITIONEN AV BEGREPPET FAST DRIFTSTÄLLE	6
2.1 Definitionen av fast driftställe i IL	6
2.2 Definitionen av fast driftställe i OECD:s modell för dubbelbeskattning beträffande inkomst och förmögenhet	7
2.3 Utlandsetablering genom dotterbolag och fast driftställe	8
3 BESKATTNINGSPROBLEMATIKEN KRING FASTA DRIFTSTÄLLEN	10
3.1 Hemvistprincipen och källstatsprincipens oförenlighet	10
3.1.1 Dubbelbeskattningsavtalens syfte	11
3.1.2 Den internationella skatterättens system	12
3.2 Utländsk etablering i Sverige genom fast driftställe	14
3.2.1 Tillämpningen av intern skatterätt på den internationella transaktionen	14
3.2.2 Tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet på den internationella transaktionen	16
3.3 Svensk etablering i utlandet genom fast driftställe.	19
4 BEHOVET AV SYMMETRI MELLAN DE AVTALSSLUTANDE STATERNAS INTERNA REGLER	21
4.1 Inledning	21
4.2 Symmetriproblematiken	22
4.2.1 Vilken innebörd har begreppet ”business profits”?	28
4.2.2 Klassificering av inkomst	29
4.2.3 Oförenliga metoder och regler för inkomstberäkning	31
4.2.4 Oförenliga allokeringsregler i de avtalsslutande staterna	34
4.2.5 Oförenliga transfer pricing regler	36
5 OECD- KOMMENTARERNAS RÄTTSLIGA STATUS	40

5.1	Allmänt	40
5.2	OECD kommentarernas rättsliga status	41
5.2.1	OECD:s kommentarer och dess förenlighet med Wienkonventionens tolkningsprinciper	42
5.2.2	Den rättsliga verkan av anmärkningar till kommentarerna	42
5.2.3	Vilken betydelse har ändringar i och tillägg till OECD- avtalet och dess kommentar	43
6	FAST DRIFTSTÄLLE ENLIGT HUVUDREGELN I ARTIKEL 5	45
6.1	Inledning	45
6.2	Objektivitetskravet	45
6.2.1	Affärsställetestet – faktiskt påvisbar plats	45
6.2.2	Lokaliseringstestet	46
6.3	Subjektivitetskravet	47
6.3.1	Förfogandetestet	47
6.3.2	Beständighetstestet	48
6.4	Funktionalitetstestet	49
6.4.1	Affärsverksamhetstestet	50
6.4.2	Hänförbarhetstestet	50
6.5	Den negativa listan	50
6.6	Praxis	51
7	FAST DRIFTSTÄLLE ENLIGT AGENTREGELN	56
7.1	Allmänt	56
7.2	Agentregeln enligt OECD:s modellavtal	57
7.2.1	Fullmakt	57
7.2.2	Regelmässigt utnyttjande	59
7.2.3	Huvudmannens egentliga verksamhet	59
7.3	Beroende agenter och oberoende agenter	59
7.3.1	Rättsligt och ekonomiskt oberoende	60
7.3.2	Sedvanlig verksamhet	61
7.4	Praxis	61
8	SAMMANFATTANDE KOMMENTARER OCH ANALYS	64
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	71
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	74

Förkortningar

Förkortning	Förklaring
AB	Aktiebolag
Art.	Artikel
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Kap.	Kapitel
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SN	Skattenytt
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

Stater grundar i allmänhet sin beskattning på hemvistprincipen, nationalitetsprincipen och/eller källstatsprincipen. Hemvistprincipen, även kallad domicilprincipen, innebär att en person beskattas för all sin inkomst i den stat där personen är skatterättsligt bosatt oavsett om inkomsterna uppbärs inom eller utom staten. Den svenska beskattningsrätten bygger på domicil- och källstatsprincipen. Nationalitetsprincipen innebär att en stat beskattar sina medborgare oavsett om de befinner sig inom eller utom landet och var i världen inkomsterna uppbärs. Källstatsprincipen innebär att den stat från vilken en inkomst härrör beskattar inkomsten i fråga oavsett var den skatteskyldige är skatterättsligt bosatt. Källstatsprincipen tillämpas av Sverige vid inkomst från näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe här i landet, inkomst av uthyrning av och vinst vid försäljning av fastighet som är belägen här i landet, styrelsearvoden från svenska aktieföretag och samtliga pensioner som utbetalas härifrån med undantag för dem som intjänats utomlands.¹

Den dubbelbeskattning som uppstår på det internationella planet är bland annat ett resultat av en tillämpning av såväl domicil/hemvist- som källstatsprincipen på samma inkomster. När ett företag bedriver verksamhet både i Sverige och i utlandet uppstår en anknytning till två stater som båda får en rätt att beskatta inkomsterna ifråga. De företag som berörs av denna dubbelbeskattningssituation är således företag som är direkt eller indirekt verksamma inom minst två olika jurisdiktioner. Vinsterna i dessa företag beskattas med utgångspunkt från källstatsprincipen. Denna beskattning är i unilaterala, dvs. någon övergripande internationell beskattningsrätt existerar inte. De dubbelbeskattningssituationer som uppstår p.g.a. företagets verksamheter i flera jurisdiktioner löses bilateralt genom folkrättsliga dubbelbeskattningsavtal mellan staterna.

En direkt utlandsetablering kan ske genom att ett bolag registrerar ett dotterbolag i verksamhetslandet (källstaten) eller genom etablering av ett fast driftställe (Permanent Establishment). Vid en utlandsetablering genom dotterbolag kan etableringen sägas ske genom en företagsgrupp.² Vid en etablering genom fast driftställe kan etableringen sägas ske genom singlebolag.³ Affärsverksamhet som bedrivs i Sverige genom ett fast driftställe utgör inte en juridisk person. Den svenska staten kan endast ha beskattningsanspråk om den utländska juridiska personens verksamhet i Sverige anses utgöra ett fast driftställe. Av den anledningen är det av stor vikt för företag som ämnar etablera sig i Sverige att känna till under vilka omständigheter som ett fast driftställe föreligger här i landet. Definitionen av fast driftställe regleras i svensk intern skatterätt och i dubbelbeskattningsavtal som Sverige har ingått med andra stater. OECD:s modellavtal ligger till grund för den svenska interna definitionen av vad som utgör ett fast driftställe i IL och i många av de nyare dubbelbeskattningsavtalen.

När det har fastställts att ett fast driftställe föreligger och att dubbelbeskattningsavtalet stadgar källstatsbeskattning skall de riktlinjer som kommer till uttryck i OECD:s modellavtal för vinstallokering tillämpas. Ett problem av fundamental betydelse är dock att medlemsstaterna

¹Handledning för internationell beskattning 2008, Skatteverket, 2008, s. 26.

² Med företagsgrupp avser jag två eller flera företag som är sammanlänkade genom ägande eller på annat sätt. Se vidare B. Wikman, Beskattning av företagsgrupper, 2002 s. 15.

³ Begreppet "singlebolag" är taget från artikeln; Teorin för territoriell allokering av juridiska personers vinst för inkomstbeskattning, nu och i framtiden, Lars-Gunnar Svensson, 2003, s. 5.

använder sig av olika metoder när inkomst ska allokeras mellan företagets hemviststat och källstaten. Problematiken bottnar således i att det idag finns stora skillnader mellan olika stater vad gäller den nationella beskattningen av fasta driftställen. Internationella principer som berör frågan finns i artikel 7 av OECD:s modell för skatteavtal.⁴ Eftersom det inte finns någon samstämmighet kring hur artikel 7 ska tolkas finns risken för såväl dubbelbeskattning som enkelbeskattning.

1.1 Syfte och frågeställningar

Uppsatsen syftar till att utreda begreppet fast driftställe såsom det definieras i IL och i OECD:s modellavtal. Detta är av betydelse då utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga i Sverige, vilket innebär att de bara är skattskyldiga i Sverige för sådana inkomster som räknas upp i 6 kap. IL. En utländsk juridisk person i en stat (hemviststaten) som bedriver näringsverksamhet i en annan stat (källstat) får, enligt de flesta dubbelbeskattningsavtal, bli föremål för beskattning i denna andra stat endast om företaget har fast driftställe där. Av den anledningen måste man fastställa huruvida en verksamhet bedrivs från fast driftställe här i Sverige. Om detta är fallet blir nästa steg att söka fastställa vilka inkomster som skall anses vara hänförliga dit.

OECD:s modellavtal tillhandahåller principer och metoder för hur det fasta driftställets inkomster skall fastställas. Medan art. 7.1 ger källstaten beskattningsrätten till den del av vinsterna som är hänförlig till det fasta driftstället, tillhandahåller art. 7.2 huvudprincipen för hur det fasta driftställets inkomster skall bestämmas. I artikeln framgår att allokeringen av vinsterna till det fasta driftstället skall ske ”i vardera avtalsslutande staten”. Detta uttryck finns inte i någon annan fördelningsartikel i OECD:s modellavtal. En intressant frågeställning är om art. 7.2 kräver symmetri mellan de avtalsslutande staternas interna allokeringsregler för att vinsten som skall anses vara hänförlig till det fasta driftstället skall bli samma i de båda staterna. Denna symmetri är av betydelse för att få till stånd en synkronisering mellan den skatt som erläggs i källstaten och avräkningen av samma skatt senare i hemviststaten enligt art. 23.

Mina frågeställningar är följande:

Vad är förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtalsrätten och den interna internationella skatterätten vid beskattning av fasta driftställen?

Under vilka förhållanden kan ett fast driftställe bli föremål för dubbelbeskattning p.g.a. asymmetri mellan de avtalsslutande staternas interna allokeringsregler?

Innebär uttrycket ”i vardera avtalsslutande staten” i art. 7.2 att OECD:s modellavtal erfordrar symmetri mellan de avtalsslutande staternas klassificeringsregler, inkomstberäkningsregler, allokeringsregler och transfer pricing-regler för att vinsten som skall anses vara hänförlig till det fasta driftstället skall bli samma i de båda staterna?

I vilken utsträckning ålägger OECD:s modellavtal hemviststaten att acceptera källstatens inkomstberäkningsregler, klassificeringsregler, allokeringsregler/källregler och transfer pricing – regler vid beskattning av fasta driftställen?

⁴ OECD Model Tax Convention on Income and Capital. 2008. Den 17 juli 2008 antog OECD:s Råd 2008 års uppdateringar av OECD:s modellavtal jämte kommentarer.

1.2 Avgränsning

Till följd av ämnets omfattning blir avgränsningar nödvändiga. Denna uppsats behandlar framförallt den dubbelbeskattning som kan uppstå i förhållande till dubbelbeskattningsavtal som OECD:s modellavtal ligger till grund för. Jag avser inte att redogöra för OECD:s modellavtal jämte kommentarer i förhållande till dubbelbeskattningsavtal som ingåtts med icke-medlemsstater efter OECD- modellavtalets tillkomst. Utgångspunkten är 2008 års uppdateringar av OECD:s modellavtal jämte kommentarer.⁵ 2008 antog OECD även en ny rapport om hur inkomster skall fördelas till fasta driftställen.⁶ Rapporten syftar till att utarbeta ett enhetligt tillvägagångssätt vid tolkningen och tillämpningen av art. 7 för att reducera risken för dubbelbeskattning. I rapporten redogörs för två huvudsakliga tolkningar av art 7; ”relevant business activity approach” och ”functionally separate entity approach”. Någon ingående redogörelse för dessa tolkningsalternativ kommer inte att göras då uppsatsens utrymme inte tillåter det.

De skatterättsliga konsekvenserna av elektronisk handel kommer inte att heller att tas upp. Området är högintressant med en rad juridiska frågeställningar som återstår att besvara. Inte heller kommer någon utredning göras för att belysa hur det mervärdesskatterättsliga begreppet fast etableringsställe skiljer sig från tolkningen av det inkomstskatterättsliga begreppet fast driftställe. En jämförelse hade dock varit av intresse då innebörden av begreppet fast etableringsställe har utvecklats genom EG- domstolens praxis på området.

1.3 Metod

I denna uppsats har jag använt mig av en traditionell rättsdogmatisk metod. Detta under förutsättningen att OECD:s modellavtal jämte kommentarer kan betraktas som en rättskälla. Frågan är dock huruvida man kan betrakta OECD:s modellavtal jämte kommentarer som en rättskälla. I kap. 5 redogörs för OECD- kommentarens rättsliga status. Där framgår det att OECD- kommentarens rättsliga status varit föremål för en livlig debatt sedan en lång tid tillbaka. Åsikterna kring OECD- kommentarens rättsliga status går isär och någon enighet finns inte. Kap. 5 syftar inte till att utreda kommentarens rättsliga status, utan bör istället ses som en introduktion till debatten. En av mina främsta källor har dock varit OECD:s kommentar. Jag har även använt mig av rapporter från OECD och doktrin, men framförallt artiklar från såväl svenska som internationella tidskrifter.

1.4 Disposition

Kap. 1 innehåller en inledning till det valda ämnet och en redogörelse för syfte, avgränsningar och vilken metod och vilket material som jag har använt mig av. I kap. 2 redogörs för när ett fast driftställe föreligger enligt IL och OECD:s modellavtal. Här redogörs även kort för vilka fördelar respektive nackdelar som en utlandsetablering genom dotterbolag och fast driftställe innebär. I kap. 3 återfinns en enkel och grundläggande redovisning för beskattningsproblematiken kring fasta driftställen. Vidare redogörs för förhållandet mellan den interna internationella skatterätten och dubbelbeskattningsavtalsrätten och hur dessa system av rättsregler används på samma internationella transaktion. I kap. 4 ges en kort introduktion till varför det finns ett behov av symmetri mellan de avtalsslutande staternas

⁵ The 2008 Update to The OECD Model Tax Convention.

⁶ Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2008.

allokeringsregler. I detta kapitel redogörs för varför det uppstår dubbelbeskattning p.g.a. asymmetri mellan de avtalsslutande staternas interna allokeringsregler. Här återfinns även olika exempel för att visa när dubbelbeskattning uppstår. I kap. 5 återfinns en diskussion kring OECD- kommentarens rättsliga status och vilken rättslig verkan som medlemsstaternas anmärkningar till kommentarerna har. I kap. 6 hittas ett deskriptivt avsnitt om fast driftställe enligt huvudregeln. Kapitlet avslutas med en redogörelse och analys av gällande praxis på området. I kap. 7 redogörs för när det föreligger fast driftställe enligt agentregeln. Även detta kapitel avslutas med en redogörelse för praxis på området. I den analytiska delen kommer jag med mina slutsatser och egna kommentarer.

2 Definitionen av begreppet fast driftställe

2.1 Definitionen av fast driftställe i IL

Den internationella skatterätten är den del av skatterätten som behandlar förhållanden som har anknytning till utlandet. Termen har både en nationell och internationell dimension. Den internationella skatterätten delas in i tre delar- intern internationell skatterätt, skatteavtalsrätt (dubbelbeskattningsavtalsrätt) och EG- rätt.⁷ Intern internationell skatterätt används och tolkas på samma sätt som vanlig intern skattelag.⁸ Det är framförallt utformningen av beskattningsanspråk, undanröjande av dubbelbeskattning samt förebyggande av internationell skatteflykt och diskriminering som studeras ur ett internationellt perspektiv.

Enligt 6:4 IL är svenska juridiska personer obegränsat skattskyldiga i Sverige. Olika stater använder olika bedömningskriterier när en juridisk persons nationalitet skall fastställas. I Sverige läggs formella kriterier till grund för bedömningen av om en juridisk person skall anses vara svensk eller utländsk. En juridisk person är obegränsat skattskyldig om den på grund av sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan omständighet är att anse som en svensk juridisk person enligt 6:3 IL. Av detta följer att en juridisk person är att betrakta som obegränsat skattskyldig i Sverige om den registrerats enligt svensk lag, oavsett var den verkliga ledningen utövas eller verksamheten bedrivs. I förarbetena framgår att en juridisk person som har ett organ som motsvarar en styrelse och att detta organ har sitt säte i Sverige är en ”annan sådan omständighet” som medför obegränsad skattskyldighet. Om ett sådant organ saknas kan man se till andra omständigheter såsom att den huvudsakliga verksamheten bedrivs här.⁹

Utländsk juridisk person som bedriver näringsverksamhet i Sverige genom fast drift ställe, anses inte vara obegränsat skattskyldig då kriterierna som redovisats för ovan inte anses vara uppfyllda. Begränsat skattskyldiga kan endast beskattas om rörelsen bedrivits från fast driftställe i Sverige.¹⁰ Denna regel ger uttryck för källstatsprincipen och återfinns i 6:11 IL. En utländsk juridisk person med ett fast driftställe i Sverige blir således föremål för källstatsbeskattning då de intäkter som uppstår i det fasta driftstället anses vara hänförliga till källstaten. I 3:19 2 p. IL och 6:11 1 p. IL fastslås Sveriges rätt att beskatta inkomster från fasta driftställen som finns här i landet. Detta innebär att en utländsk juridisk person får anknytning till såväl hemviststaten och till källstaten där det fasta driftstället är beläget. Om den utländska juridiska personen har etablerat fasta driftställen i flera stater får den anknytning till flera stater. Detta innebär att dubbelbeskattningssituationer kan uppstå som får lösas genom dubbelbeskattningsavtal. Begreppet fast driftställe har utvecklats i samband med olika staters förhandlingar vad gäller dubbelbeskattningsavtal, men begreppet återfinns i många länders interna skatterätt.¹¹

Ett fast driftsställe beläget i en stat anses utgöra grunden till källstatsbeskattning. När ett företag i en stat (hemsstaten) bedriver affärsverksamhet i en annan stat (källstat) får inkomsterna vid det fasta driftstället enligt de flesta dubbelbeskattningsavtal även beskattas i den andra

⁷ M. Dahlberg, Internationell beskattning – en lärbok, 2005, s. 21.

⁸ M. Dahlberg, Fast driftställe – ett begrepp på drift?, SN 1993, 2.

⁹ Prop. 1999:00:2 Del 2, s. 71.

¹⁰ Prop. 1987/87:30.

¹¹ E. Berthou, Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, SN 2002, 1.

staten. Detta följer som redan nämnts av OECD:s modellavtal art. 7. Om beskattningsrätten tilldelas källstaten erbjuder dubbelbeskattningsavtalen och den internationella lagstiftningen metoder för hur juridisk dubbelbeskattning skall undvikas. Dubbelbeskattning undviks genom att hemviststaten helt eller delvis ger avkall på sitt skatteanspråk.

Den nuvarande definitionen av fast driftställe finns i 2:29 IL. Bestämmelsen fick sitt nuvarande materiella innehåll genom proposition 1986/87:30 där det även framgick att begreppet borde bygga på samma principer som OECD:s modellavtal.¹² Någon närmare definition av vad ett fast driftställe är finns inte i förarbetena.

Av 2:29 IL framgår att med fast driftställe för näringsverksamhet avses *en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs*. I bestämmelsens 2 st. finns den s.k. positiva listan som exemplifierar vad som särskilt innefattas i uttrycket fast driftställe. Bland annat nämns plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar och plats för byggnads-, anläggnings eller installationsverksamhet och fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet. Tredje och fjärde styckena behandlar agenter. Den som är verksam för en näringsverksamhet här i Sverige och har fått och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal för verksamhetens innehavare, anses fast driftställe också finnas här (beroende agent). Däremot anses inte fast driftställe föreligga bara därför att någon bedriver affärsverksamhet här genom förmedling av mäklare, kommissionär eller någon annan oberoende representant, om detta ingår i representantens vanliga näringsverksamhet (oberoende representant).

2.2 Definitionen av fast driftställe i OECD:s modell för dubbelbeskattning beträffande inkomst och förmögenhet

Som redan nämnts ligger OECD Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet till grund för de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingår med andra stater. Av den anledningen har den svenska definitionen av fast driftställe anpassats till den som finns i modellavtalet. I prop. 1986/87:30 framgår att den svenska definitionen av fast driftställe i princip är kopierad på OECD:s modellavtal.¹³ OECD:s definition av begreppet fast drift ställe återfinns i artikel 5 i modellavtalet.

Den positiva listan 2:29 2 st. IL motsvarar art. 5.2 i OECD:s modellavtal med två undantag. Det svenska begreppet plats för byggnads-, och anläggnings eller installationsverksamhet är vidare än den som återfinns i OECD:s modellavtal enligt vilken entreprenad måste pågå under minst 12 månader för att utgöra ett fast driftställe. Den andra skillnaden är 5.7 som inte har någon motsvarighet i 2:29 IL. I art. 5.7 klargörs att endast det förhållandet att ett bolag kontrollerar eller kontrolleras av ett bolag med hemvist i den andra staten eller ett bolag som bedriver verksamhet där inte i sig innebär att fast driftställe etablerats. Vidare innehåller art. 5.4. en negativ lista som med en fullständig uppräknings av undantag från huvudregeln i 5.1 och dess exempelförteckning i 5.2.¹⁴ Den svenska definitionen av fast driftställe omfattar inte de undantagssituationer som räknas upp i den negativa listan.

¹² Prop. 1987/87:30, s. 42.

¹³ Prop. 1987/87:30, s. 42.

¹⁴ E. Berthou, Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, SN 2002, 2.

2.3 Utlandsetablering genom dotterbolag och fast driftställe

Ett företag som ämnar etablera näringsverksamhet i utlandet kan välja bland en rad olika etableringsformer. Vilken etableringsform som är mest fördelaktigast är beroende av den konkreta situationen som företaget befinner sig i. Vid valet av etableringsform bör företaget beakta långsiktighet i etableringsstrategi, insyn i moderbolaget från källstaten, skatteaspekter samt andra ekonomiska hänsynstaganden.¹⁵ Många gånger väljer man etablering genom dotterbolag¹⁶ då det alternativet anses vara mest kompatibel med den organisationsstruktur som präglar den egna företagsgruppen.¹⁷ En utlandsetablering genom dotterbolag har även civilrättsliga fördelar såsom att moderbolaget skyddar sitt egna kapital, riskerna vid etableringen begränsas till vad som satsats i dotterbolaget och att moderbolaget skyddar sin redovisning från direkt insyn från etableringslandets myndigheter. Ur skattesynpunkt är den huvudsakliga fördelen att det utländska dotterbolaget endast beskattas i etableringslandet, vilket inte är fallet om man istället väljer ett fast driftställe som etableringsform.¹⁸ Detta innebär att någon internationell jurisdiktionell dubbelbeskattning inte uppstår då Sverige inte har några beskattningsanspråk för den i utlandet bedrivna verksamheten.¹⁹

En klar fördel med en utlandsetablering genom filial (fast driftställe) är att man undgår initiala etableringskostnader som kapitaltillskott, stämpelskatter m.m., vilket gör etableringsformen attraktiv ur kostnadssynpunkt och om verksamheten endast skall pågå under en begränsad tid. Då det fasta driftstället inte är någon självständig juridisk person har det inte heller någon rättskapacitet.²⁰ Det fasta driftstället skall istället betraktas som huvudkontorets förlängda arm på den utländska marknaden.²¹ I skattehänseende skall bolagets och det fasta driftställets verksamhet räknas som en enda näringsverksamhet, vilket innebär att det fasta driftställets inkomster skall betraktas som en del av den svenska juridiska personens inkomster. När ett moderbolag etablerar sig i utlandet genom filial faller således filialens inkomster under moderbolagets som blir obegränsad skatteskyldig i inkomstlaget näringsverksamhet här i Sverige. Beskattningsrätten blir kvar i Sverige enligt 3:8 § IL och 6:4 § IL.²² Som redan

¹⁵ Frågor att beakta vid en utlandsetablering torde vara kapitaliseringsgrad och finansieringsform, internprissättning, 14 kap. 19 § IL, möjligheten till förlustutjämning och vinsthemtagning.

¹⁶ Det utländska dotterbolaget har en verksamhet som är helt skild från det svenska moderbolagets och en separat förmögenhetsmassa och egen rättskapacitet, 6:8 § IL.

¹⁷ P. Bäckström, Fasta driftställen (filialer), SvSkT 6-7, 1996, s. 567.

¹⁸ Ibid. s. 568. Källskatt kan utgå i det utdelande bolagets hemviststat. Vidare kan dotterbolagets vinst beskattas i Sverige om dotterbolaget är ett CFC-bolag.

¹⁹ L. Pelin, Internationell skatterätt i ett svensk perspektiv, 2006, s. 108 f. Det skall påpekas att svenska delägare skall kapitalbeskattas i Sverige om de uppbär utdelning från en utländsk juridisk person enligt 42:1 § IL. Vid utdelningen som härrör från en utländsk juridisk person som är ett fåmansföretag finns risken att en del av utdelningen tjänstebeskrattas enligt 57:20 § IL. I de fall den utdelningsberättigade är en svensk juridisk person och det är fråga om en näringsbetingad andel är utdelning och kapitalvinst på sådan skattefri enligt 24:17 § IL: I de fall där det inte är fråga om en näringsbetingad andel beskattas utdelningen i inkomstlaget näringsverksamhet. Av 24 kap. 14-16 §§ IL framgår vilka villkor som måste vara uppfyllda för att en andel skall anses näringsbetingad. Regler innebär skattefrihet på utdelningar och kapitalvinster mellan bolag i intressegemenskap. Se vidare L. Pelin, Internationell skatterätt i ett svensk perspektiv, 2006, s. 121 f.

²⁰ L. Pelin, Internationell skatterätt i ett svensk perspektiv, 2006, s. 105 f.

²¹ P. Bäckström, Fasta driftställen (filialer), SvSkT 6-7, 1996, s. 562.

²² Dubbelbeskattningen kan undanröjas genom tillämpning av aktuellt dubbelbeskattningsavtal mellan de berörda staterna, genom att den utländska skatten dras av som en kostnad enligt 16 kap. 18-19 §§ IL, eller genom skattereduktion i Sverige, dvs. en avräkning av den skatt som betalats i utlandet. Se vidare L. Pelin, Internationell skatterätt i ett svensk perspektiv, 2006, s. 105 f.

nämnts så beskattas fasta driftställen i regel även i etableringslandet, vilket resulterar i internationell jurisdiktionell beskattning.²³

Den kanske främsta fördelen med en etablering genom fast driftställe i utlandet, jämfört med etablering genom dotterbolag, är möjligheterna till resultatutjämnning.²⁴ Underskott i det utländska fasta driftstället kan kvittas mot överskott i det svenska bolaget. Detta är möjligt då aktiebolagets näringsverksamhet betraktas som en enda oavsett hur många verksamheter som bolaget bedriver, 14:10 § IL.²⁵

²³ Ibid. s.106.

²⁴ Detta förutsätter att armlängdsprincipen inte tillämpas.

²⁵ L. Pelin, Internationell skatterätt i ett svensk perspektiv, 2006, s. 105, och P. Bäckström, Fasta driftställen (filialer), SvSkT 6-7, 1996, s. 568.

3 Beskattningsproblematiken kring fasta driftställen

3.1 Hemvistprincipen och källstatsprincipens oförenlighet

En grundläggande folkrättslig princip är statens suveränitet. Staternas suveränitet begränsar en främmande stats skatteanspråk mot det egna folket. Det finns flera etablerade principer för att bestämma staters skatteanspråk. De flesta stater använder sig av en kombination av hemvist/bosättningsprincipen och källstatsprincipen.²⁶ Dock existerar inte någon allmänt accepterad princip för hur långt en stat får sträcka sina skatteanspråk. Detta resulterar i en överlappning av staternas skatteanspråk.

Beskattningsproblematiken kring fasta driftställen uppstår när den ena staten grundar sin beskattningsrätt på bosättnings/hemvistprincipen, medan den andra staten baserar sin beskattning av samma inkomst på källstatsprincipen. I dessa situationer fungerar begreppet fast driftställe som ett kriterium för att fastställa om anknytning finns till Sverige för att skattskyldighet skall anses föreligga här i landet för inkomst av näringsverksamhet.²⁷ Fast driftställe utgör grunden för källstatsbeskattning.

När hemvistprincipen kolliderar med källstatsprincipen riskerar ett utländskt bolag som etablerar en verksamhet i en annan stat att bli hårdare beskattad för samma inkomst p.g.a. att han blivit beskattad i två länder, än han skulle ha blivit om han endast beskattats i en stat. Denna situation är den internationella skatterättens klassiska problem och kallas för internationell dubbelbeskattning eller internationell juridisk dubbelbeskattning.²⁸

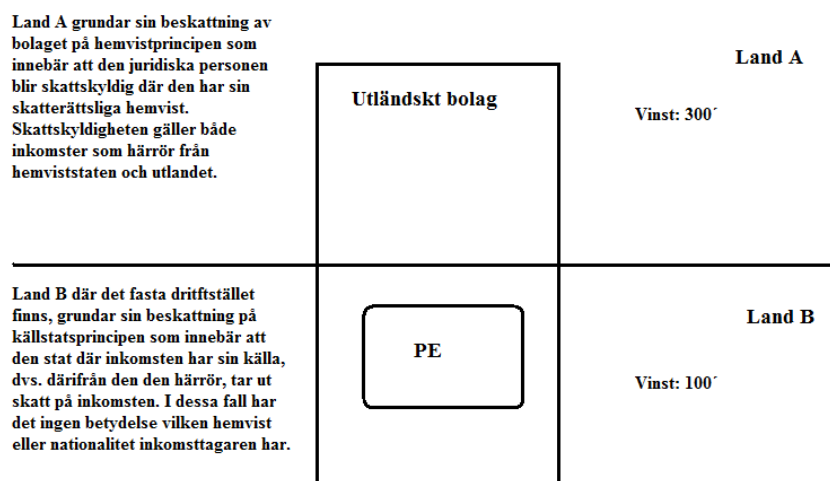


Fig 1:

²⁶ USA tillämpar även nationalitets/medborgarprincipen som innebär att beskattning sker oberoende av var medborgarna bor och varifrån deras inkomst härrör. Se vidare, M. Dahlberg, Internationell beskattning, 2007, s. 23 f.

²⁷ M. Dahlberg, Fast driftställe – ett begrepp på drift? SN. nr 12, 1993, s. 1.

²⁸ G. Lindencrona, Vad är internationell skatterätt?, SN. nr 7-8, s. 1992, s.2.

Ett företag har sin skatterättsliga hemvist i Land A. Land A grundar sin beskattningsrätt på bosättnings/hemvistprincipen och gör anspråk på att beskatta företagets samtliga inkomster oavsett var de uppstår. Detta gäller även de inkomster som genereras vid det fasta driftstället i Land B. Land B grundar däremot sitt skatteanspråk på källstatsprincipen och beskattar de inkomster som genereras vid det fasta driftstället. Två stater gör således anspråk på att beskatta vinsten på 100 vid det fasta driftstället i Land B.

Internationell juridisk dubbelbeskattning är:

När ett skattesubjekt är föremål för två staters beskattningsanspråk för en och samma inkomst och den slutgiltiga skatten överstiger den skatt som tas ut på sådan inkomst i den stat som har den högsta skattenivån.²⁹

För den skatteskyldige är den internationella dubbelbeskattningen något negativt som bör elimineras. För de beskattande staterna är det istället en fråga om vilken av dem som skall gör avkall på sina skatteinkomster, dvs. hur en fördelning av skatteinkomsterna skall kunna komma tillstånd mellan staterna.

3.1.1 Dubbelbeskattningsavtalens syfte

För att undvika risken för dubbelbeskattning ingår stater dubbelbeskattningsavtal. Slutandet av dubbelbeskattningsavtalet blir då en folkrättslig överenskommelse mellan två eller flera stater, där de avtalsslutande staterna avstår från en del av sitt interna maktmonopol, dvs. avstår från skatteanspråk som de har enligt sin interna skattelagstiftning i syfte att undanröja internationell juridisk dubbelbeskattning.³⁰ I

Ett dubbelbeskattningsavtal är således ett folkrättsligt avtal med det huvudsakliga syftet att undanröja dubbelbeskattning.³¹ Definitionen av begreppet skatteavtal återfinns definierat i 2 kap. 35 § IL;

Med skatteavtal avses ett sådant avtal för undvikande av dubbelbeskattning på inkomst och, i förekommande fall, på förmögenhet som ingåtts av Sverige med en annan stat eller utländskt jurisdiktion.

²⁹ Handledning för internationell beskattning, 2008, Skatteverket, s. 408.

³⁰ L. Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, 2006, s. 188. Att staterna avstår från en del av de skatteanspråk som de har enligt sina interna skattelagstiftningar innebär att staterna förbinder sig att vidta, eller underlåta vissa åtgärder. Exempelvis kan staterna åta sig att inte påföra vissa skatter som de kan uppbära enligt sin interna skatterätt. Se vidare, S. Ersson, Dubbelbeskattningsavtalen - en inledning, SN, 1987, s. 486.

³¹ Den internationella juridiska dubbelbeskattningen kan lindras eller undvikas genom ensidiga åtgärder. Under vissa förutsättningar medges avdrag för den utländska skatten i Sverige enligt 16 kap. 18-19 §§ IL samt rätt till avräkning enligt Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Vidare syftar dessa regler till att undanröja den ekonomiska dubbelbeskattningen. Reglerna undantar den i utlandet erlagda skatten. Ekonomisk dubbelbeskattning uppstår då bolagsbeskattningen först påförs ett aktiebolags vinstinkomst och därefter delägarna genom delägarbeskattning, se vidare; K. Vogel on Double Taxation Conventions, 1997, s. 10. Enligt min mening torde undvikande av dubbelbeskattning med hjälp av dubbelbeskattningsavtal vara mer effektivt än en tillämpning av de interna reglerna. Detta eftersom dubbelbeskattningsavtal innehåller gemensamma definitioner och avtalet är anpassat till de aktuella skattelagstiftningarna. Vidare torde dubbelbeskattningsavtal vara omständiga att ändra, vilket medför kontinuitet.

I kommentarerna till OECD:s modellavtal redogörs för två typer av dubbelbeskattningssituationer: Internationell juridisk dubbelbeskattning och ekonomisk dubbelbeskattning.³² Enligt kommentarerna till OECD:s modellavtal är internationell juridisk dubbelbeskattning en situation då ” samma eller likartade skatter under samma tidsperiod träffar samma skattesubjekt för samma skatteobjekt i två eller flera stater”.³³ Det skall framhållas att definitionen av internationell juridisk dubbelbeskattning som återges i kommentarerna till OECD:s modellavtal inte medför någon rättslig förpliktelse för medlemsstaterna att undanröja dubbelbeskattning. Undanröjandet eller lindringen av dubbelbeskattning är istället beroende av samspelet mellan fördelnings- och metodartiklarna i dubbelbeskattningsavtalet.³⁴

3.1.2 Den internationella skatterättens system

För att få en grundläggande insikt i beskattningsproblematiken kring fasta driftställen erfordras kunskaper om den internationella skatterättens system. Av särskild betydelse är förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern svensk skatterätt. Denna kunskap är grundläggande när man skall hantera praktiska rättstillämpningsproblem som rör beskattningen av fasta driftställen.

Svensk skatterätt kan delas upp i intern skatterätt och internationell skatterätt. Den interna skatterätten kan i sin tur delas upp i intern skatterätt och intern internationell skatterätt som reglerar skattefrågor av utländsk karaktär. Den interna skatterätten och den internationella skatterätten skiljer sig på vis att den senare består av två olika rättsystem.³⁵ Dessa rättsystem är skilda från varandra men skall båda användas på samma internationella transaktion. Vidare förhåller de sig till varandra på ett bestämt sätt. Den internationella skatterätten består av:

- Interna internationella skatterätten och,
- dubbelbeskattningsavtalsrätten

Den interna internationella skatterätten utgör en del av den interna skatterätten. Den enda skillnaden ligger i att den internationella skatterätten behandlar internationella förhållanden till skillnad från den interna skatterätten.

Vad gäller dubbelbeskattningsavtalsrätten är det viktigt att påpeka att den har sin grund i folkrättsliga avtal mellan Sverige och andra stater. Här skiljer sig dubbelbeskattningsavtalsrätten på ett markant sätt från intern skatterätt, då den tillkommer och upphör enligt helt andra regler än intern skattelagstiftning samt tolkas och tillämpas enligt speciella regler.³⁶ Ett utmärkande drag för den internationella skatterätten är också reglerna

³² Inledningsavsnittet, para. 1 till OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet. Se not 36 angående ekonomisk dubbelbeskattning.

³³ Inledningsavsnittet, para. 1 till OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet.

³⁴ Se kapitel 4. Detta är gällande förutsatt att de ingångna dubbelbeskattningsavtalen följer OECD:s modellavtal. De flesta svenska dubbelbeskattningsavtal har OECD:s modellavtal som modell.

³⁵ Denna syn har sin grund i Sveriges dualistiska synsätt på folkrätt.

³⁶ Intern internationell skatterätt tillkommer genom lagstiftning i riksdagen på samma sätt som rent intern skatterätt. Dubbelbeskattningsavtal är däremot en tvärsidig lagstiftningsprocess där det dels krävs ett godkännande av riksdagen för att dubbelbeskattningsavtalet skall bli gällande som svensk lag (införlivande i den nationella rättsordningen sker genom inkorporering), dels ett godkännande av riksdagen för att internationella överenskommelser skall bli folkrättsligt bindande. Se vidare 1 kap. 4 § RF, 8 kap. 3 och 5 §§ RF och 10 kap. 1 och 2 §§. Dubbelbeskattningsavtalen har således en dubbel natur som ger avtalen en säregen ställning i svensk skatterätt. Dubbelbeskattningsavtalets folkrättsliga och statsrättsliga sida har en stor betydelse för vilka rättskällor som skall tillmätas betydelse vid tolkning av avtalet och vilka tolkningsmetoder som skall användas.

som rör förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtalsrätten och den interna internationella skatterätten. Dubbelbeskattningsavtalsrätten är inte ett rättsystem som tillhandahåller lagvalsregler, utan utgör istället ett system av rättsregler som skall användas på samma internationella transaktion som den interna internationella skatterätten för att avgöra om skattskyldighet föreligger.³⁷ Detta medför att ändringar i dubbelbeskattningsavtalet inte påverkar den interna internationella skatterätten och tvärtom. När en internationell beskattningsfråga uppstår, skall de emellertid båda tillämpas.³⁸

En princip som rör förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtalsrätten och den interna internationella skatterätten är den gyllene regeln, som tillämpas av de flesta stater:

*Ett dubbelbeskattningsavtal kan endast begränsa, aldrig utvidga den rätt att beskatta som tillkommer en stat enligt dess interna internationella skatterätt.*³⁹

Med den gyllene regeln som utgångspunkt får man vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal ta ställning till huruvida det:

1. Föreligger skattskyldighet enligt den interna skatterätten i Sverige?
Svaret kan antingen vara ja eller nej. Om svaret är ett nej, dvs. att Sverige inte har någon rätt att beskatta inkomsten ifråga enligt sin interna skatterätt är frågan avgjord. Någon beskattning skall inte ske i Sverige. Om svaret däremot är ett ja, får man gå över till dubbelbeskattningsavtalet och se vad det föreskriver.

Dubbelbeskattningsavtalet kan liksom den svenska interna internationella skatterätten antingen svara ja eller nej på frågan huruvida en inkomst skall beskattas i Sverige eller inte. Om svaret är ett nej, innebär detta att dubbelbeskattningsavtalet inskränkt den beskattningsrätt som förelegat för Sverige enligt intern svensk internationell skatterätt. Någon beskattning kan då inte äga rum. Om svaret däremot är ett ja, kan beskattning ske. I dessa situationer tillerkänner dubbelbeskattningsavtalet Sverige beskattningsrätten.⁴⁰

Lindencrona beskriver förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern rätt på följande sätt:

*”Skatteavtalsrätten utgör ett från den interna rätten särskilt rättsystem som skall tillämpas samtidigt som detta”*⁴¹

Tankegången kan förklaras med att avtalsartiklarna föreskriver att ett bestämt land skall tillerkännas beskattningsrätten, samtidigt som det finns en beskattningsrätt i Sverige enligt intern skattelagstiftning. I dessa situationer sker en systematisk tolkning där man jämför de

Se vidare, D. Kleist, Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt, SN nr 11, 2008, s. 2.

³⁷ Ibid. s. 2 f.

³⁸ G. Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtal, 1994, s. 26 och M. Dahlberg, Svensk skattepolitik och utländska basbolag, 2000, s. 62.

³⁹ Den gyllene regeln återfinns i de flesta dubbelbeskattningsavtal som Sverige har ingått. Se t.ex. Lag (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland 2 §; ”Avtalets beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga.

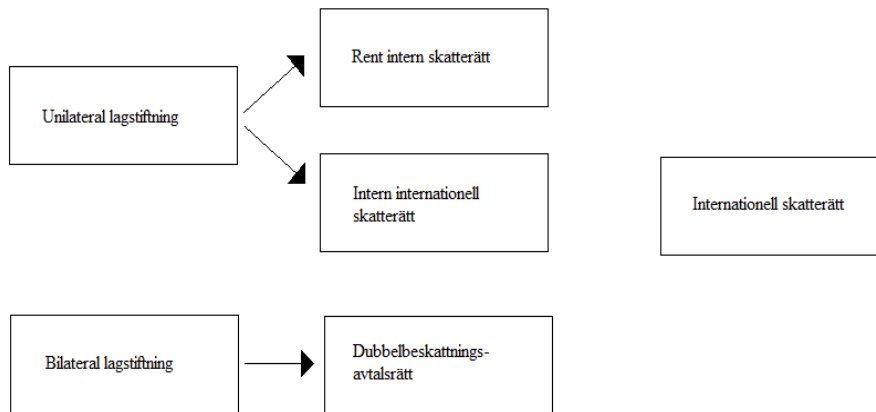
⁴⁰ Frågan är alltså huruvida en bestämmelse i dubbelbeskattningsavtalet förbjuder en obegränsad tillämpning av intern skattelag.

⁴¹ G. Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtal, 1994, s. 26.

båda texterna, som båda är gällande svensk skattelag. Av detta följer att beskattningen av en viss inkomst bör bedömas enligt såväl intern internationell skatterätt och dubbelbeskattningsavtalsrätt.⁴²

Den svenska internationella skatterätten:

Figur 1.



3.2 Utländsk etablering i Sverige genom fast driftställe

3.2.1 Tillämpningen av intern skatterätt på den internationella transaktionen

När ett utländskt företag, exempelvis ett tyskt, etablerar en verksamhet i Sverige måste svenska skattemyndigheter söka svar på två frågor innan beskattning av det utländska företags inkomster kan äga rum. Den första frågan som måste besvaras lyder enligt följande:

Har det tyska företaget ett fast driftställe i Sverige?

Om svaret på frågan är nej, innebär detta att det utländska företags verksamhet inte kan beskattas i Sverige. Begreppet fast driftställe är ett kriterium för att fastställa om anknytning finns till Sverige för att skattskyldighet skall anses föreligga här för inkomst av näringsverksamhet. Begreppet utgör alltså grunden för den internationella beskattningen av företags inkomster. Ett företag i en stat (hemviststaten) som bedriver verksamhet i en annan stat (källstaten) får, enligt de flesta dubbelbeskattningsavtalen, beskattas i denna andra stat under förutsättningen att företaget har ett fast driftställe där.⁴³ Prövningen huruvida den utländska etableringen i Sverige konstituerar fast driftställe görs enligt intern svensk skatterätt.

Om svaret på frågan är jakande, och anspråket kvarstår i enlighet med det i fallet aktuella dubbelbeskattningsavtalet, aktualiseras nästa fråga:

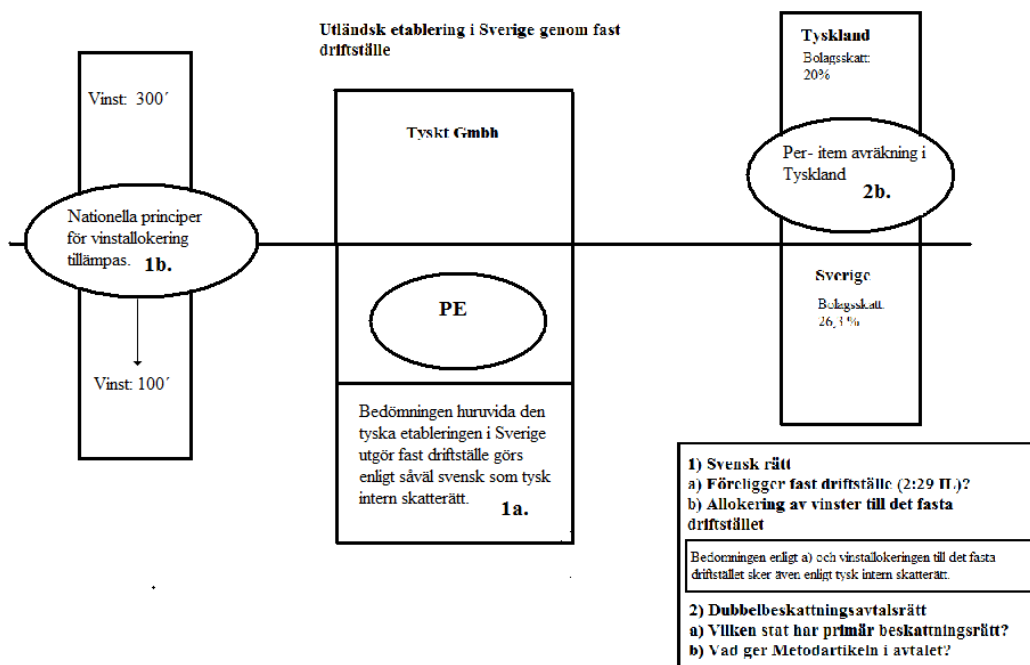
⁴² Ibid. 26.

⁴³ Se art. 7 i OECD:s modellavtal.

Vilka inkomster och kostnader skall allokeras till det fasta driftstället för att Skattemyndigheterna skall kunna bedöma beskattningsunderlaget och därefter den slutliga skatten?

Ett stort problem vid vinstallokeringen är att medlemstaterna använder sig av olika metoder när inkomst skall allokeras mellan företagets hemviststat och källstaten. Problematiken har sin grund i att det finns stora skillnader mellan olika stater vad gäller den nationella beskattningen av fasta driftställen. Internationella principer som berör problematiken finns i art. 7 av OECD:s modellavtal för skatteavtal och dess kommentarer. Det existerar ingen samstämmighet bland medlemsstaterna vad gäller tillämpningen av art. 7. Frånvaron av konsensus avseende hur art. 7 skall tolkas och tillämpas har resulterat i såväl dubbelbeskattning som situationer där beskattningen understiger enkelbeskattning.

Exempel:



I exemplet⁴⁴ ovan bedriver ett tyskt aktiebolag (GmbH) näringsverksamhet i Sverige genom filial. Den första uppgiften för svenska skattemyndigheter blir att utröna huruvida den tyska affärsverksamheten i Sverige utgör fast driftställe. Denna bedömning sker enligt intern svensk skatterätt:

Svensk intern internationell skatterätt:

1. Svensk intern skatterätt:

a) Föreligger fast driftställe i Sverige (29:9 IL)?

⁴⁴ Valet av Tyskland som hemviststat i exemplet beror på att dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland, Lag (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland, är utformat i nära överensstämmelse med de bestämmelser som OECD rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal. Enligt art. 23 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland skall exemptionsmetoden tillämpas. Dock utgår jag ifrån att staterna tillämpar credit of tax metoden i mitt exempel.

Om svaret på fråga a) är affirmativt går svenska skattemyndigheter vidare och allokera inkomsterna till det fasta driftstället:

b) Allokering av vinsterna till det fasta driftstället sker enligt intern svensk skatterätt.

Om de tyska skattemyndigheterna inte gör anspråk på att beskatta hela företagens vinst, görs bedömningen ovan även av tyska skattemyndigheter enligt tysk intern skatterätt, dvs. tyska skattemyndigheter söker fastställa huruvida etableringen i Sverige konstituerar fast driftställe. Med andra ord sker även en allokering av vinsterna till det fasta driftstället enligt nationell tysk skatterätt.

3.2.2 Tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet på den internationella transaktionen

Som redogjorts för i avsnitt 3.1.1 ovan utgör dubbelbeskattningsavtalsrätten ett system av rättsregler som skall användas på samma internationella transaktion som den interna internationella skatterätten för att avgöra om skattskyldighet föreligger.

Dubbelbeskattningsavtalsrätt

2) Dubbelbeskattningsavtalsrätten:

- a) Vilken stat har primär beskattningsrätt?**
- b) Vad ger Metodartikeln i dubbelbeskattningsavtalet?**

Tillämpning av dubbelbeskattningsavtal:

Föreligger en dubbelbeskattningsituation?

Internationell juridisk dubbelbeskattning föreligger. Två stater gör anspråk på att beskatta inkomsterna vid det fasta driftstället, dvs. Sverige och Tyskland.

Vilket svenskt avtal är tillämpligt?

Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland finns.

Omfattas skatterna/inkomsterna av dubbelbeskattningsavtalet?

Se artikel 2 i dubbelbeskattningsavtalet.

Vilken stat är hemviststat vid tillämpning av avtalet?

Se artikel 4, Tyskland.

Vilken fördelningsartikel är tillämplig?

Se artikel 7. Sverige har rätt att beskatta inkomsterna vid det fasta driftstället.

Vad ger dubbelbeskattningsavtalets metodartikel?

Se artikel 23.

Det första steget vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet blir att bestämma den skatteskyldiges hemvist. Detta är en grundförutsättning för att avtalet överhuvudtaget skall vara möjlig att tillämpa då den bara är tillämplig på personer med hemvist i någon av de avtalsslutande staterna. Av art.4 i OECD: s modellavtal framgår:

“For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature”⁴⁵

Fastställandet av hemviststaten är nödvändig innan fördelningsartiklarna och metodartiklarna kan användas. Detta eftersom endast en av de avtalsslutande staterna kan vara hemviststat medan den andra staten benämns källstat.

I kapitel 3 i OECD:s modellavtal finns fördelningsartiklarna (art. 6-22). Fördelningsartiklarna fördelar beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna, dvs. vilken eller vilka stater som har rätt att beskatta den aktuella inkomsten när en dubbelbeskattningssituation har uppstått. Resultatet kan bli att en avtalsslutande stat får ensam/uteslutande beskattningsrätt, begränsad eller delad beskattningsrätt eller ingen beskattningsrätt alls. Det kan uppstå situationer där både hemviststaten och källstaten tilldelas beskattningsrätten för samma inkomst. Den uteslutande beskattningsrätten för vissa inkomster tillerkänns endast en av de avtalsslutande staterna. Detta innebär att den andra staten inte kan beskatta inkomsten ifråga.⁴⁶

Viktigt att påpeka är att det inte existerar några generella regler i fördelningsartiklarna om hur inkomsten skall beräknas, utan det lämnas åt de avtalsslutande staterna att tillämpa sina interna regler vid inkomstberäkningen.⁴⁷ En källstat som tillfördelats beskattningsrätten av en inkomst beräknar alltså inkomsten ifråga enligt sina interna regler. I de situationer där båda staterna har rätt att beskatta samma transaktioner och dubbelbeskattning uppstår, träder metodartiklarna in för att undanröja dubbelbeskattningen.

Enligt art. 7.1 i OECD:s modellavtal skall inkomst som ett företag i en avtalsslutande stat förvärvat, beskattas i denna stat såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. I art. 7.1 andra meningen framgår dock att källstaten får beskatta den inkomst som är hänförlig till företagets fasta driftställe i staten. Hemviststaten ges den primära beskattningsrätten, men även källstaten ges möjlighet att beskatta inkomsten. Hemviststaten måste dock medge avräkning för den skatt som erlagts till källstaten.⁴⁸ Mer om detta nedan.

Vad ger Metodartikeln i dubbelbeskattningsavtalet?

För en del inkomster föreligger inte en uteslutande beskattningsrätt för hemviststaten då det föreskrivs att inkomsten *får* beskattas i källstaten. I dessa fall måste hemviststaten medge skattelättnad för att undvika dubbelbeskattning. Dubbelbeskattningen undanröjs genom en metodartikel i dubbelbeskattningsavtalet.⁴⁹

I exemplet ovan är Sverige källstaten då det fasta driftstället finns här i landet. Källstaten har en uteslutande beskattningsrätt för inkomster som härrör från det egna territorium medan Tyskland som är hemviststaten har primär beskattningsrätt för det tyska företagets inkomster oavsett var de härrör ifrån (dubbelbeskattningssituation). Om det förutsätts att det aktuella

⁴⁵ När personens hemvist enligt dubbelbeskattningsavtalet skall bestämmas, ska ledning först sökas i de avtalsslutande staternas interna rätt. Se OECD:s modellavtal art. 4 p 1. Om dubbelhemvist föreligger för en juridisk person, anses personen i fråga ha sin hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning. Se vidare, OECD:s modellavtal art. 4 p.3.

⁴⁶ L. Pelin, Internationell skatterätt i svenskt perspektiv, 2006, s. 239.

⁴⁷ G. Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtal, 1994, s. 56.

⁴⁸ G. Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtal, 1994, s. 63.

⁴⁹ L. Pelin, Internationell skatterätt i svenskt perspektiv, 2006, s. 329.

dubbelbeskattningsavtalet mellan staterna är baserat på OECD:s modellavtal kan vi konstatera att art. 7 i skatteavtalet föreskriver att Sverige (källstaten) får beskatta de vinster som är hänförliga till det fasta driftstället här i landet. Inkomsterna som härrör från det fasta driftstället beskattas i källstaten, men tas också upp till beskattning i hemviststaten. I denna situation måste hemviststaten Tyskland medge skattelättnad för att den internationella juridiska dubbelbeskattningen skall kunna undanröjas eller åtminstone lindras. Detta sker genom att Tyskland avräknar den svenska skatten mot den inhemska skatten enligt Metodartikeln i dubbelbeskattningsavtalet.

Undanröjande av internationell dubbelbeskattning sker med tillämpning av exemption- och credit of tax metoden.⁵⁰ Ofta används båda metoderna i ett och samma avtal.⁵¹ En av staterna kan använda exemption- metoden⁵² och den andra credit of tax- metoden. I avtalet kan staten använda ena metoden för ett slags inkomster och den andra för ett annat slags inkomster.⁵³

Vid beskattning av det fasta driftstället i Sverige medger hemviststaten (Tyskland) skattelättnad för den erlagda skatten i Sverige genom tillämpning av credit of tax- metoden. Credit of tax- metoden innebär att hemviststaten enligt intern rätt eller hemviststaten enligt dubbelbeskattningsavtalet beskattar den skattskyldiges samtliga inkomster eller hela förmögenhet, men medger avräkning från den egna skatten för den skatt som erlagts i utlandet. De vanligaste varianterna av credit of tax- metoden är full credit, ordinary credit och matching credit.

Vid tillämpning av full credit (obegränsad avräkning) medges avräkning för hela den utländska skatten utan hänsyn till den i bosättningslandet respektive hemviststaten erlagda skatten. Detta gäller även om den utländska skatten överskrider den inländska skatten på den utländska inkomsten. Full credit är ovanlig i dubbelbeskattningsavtal.⁵⁴

Vid ordinary credit (vanlig avräkning) medger bosättningslandet respektive hemviststaten avräkning för den utländska skatten från den egna med högst så stor del som på belöper på den utländska inkomsten. Det utländska skattebeloppet som får avräknas är således begränsat till den inländska skatten, som faller på inkomsten, som beskattats utomlands. Det finns fyra olika ordinary credit- metoder:

- Per item- principen som innebär att man vid avräkningen ser till varje utländsk inkomst och den därpå belöpande skatten för sig.
- Per country- principen som innebär att samtliga inkomster och skatter från ett och samma land tas i beaktande samtidigt.
- Overall- principen som innebär att samtliga utländska inkomster och samtliga utländska skatter beaktas samtidigt.⁵⁵

⁵⁰ Handledning för internationell beskattning, 2008, Skatteverket, s. 408.

⁵¹ L. Pelin, Internationell skatterätt i svenskt perspektiv, 2006, s. 269.

⁵² I OECD:s modellavtal återfinns exemption- metoden i art. 23 A. Metoden innebär att vid fastställandet av den utländska beskattningsbara inkomsten eller förmögenheten, utlämnas, den inkomst eller förmögenhet som enligt dubbelbeskattningsavtalet skall beskattas i den andra staten. Med andra ord blir inkomst eller förmögenhet som beskattats i en stat inte föremål för beskattning i den andra staten. Se vidare, Handledning för internationell beskattning, 2008, Skatteverket, s. 408.

⁵³ Handledning för internationell beskattning, 2008, Skatteverket, s. 408.

⁵⁴ Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning, Skatteverket, s. 340.

http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334e8bc80001150_19/kap7.pdf, 2009-03-01.

⁵⁵ Handledning för internationell beskattning, 2008, Skatteverket, s. 411.

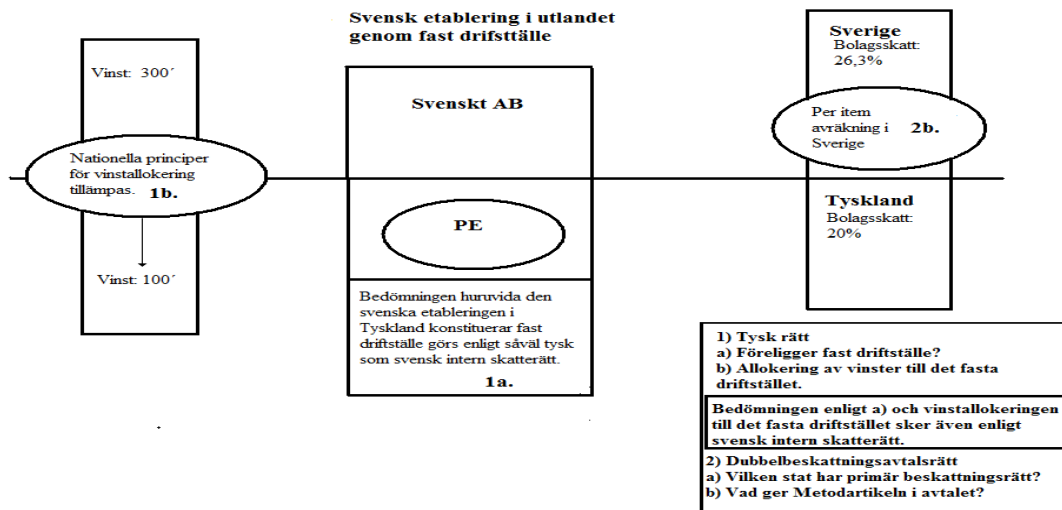
Förekomsten av exemption- metoden i nyare dubbelbeskattningsavtal är återhållsam. Credit of tax- metoden används som huvudmetod i svenska dubbelbeskattningsavtal. Ofta föreskrivs en per item- princip i dubbelbeskattningsavtalet vid tillämpning av credit of tax- metoden.⁵⁶

Om det förutsätts att dubbelbeskattningsavtalet i vårt exempel mellan Sverige och Tyskland föreskriver en per item- princip vid tillämpning av credit of tax- metoden, innebär detta att tyska skattemyndigheter medger avräkning för den utländska skatten (svenska) från den egna med högst så stor del som belöper på den svenska skatten enligt dess nationella skatterätt, dvs. med 20%.

3.3 Svensk etablering i utlandet genom fast driftställe.

Figuren nedan visar ett svenskt bolags etablering i Tyskland genom fast driftställe. I denna situation anses Sverige vara hemviststaten enligt art. 4 p 1 i det aktuella dubbelbeskattningsavtalet mellan staterna. Enligt art. 7.1 i OECD:s modellavtal skall inkomst som ett företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas i denna stat såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. I OECD- modellavtalets art. 5 definieras begreppet fast driftställe. Om fast driftställe anses föreligga får företagets inkomst beskattas i den andra staten (Tyskland) till så stor del som är hänförlig till det fasta driftstället.

Exempel 2:



1. Tysk intern internationell skatterätt:

- a) Föreligger fast driftställe?
- b) Vilka inkomster skall allokeras till det fasta driftstället?

Bedömningen huruvida den svenska etableringen i Tyskland utgör fast driftställe görs enligt intern tysk skatterätt. Samma bedömning görs av svenska skattemyndigheter där man ser till

⁵⁶ Ibid. s. 445.

sin interna skattelagstiftning för att avgöra om etableringen konstituerar fast driftställe i Tyskland.

Allokering av vinsterna till det fasta driftstället.

Vid allokeringen av vinsterna till det fasta driftstället tillämpar Sverige och Tyskland sina interna skatteregler. Två olika nationella skattesystem tillämpas således på samma transaktioner. Staterna bör tillämpa de riktlinjer som kommer till uttryck i OECD:s modellavtal för vinstallokering. Medlemsstaterna använder sig dock av olika metoder när inkomster skall beräknas och allokeras till det fasta driftstället. Problematiken har sin grund i att det finns stora skillnader mellan olika stater vad gäller den nationella beskattningen av fasta driftställen. De internationella allokeringsprinciper som kommer till uttryck i art. 7 i OECD:s modellavtal tillämpas inte enhetligt av medlemsstaterna. Frånvaron av konsensus avseende hur art. 7 skall tolkas och tillämpas kan leda till såväl dubbelbeskattning som situationer där beskattningen understiger enkelbeskattning. Det skall understrykas att artiklarna i dubbelbeskattningsavtalen inte utgör lagvalsregler, utan är istället ett system av rättsregler som skall användas på samma internationella transaktion som den interna skatterätten. Inte heller tillhandahåller dubbelbeskattningsavtalen några generella regler om hur inkomster skall beräknas, utan detta lämnas, som redogjorts för ovan, åt de avtalslutande staternas att tillämpa sina interna skatteregler.

2. Dubbelbeskattningsavtalsrätten:

a) Vilken stat har primär beskattningsrätt?

b) Vad ger Metodartikeln i dubbelbeskattningsavtalet?

I exemplet ovan anses Sverige vara hemviststaten enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan staterna, art. 4 i OECD:s modellavtal. Sverige ges även den primära beskattningsrätten samtidigt som källstaten, Tyskland, ges möjlighet att beskatta inkomsterna som är hänförliga till det fasta driftstället.

Vad ger Metodartikeln i dubbelbeskattningsavtalet?

För att undvika dubbelbeskattning måste hemviststaten/Sverige medge skattelättnad för den erlagda skatten i Tyskland. Detta sker genom en tillämpning av credit of tax – metoden där Sverige vid avräkning till varje inkomst och den därpå belöpande skatten för sig. Den tyska skatten som får avräknas är således begränsat till den inländska skatten, som faller på inkomsten som beskattats i Tyskland.

4 Behovet av symmetri mellan de avtalsslutande staternas interna regler

4.1 Inledning

När beskattningsrätten till det fasta driftstället har fastställts, blir nästa steg att bestämma vilka inkomster som skall hänföras till detta. Som redogjorts för i avsnitt 3.2.1 ovan, sker vinstallokeringen till det fasta driftstället parallellt i källstaten och i hemviststaten i enlighet med staternas interna skattelagstiftningar. Ett stort problem, vilket även har uppmärksamats av OECD, är att det finns stora skillnader mellan olika stater gällande vilka inkomster som skall anses vara hänförliga till det fasta driftstället. Stora skillnader finns även mellan staterna beträffande *beräkningen* av det fasta driftställets inkomster. OECD utgav 2004 ett nytt diskussionsutkast avseende fördelningen av vinster till fasta driftställen.⁵⁷ Syftet med utkastet var att få till stånd en mer enhetlig tolkning och tillämpning av art. 7 i OECD:s modellavtal. År 2007 publicerade OECD ett utkast för en ny omarbetad kommentar till art. 7.⁵⁸ Den 17 juli 2008 beslutade OECD att anta 2008 års uppdateringar av OECD:s modellavtal jämte kommentarer.⁵⁹ En konsoliderad version av OECD:s modellavtal finns nu tillgänglig.⁶⁰ 2008 antog OECD även en ny rapport om hur inkomster skall hänföras till fasta driftställen.⁶¹ Enligt rapporten skall ett fast driftställe anses vara en självständig, avgränsad och separat enhet. Vid fördelning av vinsterna till denna enhet skall armlängdsprincipen i art. 9 tillämpas analogt. Denna arbetshypotes som utarbetats av OECD kallas för ”the authorized OECD approach”.⁶²

I art. 7.2 stadgas även att allokeringen av inkomsterna till det fasta driftstället skall ske ”i vardera avtalsslutande staten”. Detta uttryck i art. 7.2 återfinns inte i några andra fördelningsartiklar i OECD:s modellavtal. I dessa fördelningsartiklar sker istället en precis fördelning av beskattningsrätten mellan hemviststaten och källstaten. Vid allokeringen av vinsterna är det önskvärt att vinsterna som anses vara hänförliga till det fasta driftstället blir samma. För att detta skall kunna uppnås krävs att staternas interna allokeringsregler är överensstämmande. Denna symmetri är av stor vikt för att få till stånd en synkronisering mellan den skatt som erläggs i källstaten och avräkningen av samma skatt senare i hemviststaten. Dock rör art. 7.2 i huvudsak källstatens beskattningsrätt, vilket medför att det är oklart hur artikeln påverkar hemviststatens skyldighet att medge avräkning för erlagd skatt enligt art. 23.⁶³ I OECD:s senaste rapport⁶⁴ avseende fördelningen av vinster till fasta driftställen förs ingen diskussion kring vad det innebär att vinstallokeringen till det fasta driftstället skall ske i ”vardera avtalsslutande stat” enligt art. 7.2. Varken i OECD:s rapporter

⁵⁷ Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments.

⁵⁸ Revised Commentary on Article 7. 2007.

⁵⁹ The 2008 Update to The OECD Model Tax Convention.

⁶⁰ Model on Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2008.

⁶¹ Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2008.

⁶² I art. 7.2 återfinns huvudprincipen för fastställandet av inkomsterna som skall allokteras till det fasta driftstället. Till det fasta driftstället skall de inkomster hänföras som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat, om det varit ett fristående företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande förhållanden och handlat helt självständigt med företaget. Vinstallokeringen skall således ske enligt armlängdsprincipen som kommer till uttryck i art. 9 i OECD:s modellavtal.

⁶³ B.J. Arnold, Fearful. Symmetry: The Attribution of Profits “in each Contracting State”, Bulletin for International Taxation, 2007, s. 312.

⁶⁴ Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2008.

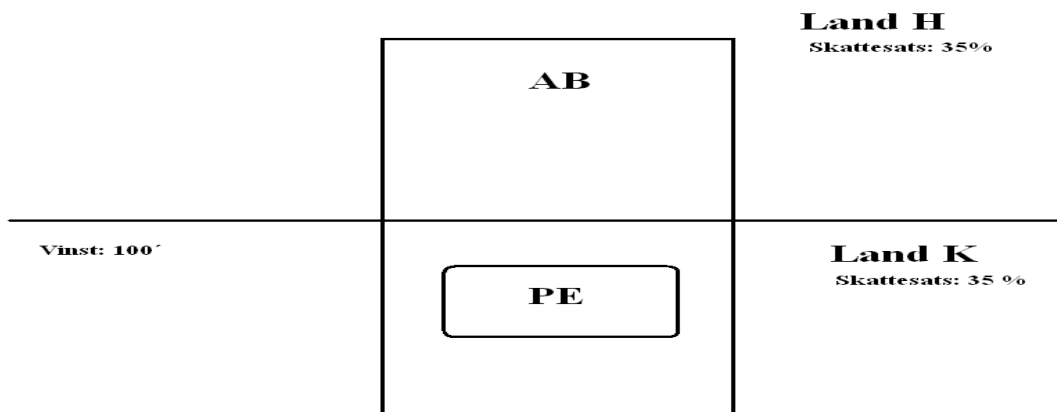
eller i kommentaren till OECD:s modellavtal finns några uttalanden om i vilken grad som OECD:s modellavtal fordrar symmetri mellan hemvists respektive källstatens inkomstberäkningsregler och allokeringregler.

4.2 Symmetriproblematiken

I detta avsnitt redogörs för när det eventuellt uppstår dubbelbeskattning p.g.a. bristande symmetri mellan de avtalslutande staternas interna allokeringregler.

Exempel 1:

I exemplet nedan bedriver en juridisk person i Hemviststaten (Land H) verksamhet i Källstaten (Land K) genom fast driftställe. Bolagskatten i både Hemviststaten och Källstaten är 35 %. Enligt källstatens interna skatteregler är vinsten som är hänförlig till det fasta driftstället 100´. Denna vinst blir föremål för beskattning i Källstaten med 35%. Vinsterna som anses vara hänförliga till det fasta driftstället enligt Hemviststatens interna skatterätt kan antingen bli högre eller lägre än de 100´ som Källstaten alokerar till det fasta driftstället. Detta gäller såvida inte staternas interna skattelagstiftningar är identiska. Om staternas skattelagstiftningar är identiska blir vinsten/inkomsterna som anses vara hänförlig till det fasta driftstället 100´ i både Hemviststaten och Källstaten.



Om vinsten som anses vara hänförlig till det fasta driftstället enligt Land H:s interna skatterätt blir högre än 100´ kan Land H antingen;

- 1) tillämpa credit of tax metoden och medge avräkning från den egna skatten för hela den skatt som erlagts i Land K på vinsten, dvs. 35.
- 2) tillämpa exemptmetoden och undanta den vinst som hemviststaten anser är hänförlig till det fasta driftstället i Land K från beskattning.

Om vinsten som anses vara hänförlig till det fasta driftstället enligt Land H:s interna skatterätt blir lägre än 100´ kan Land H antingen;

- 1) tillämpa credit of tax metoden och medge avräkning för den skatt av vinsten hänförlig till det fasta driftstället enligt Land H:s interna skatterätt, vilket kommer understiga 35.

- 2) tillämpa exemptmetoden och endast undanta inkomsten som enligt Land H:s interna skatterätt anses vara hänförlig till det fasta driftstället i Land K.

I exemplet ovan föreligger ingen symmetri mellan hemviststatens och källstatens allokeringsregler. En intressant frågeställning är i vilken utsträckning som OECD:s modellavtal (art.7 och 23) fordrar symmetri mellan hemvist- och källstatens beräkning av vinsten till det fasta driftstället. Frågan utreds med hjälp av tabell 1 nedan.

Exemplet är taget från artikeln "Symmetry: The Attribution of Profits "in each Contracting State", Bulletin for International Taxation, 2007.

Tabell 1	Symmetri		Vinst hänförlig källstaten är högre enligt hemviststatens skattelag				Vinst hänförlig källstaten är lägre enligt hemviststatens skattelag			
	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4	Fall 5	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4	Fall 5
Vinst hänförlig källstaten enligt källstatens skattelag	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Källstatens skatt	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
Vinst hänförlig källstaten enligt hemviststatens skattelag	100	120 (a)	120 (b)	80 (a)	80 (b)	100	120 (a)	120 (b)	80 (a)	80 (b)
Vinst hänförlig hemviststaten enligt hemviststatens skattelag	200	200	180	200	220	200	200	180	200	220
Total vinst	300	320	300	280	300	300	320	300	280	300
E=exemption-metoden C=Credit of Tax	Fall 1A E	Fall 1B C	Fall 2A E	Fall 2B C	Fall 3A E	Fall 3B C	Fall 4A E	Fall 4B C	Fall 5A E	Fall 5B C
Undantag av vinst hänförlig källstaten	100	-	120	-	120	-	80	-	80	-
Beskattningsbar inkomst	200	300	200	320	180	300	200	280	220	300
Hemviststatens skatt innan avräkning	70	105	70	112	63	105	70	98	77	105
Tillämpning av Credit of Tax	-	35	-	35	-	35	-	28	-	28-
Hemviststatens skatt efter avräkning	-	70	-	77	-	70	-	70	-	77
Total skatt	105	105	105	112	98	105	105	105	112	112

- a) Skillnaden mellan hemviststatens och källstatens inkomstberäkning har sin grund i fundamentala skillnader mellan staternas interna regler kring inkomstberäkning. (skattebaserna är olika i staterna)⁶⁵
- b) Skillnaden mellan hemviststatens och källstatens inkomstberäkning bottnar inte i att skattebaserna är olika i staterna, utan beror istället på avvikande regler för klassificering av inkomster, olika transfer pricing regler och regler kring innebörden av begränsat skatteskyldighet⁶⁶. Den totala vinsten ändras inte. Det gör däremot allokeringen av vinsterna till det fasta driftstället mellan Hemviststaten och Källstaten.

Fall 1:

I Fall 1 föreligger fullständig symmetri mellan Hemviststatens och Källstatens beräkning av den vinst som skall anses vara hänförlig till det fasta driftstället i Källstaten, se figur nedan.

<p>Total vinst: 300´</p> <p>Hemviststaten allokerar 100´ till det fasta driftstället</p>	<table border="1"> <tr> <td style="text-align: center;">Hemviststaten</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Aktiebolaget</td> </tr> </table>	Hemviststaten	Aktiebolaget	<p>I Fall 1 föreligger symmetri mellan hemviststatens och källstatens vinstallokering till det fasta driftstället.</p> <p>Exemptmetoden: $300´ - 100´ = 200´$ Källstaten beskattar: $100 \times 0,35 = 35´$ Hemviststaten beskattar: $200 \times 0,35 = 70´$</p> <p>Total skatt: $70´ + 35´ = 105$</p>	
Hemviststaten					
Aktiebolaget					
<p>Källstaten allokerar 100´ till det fasta driftstället</p>	<table border="1"> <tr> <td style="text-align: center;">Källstaten</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"> <table border="1"> <tr> <td style="text-align: center;">PE</td> </tr> </table> </td> </tr> </table>	Källstaten	<table border="1"> <tr> <td style="text-align: center;">PE</td> </tr> </table>	PE	<p>Credit of Tax metoden: Källstaten beskattar: $100´ \times 0,35 = 35´$ Hemviststaten beskattar: $300´ \times 0,35 = 105´$, men medger avräkning för den skatt som erlagst i Källstaten; $105´ - 35´ = 70´$.</p> <p>Total skatt: $70´ + 35´ = 105´$</p>
Källstaten					
<table border="1"> <tr> <td style="text-align: center;">PE</td> </tr> </table>	PE				
PE					

Fall 2A:

I fall 2A allokerar Hemviststaten en högre vinst (120´) till det fasta driftstället än Källstaten. (100´). Detta ger inte upphov till några problem eftersom Hemviststaten undantar hela den vinst som Hemviststaten anser vara hänförlig till det fasta driftstället (120´) från beskattning. När Hemviststaten tillämpar exemptmetoden undantas alltså 120´ från den totala vinsten 320´. Vinsten som blir föremål för beskattning i Hemviststaten blir därmed $320´ - 120´ = 200´$. Denna vinst beskattas med 35% dvs. $200´ \cdot 0,35 = 70´$. Källstaten beskattar 100´ med 35% dvs. $100´ \cdot 0,35 = 35´$. Den totalt erlagda skatten blir $70´ + 35´ = 105´$. Den totala vinsten som beskattas blir således 300´ trots att Hemviststatens vinstallokering till det fasta driftstället är 120´. En tillämpning av exemptmetoden i Fall 2A leder således inte till dubbelbeskattning. Dock blir 20´ inte föremål för beskattning.

Fall 4A:

⁶⁵ Det finns alltså stora skillnader i de olika rättssystemen vad gäller vilka kostnader som är avdragsgilla och intäkter som är skattepliktiga.

⁶⁶ Se 3:18 § II där det framgår vilka inkomster som begränsat skatteskyldiga skall beskattas för i Sverige.

Inte heller uppstår några problem vid omvänt förhållande; Fall 4A. I fall 4A blir den vinst som Hemviststatens allokerar till det fasta driftstället (80´) lägre än Källstatens allokering (100´).

När Hemviststaten tillämpar exempletmetoden undantas endast 80´ från den totala vinsten 280´. Vinsten som beskattas i Hemviststaten blir $280´ - 80´ = 200´$. Denna vinst beskattas med 35%, dvs. $200´ \cdot 0,35 = 70´$. Källstaten beskattar vinsten som enligt dess interna skatterätt anses vara hänförlig till det fasta driftstället, dvs. $100´ \cdot 0,35 = 35´$. Den totalt erlagda skatten blir således $70´ + 35´ = 105$. Skatten som erläggs i Hemviststaten och den totala skattebördan påverkas inte av bristen på symmetri mellan Källstatens och Hemviststatens vinstallokering till det fasta driftstället. Den totala vinsten som beskattas blir 300´.

I både Fall 2A och 4A har bristen på symmetri mellan hemviststatens och källstatens vinstallokering till det fasta driftstället sin grund i fundamentala skillnader i skattebaser, dvs. det finns skillnader i staternas interna skatteregler vad gäller vilka kostnader som skall anses vara avdragsgilla och vilka intäkter som skall anses vara skattepliktiga.

Fall 3B

I Fall 3B tillämpar Hemviststaten credit of tax metoden. I det här fallet påverkar inte den vinst (120´) som Hemviststaten anser vara hänförlig till det fasta driftstället avräkningen av den skatt som erlagts i källstaten, såvida skattesatsen i Källstaten inte överstiger 35%. I Fall 3B allokerar Hemviststaten 120´ till det fasta driftstället. Hemviststaten beskattar hela vinsten (300´) med 35 % ; $300´ \cdot 0,35 = 105´$. Källstaten beskattar den vinst som den anser vara hänförlig till det fasta driftstället; $100´ \cdot 0,35 = 35´$. Hemviststaten medger avräkning för den skatt som erlagts i Källstaten; $105 - 35 = 70$. Den totala skatten uppgår till $70´ + 35´ = 105´$.

Om skattesatsen i Källstaten överstigit 35 % hade detta påverkat avräkningen i Hemviststaten. Anta att skattesatsen i Källstaten är 40 % istället. Källstaten beskattar därmed $100´ \cdot 0,40 = 40´$. Hemviststaten beskattar hela vinsten; $300´ \cdot 0,35 = 105´$. Därefter medger Hemviststaten avräkning för den skatt som erlagts i källstaten. Det skattebelopp som det medges avräkning för är begränsat till den egna skatten som faller på vinsten, dvs. 35 %. Den totala skatten blir således $(105´ - 35´) + 40´ = 110´$. Hemviststaten medger endast avräkning för 35´ av den i Källstaten erlagda skatten, 40´.

Fall 4B

I Fall 4B tillämpar Hemviststaten credit of tax metoden. Hemviststaten beskattar den totala vinsten, 280´ med 35%; $280 \cdot 0,35 = 98´$. Den lägre vinsten (80´) som Hemviststaten anser är hänförlig till det fasta driftstället leder till en reducerad avräkning; $80´ \cdot 0,35 = 28´$, men den leder också till en lägre vinst som skall beskattas i Hemviststaten.

Källstaten beskattar 100´; $100´ \cdot 0,35 = 35´$.

Hemviststaten beskattar 280´; $280´ \cdot 0,35 = 98´$

Hemviststatens avräkningen av den i Källstaten erlagda skatten är reducerad till $80´ \cdot 0,35 = 28´$
 $98´ - 28´ = 70´$. Sammanlagt erläggs $70´ + 35´ = 105´$ i skatt på en total vinst på 300´
(Källstaten: 100´ och Hemviststaten: 200´).

Att vinsten som anses vara hänförlig till det fasta driftstället skiljer sig mellan staterna, dvs. det föreligger inte symmetri mellan hemviststatens och källstatens vinstallokering som i Fall 1, behöver inte vara problematisk i alla fall. I Fall 2B och 3A resulterar inte bristen på symmetri i någon dubbelbeskattning. I Fall 2B uppstår ingen dubbelbeskattning då full avräkning medges för den skatt som erlagts i Källstaten.

I såväl Fall 2 som 4 leder källstatens och hemviststaten beräkningar av vinsterna som skall anses vara hänförliga till det fasta driftstället till olika belopp. Dock uppstår ingen dubbelbeskattning trots bristen på symmetri mellan staternas beräkningsregler. Däremot hade en dubbelbeskattningssituation uppstått om den inkomst/vinst som hemviststaten ansett vara hänförlig till det fasta driftstället understigit källstatens och denna skillnad bottnat i olika allokeringregler i staterna. I såväl fall 4A som 4B blir den totala vinsten som blir föremål för beskattning 300´ trots att staterna inkomstberäkningar resulterat i olika belopp.

Fall 2B

Beskattningsbar vinst: 320´

Källstatens skatt: $100´ \cdot 0,35 = 35´$

Skatt som erläggs i Hemviststaten innan avräkning: $320´ \cdot 0,35 = 112´$.

Avräkning av källstatens skatt: $112´ - 35´ = 77´$.

Total skatt: $77´ + 35´ = 112$.

Att skatten som erläggs i Hemviststaten, innan avräkning, blir högre än i Fall 1 kan förklaras med att den totala vinsten som beskattas är 320´ och inte 300´, vilket är fallet i Fall 1. Detta leder även till att den totala skatten som erläggs i Fall 2B blir högre (Jmf med Fall 2A där Hemviststaten istället för att ta upp 120´ till beskattning, medger undantag för 120´. I Fall 2A beskattas en vinst på sammanlagt 300´ och den totala skatten blir 105´). I detta fall uppstår ingen dubbelbeskattning då Hemviststaten medger avräkning för hela den skatt som erlagts i Källstaten.

Resultatet i Fall 2B hade blivit densamma om Hemviststaten allokerat 100´ till det fasta driftstället och källstatens skattesats varit 37,4%:

Beskattningsbar vinst: 300´

Källstatens skatt: $100´ \cdot 0,374 = 37,4´$

Skatt som erläggs i Hemviststaten innan avräkning: $300´ \cdot 0,35 = 105´$.

Avräkning av källstatens skatt: $105´ - 37,6´ = 67,4´$.

Total skatt: $67,4´ + 37,6 = 105´$.

Resultaten i fallen ovan påverkas inte av dubbelbeskattningsavtalen. Dubbelbeskattningsavtal ålägger inte de avtalsslutande staterna att tillämpa exemptmetoden. Inte heller kräver dubbelbeskattningsavtalen att stater som tillämpar credit of tax metoden skall medge avräkning för en högre skatt än den som faktiskt erlagts i Källstaten.⁶⁷

Fall 3A

I Fall 3A leder bristen på symmetri till enkelbeskattning och inte till att dubbelbeskattning undviks.

Källstaten allokerar 100´ till det fasta driftstället.

Hemviststaten allokerar 120´ till det fasta driftstället.

Vinsten i Hemviststaten är 180´.

⁶⁷ B.J. Arnold, Fearful. Symmetry: The Attribution of Profits "in each Contracting State", Bulletin for International Taxation, 2007, s. 318.

Totala vinsten: 300´.

Hemviststaten undantar 120´ från den totala vinsten 300´ och beskattar endast 180´. $180´ \cdot 0,35 = 63´$. Totala skatten: $63´ + 35´ = 98´$ på en vinst på 280´ trots att den totala vinsten är 300´.

Bristen på symmetri mellan staterna vad gäller vinsten som skall anses vara hänförlig till det fasta driftstället leder i Fall 3A till en beskattning som understiger enkelbeskattning.

Hemviststaten medger undantag för beskattning av en del av vinsten som inte varit föremål för beskattning i Källstaten (20´). Resultatet hade blivit desamma om det förelegat symmetri mellan Hemviststatens och Källstaten vinstallokering till det fasta driftstället, men Källstaten haft en skattesats på 28%;

Källstaten allokera 100´ till det fasta driftstället.

Hemviststaten allokera 100´ till det fasta driftstället.

Vinsten i Hemviststaten är 200´.

Totala vinsten: 300´.

Hemviststaten beskattar $200´ \times 0,35 = 70´$

Källstaten beskattar $100´ \times 0,28 = 28´$

Total skatt: 98´.

I Fall 3A blir en del av vinsten som Hemviststaten allokera till Källstaten inte föremål för beskattning där (20´). Detta väcker frågan huruvida dubbelbeskattningsavtalet ålägger staterna att allokera samma vinst till det fasta driftstället, i de fall där den vinst som Hemviststaten enligt sin interna skatterätt allokera till det fasta driftstället överstiger den vinst som Källstaten allokera enligt sin interna skatterätt. I Fall 3A är det inte möjligt att åberopa dubbelbeskattningsavtalet för att förändra resultatet, eftersom ett dubbelbeskattningsavtal endast kan begränsa, aldrig utvidga den rätt att beskatta som tillkommer en stat enligt dess interna internationella skatterätt.⁶⁸ Symmetri mellan staternas vinstallokering till det fasta driftstället hade förelegat om den vinst som beskattats i Källstaten varit 120´ eller om Hemviststaten endast medgivit undantag för 100´ från den totala vinsten (300´). I båda dessa situationerna hade dubbelbeskattningsavtalet resulterat i en utvidgning av beskattningen. Av detta följer att symmetri mellan staternas vinstallokering inte är önskvärd i Fall 3A.

Dubbelbeskattning uppstår pga. bristande symmetri mellan de avtalsslutande staternas beräkningar av vinsten som skall anses vara hänförliga till det fasta driftstället i Fall 5A och 5B.

Fall 5A

I Fall 5 uppstår dubbelbeskattning oavsett om exempt- eller credit of tax metoden tillämpas för att undanröja dubbelbeskattning. I Fall 5A och 5B allokera hemviststaten enligt sin interna skatterätt en lägre vinst till det fasta driftstället än vad Källstaten gör enligt sin interna skatterätt (Källstaten 100´ och Hemviststaten 80´). Vidare är frånvaron av symmetri mellan staternas beräkningar relaterad till något annat än grundläggande skillnader i skattebaserna i Käll- respektive Hemviststaten. Att skattebaserna skiljer sig åt i staterna leder i Fall 2 och 4 till att den totala vinsten blir olika jämfört med Fall 1 där symmetri föreligger. I Fall 2 och 4 kan inte symmetri mellan staternas allokeringsregler föreligga eftersom en stat tar ut en högre

⁶⁸Ibid. s 318 f.

eller lägre skatt än den andra staten.⁶⁹ I Fall 5 uppstår dubbelbeskattning p.g.a. skillnaderna i Källstatens och Hemviststatens regler för beräkning av vinsten som skall anses vara hänförlig till det fasta driftstället. I Fall 5 leder Hemviststatens inkomstberäkning till att en lägre vinst skall anses vara hänförlig till det fasta driftstället, än vad fallet är enligt Källstatens beräkningar. Detta bottnar inte i grundläggande skillnader i staternas skattebaser, utan på skillnader i staternas interna regler kring klassificering av inkomster, regler kring var begränsat skatteskyldiga skall bli föremål för beskattning för intäkter och kostnader (källregler), transfer pricing regler och principer för redovisning av intäkter och kostnader.⁷⁰

Resultaten i Fall 5 aktualiserar frågeställningen huruvida och i vilken grad som dubbelbeskattningsavtalets artiklar (art. 7 och 23) ålägger de avtalsslutande staterna att allokera samma vinst till det fasta driftstället. Detta kräver att man utreder vad som avses med uttrycket ”inkomst av rörelse” i art. 7 i OECD:s modellavtal. Denna utredning är av betydelse för att avgöra om uttrycket har en självständig innebörd enligt OECD:s modellavtal som staterna har en skyldighet att följa i förhållande till deras interna skattelagstiftningar.

4.2.1 Vilken innebörd har begreppet ”business profits”?

Uttrycket ”business profits” i OECD:s modellavtal omfattar endast inkomst av rörelse/näringsverksamhet, även om det talas om ”profits” i (inkomst) i art. 7. Uttrycket ”profits” finns varken definierat i OECD:s modellavtal eller i kommentaren till avtalet.⁷¹ Uttrycken ”företag”/”enterprise” och ”rörelse”/”business” finns däremot definierade i art. 3.1. I kommentaren till OECD:s modellavtal framgår att begreppen skall ges den innebörd som de har i den statens interna lagstiftning som tillämpar OECD:s modellavtal.⁷² Vad gäller begreppet ”profits” säger OECD: kommentaren endast att begreppet skall ges en vid innebörd, och ingenting om huruvida uttrycket skall ges den innebörd såsom den kommer till uttryck i de avtalsslutande staternas interna rätt.⁷³ Inte heller säger kommentaren något om att uttrycket skall ges en innebörd enligt OECD:s modellavtal som är självständig i förhållande till de avtalsslutande staternas interna lagstiftningar.

Möjligtvis skulle art. 3.2 kunna tjäna som vägledning för att ge uttrycket ”profits” en rättslig innebörd enligt OECD:s modellavtal som skiljer sig från de definitioner som uttrycket har i de avtalsslutande staternas interna lagstiftningar. Art. 3.2 är en tolkningsregel i OECD:s modellavtal för de fall där ett uttryck inte har någon definition i avtalet. Enligt tolkningsregeln i art. 3.2 skall, såvida sammanhanget inte föranleder annat, varje uttryck som inte definieras i

⁶⁹ I Fall 2A blir inte 20´ föremål för beskattning i Hemviststaten. Vid tillämpning av credit of tax metoden i Fall 2B blir däremot 20´ föremål för beskattning. Om det hade förelegat symmetri mellan staternas vinstallokering hade både staterna allokerat en vinst på 100´ till det fasta driftstället. Om detta hade varit fallet hade den totala vinsten blivit 300´ och inte 320´.

⁷⁰ B.J. Arnold, Fearful. Symmetry: The Attribution of Profits “in each Contracting State”, Bulletin for International Taxation, 2007, s. 319 f.

⁷¹ Ibid. s 320.

⁷² OECD- kommentaren till art. 3, paragraf 1 nr 4 och 10.2. Begreppet ”företag” är tillämpligt på rörelseverksamhet. Begreppet innefattar alltså fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse, se vidare; RÅ 1991 not. 228, RÅ 1997 ref. 35 och RÅ 2001 ref. 38. Även om begreppet ”enterprise” är definierat i art. 3, så måste staten som tillämpar dubbelbeskattningsavtalet många gånger vända sig till sin interna lagstiftning vid tolkning av begreppet. Även om det skulle finnas en detaljerad definition i dubbelbeskattningsavtalet av begreppet måste staterna tolka och tillämpa begreppet mot bakgrund av relevant fakta i det enskilda fallet.

⁷³ OECD- kommentaren till art. 7, paragraf 2 nr 59. I kommentaren framgår endast att begreppen ”business” och ”enterprise” skall ges den innebörd såsom de kommer till uttryck i de avtalsslutande staternas nationella lagstiftningar. Alla inkomster som härrör från en verksamhet enligt nationell rätt utgör intäkter från den verksamheten.

avtalet ha den betydelse som uttrycket har i en avtalsslutande stats interna lagstiftning. Frågan är således om ”sammanhanget” föranleder att uttrycket ”profits” ges en definition enligt OECD:s modellavtal som skiljer sig från definitionen i de avtalsslutande staternas interna lagstiftningar. Om uttrycket ”profits” skall definieras enligt intern lagstiftning är det oundvikligt att definitionen av uttrycket kommer att skilja sig åt i de avtalsslutande staterna. Detta såvida inte modellavtalet anger att den ena statens definition skall ges företräde framför den andra.⁷⁴ Om uttrycket har en innebörd enligt OECD:s modellavtal är frågan vad den i så fall innebär. Det kan vara användbart att dela in uttrycket ”profits” i fyra aspekter när frågan skall besvaras. Inledningsvis måste inkomsten klassificeras:

- 1) Härrör inkomsten från förehavanden/aktiviteter som enligt art. 7 utgör (”business profits”/” inkomst av rörelse”), eller faller inkomsten under en annan artikel i OECD:s modellavtal?

Om det kan fastställas att inkomsten utgör ”business profits”, är nästa fråga;

- 2) Hur skall inkomsten beräknas?

Denna fråga aktualiserar tillämpningen av allmänna regler och metoder samt specialbestämmelser/detailed rules i de avtalsslutande staternas interna skattelagstiftningar. Därefter gäller det att fastställa;

- 3) Hur stor del av inkomsten som skall anses vara hänförlig till det fasta driftstället?

Ovanstående fråga involverar fastställandet av den skatteskyldiges inkomst som skall beskattas i Källstaten. Vid denna bedömning använder de avtalsslutande staterna sina nationella skatteregler för att fördela inkomsterna (eller intäkter och kostnader) mellan hemviststaten och källstaten. Källstaten tillämpar sina interna regler för begränsat skatteskyldiga för att avgöra vilka inkomster som skall beskattas i landet. Motsvarande bedömning görs av hemviststaten.⁷⁵

Den sista frågan rör transfer pricing:

- 4) Vilken betydelse får en tillämpning av transfer pricing regler i respektive stat?

Transfer pricing reglerna rör prissättningen av gränsöverskridande transaktioner mellan huvudkontoret och det fasta driftstället. Reglerna påverkar både inkomstens storlek och var den skall anses vara belägen.

4.2.2 Klassificering av inkomst

I kommentarerna till OECD:s modellavtal framgår att uttrycket ”business” skall ges den innebörd som uttrycket har enligt de avtalsslutande staterna interna lagstiftningar.⁷⁶ Detta innebär att prövningen huruvida en inkomst (”business profits”) skall anses härröra från en

⁷⁴ B.J. Arnold, Fearful. Symmetry: The Attribution of Profits “in each Contracting State”, Bulletin for International Taxation, 2007, s 321.

⁷⁵ För svensk del se 3:18 och 19 IL.

⁷⁶ OECD- kommentaren till art. 3, paragraf 1 nr 4 och 10.2

rörelse enligt art. 7:s mening också skall göras enligt intern rätt. Då uttrycken ”enterprise” och ”business” skall anses ha den betydelse som uttrycken har enligt intern rätt, följer det av art. 3.2 och dubbelbeskattningsavtalets sammanhang att de inkomster som härrör från en sådan verksamhet skall klassificeras i enlighet med intern rätt.⁷⁷

I svensk rätt hänförs all inkomst hos juridiska personer till ett enda inkomstslag-näringsverksamhet. Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Näringsverksamhet definieras i 13 kap. 1 § IL. Avgränsningen av inkomstslaget är beroende av innebörden av begreppet näringsverksamhet och regleras i 13 kap. IL, där det även finns avgränsningar vad gäller juridiska personer, handelsbolag och enskilda näringsidkare.

När staternas interna skatteregler angående vilka inkomster som skall räknas som inkomster på grund av rörelse (”business profits” enligt OECD:s modellavtal) är oförenliga, löses problematiken genom tillämpning av art. 23.⁷⁸ Art. 23 ålägger hemviststaten att acceptera källstatens klassificering av inkomsterna och undanta de inkomster som blivit föremål för beskattning eller medge avräkning för den skatt som erlagts på inkomst av rörelse (”business profits” i källstaten. Hur stor del av skatten som kommer att vara föremål för avräkning eller undantas i hemviststaten blir dock beroende av hemviststatens inkomstberäkning enligt dess

⁷⁷ Om vissa aktiviteter som ett företag företar inte är att betrakta som näringsverksamhet/rörelse enligt intern rätt, kan man inte klassificera de inkomster som härrör från dessa aktiviteter som ”business profits” genom att ge begreppet ”business” i art. 7 en vid tolkning. Se vidare; B.J. Arnold, *Fearful. Symmetry: The Attribution of Profits “in each Contracting State”*, *Bulletin for International Taxation*, 2007, s 321. Skatterättsnämndens förhandsbesked den 20 oktober 2008 (överklagat) och Kammarrättens avgörande den 30 oktober 2008 i mål nr 640-642-08 är av intresse i sammanhanget. Fallen behandlar frågan huruvida en begränsat skattskyldig kan bli skattpliktig för inkomster av kapitalförvaltning i Sverige. Såväl SRN som kammarrätten ansåg att så var fallet. För att avgöra huruvida den utländska juridiska personen är skattskyldig i Sverige för kapitalförvaltning måste man söka fastställa om förvaltningen bedrivs från ett fast driftställe i Sverige och om inkomsterna är hänförliga dit. Vid denna prövning måste man utreda vilken tolkning som skall ges rekvisitet ”näringsverksamhet” i 2:29 § IL. Detta eftersom en juridisk persons kapitalförvaltning, till skillnad från värdepappersrörelse, inte anses uppfylla kriterierna för näringsverksamhet enligt 13:1 § IL. Enligt Sträng kan kapitalförvaltning inte konstituera fast driftställe om man skall tolka termen näringsverksamhet i 2:29 § IL med utgångspunkt i 13:1 § IL. Detta eftersom en verksamhet enligt 13:1 § IL måste ha en viss omfattning för att anses vara bedriven yrkesmässigt. Detta är inte fallet vad gäller kapitalförvaltning. Vidare anser Sträng att det inte är möjligt att tolka 2:29 § IL så att en utländsk person som enbart bedriver kapitalförvaltning i Sverige kan bli föremål för beskattning här av den anledningen. Se vidare; T. Sträng, *Kapitalförvaltning i Sverige genom utländsk person*, SvSKT, 2009, s. 198 ff.

⁷⁸ Klassificeringskonflikter uppstår när de avtalslutande staterna har olika uppfattningar om hur avtalet i ett särskilt fall skall tillämpas på en skattskyldig, en transaktion, en inkomst eller om avtalet överhuvudtaget skall tillämpas. Vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal kommer klassificeringen av en inkomst att äga rum i två stater samtidigt, dvs. källstaten kommer parallellt med hemviststaten att pröva under vilken artikel som en inkomst faller under. I vissa situationer kommer staterna inte att klassificera en inkomst under samma artikel. En följd av detta kan bli att en inkomst beskattas i både källstaten och hemviststaten under olika artiklar. Alternativt kan följden bli att en inkomst inte beskattas i någon av staterna. Klassificeringskonflikter uppstår när de avtalslutande staternas interna rätt inte stämmer överens. I de situationer där de avtalslutande staterna har olika uppfattningar om vilken artikel i avtalet som är tillämplig, vilket beror på staternas interna lagstiftningar, anses inkomsten ha beskattats i överensstämmelse med avtalet. I dessa fall måste hemviststaten undanröja dubbelbeskattning. Dock ålägger inte Metodartikeln hemviststaten att undanröja dubbelbeskattning i alla situationer där de avtalslutande staterna tillämpar olika artiklar i dubbelbeskattningsavtalet. Om Stat K anser sig ha rätt att beskatta en överlåtelsen av enskilda tillgångarna, eftersom de bedöms anknutna till ett fast driftställe, medan Stat H inte anser att något sådant fast driftställe föreligger och därför anser sig ha full beskattningsrätt, är det fråga om olika uppfattningar om hur uttrycket ”fast driftställe” i dubbelbeskattningsavtalet skall tolkas snarare än olika tolkningar beroende på innebörden av begreppet i respektive lands interna rätt. I dessa fall åligger det inte hemviststaten att undanröja dubbelbeskattning. Se vidare; Stef Van Weeghel, *The Improper Use of Tax Treaties- With Particular Reference to the Netherlands and the United States*, 1998, s. 158 f, *Handledning för internationell beskattning*, Skatteverket, 2009, s. 498 och OECD- kommentaren till art.23 A och B, nr 32.-7.

interna skatterätt. Om staternas klassificeringsregler skiljer sig åt, kommer det belopp som Hemviststaten räknat fram att i sin tur skilja sig från den inkomst/belopp som varit föremål för beskattning i källstaten. Detta kommer i sin tur att påverka storleken på hemviststatens avräkning av den skatt som erlagts i källstaten.⁷⁹ Här skall påpekas att art. 23 inte förpliktigar Hemviststaten att acceptera Källstatens inkomstberäkning av inkomster på grund av rörelse/näringsverksamhet. Hemviststaten baserar sin avräkning av källstatsskatten på sin egen beräkning av det fasta driftställets inkomster.

Sammanfattningsvis kan konstateras att när staterna har olika uppfattningar kring hur en inkomst skall klassificeras, åligger det enligt kommentaren hemviststaten att acceptera källstatens klassificering av inkomsterna, då de inkomster som blir föremål för beskattning i källstaten, måste betraktas som inkomst av rörelse i hemviststaten för att dubbelbeskattning skall undvikas.⁸⁰

4.2.3 Oförenliga metoder och regler för inkomstberäkning

När det har fastställts att det är fråga om inkomst av rörelse, blir nästa steg att beräkna driftställets inkomster. De enda artiklarna i OECD:s modellavtal som behandlar beräkning av driftställets inkomst är art. 7.3 och art. 7.5. Art. 7.3 stadgar att man vid bestämmandet av det fasta driftställets inkomst skall medge avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället. Art. 7.5 stadgar att inkomst inte skall hänföras till det fasta driftstället endast av den anledningen att varor inköps genom det fasta driftstället försorg. Utöver dessa artiklar tillhandahåller varken OECD:s modellavtal eller dess kommentarer några ingående regler för hur inkomsten skall beräknas.⁸¹ Inte heller tillhandahåller OECD:s modellavtal och dess kommentarer några generella principer för inkomstberäkning. Enligt Arnold är det inte rimligt att dubbelbeskattningsavtal skall tillhandahålla ingående regler eller principer för inkomstberäkning. Detta får istället lämnas åt staternas interna rätt. Däremot anser han att det är anmärkningsvärt att det inte finns några generella principer för inkomstberäkning. Art. 7 behandlar nästan uteslutande fördelningen av inkomster till det fasta driftstället eller allokeringen av inkomster mellan fast driftställe och huvudkontoret, utan att något nämns om hur dessa inkomster skall beräknas.⁸²

4.2.3.1 Fasta driftställets redovisning till grund för inkomstberäkning

Kommentaren till OECD:s modellavtal antyder att det fasta driftställets redovisning kan ligga till grund för bedömningen av vilka inkomster som skall anses vara hänförliga dit.⁸³ Det är resultatkontona som kan läggas till grund för inkomstallokeringen enligt kommentaren. Dessa konton kan sedan korrigeras av skattemyndigheterna vid behov för att fastställa de inkomster som skall hänföras till det fasta driftstället. Ett fast driftställe som är registrerad filial i Sverige

⁷⁹ Ibid. s. 322. Se avsnitt 4.2.

⁸⁰ OECD- kommentaren till art. 23 A och B, paragraf, 32.4–32.7. Av detta följer att symmetri uppnås gällande klassificeringen av inkomsterna, då de vinster som blir föremål för beskattning i Källstaten, måste betraktas som inkomst av rörelse i hemviststaten i syfte att undanröja dubbelbeskattning. Detta följer dock inte av uttrycket ”in each Contracting State” ”i vardera avtalsslutande staten” i art. 7.2, utan av art. 23. Se vidare; B.J, Arnold, Fearful. Symmetry: The Attribution of Profits “in each Contracting State”, Bulletin for International Taxation, 2007, s 322.

⁸¹ Med undantag för principerna för ”separate entity approach” och tillämpningen av armlängsprincipen i art. 7.2.

⁸² B.J, Arnold, Fearful. Symmetry: The Attribution of Profits “in each Contracting State”, Bulletin for International Taxation, 2007, s 322.

⁸³ OECD- kommentaren till art. 7, paragraf 2 nr 16.

är skyldig att följa Bokföringslagen och god redovisningssed.⁸⁴ I dessa fall kan vinstallokeringen underlättas eftersom bokföringen kan läggas till grund för beskattningsunderlaget.⁸⁵

I kommentarerna till OECD:s modellavtal diskuteras i vilken utsträckning som resultatkontona i det fasta driftställets redovisning kan tillmätas betydelse, när dessa grundar sig på ingångna avtal, dvs. interna transaktioner, mellan huvudkontoret och det fasta driftstället. I kommentaren fastslås att avtal som ingås inom en och samma legala enhet inte är rättsligt bindande. Dock kan skattemyndigheterna godta huvudkontorets och det fasta driftställets resultatkonton i den mån de redovisas överensstämmande på grundval av de ingångna avtalen. Dock krävs att avtalen reflekterar de olika funktionerna som utförts av de olika enheterna i företaget. Enligt kommentaren kan inte resultatkontona anses vara redovisade på ett överensstämmande sätt, såvida inte värdet på de utförda transaktionerna eller metoderna för fördelning av intäkter och kostnader i det fasta driftställets bokföring korresponderar exakt med det ekonomiska värdet av de utförda transaktionerna eller metoderna för fördelning av vinster i huvudkontorets bokföring, vad gäller den nationella eller funktionella valutan som företaget har bokfört transaktionerna. I sammanhanget nämner inte kommentaren uttrycket ”in each contracting state” (i vardera avtalsslutande stat). Vidare förs diskussionen kring ”överensstämmande resultatkonton” i huvudkontoret och det fasta driftställets redovisningar med utgångspunkt i ingångna avtal mellan det fasta driftstället och huvudkontoret. Enligt Arnold verkar kommentaren uteslutande behandla transfer- pricing frågor, och inte hur det fasta driftställets vinster skall beräknas.⁸⁶ Det finns inget uttalande i kommentaren där det framgår att inkomsterna som skall anses vara hänförliga till det fasta driftstället måste beräknas enligt samma metoder eller principer. Inte heller framgår det av kommentaren att inkomstberäkningen i de avtalsslutande staterna måste resultera i samma belopp.⁸⁷

Om man antar att kommentaren till OECD:s modellavtal ålägger skattemyndigheterna att lägga det fasta driftställets redovisning till grund för inkomstberäkningen, kan man fråga sig vad detta hade inneburit för inkomstberäkningen. Tre utgångspunkter är möjliga att inta:

- 1) Om redovisningen återspeglar verkliga affärshändelser/transaktioner och ger en tillförlitlig bild av det fasta driftställets intäkter och kostnader kan skattemyndigheterna i de avtalsslutande staterna utgå från samstämmig information kring det fasta driftställets förehavanden vid inkomstberäkningen i respektive stat. En korrekt redovisning hade i detta fall resulterat i symmetri mellan staternas beräkningar av inkomsterna i det fasta driftstället.⁸⁸

⁸⁴ Bildandet av svensk filial finns reglerat i Lagen om utländska filialer m.m. (SFS 1992:160) och Förordningen om utländska filialer m.m. (SFS 1992:308).

⁸⁵ P. Bäckström, Fasta driftställen (filialer), SvSkT 6-7, 1996, s. 572. De svenska skattemyndigheterna är alltså inte bunden av bokföringen, utan det står fritt att pröva huruvida en inkomst eller kostnad bör hänföras till det fasta driftstället eller huvudkontoret i utlandet.

⁸⁶ B.J. Arnold, Fearful. Symmetry: The Attribution of Profits “in each Contracting State”, Bulletin for International Taxation, 2007, s 323.

⁸⁷ Det skall påpekas att även om det skulle föreligga symmetri mellan det fasta driftställets och huvudkontorets redovisningar av resultatkonton, så föreligger ingen skyldighet för skattemyndigheterna att lägga dessa till grund för inkomstberäkningen. Kommentaren till OECD: modellavtal säger inget om de fall där det fasta driftstället inte har någon bokföring, vilket kan vara fallet när det är oklart huruvida en etablering utgör fast driftställe eller inte.

⁸⁸ Förfarandet innebär alltså att skattemyndigheternas beräkningar i de avtalsslutande staterna görs på grundval av fakta kring affärshändelser som ägt rum i det fasta driftstället och de intäkter och kostnader som framgår av redovisningen. Förfarandet kräver att skattemyndigheterna i de avtalsslutande staterna utgår från samma fakta

- 2) Skattemyndigheterna är inte förpliktigade att lägga redovisningarna till grund för sin inkomstberäkning i de fall där redovisningarna tagits fram på ett överensstämmande sätt, men där kontona återspeglar felaktiga armlängdspriser/belopp. Mot denna bakgrund fordrar art. 7.2 inte bara symmetri mellan staternas armlängdspriser, utan även symmetri mellan de regler som staterna använder för beräkning och fördelning av inkomsterna till det fasta driftstället.
- 3) Skattemyndigheterna i de avtalsslutande staterna är förpliktigade att lägga det fasta driftställets redovisning till grund för inkomstberäkningen, utom när kontona ger uttryck för felaktiga armlängdspriser/belopp. Denna uppfattning innebär att art. 7.2 uteslutande handlar om transfer pricing och symmetri erfordras endast vad gäller armlängdspriset. Av detta följer att armlängdsbeloppet/priserna som skall användas vid beräkningen av vinsterna i det fasta driftstället måste vara samma i hemviststaten respektive källstaten.⁸⁹

I OECD- kommentaren till art. 7 nr 55 förs en diskussion kring beräkningen av inkomster i förhållande till metoderna för allokering av inkomster till fasta driftställen. Av kommentaren framgår att beräkningen av inkomsterna i det fasta driftstället måste göras i enlighet med de avtalsslutande staternas interna skatteregler. Dock ges ingen förklaring till hur inkomsterna som skall anses vara hänförliga till det fasta driftstället skall bli samma i de båda staterna. Inte heller förs någon diskussion kring vilka konsekvenser som de avtalsslutande staternas inkomstberäkningar får i förhållande till art. 23. Enligt Arnold står det klart att varken OECD:s modellavtal eller dess kommentarer tillhandahåller några uttryckliga regler eller metoder för att beräkna vilka inkomster som skal anses utgöra inkomst av rörelse enligt art. 7. Detta innebär att man får vända sig till de avtalsslutande staternas interna metoder och principer samt specialregler, vid beräkningen av inkomsterna som skall anses vara hänförliga till det fasta driftstället. Möjligen finns ett krav i kommentaren om att utgångspunkten för staterna vid inkomstberäkningen skall vara det fasta driftställets redovisning. Dock finns inga uttalanden om hur redovisningen skall upprättas.⁹⁰

Det kan vara på sin plats att återanknyta det ovan redovisade till exemplen i avsnitt 4.2, där de avtalsslutande staternas beräkningar leder till olika resultat. I Fall 2 kommer Källstaten enligt sina interna beräkningsregler fram till att vinsten som skall vara hänförlig till det fasta driftstället är 100'. Hemviststaten har däremot kommit fram till att vinsten som är hänförlig till det fasta driftstället är 120'. I Fall 4 leder Hemviststatens beräkningsregler till ett lägre belopp som skall anses vara hänförlig till det fasta driftstället än vad fallet är enligt källstatens beräkningsregler. Dock är allokeringensreglerna i Källstaten och Hemviststaten i båda staterna förenliga vilket resulterar i symmetri mellan staternas allokering av inkomsterna till det fasta driftstället. I Fall 4 uppstår ingen dubbelbeskattning trots att Hemviststaten enligt sina interna beräkningsregler anser att endast 80' är hänförlig till det fasta driftstället. Detta beror på att man Hemviststaten endast gör anspråk på att beskatta 200'. Den totala inkomsten som blir föremål för beskattning blir således 300'. I Fall 5 understiger den vinst som Hemviststaten

kring affärshändelser och transaktioner som företagits i det fasta driftstället. Därefter står det staterna fritt att tillämpa sina interna beräkningsregler. Se vidare; OECD- kommentaren till art. 7, paragraf 2 nr 16. Arnold påpekar dock att kommentaren inte säger något om de fall där skattemyndigheterna tolkar affärshändelser olika. Inte heller kräver kommentaren att skattemyndigheterna i de avtalsslutande staterna skall använda sig av samma armlängdsbelopp vid transaktioner mellan det fasta driftstället och huvudkontoret för att undvika risken för dubbelbeskattning. Se vidare; B.J, Arnold, Fearful. Symmetry: The Attribution of Profits "in each Contracting State", Bulletin for International Taxation, 2007, s 323 f.

⁸⁹ Ibid. s 323.

⁹⁰ Ibid. s. 324 f.

anser vara hänförlig till det fasta driftstället den vinst som Källstaten räknat fram. Vidare är inte allokeringensreglerna i staterna förenliga med varandra, vilket innebär att Hemviststaten gör anspråk på att beskatta 220´ samtidigt som Källstaten beskattar 100´. Här blir således 20´ föremål för dubbelbeskattning då Hemviststaten anser att ett lägre belopp skall allokeras till det fasta driftstället. Staternas allokeringensregler är inte förenliga med varandra.

Sammanfattningsvis kan utifrån det ovan redovisade följande konstateras:

Avsaknaden av symmetri mellan Källstatens och Hemviststatens beräkningsregler är inte ensamt tillräckligt för att dubbelbeskattning skall uppstå. Dubbelbeskattning uppstår när storleken på vinsten som skall anses vara hänförlig till det fasta driftstället enligt Hemviststatens interna rätt, understiger det belopp som Källstaten enligt sin interna rätt anser vara hänförlig till det fasta driftstället och detta har sin grund i oförenliga allokeringensregler i staterna.⁹¹

4.2.4 Oförenliga allokeringensregler i de avtalsslutande staterna

Den tredje aspekten av uttrycket ”profits” i art. 7 berör metoderna för att bestämma vilka vinster som skall allokeras till det fasta driftstället. Art. 7 i OECD:s modellavtal och dess kommentar handlar nästan uteslutande om denna aspekt, vilket inte är konstigt då artikeln begränsar källstatens beskattningsrätt. Enligt Arnold bör art. 7 tillhandahålla regler som kan användas för att fastställa vilka inkomster som härrör från det fasta driftstället.⁹² Med undantag för art. 7.3 och 7.5 behandlar art. 7 endast hur inkomster skall fördelas till det fasta driftstället. I art. 7.2 stadgas den grundläggande principen om att behandla det fasta driftstället som ett fristående företag. Det fasta driftstället avgränsas till en separat enhet där aktiviteterna som enheten har utfört (samt på vilka villkor) tas i beaktande. Därefter tillämpas armlängdsprincipen på de förehavanden som identifierats mellan företaget och dessa fasta driftställe.

Reglerna för att beräkna inkomster och reglerna för hur dessa inkomster skall allokeras till det fasta driftstället är olika, men relationen dem emellan är nära. Reglerna kring beräkning av vinst handlar om vilka belopp som skall tas upp till beskattning eller medges avdrag för. Reglerna kring vinstallokering till det fasta driftstället handlar om en serie komplicerade samband mellan intäkter och kostnader och de företagna affärsaktiviteterna vid det fasta driftstället.

Exempel:

En regel föreskriver att det inte är möjligt att erhålla avdrag för representation för mer än vad som anses vara skäligt. Vidare finns för vissa kostnader schablonbelopp som föreskriver vad man maximalt kan få avdrag med. Om denna interna regel resulterar i att en del av representationskostnaderna inte blir föremål för avdrag, är det fråga om hur storleken på inkomsten kommer att påverkas. En sådan regel säger ingenting om vilka avdragsgilla kostnader som skall anses vara hänförliga till det fasta driftstället. Däremot påverkar regeln allokeringsfrågan. Om en viss kostnad som det delvis medgivits avdrag för anses vara hänförlig till det fasta driftstället, kommer endast den delen av kostnaden att vara avdragsgill.⁹³

⁹¹ Ibid. s. 325.

⁹² Ibid. s. 325.

⁹³ Ibid. s. 326.

Den nära relationen mellan inkomstberäkningsreglerna och allokeringsreglerna framgår tydligt i kommentaren till OECD:s modellavtal. I kommentaren framgår det att det fasta driftställets redovisning/räkenskaper skall ges en stor betydelse. Enlig kommentaren är, som redan nämnts i avsnitt 4.2.3.1, det fasta driftställets redovisning utgångspunkten för staterna, då de flesta stater har regler som ålägger utländska filialer att upprätta bokföring och följa god redovisningssed.⁹⁴ Vid upprättandet av det fasta driftställets räkenskaper tillämpas såväl regler för att räkna ut inkomsten som allokeringsregler för att fastställa vilka inkomster (intäkter och kostnader) som verkligen är hänförliga till det fasta driftstället. De inkomster som allokeras till det fasta driftstället kan sedan korrigeras av skattemyndigheterna i källstaten (exempelvis för att anpassas till armlängdsprincipen).⁹⁵

Av kommentaren till OECD:s modellavtal framgår endast att vinsterna som skall hänföras till det fasta driftstället skall fastställas i enlighet med ”ordinary process of good business accountancy”.⁹⁶ Kommentaren anger inte om redovisningen skall vara upprättad enligt inhemska redovisningsprinciper, intern skatterätt, eller enligt ospecificerade principer som tillhandahålls av modellavtalet. De flesta stater har lagstiftning, principer som vuxit fram i rättspraxis eller administrativa föreskrifter som avser att fastställa var intäkter och kostnader anses ha sin källa (geographical source rules/källregler), i syfte att fastställa de inkomster som en begränsat skatteskyldig person uppstår från fast driftställe i landet eller som en obegränsat skatteskyldig person uppstår från en affärsverksamhet utomlands. I Sverige återfinns de inkomster som begränsat skatteskyldige skall beskattas för i 3:18 och 19 §§ IL.

I en del länder är resultatet som framgår av intäkts och kostnadskontona i redovisningen helt avgörande för att fastställa de intäkter respektive kostnader som skall anses vara hänförliga till det fasta driftstället. I dessa länder finns en stor tillit till det som framgår av det fasta driftställets redovisning. I andra länder finns istället klara källregler eller principer som vuxit fram genom rättspraxis kring vilka inkomster som skall beskattas i staterna. Av detta följer att ländernas regler och principer för att fastställa var inkomster skall anses ha sin källa skiljer sig åt mellan länderna. Varken OECD:s modellavtal eller dess kommentar tillhandahåller några klara regler för hur man skall fastställa var rörelseinkomster skall anses ha sin källa. Enligt Arnold är det sannolikt att de flesta länder helt enkelt tillämpar sina interna källregler för att bestämma vart en inkomst ska bli föremål för beskattning vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal. I den grad som staternas interna regler för att fastställa inkomsternas källa skiljer sig åt, kommer det inte att föreligga symmetri vad gäller allokeringen av vinster till det fasta driftstället i de avtalsslutande staterna. När detta blir fallet får man vända sig till OECD:s modellavtal för att se om avtalet tillhandahåller någon lösning.⁹⁷

Som diskuterats i avsnitt 4.2.2 skall enligt kommentaren till art. 23 hemviststaten acceptera källstatens klassificering av inkomster enligt OECD:s modellavtal. Detta är även gällande när hemviststaten inte klassificerar inkomsterna ifråga som inkomst av rörelse enligt dess interna lagstiftning. Vidare skall hemviststaten medge avräkning eller undanta den skatt som erlagts i källstaten för dessa inkomster. Om källstaten enligt OECD:s modellavtal har rätt att bestämma

⁹⁴ Ett fast driftsställe i Sverige som är registrerad filial här i landet är förpliktigt att följa bokföringslagen och god redovisningssed. Se vidare; Lag (1992:160) om utländska filialer m.m.

⁹⁵ B.J, Arnold, Fearful. Symmetry: The Attribution of Profits “in each Contracting State”, Bulletin for International Taxation, 2007, s 326.

⁹⁶ OECD- kommentaren till art. 7, paragraf 2 nr 14.

⁹⁷ B.J, Arnold, Fearful. Symmetry: The Attribution of Profits “in each Contracting State”, Bulletin for International Taxation, 2007, s 326.

inkomsternas källa i enlighet med sina interna källregler, så kommer en eventuell konflikt att ha sin grund i skillnader i staternas interna källregler och inte i olika tolkningar av artiklarna i OECD:s modellavtal. Enligt Arnold är det möjligt att stödja sig på art. 23, som tillhandahåller en lösning till problemet med staternas oförenliga klassificeringsregler, för att förpliktiga hemviststaten att acceptera de interna källreglerna i Källstaten.⁹⁸

4.2.5 Oförenliga transfer pricing regler

Den fjärde aspekten av begreppet ”profits” i art. 7.2 rör transfer pricing. Vid allokeringen av inkomster mellan det fasta driftstället och huvudkontoret skall armlängdsprincipen användas.⁹⁹ Enligt kommentaren till OECD:s modellavtal skall armlängdsprincipen som kommer till uttryck i art. 9 tillämpas analogt vid beräkningen av internpriser.¹⁰⁰ Enligt art. 9 skall transaktioner mellan företag i intressegemenskap ske på samma villkor som transaktioner mellan två sinsemellan oberoende företag. Om ett företag i avtal med ett närstående företag avtalat om villkor som skiljer sig från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter, och företaget till följd av detta redovisar ett lägre resultat ges skattemyndigheten i det land där företaget är beläget rätt att korrigera prissättningen och taxera därefter. Vidare stadgas att andrahandsjustering skall göras i landet till vilken inkomst överförts i det fall där uppjustering genomförts.¹⁰¹

Enligt kommentaren till OECD:s modellavtal kan skattemyndigheterna acceptera huvudkontorets och det fasta driftställets resultatkonton, som grundar sig på interna avtal, i den grad som dessa är symmetriska och avtalen återspeglar de transaktioner som företagits av företagets olika enheter. Dock skall redovisningarna inte anses vara överensstämmande såvida inte värderingen av transaktionerna eller metoderna för att fördela intäkter och kostnader i det fasta driftställets bokföring överensstämmer exakt med värderingen av transaktionerna eller metoderna för att fördela inkomsterna i huvudkontorets bokföring vad gäller den nationella eller funktionella valutan som företaget har bokfört transaktionerna.¹⁰² En intressant frågeställning är hur dessa uttalanden som stadgar symmetri skall relateras till art. 7.2 och ”kravet” att vinstallokeringen i de avtalsslutande staterna till det fasta driftstället blir samma.

En möjlig tolkning av art. 7.2 är att det fasta driftställets redovisning är bindande för skattemyndigheterna i källstaten i den utsträckningen som redovisningen återspeglar verkliga affärshändelser och förhållandena mellan driftstället och huvudkontoret företagits i enlighet med armlängdsprincipen. Om redovisningen uppfyller dessa krav måste skattemyndigheterna i de avtalsslutande staterna att utgå från samma fakta och armlängdspriser/belopp. Denna tolkning innebär att transaktioner/förhållanden mellan det fasta driftstället och huvudkontoret bokförs på samma sätt i båda enheternas bokföringar. En sådan tolkning av art. 7.2 skulle

⁹⁸ Ibid. 326.

⁹⁹ Till det fasta driftstället skall den inkomst hänföras som driftstället skulle ha förvärvat om det, istället för att avsluta affärer med huvudkontoret, hade avslutat affärer med ett helt fristående företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och avslutat affärer på normala affärsmässiga villkor.

¹⁰⁰ OECD- kommentaren till art. 7, paragraf 2 nr 14.

¹⁰¹ Armlängdsprincipen återfinns i 14 kap. 19 § IL, den s.k. korrigeringsregeln. Regeln ger svenska skattemyndigheter rätt att korrigera resultatet i ett företag och beskatta vinster som olovligen överförts till ett företag beläget utomlands i de fall det svenska företags inkomst blivit lägre till följd av att vad som avtalats mellan företagen i intressegemenskap avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende företag. Transaktionerna mellan företagen skall således ske på armlängds avstånd, vilket innebär att avtalsvillkoren skall vara marknadsmässiga.

¹⁰² OECD- kommentaren till art. 7, paragraf 2 nr 19.

även innebära en rätt för källstaten att korrigera redovisningskontona i de fall de inte återspeglar verkliga affärshändelser¹⁰³ eller där värderingarna inte har gjorts till armlängdsbelopp. Dessa justeringar skulle hemviststaten nödgas acceptera då de skulle vara förenliga med ”separate entity approach” (D.v.s. som om det fasta driftstället utgjort ett fristående företag) och armlängdsprincipen.¹⁰⁴

Det skall påpekas att tolkningen som redogjorts för ovan inte skulle inskränka staternas tillämpning av interna regler vad gäller klassificering av inkomster, inkomstberäkning eller interna källregler.

En svårighet med tolkningen av art. 7.2 ovan är att kravet på symmetri mellan staternas vinstallokering inte kommer att vara självständig i förhållande till art. 23. För att detta skall vara fallet krävs att en av staterna ges rätten att påbörja korrigeringen av det fasta driftställets redovisningskonton så att de återspeglar armlängdspriser.¹⁰⁵ Här tillämpas art. 9 analogt. Därefter måste den andra staten ges en rätt att göra en motsvarande korrigering om den förra statens korrigering har gjorts i enlighet med armlängdsprincipen. Detta för att en tillämpning av art. 7.2 inte skall gynna källstaten framför hemviststaten. Om prissättningen på förehavandena mellan det fasta driftstället och huvudkontoret i redovisningen resulterar i en lägre vinst som skall anses vara hänförlig till det fasta driftstället, än vad som hade varit fallet på armlängdsavstånd, kan källstaten korrigera priserna och höja vinsterna därefter. I dessa fall måste hemviststaten använda sig av källstatens armlängdspriser för att undanröja risken för dubbelbeskattning enligt art. 23. I dessa situationer blir kravet på symmetri (dvs. hemviststaten använder de armlängdsbelopp som källstaten gör) endast av relevans för att undvika risken för dubbelbeskattning. Av detta följer att symmetri uppstår vid tillämpningen av art. 23, något som hade varit fallet även om uttrycket ”i vardera avtalslutande staten” inte funnits i art. 7.2. Detta eftersom dubbelbeskattningsavtalet ålägger hemviststaten att undanta de vinster som anses vara hänförliga till det fasta driftstället eller medge avräkning för den skatt som erlagts för vinsterna som allokerats till det fasta driftstället. Oavsett om exempt- eller credit of tax metoden tillämpas kommer vinsterna som allokerats till det fasta driftstället enligt art. 7 att utgöra de vinster som beräknats mot bakgrund av armlängdspriser. Om prissättningen på förehavandena mellan det fasta driftstället och huvudkontoret inte har gjorts på armlängdsavstånd och resultatet blir att vinsterna som allokeras till källstaten blir högre än vad fallet hade varit vid en prissättning på armlängdsavstånd, kommer det inte att ligga i källstatens intresse att korrigera vinsterna nedåt. I dessa situationer kommer hemviststaten att korrigera prissättningarna så att de motsvarar armlängdsbelopp. Om hemviststaten tillämpar credit of tax metoden kommer denna korrigering endast vara av betydelse för att undanröja dubbelbeskattning enligt art. 23. Eftersom hemviststaten grundar sin beskattningsrätt på hemvistprincipen kommer prissättningen på förehavandena mellan driftstället och huvudkontoret inte vara av någon relevans för avräkningen. Dock får prissättningarna betydelse när hemviststaten skall begränsa den i källstaten erlagda skatten som det skall medges avräkning för. Denna skatt kommer alltid att vara begränsad till den lägst erlagda skatten i källstaten och hemviststaten på den utländska inkomsten som är hänförlig till det fasta driftstället på grundval av armlängdspriserna på förehavanden mellan driftstället och huvudkontoret. Vidare kommer hemviststaten beräkna inkomsten som är hänförlig till det fasta driftstället enligt sin interna rätt.

¹⁰³ Exempelvis när transaktionen har rubricerats som leasing istället för en överlåtelse.

¹⁰⁴ B.J, Arnold, Fearful. Symmetry: The Attribution of Profits “in each Contracting State”, Bulletin for International Taxation, 2007, s 327.

¹⁰⁵ Detta är fallet vid tillämpningen av art. 9.

En källstat som beskattar en vinst som överstiger den vinst som det fasta driftstället skulle ha förvärvat om det var ett fristående företag/separat enhet som bedrivit verksamhet under samma eller liknande villkor med det företag vilket det tillhör (dvs. på armlängdsavstånd), kommer inte att ha beskattat det fasta driftställets inkomster i enlighet med art. 7.2. Om detta blir fallet kommer hemviststaten inte ha någon skyldighet att medge avräkning för den skatt som erlagts på den överstigande vinsten enligt art. 23. I dessa situationer ålägger art. 7.2 källstaten att reducera de vinster som hänförs till det fasta driftstället, så att de återspeglar armlängdspriser.¹⁰⁶ Art. 7.2 fastställer både det belopp som skall beskattas i källstaten och det belopp som hemviststaten skall medge undantag för. När hemviststaten tillämpar exemptmetoden kommer korrigeringen av den högre vinsten som uppstått p.g.a. felaktig prissättning att påverka inkomsten i källstaten och därmed det belopp som kommer att undantas från beskattning i hemviststaten. Av den anledningen måste samma armlängdsbelopp användas vid beräkning av den inkomst som skall beskattas i källstaten och när hemviststaten skall medge undantag för den beskattade inkomsten. Detta är förmodligen huvudskälet till att uttrycket ”i vardera avtalslutande staten” återfinns i art. 7.2.¹⁰⁷

I framställningen ovan har det framgått att art. 23 ålägger hemviststaten att acceptera källstatens klassificering av inkomsterna i det fasta driftstället. En intressant frågeställning är om art. 23 ålägger de avtalslutande staterna att använda samma armlängdspriser vid interna transaktioner mellan enheterna i ett företag.

Enligt art. 23 måste hemviststaten medge avräkning (eller undanta den inkomst som beskattats i källstaten) för den skatt som erlagts i källstaten för det fasta driftställets vinster. Detta är dock endast fallet om källstaten har beskattat det fasta driftställets inkomster i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet. I den grad som skillnaderna i staternas prissättningar beror på olika uppfattningar kring fakta eller tolkningar av dubbelbeskattningsavtalet, åligger det inte hemviststaten att acceptera källstatens uppfattning. Detta eftersom en tillämpning av armlängdsprincipen vid vinstallokeringen är en bestämmelse i dubbelbeskattningsavtalet som har företräde framför inhemska regler som strider mot avtalet. Att staterna använder sig av olika armlängdspriser vid tillämpning av art. 7.2 återspeglar avtalsstaternas olika tolkningar av dubbelbeskattningsavtalet.¹⁰⁸ Av detta följer att art. 23 inte ålägger hemviststaten att acceptera de armlängdspriser som källstaten fastställt. Enligt Arnold kan symmetri mellan staternas internprissättning för transaktioner mellan det fasta driftstället och dess huvudkontor endast fastställas genom tillämpning av art. 7.2. Om artikel 7.2 ålägger de avtalslutande staterna att använda samma armlängdsbelopp kommer symmetri att åstadkommas och dubbelbeskattning undvikas, med undantag för de fall där staterna har olika uppfattningar om vilket armlängdspris som är lämpligt att använda. Eftersom något sådant krav inte framgår av OECD:s kommentar kommer symmetri endast att kunna uppnås genom en ömsesidig överenskommelse mellan staterna enligt art. 25.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Ibid. s. 328.

¹⁰⁷ Ibid. s. 328.

¹⁰⁸ Avtalsstaterna tolkar alltså OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations olika vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet.

¹⁰⁹ B.J. Arnold, Fearful. Symmetry: The Attribution of Profits “in each Contracting State”, Bulletin for International Taxation, 2007, s 329. Även om staterna betraktar driftstället som en separat enhet och tillämpar OECD:s riktlinjer för interprissättning vid vinstallokeringen till det fasta driftstället (Dvs. the authorized OECD approach)) finns risken för att symmetri inte åstadkoms, vilket kan resultera i dubbelbeskattning. Risken för dubbelbeskattning finns då det enligt OECD:s arbetshypotes, ”the authorized OECD approach”, finns flera olika internprismetoder som är förenliga med armlängdsprincipen. Se vidare; Ibid. s. 329.

Enligt Arnold kan tillämpningen av transfer-pricing regler på förhållandet mellan det fasta driftstället och företagets olika enheter betraktas både som inkomstberäkningsregler och allokeringregler. Eftersom OECD:s modellavtal inte tillhandahåller några regler för att beräkna vinsten som skall allokeras till det fasta driftstället, får man vända sig till staternas interna regler. Detta innebär att det inte går att åstadkomma någon symmetri under art. 7.2. Symmetri uppnås om art. 23 ålägger hemviststaten att acceptera källstatens allokeringregler. Även om man betraktar transfer pricing regler som beräknings- eller allokeringregler, kommer dessa att skilja sig från andra sådana regler. Detta eftersom OECD:s modellavtal inte bara tillhandahåller en huvudprincip (armlängdsprincipen) för korrekt internprissättning, utan även regler i art. 7.2 och 7.3 för att fastställa det rätta priset på olika förhållanden mellan det fasta driftstället och huvudkontoret. Om de avtalslutande staterna tolkar och tillämpar dessa dubbelbeskattningsbestämmelser enhetligt kommer det inte att finnas något behov för staterna att vända sig till sina interna regler för undanröja dubbelbeskattning. I de fall där dubbelbeskattningsbestämmelserna tolkas och tillämpas olika av avtalsstaterna, kommer inte art. 23 att ålägga hemviststaten att följa källstatens tolkningar och beslut.¹¹⁰

¹¹⁰ Ibid. s. 329.

5 OECD- kommentarernas rättsliga status

5.1 Allmänt

De svenska dubbelbeskattningsavtalen grundar sig huvudsakligen på OECD:s modellavtal. Modellavtalet har haft ett mycket stort genomslag vid avtalsförhandlingar för svensk del.¹¹¹ Modellavtal är ett väl genomarbetat arbete för hur dubbelbeskattningsavtal kan utformas och tolkas. Dock utgör inte OECD:s modellavtal lag i Sverige, utan anses vara rekommendationer. Modellavtalet och dess kommentarer är alltså inte juridiskt bindande för medlemstaterna, vilket innebär att medlemstaterna inte har någon skyldighet att använda sig av modellavtalet.¹¹²

Trots frånvaron av rättsliga förpliktelser mellan Sverige och OECD, har Sverige valt att följa det mönster som finns i OECD:s modellavtal. För närvarande har Sverige cirka 90 dubbelbeskattningsavtal med andra stater som bygger på OECD:s modellavtal.¹¹³ I svensk rättspraxis har domstolarna hänvisat till OECD:s modellavtal och dess kommentarer;

I RÅ 1996 ref. 84 uttalade domstolen att det inom området för internationell beskattning särskild betydelse skall tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen. I de fall där ett dubbelbeskattningsavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, bör det normalt finnas fog för antagandet att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat.¹¹⁴

OECD:s högsta organ, Rådet, ger ut rekommendationer om undvikande av dubbelbeskattning som riktar sig till medlemsstaterna. Kommentarer syftar till att förklara eller tolka bestämmelserna i modellavtalet.¹¹⁵ OECD:s modellavtal och dess kommentarer har en stor betydelse vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal. Efter modellavtalets tillkomst har dubbelbeskattningsavtal mellan OECD:s medlemmar stadigt ökat. Dessa dubbelbeskattningsavtal följer oftast den uppbyggnad som modellavtalet har och innehåller modellavtalets viktigaste artiklar.¹¹⁶ Enligt OECD har kommentarerna till modellavtalet fått en allmän acceptans som redskap vid tolkningen och tillämpningen bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen.¹¹⁷ Medlemsstaterna har möjlighet att göra reservationer till de enskilda artiklarna och anmärkningar till kommentarernas utformning i modellavtalet.¹¹⁸ En lämnad reservation innebär att medlemstaten inte kan acceptera avtalets utformning medan en

¹¹¹ M. Dahlberg, Internationell beskattning- en lärobok, 2005, s. 156.

¹¹² M. Dahlberg, Internationell beskattning, 2 uppl., 2007, s. 162.

¹¹³ Handledning för internationell beskattning, 2008, Skatteverket, s. 29.

¹¹⁴ I RÅ 1991 ref. 107 diskuterade RR huruvida rapporter från OECD kan utgöra tolkningsdata. Domstolen konstaterade att OECD:s rapport ”Internprissättning och multinationella företag” inte kunde anses vara bindande för de svenska skattemyndigheterna, men att rapporten, som inte stod i strid med 43 § 1 mom. (nuvarande 14:9 § IL), gav en god och välbalanserad belysning av den problematik som fallet gällde. Vidare konstaterade domstolen att de i rapporten förekommande uttalandena i relevanta delar kunde tjäna till ledning vid tillämpning av nyssnämnda stadgande. Enligt RR fick svenska skattemyndigheter använda relevanta delar i OECD-rapporten för tolkning av intern rätt.

¹¹⁵ Inledningsavsnittet, para. 28 till OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet.

¹¹⁶ Inledningsavsnittet, para. 13 till OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet.

¹¹⁷ Inledningsavsnittet, para. 15 till OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet.

¹¹⁸ Inledningsavsnittet, para. 30 och 31 till OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet.

lämnad anmärkning innebär att medlemsstaten inte kan acceptera den tolkning av modellavtalet som OECD gör. I introduktionen till modellavtalet påpekas dock att lämnade anmärkningar inte är ett uttryck för medlemstatens oenighet med ordalydelsen i modellavtalet, utan en antydning från medlemsstaten att man har en avvikande uppfattning angående tolkningen av en artikel i modellavtalet.¹¹⁹

5.2 OECD kommentarernas rättsliga status

OECD kommentarernas rättsliga status har inom den internationella skatteätten varit föremål för en livlig debatt. Upprinnelsen till debatten har sin grund i frånvaron av samstämmighet bland de nationella skattemyndigheterna och domstolarna runtom i världen, vad gäller OECD kommentarernas rättsliga status vid tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal som grundar sig på OECD:s modellavtal.¹²⁰

I kommentarerna till OECD:s modellavtal framgår att medlemstaterna bör följa kommentarerna när de tillämpar och tolkar modellavtalet, men även beakta reservationer och anmärkningar.¹²¹

Enligt Vogel finns ingen skyldighet för medlemsstaterna att följa kommentarerna, utan endast en svag juridisk plikt (soft obligation). Detta eftersom medlemsstaterna ges en möjlighet att lämna anmärkningar och reservationer vid utformningen av kommentarerna. Om en medlemsstat väljer att inte lämna någon anmärkning till utformningen av kommentarerna kan man utgå från att medlemsstaten instämmer med majoritetens inställning.¹²² Ward avfärdar Vogels uppfattning om att medlemsstaterna har en svag juridisk plikt att följa kommentarerna, och menar att soft law är regler som inte är juridiskt bindande inom folkrätten. Om soft law regler inte är juridiskt bindande kan de inte heller anses utgöra rättsligt bindande juridiska regler. Dock anser Ward att soft law med tiden kan komma att utvecklas till sedvanerätt eller en politisk skyldighet att följa den. Pijl anser inte heller att OECD kommentarer är en juridiskt bindande källa. Medlemsstaterna har ingen rättslig skyldighet att följa kommentarerna. Istället har medlemstaterna en moralisk skyldighet att följa kommentarerna. Liksom Ward är Pijl av den åsikten att kommentarerna kan komma att utvecklas till att bli en bindande källa i framtiden.¹²³ Dahlgren anser att kommentarerna utgör rekommendationer från OECD:s Råd som inte skall betraktas som bindande rättsakter för medlemsstaterna. Det som framgår av kommentarerna kan inte ensamt ha en avgörande betydelse eller vara rättsligt bindande då OECD:s modellavtal inte kan anses ha en tillräcklig konstitutionell legitimitet.¹²⁴

¹¹⁹ Ibid.

¹²⁰ M. Erasmus-Koen och Sjoerd Douma, Legal Status of the OECD Commentaries – In search of the Holy Grail of the International Tax Law, Bulletin for International Taxation, 2007, s. 339.

¹²¹ Inledningsavsnittet, para. 3 till OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet.

¹²² K. Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, s. 45 och Avery Jones, John F, The effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, Bulletin for International Taxation, 2002, s. 103.

¹²³ H. Pijl, The OECD Commentary as a Source of International Law and The Role of the Judiciary, European Taxation, 2006, s. 224.

¹²⁴ M. Dahlberg, Internationell beskattning - en lärobok, 2005, s. 156. Dahlberg hade tidigare en annan uppfattning i frågan. Han delade Vogels uppfattning om att medlemsstaterna har en ”soft obligation” att följa kommentarerna. Se vidare, M. Dahlberg, Svensk skattepolitik och utländska basbolag, 2000, s. 91.

5.2.1 OECD:s kommentarer och dess förenlighet med Wienkonventionens tolkningsprinciper

Det råder delade meningar kring hur OECD:s kommentarer skall relateras till de tolkningsprinciper som kommer till uttryck i Wienkonventionen. Delade meningar råder kring huruvida kommentarerna skall anses utgöra ”den gängse meningen” (the ordinary meaning) enligt art. 31 i Wienkonventionen, speciell mening (special meaning) enligt art. 31(4) eller ses som supplementära tolkningsmedel enligt art. 32. Om kommentarerna skall anses utgöra supplementära tolkningsmedel enligt art. 32, innebär detta att kommentarerna endast är av relevans för att styrka den ”gängse meningen” som fastställs genom tillämpning av art. 31 eller för att fastställa den ”gängse meningen” när en tolkning enligt art. 31 leder till tvetydighet eller oklarhet.¹²⁵ Enligt Dahlberg kan kommentarerna under vissa omständigheter anses utgöra supplementära tolkningsmedel. Detta bör framförallt gälla för kommentaruttalanden från 1992 och framåt då dessa inte kan anses ha fått ett sådant genomslag att de kan anses utgöra ”speciell mening” enligt art. 31.¹²⁶ Enligt Lindencrona skall kommentarerna till OECD:s modellavtal betraktas som dokument som upprättats av en eller flera parter i samband med traktatens ingående och godtagits av de andra parterna som dokument sammanhörande med traktaten, enligt art. 31 andra mom. b i Wienkonventionen.¹²⁷

En uppfattning är att man vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal huvudsakligen skall betrakta OECD:s modellavtal och dess kommentarer som en del av sammanhanget enligt art. 31 och inte endast som tolkningsunderlag enligt art. 32. Denna förhållningsätt är endast möjligt att inta när ett dubbelbeskattningsavtal skall tolkas mellan två avtalslutande avtalsparter. OECD:s kommentarer torde ha en mindre betydelse vid tolkning av ett dubbelbeskattningsavtal mellan en OECD:s medlem och en icke medlem.¹²⁸

5.2.2 Den rättsliga verkan av anmärkningar till kommentarerna

Enligt Dahlberg förlorar kommentarerna sitt rättskällevärde vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal där den ena staten gjort en anmärkning till själva frågan. En sådan anmärkning kan enligt Dahlberg endast tillmätas en avgörande betydelse om den har gjorts vid undertecknandet av dubbelbeskattningsavtalet och därmed varit känd för båda parterna.¹²⁹ Det är oklart vilken rättslig betydelse som en anförd anmärkning skall ha. Liksom kommentarerna är inte anmärkningarna formellt bundna till själva avtalet när det upprättas. Enligt Maisto skall anförda anmärkningar vid avtalets undertecknande betraktas som ensidiga förklaringar. Anmärkningar antyder hur en medlemsstat ämnar tillämpa de anförda bestämmelserna.¹³⁰ Enligt Pijl visar anmärkningarna vilken inhemska ställning som medlemstaten ifråga ämnar ha. Om man utgår från att OECD:s modellavtal endast utgör rekommendationer som kan tillämpas vid upprättandet av bilaterala avtal och att kommentarerna inte har någon juridisk inverkan kan inte heller anmärkningarna ha någon

¹²⁵ Editor A. Amatucci, *International Tax Law*, 2006, s. 159.

¹²⁶ M. Dahlberg, Vilket rättskällevärde har kommentarerna till OECD:s modellavtal? I *Festskrift till Lindencrona*, s. 153.

¹²⁷ G. Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtal*, 1994, s. 82.

¹²⁸ Editor A. Amatucci, *International Tax Law*, 2006, s. 159.

¹²⁹ M. Dahlberg, Vilket rättskällevärde har kommentarerna till OECD:s modellavtal? *Festskrift till Lindencrona*, s. 147.

¹³⁰ G. Maisto, *The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, *Bulletin for International Taxation*, 2005, s. 17 f.

rättslig inverkan. Istället skall anmärkningarna anses ge uttryck för en stats inställning. I de fall där endast en av de avtalsslutande staterna gjort en anmärkning till en kommentar medför detta att den andra avtalsslutande staten inte är skyldig att ta hänsyn till och inte heller tolka kommentaren i enlighet med den andra statens anmärkning. Detta innebär att en anmärkning inte har någon legal rättsverkan.¹³¹

5.2.3 Vilken betydelse har ändringar i och tillägg till OECD-avtalet och dess kommentar

För dubbelbeskattningsavtal som ingåtts under inflytande av OECD: modellavtal är en viktig fråga i vilket förhållande avtalet står till äldre versioner av modellavtalet och dess kommentarer. Den senaste versionen av OECD:s- modellavtal utkom 2008 där ändringar och tillägg gjordes till artiklarna och kommentaren. Nyttillkomna tillägg, ändringar och justeringar av kommentarerna förekommer med jämna mellanrum.

I kommentarerna till OECD:s modellavtal framgår att ikraftvarande avtal bör; *as far as possible, be interpreted in the spirit of the revised Commentaries*.¹³² Ändringar i och tillägg till kommentarerna som är en direkt konsekvens av ändringar i modellavtalets artiklar är inte av relevans vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal ingångna före ändringarna av artiklarna i modellavtalet. Ändringar i modellavtalets artiklar, oberoende om de utgör förtydligande eller tillägg, är i regel tillämpliga vid tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal ingångna före ändringarna då de ger uttryck för en samstämmighet medlemsstaterna emellan.¹³³ OECD förespråkar alltså en dynamisk tolkningsmetod här.

Dahlberg diskuterar betydelsen av ändringar i och tillägg till kommentarerna med utgångspunkt i tre typsituationer. Bakgrunden till hans exempel är att ett stadgande i ett dubbelbeskattningsavtal skall tolkas med ledning av OECD- kommentarerna. När dubbelbeskattningsavtalet en gång ingicks överensstämde stadgandet med motsvarande stadgande i det då ikraftvarande OECD- avtalet. Vidare förutsätts de avtalsslutande staterna vara medlemmar i OECD redan vid avtalets undertecknande och har varken gjort reservation eller anmärkningar till berörda delar av kommentaren.

Typsituation 1: Stadgandet i OECD- avtalet har inte ändrats. Däremot har kommentaren till stadgandet i modellavtalet ändrats. Ändringen utgör dock endast ett förtydligande av vad som redan framgick av den tidigare kommentartexten.

I det här fallet anser Dahlberg att den nya kommentartexten kan användas vid tolkning av stadgandet i det aktuella dubbelbeskattningsavtalet då OECD endast haft för avsikt att förtydliga vad som redan framgick av den gamla kommentartexten. Dahlbergs bedömning har stöd i OECD- kommentaren.¹³⁴

Typsituation 2: Stadgandet i OECD- avtalet har inte ändrats. Däremot har kommentaren till stadgandet i modellavtalet genomgått en ändring. Ändringen innebär en förändring i sak av tolkningen av det aktuella stadgandet.¹³⁵

¹³¹ H. Pilj, *The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary*, European Taxation, 2006, s. 218 f.

¹³² Inledningsavsnittet, para. 33 till OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet.

¹³³ Inledningsavsnittet, para. 35 till OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet.

¹³⁴ Ibid.

¹³⁵ M. Dahlberg, *Svensk skattepolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 95.

I det här fallet är det enligt Dahlberg tveksamt huruvida den nya kommentartexten skall tillmätas någon betydelse vid tolkning av det aktuella stadgandet. Dock avfärdar han inte möjligheten alltigenom. Anledningen till Dahlbergs tveksamhet bottnar i att det knappast kan ha varit de avtalsslutande staternas avsikt vid avtalets undertecknande, att avtalet skulle tolkas på det sätt som framgår i den reviderade kommentartexten. Att de avtalsslutande staterna är medlemmar i OECD och därmed avgivit sitt samtycke till att den reviderade kommentartexten används vid tolkning, är enligt Dahlberg ett argument som eventuellt medger en användning av det nya kommentaruttalandet vid en tolkning av ett tidigare ingånget dubbelbeskattningsavtal. Ytterligare ett skäl som Dahlberg framhåller för sin tveksamhet är att avtalet enligt Wienkonventionens regler bör tolkas utifrån de omständigheter som förelåg vid avtalets undertecknande. Enligt OECD-kommentaren är ändringar i och tillägg till kommentarerna normalt tillämpliga (normally applicable) vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal som ingåtts före ändringarna i kommentartexten, eftersom de avspeglar en samstämmighet medlemstaterna emellan. Detta innebär att ändringar i och tillägg till kommentarerna i regel kan påverka tolkningen av tidigare ingångna dubbelbeskattningsavtal trots att de inte fanns vid avtalets undertecknande.¹³⁶ Enligt Dahlberg kan detta tolkas som att även ändringar i sak i kommentaren, till i övrigt oförändrade stadganden i avtalet, skall tillmätas betydelse vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal ingångna före ändringen i kommentaren.¹³⁷

Typsituation 3: Stadgandet i OECD:s modellavtal har ändrats. Även kommentaren till stadgandet har ändrats i sak som en följd av ändringen i OECD- modellavtalet.

I detta fall står det klart att det inte är möjligt att tillmäta kommentartexten någon betydelse vid tolkningen av stadgandet i det tidigare ingångna dubbelbeskattningsavtalet.¹³⁸

I RÅ 2001 ref. 38 och RÅ 1991 not. 229 ansåg domstolen att senare tillkomna kommentarer i OECD:s modellavtal var av relevans vid avtalstolkning, trots att de inte existerade vid dubbelbeskattningsavtalets ingående. I RÅ 2001 ref. 46 tog RR inte hänsyn till kommentarernas rättsliga status vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och USA.¹³⁹

¹³⁶ Inledningsavsnittet, para. 35 till OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet.

¹³⁷ M. Dahlberg, Svensk skattepolitik och utländska basbolag, 2000, s. 96.

¹³⁸ Inledningsavsnittet, para. 35 till OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet.

¹³⁹ I RÅ 1996 ref. 84 valde RR att bortse från senare tillkomna kommentarer då de tillkommit flera år efter dubbelbeskattningsavtalets ingående samt saknade betydelse för målet.

6 Fast driftställe enligt huvudregeln i artikel 5

6.1 Inledning

Enligt art. 7 (1) skall inkomst av rörelse som ett företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas i denna stat såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. Om detta är fallet får företagets inkomst beskattas i den andra staten till så stor del som är hänförlig till det fasta driftstället.¹⁴⁰

Definitionen av fast driftställe återfinns i modellavtalets art 5. I artikeln fastslås att ett fast driftställe är ”en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilket ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs”. Definitionen består således av tre kumulativa rekvisit:

Det måste föreligga en plats för affärsverksamhet,
platsen för affärsverksamheten måste vara *stadigvarande och*
företagets rörelse måste bedrivas från denna stadigvarande plats för affärsverksamheten

Om dessa tre rekvisit är uppfyllda är etableringen i utlandet att betrakta som fast driftställe.¹⁴¹

För att avgöra om dessa tre rekvisit är uppfyllda kan man använda sig av tre olika tester. Dessa är objektivitets-, subjektivitets- samt funktionalitetskravet. Dessa ställer var för sig upp två tester som skall vara fullgjorda för att kraven skall anses vara uppfyllda. Då dessa tester är uppfyllda anses ett fast driftställe enligt modellavtalets mening föreligga.

6.2 Objektivitetskravet

Objektivitetskravet för fast driftställe enligt huvudregeln i art. 5 innefattar en bedömning huruvida *en plats för affärsverksamhet* föreligger. Det utländska företaget måste uppvisa en fysisk närvaro i det land som har ett beskattningsanspråk för att ett fast driftställe skall anses föreligga. En sådan närvaro kan utgöras av ett kontor eller en agent. Utöver kravet på en påvisbar plats för affärsverksamheten krävs en särskild anknytning till den stat där affärsverksamheten bedrivs. Aktiviteterna som bedrivs måste således ha en särskild anknytning till den stat där företaget verkar, den måste vara lokaliserad. Objektivitetskravet består av två test som måste vara uppfyllda: (a) affärsställetestet och (b) lokaliseringstestet.¹⁴²

6.2.1 Affärsställetestet – faktiskt påvisbar plats

Uttrycket *plats för affärsverksamhet* omfattar enligt OCED:s kommentarer lokal, anordning eller anläggning som används för att bedriva rörelse, antingen den används uteslutande för

¹⁴⁰ På engelska lyder definitionen: ”For the purposes of this Convention, the term ”permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partially carried on”.

¹⁴¹ OECD- kommentaren, paragraf 2 nr. 12.

¹⁴² K. Vogel, The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition. 1999, s. 21.

dess syfte eller ej. Vidare är det enligt OECD- kommentarerna inte nödvändigt att ha en lokal för att ett fast driftställe skall anses etablerat, utan det räcker att företaget förfogar över ett visst utrymme.¹⁴³ Enligt Berthou är kraven för att en faktiskt påvisbar plats för affärsverksamhet föreligger tämligen lätta att uppfylla.¹⁴⁴ Även maskiner och utrustning kan uppfylla kravet på en plats för affärsverksamhet, vilket innebär att alla fysiska ting som används för att tjäna rörelsen i dess affärsverksamhet kan utgöra närvaro i meningen av affärsställe.¹⁴⁵ Dock måste en åtskillnad göras mellan fast och mobil utrustning då endast fast utrustning anses kunna utgöra fast driftställe enligt huvudregeln i OECD:s modellavtal.¹⁴⁶ I regel finns en positiv lista i det aktuella dubbelbeskattningsavtalet som på ett precist sätt anger vad som utgör ett fast driftställe. Denna lista är sällan uttömmande. I art. 5 (2) framgår att filial, kontor och fabrik alltid utgör fast driftställe medan säkerheter, bankkonton eller immateriella tillgångar inte kan utgöra fast driftställe enligt art. 5 (4).

6.2.2 Lokaliseringstestet

Lokaliseringstestet anses vara uppfyllt när affärsstället är stadigvarande, d.v.s. affärsstället finns på en bestämd plats. Vidare skall det i allmänhet finnas ett samband mellan affärsstället och en bestämd geografisk punkt. Enligt Dahlberg innebär detta att det alltid måste finnas ett samband mellan verksamheten och en geografisk punkt och att begreppen ”bestämd plats” och ”geografisk punkt” är synonyma.¹⁴⁷ Berthou anser att OECD:s kommentarer är oklara i detta avseende då det framgår av kommentarerna att det ”i allmänhet” skall finnas ett samband mellan platsen för affärsstället och en viss geografisk punkt. Vidare framgår i nästa mening att det inte är av avgörande betydelse hur länge det utländska företaget är verksamt i källstaten om det inte bedriver verksamhet från en bestämd plats. Detta väcker enligt Berthou frågor kring förhållandet mellan begreppen bestämd plats och geografisk punkt. Då det framgår av OECD- förslaget att begreppet bestämd plats skall ges en vidsträckt tolkning är det enligt Berthou tveksamt om begreppet bestämd plats kan anses synonymt med begreppet geografisk punkt.¹⁴⁸

Kravet på en bestämd plats innebär inte att utrustningen som utgör det fasta driftstället måste vara förankrad med fast mark, utan det räcker med att utrustningen finns på en specifik plats under en viss tid.¹⁴⁹ I de fall där verksamheten som ett företag bedriver är av den beskaffenheten att den ofta förflyttas mellan olika närbelägna platser kan svårigheter med att fastställa huruvida ett enskilt fast driftställe föreligger uppstå. Om två platser för verksamheten innehåser och övriga kriterier i art. 5 är uppfyllda anses företaget ha två fasta driftställen. Om verksamheten ofta förflyttas mellan olika närbelägna platser kan istället det området detta sker inom komma att betraktas som en stadigvarande plats förutsatt att det finns en kommersiell och geografisk sammanhängande enhet mellan platserna.¹⁵⁰

¹⁴³ OECD- kommentaren, paragraf 1 nr 4.

¹⁴⁴ E. Berthou, Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, SN nr 11 2002, s. 6

¹⁴⁵ OECD- kommentaren, paragraf 1 nr 1, 2, 8 och 9 och M. Dahlberg, Fast driftställe- ett begrepp på drift, s. 2

¹⁴⁶ K. Vogel, The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition. 1999, s. 22.

¹⁴⁷ Se vidare M. Dahlberg, Fast driftställe- ett begrepp på drift? SN nr 12, 1993, s. 5 f.

¹⁴⁸ E. Berthou, Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, SN nr 11 2002, s. 6.

¹⁴⁹ OECD- kommentaren, paragraf 1 nr 5 och Handledning för internationell beskattning 2008, Skatteverket, s. 495.

¹⁵⁰ OECD- kommentaren, paragraf 1 nr 5.1. Kravet på en kommersiell och geografisk sammanhängande enhet mellan platserna kan illustreras med två exempel. I exemplet ”kontorshotell” hyr en konsultbyrå olika kontor i ett kontorskomplex. Här kan hela byggnaden som hyser kontoren betraktas som en geografisk punkt där

6.3 Subjektivitetskravet

Utöver kravet på en faktiskt påvisbar plats för affärsverksamheten måste subjektivitetskravet vara uppfyllt för att ett fast driftställe skall anses föreligga. Subjektivitetskravet innebär en bedömning som syftar till att försöka avgöra huruvida skattesubjektets kan anses ha en närvaro i etableringslandet och om denna närvaro kan anses vara stadigvarande. Genom att besvara förfogandetestet och beständighetstestet kan man avgöra skattesubjektets närvaro i källstaten.¹⁵¹

6.3.1 Förfogandetestet

Det är inte tillräckligt att ett företag är verksamt på ett visst affärsställe för att ett fast driftställe skall anses föreligga. Utöver de krav som lokaliseringstestet ställer upp krävs även att det fasta driftstället är lokaliserat i det utländska skattesubjektets egna lokaler i källstaten. Av detta följer ett krav på att företaget förfogar över platsen eller lokalen som dessutom måste uppfylla ett beständighetstest.

Kravet på förfogande innebär att det utländska företaget disponerar över platsen eller lokalen för affärsverksamheten.¹⁵² Det förhållandet att företaget inte har en legal rätt att disponera över platsen har ingen avgörande betydelse för att uppfylla förfogandetestet. En plats för affärsverksamhet kan anses föreligga även om det utländska företaget förfogar över en plats olagligt. Det spelar således ingen roll på vilket sätt som företaget förfogar över platsen eller lokalerna för verksamheten.¹⁵³

Graden av förfogande behöver inte vara av en viss omfattning eller enbart av företaget.¹⁵⁴ Platsen för verksamheten behöver inte enbart användas av det utländska företaget. Fast

”kontorshotellet” anses vara en plats för affärsverksamheten för konsulentbyrån. Av samma anledning är en gågata eller en marknadsplats där en försäljare regelbundet sätter upp ett stånd att betrakta som en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Om ett kommersiellt sammanhang inte finns, kan inte den omständigheten att verksamheten bedrivs inom en geografiskt begränsad yta resultera i att den ytan anses utgöra en enskild plats för affärsverksamheten. Exempel på när flera platser inte är att betrakta som kommersiell och geografisk sammanhängande enhet är t.ex. när en målare arbetar för flera oberoende arbetsgivare med oberoende uppdragsavtal i ett stort kontorskomplex. I dessa fall kan byggnaden inte betraktas som en stadigvarande plats då det inte är fråga om ett enskilt projekt för att reparera byggnaden. Om målaren däremot endast är anställd av en uppdragsgivare är arbetsplatsen att anses som en kommersiell och geografisk enhet. I dessa fall blir det fråga om ett enskilt kontrakt där arbetet utförs för enskild kunds räkning. Vidare utgör uppdraget/projektet ett enskilt projekt för målaren och byggnaden i sin helhet kan då anses utgöra en enskild plats för affärsverksamheten vad gäller just det arbetet, vilket innebär att den då utgör en sammanhängande kommersiell och geografisk enhet. Å andra sidan, kan en plats där verksamheten bedrivs som en del i ett enskilt projekt som är att betrakta som en sammanhängande kommersiell enhet sakna det nödvändiga geografiska sambandet för att anses utgöra en enskild plats för affärsverksamhet. En konsulent som inom ramen för ett enskilt projekt för utbildning av en banks personal arbetar vid flera olika filialer som är belägna på olika platser skall varje filial bedömas för sig. Om konsulten flyttar mellan olika kontor inom en filial som är belägen på en viss plats är kravet på geografiskt samband uppfyllt. En filial belägen på en viss plats har geografiskt samband, vilket saknas då konsumenten flyttar mellan filialer belägna på olika platser. Se vidare OECD- kommentaren, paragraf 1 nr 5.2, 5.2 och 5.4.

¹⁵¹ K. Vogel, *The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition*. 1999, s. 21.

¹⁵² OECD- kommentaren, paragraf 1 nr 4.2.

¹⁵³ OECD- kommentaren, paragraf 1 nr 4.2.

¹⁵⁴ Enligt Dahlberg finns inga särskilda proportioner på företagets verksamhet eller användning så länge platsen kan nyttjas för företagets verksamhet. Se vidare M. Dahlberg, *Fast driftsställe- ett begrepp på drift?* SN nr 12, 1993, s. 3.

driftställe kan föreligga även om företaget hyr ut delar av lokalen eller använder den till andra ändamål än den rörelse som under normala fall bedrivs av företaget. Vidare finns inget krav på att det utländska företaget äger lokalen eller anordningen, utan det räcker med att företaget hyr lokalen eller bedriver sin verksamhet i ett annat företags affärsutrymme.¹⁵⁵

I OECD:s kommentarer finns några exempel där gränsdragningen belyses:

Det första exemplet avser en försäljare som regelbundet besöker inköpschefen i dennes lokaler för att ta upp beställningar. I dessa fall anses inte kundens lokaler stå till förfogande för det företag för vilket försäljaren arbetar, dvs. lokalerna kan inte anses utgöra en stadigvarande plats för affärsverksamheten från vilken företagets verksamhet bedrivs.¹⁵⁶

Det andra exemplet är när en anställd hos företaget A under en längre tid tillåts använda ett kontor som tillhör företaget B (förvärvat dotterbolag), för att kontrollera att företaget B uppfyller de avtalsförpliktelser som ingåtts med företaget A. I det här fallet skall företaget B:s kontor i utlandet anses utgöra ett fast driftställe då kontoret står till förfogande för företaget A.¹⁵⁷

Ett tredje exempel är när en transportör regelbundet och under flera år använder en lastbrygga i en kunds lagerlokal för att avlämna varor. I dessa fall är förfogandet till lastbryggan så pass begränsad i tid att ett fast driftställe inte kan anses föreligga.¹⁵⁸

Ett fjärde exempel där ett fast driftställe anses ha upprättats är när en målare under en period av tre dagar i veckan under två års tid utför arbete i kundens kontor. I dessa fall leder målarens närvaro i kundens kontor där han utför sin huvudsyssla (måla) till att han förfogar över lokalen så att ett fast driftställe uppstår.¹⁵⁹

6.3.2 Beständighetstestet

Beständighetstestet skall ses i ljuset av lokaliseringstestet och förfogandetestet. Även om en etablering uppfyller lokaliserings- och förfogandetestet är detta inte tillräckligt för att källstaten skall kunna beskatta en utländsk etablering. Det måste även föreligga en beständighet/permanens i lokaliseringen respektive förfogandet.

En etablering måste ha en viss varaktighet¹⁶⁰ för att ett fast driftställe skall anses föreligga, dvs. den får inte vara av ren temporär natur.¹⁶¹ Detta innebär att termen stadigvarande/permanens i OECD:s modellavtal skall förstås som ”på obestämd tid” snarare än ”evigt varande”.¹⁶² I OECD:s kommentarer anges endast en fast tidsram för entreprenadarbeten. Enligt art. 5.3 utgör entreprenadarbeten ett fast driftställe om verksamheten pågår längre än 12 månader. I övrigt framgår ingen tidsram, vilket enligt

¹⁵⁵ K. Vogel, *The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition*. 1999, s. 22 och OECD- kommentaren, paragraf 1 nr 4.

¹⁵⁶ OECD- kommentaren, paragraf 1 nr 4.2.

¹⁵⁷ OECD- kommentaren, paragraf 1 nr 4.3.

¹⁵⁸ OECD- kommentaren, paragraf 1 nr 4.4.

¹⁵⁹ OECD- kommentaren, paragraf 1 nr 4.5.

¹⁶⁰ OECD:s modellavtal talas om permanens.

¹⁶¹ OECD- kommentaren, paragraf 1 nr 6.

¹⁶² K. Vogel, *The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition*. 1999, s. 24.

Dahlberg medför att fast driftställe kan anses föreligga även efter kortare tidsperioder.¹⁶³ Ett fast driftställe kan anses föreligga även om platsen för verksamheten endast existerat under en kort tid därför att verksamheten till sin natur är kortvarig. En period av sex månader har enligt internationell praxis generellt sätt ansetts uppfylla kriteriet för varaktighet även om medlemsstaternas interna praxis inte har varit enhetlig.¹⁶⁴ Ett undantag har varit gällande för verksamhet av återkommande natur där man istället sett till antalet gånger och den totala tid som platsen använts.¹⁶⁵ I de fall där ett utländskt företag bedrivit verksamhet uteslutande i ett land under en kortare tid anses en starkare anknytning till källstaten ha upprättats än till hemviststaten och således anses utgöra ett fast driftställe.¹⁶⁶

Beständighetstestet kan som ovan nämnts vara uppfyllt trots att verksamheten inte pågått under sex månader. Enligt Berthou har ett fast driftställe ofta inte ansetts föreligga om verksamheten funnits på en plats kortare tid än sex månader.¹⁶⁷ Enligt Vogel uppstår ett fast driftställe även om etableringen varat en kortare tid än sex månader förutsatt att avsikten från början var att etablera sig under denna tidsperiod.¹⁶⁸

Vad gäller relationen mellan beständighetstestet och förfogandetestet skall det framhållas att permanentstestet inte är beroende av affärsaktivitetstiden utan snarare den faktiska tiden man förfogar lokalen i etableringslandet. Denna distinktion är exempelvis av stor betydelse då en konsulent endast presterar delar av tiden vid affärsstället.¹⁶⁹

Starttiden för etableringen av ett fast driftställe är den dagen då affärsstället står till den utländska företags förfogande, även om denne enbart bedriver förberedande arbete. Denna tid upphör när företaget rätt att disponera över affärsstället går ut.¹⁷⁰

6.4 Funktionalitetstestet

En förutsättning för att ett fast driftställe skall anses föreligga är att affärsstället tjäna affärsverksamheten som pågår i etableringslandet. Av detta följer att endast ett fast lokaliserat affärsställe och en pågående affärsverksamhet tillsammans i ett och samma land kan utgöra fast driftställe. Huruvida detta är fallet avgörs genom en tillämpning av affärsverksamhetstestet och hänförlighetstestet.

¹⁶³ M. Dahlberg, Fast driftsställe- ett begrepp på drift? SN nr 12, 1993, s. 7.

¹⁶⁴ OECD- kommentaren, paragraf 1 nr 6.

¹⁶⁵ Vogel menar på att beständighetstestet är uppfyllt trots att verksamheten inte pågår under sex månader om den kan visa regelbundenhet. Som exempel anger han en på förhand bestämd vistelse utomlands om fyra månader per år under en femårsperiod. Här har dock medlemsstaterna olika tidsbegränsningar. Se vidare K. Vogel, *The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition*. 1999, s. 26.

¹⁶⁶ OECD- kommentaren, paragraf 1 nr 6.

¹⁶⁷ E. Berthou, Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, SN nr 11 2002, s. 2

¹⁶⁸ K. Vogel, *The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition*. 1999, s. 26.

¹⁶⁹ *Ibid.* s. 26.

¹⁷⁰ *Ibid.* s. 26.

6.4.1 Affärsverksamhetstestet

En första förutsättning för att en verksamhet skall anses kunna utgöra fast driftställe är att den utgör näringsverksamhet enligt nationell rätt eller aktuell dubbelbeskattningsavtal. Om medlemsstaterna har olika definitioner på vad som utgör näringsverksamhet kan internationell dubbelbeskattning uppstå. En andra förutsättning är att verksamheten omfattas av modellavtalets art. 7.¹⁷¹ En tredje bedömningspunkt utesluter vissa typer av affärsverksamheter från beskattning trots att de utgör fast driftställe enligt nationell rätt och faller inom ramen för art. 7. Här aktualiseras den negativa listan i art. 5(4) som anger när en etablering inte är att anses som fast driftställe även om verksamheten bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamheten. Den negativa listan är inte uttömmande. Listan syftar till att exkludera alla stödverksamheter och verksamheter av biträdande art. Dessa verksamheter anses inte ha en sådan anknytning till den andra avtalslutande staten att de skall beskattas där. När man skall avgöra huruvida ett fast driftställe är av stödjande natur skall man försöka avgöra huruvida om verksamheten som bedrivits från ett fast lokaliserat ställe har varit verksamhetens affärer, kärnverksamheten. Det skall alltså göras en distinktion mellan företagets kärnverksamhet och sådan verksamhet som endast är av föreberedande eller biträdande art. Kärnverksamheten är den affärsverksamhet som utgör den faktiska signifikanta aktiviteten, dvs. den verksamhet som utgör stommen i affärsverksamheten.¹⁷²

6.4.2 Hänförbarhetstestet

Hänförbarhetstestet förutsätter att affärsverksamheten kan hänföras till det fasta driftstället. Av detta följer att aktiviteten skall ombesörjas genom det fasta driftstället. Det finns två alternativa utgångspunkter¹⁷³ som man kan utgå ifrån när man ska bedöma huruvida aktiviteten utförs av det fasta driftstället. Den första rör tolkningen av modellavtalets ordalydelse där man utgår från att det fasta driftstället utgör ”basen” för det utländska företagets verksamhet i källstaten och att företagets kärnverksamhet utövas genom denna bas. Den andra tolkningen innebär att ett fast driftställe anses ha upprättats om utlandsverksamheten har inneburit en kärnverksamhet även om denna bedrivits utanför det fasta driftställets lokalisering. Detta förutsätter dock att det sker inom samma jurisdiktion. Denna teori innebär att även verksamheter av förberedande art kan anses utgöra fast driftställe.¹⁷⁴

6.5 Den negativa listan

Den negativa listan finns i artikel 5 punkt 4 och anger när en etablering inte är att anses som fast driftställe även om verksamheten bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamheten. Undantagssituationerna i art. 5(4) omfattas inte av den svenska definitionen i 2 kap. 20 § IL. Detta innebär att ett utländskt företag som från ett kontor i

¹⁷¹ K. Vogel, *The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition*. 1999, s. 26. Undantag från art. 7 görs för inkomster från oflyttbar egendom, art. 6, internationell skepps- och lufttrafik, art. 8 och independent personal services, art. 14. Det skall påpekas att det inte spelar någon roll om nationell rätt klassificerar dessa verksamheter som affärsverksamheter.

¹⁷² *Ibid.* 26.

¹⁷³ The base theory och The attraction theory.

¹⁷⁴ K. Vogel, *The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition*. 1999, s. 26.

Sverige bedriver förberedande verksamhet, kan bli beskattat i Sverige, såvida inte tillämpligt dubbelbeskattningsavtal innehåller undantagen enligt OECD:s artikel 5(4).¹⁷⁵ Verksamheter av förberedande eller biträdande natur är användning av anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämning av varor tillhöriga företaget, innehavande av varulager uteslutande för nyss nämna syften, innehavande av plats uteslutande för inköp av varor eller inhämtande av information och så vidare.¹⁷⁶

Det kan hävdas att förberedande verksamhet inte alla gånger kan anses vara näringsverksamhet varför beskattning inte kan ske redan på den grunden.¹⁷⁷

6.6 Praxis

Enligt svensk intern lagstiftning utgår man i första hand från den svenska lagstiftningen och fastställer huruvida ett fast driftställe föreligger. Om detta är fallet enligt intern svensk rätt måste lagstiftaren vända sig till dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och exempelvis Tyskland, och avgöra om avtalet inskränker den svenska lagstiftningen.

Uppsökande verksamhet

I RÅ 1998 not 188 ställdes frågan om vad som anses utgöra ett fast driftställe på sin spets enligt intern svensk rätt och dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1992:1193) mellan Sverige och Tyskland. I målet prövade RR ett förhandsbesked från D.A.M (Deutsche Angelräte Manufaktur Hellmuth Kuntze GmbH & Co. KG). Frågan gällde innebörden av fast driftställe enligt 53 § p. 3 KL (2 kap. 29 § IL) och artikel 5 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland.¹⁷⁸

D.A.M:s tillverkade och sålde vissa typer av produkter i Tyskland och hade för avsikt att etablera sig på den svenska marknaden genom att utnyttja detaljister här i Sverige. Pga. det geografiska avståndet mellan Tyskland och marknaden i Sverige beslöt D.M.A att inrätta ett kontor med utställningslokal i Sverige. Kontoret i Sverige hade tre anställda med uppgifter som marknadsföring och förmedling av företagets produkter i Sverige. D.M.A gjorde klart att personalen i Sverige inte skulle ha någon fullmakt att ingå bidande avtal å D.M.A:s vägnar. Lönen för de anställda skulle till ¾ vara fast och utbetalas av D.A.M i Tyskland. ¼ av lönen skulle däremot vara rörlig och beroende av storleken på ordererna från Sverige.

I sin ansökan om förhandsbesked ställde D.A.M tre frågor:

- 1) Kommer D.A.M:s verksamhet i Sverige leda till att bolaget får ett fast driftställe i Sverige enligt 53 § KL (2 kap. 29 § IL)?
- 2) Om fast driftställe föreligger enligt fråga 1. Föreligger även ett fast driftställe för D.A.M verksamhet i Sverige enligt dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1992:1193) mellan Sverige och Tyskland?
- 3) Skulle svaret på fråga 1 och 2 bli annorlunda om den svenska personalen fick en fast lön istället för den rörliga lönen som man angett i ansökan om förhandsbesked?

Inledningsvis konstaterade SRN att man först måste göra en utredning om att fast driftställe föreligger enligt nationell rätt. Därefter om ett fast driftställe föreligger enligt dubbelbeskattningsavtalet. SRN fastlog att frågan om lön till personalen inte kunde anses ha någon inverkan om ett fast driftställe förelåg, varken internerettsligt eller med anledning av dubbelbeskattningsavtalet.

¹⁷⁵ Red. J. Källqvist och Anders Köhlmark, Internationella skattehandboken, 6 uppl., 2007, s. 87.

¹⁷⁶ Art. 5.4 OECD:s modellavtal.

¹⁷⁷ Red. J. Källqvist och Anders Köhlmark, Internationella skattehandboken, 6 uppl., 2007, s. 87.

¹⁷⁸ Dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1992:1193) mellan Sverige och Tyskland.

Vidare konstaterade SRN att ett fast driftställe förelåg. Som motivering angavs att D.A.M:s kontorsverksamhet måste anses utgöra en stadigvarande plats för affärsverksamhet, då personalen bedrivit uppsökande verksamhet. Visserligen kunde vissa delar av verksamheten från det svenska kontoret enligt dubbelbeskattningsavtalet vara av föreberedande eller biträdande art, men eftersom denna verksamhet inte uteslutande omfattades av undantagen ansågs ett fast driftställe föreligga även enligt dubbelbeskattningsavtalet. RR fastställde SRN:s bedömning.

Fast driftställe ansågs alltså föreligga trots att de anställda inte hade någon behörighet att ingå bindande leveransavtal för D.M.A:s räkning här i Sverige. Vidare skulle samtliga leveransavtal först accepteras i Tyskland där även alla orderbekräftelser och fakturor skulle ställas ut för att därefter skickats direkt till de svenska kunderna. Enligt det aktuella dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland skulle stadigvarande plats för verksamheten inte innefattas i uttrycket ”fast driftställe” om man endast bedrev vetenskaplig forskning, liknande verksamhet av förberedande eller biträdande art eller om platsen endast utför reklam eller ger upplysning.¹⁷⁹ Även om vissa delar av den vid kontoret bedrivna verksamheten var att hänföra till sådan verksamhet som avses i art. 5.4 e i dubbelbeskattningsavtalet, kunde verksamheten vid kontoret inte uteslutande vara av den arten. Även vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet medförde av den anledningen inrättandet av ett kontor i Sverige, i enlighet med förutsättningarna i ärendet, att D.M. A skulle anses ha ett fast driftställe här i landet.

De slutsatser som man kan dra av RÅ 1998 not 188 är bl a. att det saknar självständig betydelse huruvida fakturering sker via ett i Sverige inrättat kontor eller ej, så snart affärsverksamheten startats genom anställda vid kontoret. I de fall där personal anlitas för uppsökande verksamhet hos potentiella kunder anses gränsen passerad för vad som kan anses som en verksamhet av uteslutande förberedande eller biträdande art.¹⁸⁰

¹⁷⁹ Art. 5.4 e.

¹⁸⁰ Handledning för internationell beskattning 2008, Skatteverket, s. 502 och OECD- kommentaren, paragraf 4 nr 24.

Plats för företagsledning

Kammarrättens i Stockholm dom den 20 maj 1999

Frågan i målet var om ett Cayman Islandbolag i Stena- gruppen hade ett fast driftställe i Sverige på grund av företagsledning här i riket.

Dotterbolagets verksamhet bestod av att äga fartyg som hyrdes ut till andra bolag inom koncernen. Det aktuella året hade Cayman-bolaget avyttrat ett fartyg. RSV ansåg att fast driftställe förelåg med anledning av att koncernledningen i Sverige ansågs ha fattat det strategiska besluten för dotterbolagets räkning, dotterbolaget hade inte något eget kontor eller egen personal på Cayman Island, i stort sätt samtliga löpande affärstransaktioner hade bokförts på moderbolagets kostnadskonton samt att moderbolaget hade förvaltat dotterbolagets bankmedel och hade även rätt att överföra bankmedel från dotterbolagets konton. Dotterbolaget invände dock att fyra av styrelsen totalt sju ledamöter var bosatta på Cayman Island varav tre även var medborgare där. Vidare anförde bolaget att de tre som var medborgare på Cayman Island även var de som haft det övergripande ansvaret för bolagets drift. Styrelsemötena hölls på Cayman Island och fullmaktsuppdragen utfördes inte i Sverige utan nästan uteslutande i England.

Skattemyndigheten anförde att ett fast driftställe existerar i Sverige på bland annat följande grunder:

1. koncernledningen i Sverige har fattat de strategiska besluten för bolagets räkning,
2. koncernledningen i Sverige har haft fullmakt att finansiera förvärven av fartygen och att ingå de avtal om försäkring m.m. som varit förenade med förvärven,
3. dotterbolaget Ltd har inte något eget kontor eller egen personal på Cayman Islands, utan allt arbete med uthyrningen av företagen har skett från koncernens huvudkontor i Göteborg,
4. så gott som alla löpande affärstransaktioner har bokförts på moderbolaget AB:s kostnadskonton,
5. moderbolaget AB:s finansdivision har förvaltat dotterbolaget Ltd:s bankmedel och har haft rätt att överföra medel från dotterbolaget Ltd:s konto,
6. kontoutdragen från dotterbolaget Ltd:s konto har sänts c/o det svenska moderbolaget AB och
7. moderbolaget AB:s tekniska division har ansvarat för fartygens tekniska utrustning.

Länsrätten hade att bedöma om fast driftställe kunde anses föreligga med anledning av plats för företagsledning i Sverige. Länsrätten fastlog att dotterbolaget bedrivit sin verksamhet sin verksamhet från koncernens huvudkontor i Göteborg genom anknytning till koncernledningen i Sverige och andra svenska koncernbolag. Länsrätten beskattade dotterbolaget för hela dess resultat. Till skillnad från Länsrätten fann Kammarrätten att fast driftställe inte förelåg. Den omständigheten att styrelsens verksamhet var förlagd till Cayman Island och skett enligt där rådande associationsrättsliga regleringar var något som talade starkt för att bolaget skulle anses ha bedrivit sin verksamhet där. Vidare ansåg Kammarrätten inte att det hade visats att bindande avtal rörande köp och försäljning och utchartering av fartyg fattats i Göteborg. Även den omständigheten att personal i Göteborg hanterat dotterbolagets bankmedel och ombesörjt dess löpande betalningar ändrade inte Kammarrättens bedömning. Detta trots att dotterbolagets styrelsen kan ha varit bunden av direktiv från moderbolaget i Sverige när de fattat beslut.

Kammarrätten tog följande omständigheter i beaktande:

1. dotterbolaget Ltd:s ägarstruktur,
2. dotterbolaget Ltd:s ändamål och typ av verksamhet,
3. styrelsens sammansättning och medlemmarnas bakgrund och nationalitet,
4. plats och frekvens för dotterbolaget Ltd:s styrelsesammanträden,
5. personer som varit närvarande vid styrelsesammanträdena,
6. var strategiska och andra typer av beslut har fattats för dotterbolaget Ltd och av vem,
7. var civilrättsligt bindande avtal har träffats för dotterbolaget Ltd,
8. vem som förvaltar dotterbolaget Ltd:s bankmedel,

9. vem som ansvarat för dotterbolaget Ltd:s löpande betalningar och
10. var de personer som utfört sysslor för dotterbolaget Ltd varit anställda och var sysslorna har utförts.

I domen där man fastslog att dotterbolaget inte kunde anses ha ett fast driftställe i Sverige verkar det avgörande enligt Berthou ha varit att avtal inte ingicks i Sverige och att styrelsebesluten i dotterbolaget tagits på Cayman Island och att de avtal som ingåtts utomlands slutits av andra än dotterbolagets svenska styrelseledamöter.¹⁸¹

Avgörandet överklagades till Regeringsrätten men prövningstillstånd beviljades inte enligt beslut den 13 december 2001.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 13 december 1999

I ett förhandsbesked från SRN den 13 december 1999 var frågan om fast driftställe i Sverige för utländskt bolag pga. av plats för företagsledning. Fast driftställe ansågs inte föreligga. Frågan var huruvida ett danskt bolag kunde anses få ett fast driftställe i Sverige enbart av den anledningen att de personer som utgör detta bolags företagsledning även arbetade på koncernkontoret i Sverige där det bland arbetsuppgifterna som de utförde även ingick uppdrag som de erhållit från styrelsen i det danska bolaget. SRN besvarade frågan nekande och konstaterade att det förhållandet att styrelsen i det utländska X A/S under de angivna förutsättningarna ger i uppdrag åt det svenska AB Y att utföra vissa kvalificerade uppdrag och att den person som är VD i X A/S också är anställd i av AB Y och utför arbetsuppgifter medför inte att X A/S får ett fast driftställe i Sverige. Det spelade enligt SRN ingen roll om hela eller endast delar av koncernledningen är anställd hos det svenska dotterbolaget. SRN tog inte ställning till om svaret skulle bli annorlunda om några eller alla styrelsemöten för moderbolaget hölls i Sverige. Dock framhöll SRN att allt det arbete som avsåg de formella funktionerna för moderbolaget skulle utföras i det land där bolaget var hemmahörande och att det på så sätt inte skulle kunna anses någon plats för företagsledning i Sverige. Det förhållandet att VD för moderbolaget var anställd vid det svenska dotterbolaget och i denna egenskap möjligen skulle komma att utföra tjänster åt moderbolaget i Sverige ändrade inte SRN ställning.

Sammanfattning:

Begreppet ”plats för företagsledning” i 2:29 2 st. och art. 52 i OECD:S modellavtal styr begreppet fast driftställe, men skall skiljas från begreppet ”verklig ledning”. Verklig ledning kan ett företag endast ha i en stat medan plats för företagsledningen kan ett företag ha i flera stater. Ett exempel på detta är när den affärsmässiga verksamheten styrs från ett land medan den tekniska verksamheten styrs från ett annat land.¹⁸² I skatterättsnämndens förhandsbesked den 13 december 1999 gjorde nämnden klart att allt arbete som avsåg de formella funktionerna för moderbolaget A/S skulle verkställas i det land detta bolag var hemmahörande. Av den anledningen kunde ingen plats för företagsledning anses konstituerad i Sverige. Det förhållandet att VD:n för A/S var anställd vid det svenska dotterbolaget och i denna egenskap eventuellt skulle komma att utföra tjänster åt A/S i Sverige ändrade inte denna bedömning. Den svenska bolagskonstruktionen och VD:ns anställning i det svenska dotterbolaget skyddade moderbolaget A/S från att få företagsledning i Sverige.

¹⁸¹ E. Berthou, Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, SN nr 11 2002, s. 11.

¹⁸² K. Vogel, On Double Taxation Conventions, 1997, s. 334 f.

Dotterbolag som fast driftställe

I RÅ 1998 not 229 prövades frågan om ett dotterbolag kunde anses utgöra fast driftställe för sitt moderbolag enligt huvudregeln. Efter att det hade fastslagits att fast driftställe förelåg uppstod frågan huruvida utdelning som ett utländskt moderbolag mottagit från sitt helägda svenska dotterbolag skulle beskattas i Sverige som hänförlig till ett fast driftställe för moderbolaget i Sverige.

Det finska bolaget X överklagade SRN förhandsbesked från SRN angående inkomstskatt. Bolaget X var en nybildad koncern med säte i Helsingfors. Det finska bolaget Y och det svenska bolaget Z var helägda bolag i X- koncernen. För att samordna koncernens verksamhet sammanträdde koncernledningen varannan vecka i Helsingfors och varannan i Stockholm. Av den anledningen hade moderbolaget X ett kontor i Stockholm med arbetsrum, sekreterarservice etc. för koncernledningens möten. SRN fastlog att kontoret utgjorde ett fast driftställe. Bolaget X frågade huruvida detta innebar att en aktieutdelning från bolaget Z till X blev skattepliktig i Sverige. SRN konstaterade att utgångspunkten är att bolaget X är skatteskyldig i Sverige för verksamhet som är hänförlig till fast driftställe eller fastighet. För att utdelning på aktier som ägs av utländska bolag som bedriver verksamhet från fast driftställe här skall kunna utgöra skattepliktig inkomst av näringsverksamhet måste de innehas i och för den verksamhet som driftstället bedriver. Aktierna skall alltså utgöra en tillgång i det fasta driftstället. Verksamheten vid det fasta driftstället bestod i en övergripande samordning av koncernens verksamhet. Detta medförde att en skälig del av bolagets X:s verksamhet skulle beskattas genom det fasta driftstället i Sverige. Vad gäller driftställets andel av vinsten skulle denna beräknas som om det utgjorde ett fristående företag som på marknadsmässiga villkor tillhandahöll bolaget X de tjänster som utfördes där. Vad gäller frågan om en aktieutdelning från bolag Z till X är skattepliktig i Sverige ansåg SRN att aktierna hade ett specifikt förhållande till det fasta driftstället och att de skulle ses som en allmän del i bolaget X:s verksamhet. SRN:s fastslog att den del av bolaget X:s vinst som skulle beskattas genom det fasta dritstället i Sverige inte ingick u aktieutdelningen från bolaget Z. RR fastställde SRN:s förhandsbesked.

En slutsats som kan dras av förhandsbeskedet är att aktier som resulterar i utdelning måste innehas i och för verksamheten vid det fasta driftstället för att kunna bli föremål för beskattning i Sverige.

7 Fast driftställe enligt agentregeln

7.1 Allmänt

Agent som fast driftställe föreligger endast i de fall då ett fast driftställe inte föreligger enligt huvudregeln i 2:29 IL och art. 5 i OECD:s modellavtal. Agentregeln infördes för att hindra utländska bolag från att enkelt kringgå huvudregeln genom att använda sig av inhemska agenter. Samtidigt förhindrar en för vid tolkning av begreppet ”permanent agent” handel över gränserna och andra affärstransaktioner och relationer. Av den anledningen är en korrekt definition och tolkning av begreppet av stor betydelse.¹⁸³

I 2.29 IL tredje och fjärde styckena kommer agentregeln till uttryck. Där framgår att fast driftställe anses föreligga om någon ”är verksam för en näringsverksamhet här i Sverige och har fått och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal för verksamhetens innehavare.”¹⁸⁴ Här åsyftas beroende agenter. Att avtalet med kunderna undertecknas i det utländska företagets hemviststat utgör inte någon garanti att fast driftställe undviks. Detta gäller särskilt fallet om agenten är den som har förhandlat fram avtalsvillkoren.¹⁸⁵ Av fjärde stycket framgår att fast driftställe inte föreligger om ett utländskt företag bedriver verksamhet i Sverige genom förmedling av mäklare, kommissionärer eller någon annan oberoende representant förutsatt att denna verksamhet ingår i representantens vänliga näringsverksamhet. Dessa representanter anses vara oberoende agenter.¹⁸⁶

Det förhållandet att ett utländskt bolag har ett svenskt dotterbolag är inte i sig tillräckligt för att utgöra ett fast driftställe. Dock kan dotterbolaget på grund av sin verksamhet för moderbolaget anses utgöra fast driftställe.¹⁸⁷

I praktiken är gränsdragningen mellan oberoende och beroende agenter svår att dra. I Sverige finns än så länge ingen praxis rörande denna gränsdragning, medan vägledning finns i ett par finska rättsfall samt lagstiftning som införts i Danmark.¹⁸⁸ Lagstiftningen i Danmark innebär att ett en person i Danmark som passivt tar emot beställningar per telefon, telex eller fax inte utgör fast driftställe för ett utländskt företag. Detta är även fallet när denne person står för lagring, paketering och fakturering samt fungerar som mervärdeskatteombud. Det väsentliga för att undvika fast driftställe är att agentens verksamhet är av passiv natur. När agenten börjar ägna sig åt marknadsföring och rådgivning direkt mot kunderna kan fast driftställe uppkomma.¹⁸⁹

Som nämnts ovan finns ingen vägledande praxis i Sverige, vilket innebär att kommentarerna till OECD:s modellavtal får ge vägledning.¹⁹⁰

¹⁸³ R. Urbahns, *The Agency Permanent Establishment in Germany- Translation and Interpretation of the German Federal Court*, 2009, s. 5.

¹⁸⁴ Det kan vara en privatperson eller bolag.

¹⁸⁵ Red. J. Källqvist och Anders Köhlmark, *Internationella Handboken*, 6 uppl., 2007, s. 89.

¹⁸⁶ *Ibid.* s. 89.

¹⁸⁷ *Ibid.* s. 89.

¹⁸⁸ Källqvist och Köhlmark anför att vägledning finns i ett par finska rättsfall utan att ange primärkälla. Se vidare Red. J. Källqvist och Anders Köhlmark, *Internationella Handboken*, 6 uppl., 2007, s. 138.

¹⁸⁹ Även när agenten ägnar sig åt s.k. after sales support, t ex reparationsverksamhet kan fast driftställe uppstå.

¹⁹⁰ Se avsnitt 3.7 ovan.

7.2 Agentregeln enligt OECD:s modellavtal

I modellavtalets art. 5.5 regleras förutsättningarna för när en agentverksamhet anses utgöra fast driftställe. Agentregeln i modellavtalet är subsidiär till huvudregeln i art. 5(1). Det är endast när fast driftställe inte föreligger enligt huvudregeln som kan agentregeln tillämpas. En agent är en person¹⁹¹ som är verksam i en stat för ett företag hemmahörande i en annan avtalsslutande stat.¹⁹² Det är en allmänt accepterad princip att ett utländskt företag skall anses ha ett fast driftställe i en avtalsslutande stat om den har en person där som agerar å företagets vägnar. Detta är således fallet även om det utländska företaget inte har en plats för affärsverksamheten eller har en verksamhet som omfattas av den positiva listan.¹⁹³

Utöver kravet om att agenten skall representera företaget i en annan stat än företagets hemviststat uppställs fyra kriterier för att en agent skall anses utgöra fast driftställe:

Agenten skall inte vara en person som inte är en sådan oberoende representant som avses i art. 5(6) i OECD:s modellavtal. Agenten skall alltså vara i beroendeställning till företaget. Agenten skall ha fullmakt att sluta avtal i huvudmannens namn, Agenten skall regelmässigt utnyttja fullmakten och ha en rätt att ingå avtal rörande huvudmannens egentliga, utåtriktade affärsverksamhet.¹⁹⁴

Det finns inget krav om att agenten måste vara densamma under hela tiden, utan det kan räcka med att flera olika personer sammantaget över tiden kan utgöra fast driftställe. Bedömningen blir således inte annorlunda för att en agent byts ut mot en annan, under förutsättning att agenternas verksamhet till art och omfattning är densamma.¹⁹⁵

Agentregeln rör inte enbart ”försäljningsrelationer” utan även ”servicerelationer”. Ett utländskt bolag som endast erbjuder service kan således få driftställe i en stat där företaget har en agent som företräder och sluter avtal för honom.¹⁹⁶

7.2.1 Fullmakt

Ett fast driftställe enligt agentregeln kräver att agenten har fullmakt att sluta avtal i företagets namn. Med andra ord har man ersatt kravet om *plats för verksamhet* enligt huvudregeln med ett representationskrav. Av detta följer att en agent som har huvudmannens fullmakt att ingå avtal rörande huvudmannens egentliga, utåtriktade affärsverksamhet och som regelmässigt utnyttjar denna rätt, kan anses utgöra fast driftställe.

¹⁹¹ Med person menas såväl fysisk som juridisk person. Se vidare OECD- kommentaren, paragraf 5 nr 32. Detta innebär vidare att ett dotterbolag kan anses vara en beroende representant och därmed utgöra fast driftställe åt sitt moderbolag. AV art. 5.7 framgår dock att endast det förhållandet att ett företag i en stat kontrolleras eller kontrolleras av ett företag i en annan stat, inte skall innebära att något av företagen anses utgöra fast driftställe åt det andra. Se vidare E. Berthou, Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, SN nr 11 2002, s 6.

¹⁹² E. Berthou, Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, SN nr 11 2002, s 5.

¹⁹³ OECD- kommentaren, paragraf 5 nr 31.

¹⁹⁴ E. Berthou, Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, SN nr 11 2002, s 6.

¹⁹⁵ K. Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 1997, s. 333.

¹⁹⁶ K. Vogel, The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition. 1999, s.30.

Begreppet *fullmakt att sluta avtal i företagets namn* är inte begränsat till att endast gälla de fall där representanten rent bokstavligen sluter avtal i företagets namn. Enligt OECD:s kommentar är agentregeln tillämplig i samma omfattning även i de fall där agenten sluter bindande avtal som inte uttryckligen sker i företagets namn.¹⁹⁷

Agentregeln är emellertid endast tillämplig om agenten har behörighet att binda huvudmannen. Om detta inte är fallet, dvs. att agenten inte har behörighet att ingå bindande avtal för sin huvudman kan denne inte anses få fast driftställe i det land där agenten är verksam. Det finns inget krav på att agentens behörighet måste vara av allmän beskaffenhet, utan den kan mycket väl vara begränsad. Den grundläggande förutsättningen för att agentregeln skall vara tillämplig är således att agenten binder sin huvudman. En behörighet som endast ger agenten rätt att avtalsförhandla åt huvudmannen, anses inte tillräckligt för att utgöra fast driftställe.¹⁹⁸ Vidare finns inget krav om att själva undertecknandet görs av agenten om det endast är fråga om en formalitet. Dock kan det vara tillräckligt att agenten har haft behörighet att förhandla fram de avtalsvillkor som blivit bindande för huvudmannen, för att agentregeln skall vara gällande.¹⁹⁹ En åtskillnad mellan avtalsförhandlingar och själva ingåendet av avtal måste alltså göras.²⁰⁰

Vid bedömning av huruvida behörighet föreligger för representanten att ingå avtal i huvudmannens namn, måste hänsyn tas till såväl avtalet mellan parterna som deras faktiska handlande. Vid en bedömning där man endast tar hänsyn till de avtalsrättsliga aspekterna skulle det vara alltför enkelt för parterna att undgå källstatsbeskattning genom att kringgå reglerna om fast driftställe. Detta skulle kunna ske genom att endast göra agenten behörig att, med bindande verkan för huvudmannen, förhandla fram till tidpunkten för avtalslutet för att sedan låta någon från företagets huvudkontor underteckna avtalet. Av den anledningen kan inte endast en formell uppdelning mellan det affärsmässiga ansvaret och den rättsliga behörigheten tillåtas inverka på bedömningen av om fullmakt att ingå avtal föreligger eller ej.²⁰¹ I nyssnämnda fall anses agenten enligt art. 5(5) i OECD:s modellavtal ha slutit avtal i huvudmannens namn i enlighet med sin behörighet.^{202 203}

¹⁹⁷ OECD- kommentaren, paragraf 5 nr 32.1. Detta tillägg till OECD:s kommentarer har tillkommit trots att OECD:s kommentarens paragraf 5 nr 33 föreskriver att ”en person som har fullmakt att förhandla i fråga om alla enskilda avtalsvillkor med bindande verkan för företaget kan sägas använda fullmakten ”i den stat”, även om en annan person undertecknar avtalet i den stat där företaget är beläget. Kommentaren i nr 32.1 ansågs nödvändig då en engelsk domstol hade tolkat regeln som att ett fast driftställe endast kunde föreligga då representanten rent bokstavligen slutit avtal i företagets namn. Se vidare, Handledning för internationell beskattning 2008, Skatteverket, s. 506. Skatteverket anför ingen primärkälla för det engelska fallet.

¹⁹⁸ K. Vogel, *The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition*. 1999, s.30.

¹⁹⁹ *Ibid.* s. 31.

²⁰⁰ E. Berthou, *Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren*, SN nr 11 2002, s. 7.

²⁰¹ OECD- kommentaren, paragraf 5 nr 33 och E. Berthou, *Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren*, SN nr 11 2002, s. 7.

²⁰² K. Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 1997, s. 331 f.

²⁰³ När man skall ta ställning till huruvida agenten haft fullmakt att ingå bindande avtal för huvudmannen måste även en ekonomisk bedömning göras. I vissa fall, t.ex. när det är fråga om ett omfattande avtal, kan huvudmannen förbehålla sig rätten att ingå ett avtal. I dessa fall kan agenten inte anses ha haft behörighet att ingå avtal i enlighet med agentregeln. Om det däremot är fråga om standardiserade massavtal som formellt undertecknas av någon person från huvudkontoret utan någon närmare bedömning av avtalsvillkoren i det enskilda fallet, kan man många gånger utgå från att agenten tagit det avgörande beslutet att ingå avtalet. Agenten anses även ha en behörighet att ingå avtal för huvudmannens räkning i de fall där huvudmannen på egen hand förhandlat fram avtalsvillkoren. Det finns således inget krav att agenten på egen hand förhandlat fram villkoren eller ens haft behörighet att förhandla. Se vidare, E. Berthou, *Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren*, SN nr 11 2002, s. 7.

7.2.2 Regelmässigt utnyttjande

Utöver agentens behörighet att binda huvudmannen krävs även att han regelmässigt utnyttjar denna fullmakt för att utgöra fast driftställe i den stat där han är verksam.²⁰⁴ Om agenten endast har ingått ett avtal för huvudmannen, anses regelmässigt utnyttjande normalt inte föreligga.²⁰⁵ I de fall där nyttjandet av fullmakten motsvarar ett användande som är normalt för den aktuella verksamheten anses kravet däremot vara uppfyllt.²⁰⁶ Många gånger är det problematiskt att avgöra huruvida ett regelmässigt utnyttjande föreligger eller inte. I dessa situationer får man försöka bedöma den frekvens med vilken fullmakten utnyttjats. Här kan huvudregelns stadigvaranderekvisit tjäna som ledning för bedömningen, där man kan ta hänsyn till parternas avsikt om fullmakten var tänkt att användas regelmässigt eller om den endast utgjorde en övergående lösning.²⁰⁷

7.2.3 Huvudmannens egentliga verksamhet

Utöver de uppställda kraven för att agentens regelmässiga utnyttjande av fullmakten skall resultera i ett fast driftställe, krävs att agenten använder fullmakten för huvudmannens egentliga affärsverksamhet. Detta medför att ett fast driftställe inte kan anses föreligga då agentens verksamhet är av sådan förberedande eller biträdande art som avses i art. 5(4).²⁰⁸ Här skall bedömningen göras med utgångspunkt från ett hypotetiskt antagande om att verksamheten bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet, dvs. bedömningen skall ske i relation till huvudregeln. Det är således den faktiska omfattningen av agentens verksamhet som är av avgörande betydelse för bedömningen och agenten måste utnyttja fullmakten för huvudmannens affärsverksamhet för att ett fast driftställe skall anses föreligga.²⁰⁹

7.3 Beroende agenter och oberoende agenter

Endast agenter som är beroende i förhållande till sin huvudman kan utgöra fast driftställe. Förfogandetestet enligt subjektivitetskravet har i agentregeln ersatts med ett beroendetest. De agenter som avses i art. 5(5) är s.k. beroende agenter och är osjälvständiga i förhållande till huvudmannen. De agenter som avses i art. 5(6) är oberoende representanter och anses inte utgöra fast driftställe. Av art. 5(6) framgår att:

”Företag anses inte ha fast driftställe i en avtalslutande stat endast på den grund att företaget bedriver affärsverksamhet i denna stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant”

²⁰⁴ OECD- kommentaren, paragraf 5 nr 31.

²⁰⁵ E. Berthou, Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, SN nr 11 2002, s. 7.

²⁰⁶ K. Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 1997, s. 332 f.

²⁰⁷ Ibid. s. 332 f. Se även OECD- kommentaren, paragraf 5 nr 33.1 där det framgår att det inte är möjligt att uppställa ett exakt frekvenstest.

²⁰⁸ OECD- kommentaren, paragraf 5 nr 33.

²⁰⁹ K. Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 1997, s. 333 f och E. Berthou, Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, SN nr 11 2002, s. 7. Det skall påpekas att lokaliseringstestet enligt huvudregeln har ersatts med ett krav att agenten skalla en viss anknytning till källstaten. Det är inte tillräckligt att agenten har skatterättslig hemvist i källstaten för att huvudmannen skall få ett fast driftställe. En agent som gör in och utresor kan inte konstituera fast driftställe, vilket innebär att en tillfällig vistelse inte kan utgöra fast driftställe enligt agentregeln heller. Se vidare, K. Vogel, The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition. 1999, s.31.

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

Agenten skall vara rättsligt och ekonomiskt oberoende av det utländska företaget. Agenten skall bedriva sin sedvanliga verksamhet när han är verksam för det utländska företaget.²¹⁰

7.3.1 Rättsligt och ekonomiskt oberoende

Vid en bedömning huruvida agenten anses rättsligt och ekonomiskt oberoende av huvudmannen görs ett ”beroendetest”. Huruvida en agent är oberoende är avhängigt av omfattningen av de skyldigheter som agenten har gentemot huvudmannen. Om agentens kommersiella aktiviteter för det utländska företaget är föremål för detaljerade instruktioner eller kontroll, kan agenten inte anses självständig/beroende agent för det utländska företaget.²¹¹ Vid en tillämpning av beroendetestet är alltså inte själva omfattningen på den verksamhet som agenten får utföra för huvudmannen som är det väsentliga, utan den grad av frihet som agenten åtnjuter då denna utför sysslor åt huvudmannen.²¹² En oberoende agent är i regel själv ansvarig för sitt arbete gentemot huvudmannen och är generellt sätt inte underkastad detaljerad kontroll av hur arbetet utförs. Att agenten litar på huvudmannens specialkunskaper är ett tecken på oberoende.²¹³

Om agenten måste invänta huvudmannens godkännande, innan en affärstransaktion kan genomföras, tyder detta på beroende. Huvudmannens tillgång till och kontroll av agentens redovisning är en annan omständighet som tyder på beroende. En annan indikator kan i vissa fall vara att huvudmannen har en rätt att använda agentens lokaler, eller ta över dessa när åliggandet upphör.²¹⁴

Huruvida agenten är ekonomiskt oberoende alternativt beroende avgörs alltså genom att fastslå agentens kommersiella självständighet. Vid denna bedömning får man även titta till kostnads- och riskfördelningen mellan agenten och det utländska företaget. Om agenten står för sina egna kostnader tyder detta på oberoende. Om huvudmannen är den som betalar agentens utgifter, går i borgen eller ställer säkerhet för agenten anses detta tyda på beroende.²¹⁵

Ett utmärkande drag för agentens oberoende är att denne åtagit sig en ekonomisk risk. Fördelningen av den ekonomiska risken har stor betydelse för bedömningen. Om agenten och huvudmannen tar vardera 50% av riskerna, indikerar detta på att parterna bedriver separata affärsverksamheter och agenten torde vara oberoende.²¹⁶ Om agenten däremot inte har någon

²¹⁰ OECD- kommentaren, paragraf, 6 nr 37.

²¹¹ OECD- kommentaren, paragraf, 6 nr 38.

²¹² E. Berthou, Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, SN nr 11 2002, s. 7.

²¹³ OECD- kommentaren, paragraf, 6 nr 38.3.

²¹⁴ K. Vogel, The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition. 1999, s.31. En omfattande rapporteringsskyldighet är inte i sig tillräckligt för att agenten skall bli beroende. Detta beror på att affärsmässiga skäl kan motivera att även oberoende agenter åläggs ett omfattande rapporteringskrav. Se vidare, E. Berthou, Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, SN nr 11 2002, s. 6.

²¹⁵ E. Berthou, Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, SN nr 11 2002, s. 6.

²¹⁶ K. Vogel, The OECD Model Convention 1997 and Beyond. Current Problems of the Permanent Establishment Definition. 1999, s.31.

ekonomisk riks alls, är denne normalt att betrakta som beroende av huvudmannen. Vid denna bedömning är ersättningsens karaktär till agenten. Det förhållandet att arbetet utförs på löpande räkning och mot garanterad ersättning talar för att den ekonomiska risken inte bärs av agenten.²¹⁷

7.3.2 Sedvanlig verksamhet

Utöver att agenten måste vara både rättsligt och ekonomiskt beroende enligt beroendetestet, krävs även att agenten bedriver sin sedvanliga verksamhet när han är verksam för huvudmannen. Enligt art. 5(6) måste de aktiviteter som agenten utför för huvudmannens räkning falla under agentens sedvanliga verksamhet för att denne skall anses vara oberoende. När man skall avgöra om aktiviteten faller innanför eller utanför agentens sedvanliga verksamhet, skall man försöka bedöma de aktiviteter som utförs av agenter och kommissionärer i branschen och inte på den aktuella agentens aktiviteter. Det skall således ske en jämförelse med den sedvanliga verksamheten hos oberoende agenter inom branschen. I de situationer där en sådan jämförelse inte är möjlig att genomföra, t.ex. om agentens verksamhet är av ovanligt slag, kan en annan bedömning komma ifråga.²¹⁸

7.4 Praxis

Det finns ett fall från kammarätten i Stockholm som är av intresse i sammanhanget även om fast driftställe i fallet ansågs föreligga enligt huvudregeln och inte agentregeln. Mellan ett svenskt dotterbolag (MPG) och ett utländskt moderbolag (MLL) fanns ett ”agentavtal” titulerat ”Commission Agency and Trade Mark License Agreement”. Båda bolagen hävdade att det svenska dotterbolaget uppträdde som kommissionär åt det cypriotiska moderbolaget. Enligt agentavtalet hade MPG en exklusiv rätt att mot provision tillverka, marknadsföra och sälja moderbolagets produkter. Varje månad redovisade och betalade MPG försäljningsintäkterna (efter avdrag för provision och fasta och rörliga kostnader) till moderbolaget MLL. Då en stor del av tillverknings- och distributionsprocessen ägde rum i MPG:s lokaler i Sverige var det inte fråga om ett normalt kommissionärsavtal. KamR valde att tillämpa 2:29 1 st. IL då den största delen av MLL:s verksamhet i själva verket hade utförts av MPG i deras svenska lokaler. Domstolen förde dock en diskussion kring kommissionärsförhållandet och agentregeln. Enligt KamR kunde MPG inte betraktas som agent/kommissionär eftersom agentavtalet gick utöver detta. I sitt taxeringsbeslut hade Skattemyndigheten angivit att MPG inte kunde anses ha någon självständig roll gentemot MML, utan agerade helt och hållet enligt instruktioner från MML. Detta innebar att MPG inte kunde anses ha någon oberoende ställning i förhållande till MML. Vidare fastslog KamR att MPG varit föremål för detaljreglering och omfattande kontroll från MML:s sida. MPG kunde inte heller anses bära någon ekonomisk risk vare sig för framställning eller försäljning. KamR ansåg inte heller att MPG kunde anses vara oberoende gentemot MML.²¹⁹

Kammarrättens i Stockholm dom den 4 februari 2002.

²¹⁷ E. Berthou, Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, SN nr 11 2002, s. 6.

²¹⁸ Ibid. s. 6.

²¹⁹ KamR i Stockholm, 2005-05-31, Mål nr 7453-54-02, 7456-57-02.

I målet var frågan om fast driftställe förelåg i Sverige för ett utländskt bolag genom agents agerande i samband med värdepapperstransaktioner i Sverige. Kammarrätten ansåg att fast driftställe förelåg.

Ett cypriotiskt bolag hade genom en företrädare, X, genomfört värdepapperstransaktioner i Sverige. Bolagets två direktörer var cyprioter och bolaget hade sin adress på Cypern. Bolagets bedrev ingen verksamhet på Cypern och det var oklart i målet var ägaren hade sin hemvist. Bolaget utfärdade en generalfullmakt till den svenska medborgaren X som även var skriven i Sverige. Handeln med värdepapper ägde rum genom en svensk bank som X lämnade köp- och säljorder till. Skattemyndigheterna anförde på basis av bolagets redovisning att bolagets huvudsakliga verksamhet var att bedriva handel med värdepapper utomlands. Bolaget invände mot denna beskrivning av verksamheten och hävdade att bolagets huvudsakliga verksamhet var att äga, upprätta och licensiera varumärken samt att uppbära licensintäkter därav. Vidare anförde bolaget att man ägnat sig åt affärsförmedling inom olika områden. Enligt bolaget hade generalfullmakten som utfärdats för X gjorts i syfte att låta X kartlägga marknaden för bentonit i Europa. X:s uppdrag i Sverige avsåg inte bolagets huvudsakliga verksamhet och ett fast driftställe kunde därför enligt bolaget inte anses etablerat i Sverige. Vidare anförde bolaget att X lämnat köp- och säljorder till banken i Sverige från Italien och Luxemburg samt att X var bosatt i Italien. Skattemyndigheterna genmålde att X aldrig anmält sig som utflyttad från Sverige och att han deklarerat i Sverige, varvid han redovisat lön från bolaget.

Såväl länsrätten som kammarrätten gjorde samma bedömning och ansåg att X i enlighet med generalfullmakten bedrivit verksamhet i Sverige för bolagets räkning. X hade deklarerat inkomster från bolagets verksamhet som i huvudsak bestått i att bedriva handel med värdepapper genom depåer i svensk bank. Vidare fann domstolarna att verksamheten var tämligen omfattande och att vad bolaget anfört rörande dess huvudverksamhet inte föranledde någon annan bedömning. Bolaget ansågs skattskyldigt i Sverige för den inkomst som var hänförligt till det fasta driftstället. Avgörandet överklagades inte.

Länsrättens i Stockholm dom den 4 februari 2002

Frågan rörde huruvida fast driftställe förelåg i Frankrike för svensk advokatbyrå baserat på juristers agerande vid filial. Fast driftställe ansågs föreligga enligt dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike.

Ett svenskt bolag (advokatbyrå) hade startat verksamhet i Frankrike (filial). Verksamheten bedrevs av juristen X. Bolaget och X hade ingått ett avtal där verksamheten vid filialen reglerades. Avtalet innebar att X knöts till bolaget tills han blivit fullvärdig delägare i bolaget. Vidare skulle bolaget ta hela kostnadsansvaret för filialen. X skulle ägna hela sin tid till filialen som skulle bedrivas enligt bolagets riktlinjer. En del beslut fick dock inte fattas om inte X dessförinnan givits tillfälle att yttra sig. Vidare hade X rätt att fatta beslut i ärenden som inte gällde övergripande principer. De frågor som skulle beslutas gemensamt efter samråd med X var övergripande principer för antagandet av nya klienter, formerna för advokatverksamheten inom filialen, principerna för den administrativa ledningen för filialen, dispositioner och beslut rörande filialens resultat, anställningsvillkor för biträdande jurister och annan personal, arvodesnormer samt frågor om disciplinärt ingripande mot delägare eller annan jurist vid filialen.

Enligt länsrätten skulle avgörande vikt fästas på avtalet vid fråga om filialen skulle anses utgöra bolagets fasta driftställe. Med tanke på bolagets omfattande bestämmanderätt i de flesta för filialen viktiga frågorna ansåg länsrätten att X inte kunde betraktas som verkligt oberoende i förhållande till bolaget. Av den anledningen ansåg länsrätten att filialen var bolagets fasta driftställe och att verksamheten vid filialen bedrivits genom bolaget. Till stöd för sin bedömning påpekade länsrätten att X var förbjuden att befatta sig med uppdrag för klienter som ursprungligen haft kontakt med bolaget om han skulle lämna bolaget. Avgörandet överklagades inte.

Sammanfattning:

Det saknas vägledande praxis i svensk rätt för gränsdragningen mellan beroende och oberoende agenter. I kammarrättsdomen från 2005 framhöll skattemyndigheten att det svenska dotterbolaget agerade helt och hållet utifrån instruktioner från det cypriotiska moderbolaget och därför inte kunde anses ha en självständig ställning. Domstolen framhöll att det svenska bolaget var föremål för detaljreglering och omfattande kontroll från moderbolagets sida. Det svenska dotterbolaget kunde därför inte anses bära någon ekonomisk risk.

I kammarrättens dom den 4 februari 2002 valde domstolen att lägga vikt på hur den fullmakt som X fått var relaterad till bolagets egentliga verksamhet. Enligt kammarrätten hade bolagets huvudsakliga verksamhet bestått i att bedriva handel med värdepapper. X hade ingått ett flertal avtal inom bolagets huvudsakliga verksamhetsområde. Vidare hade X erhållit lön från bolaget och ansågs som en beroende agent.

I länsrättens dom den 4 februari 2002 konstaterade länsrätten att X inte kunde anses vara oberoende i förhållande till bolaget. Länsrätten lade stor vikt på bolagets kostnadsansvar för filialen samt att bolaget haft en genomgripande beslutanderätt i viktiga frågor.

8 Sammanfattande kommentarer och analys

Uppsatsens frågeställningar i avsnitt 1.1 kan således sammanfattas enligt följande;

Vad är förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtalsrätten och den interna internationella skatterätten vid beskattning av fasta driftställen?

Begreppet fast driftställe är ett kriterium för att bestämma om tillräcklig anknytning finns till Sverige för att skattskyldighet skall anses föreligga här för inkomst av näringsverksamhet. Den svenska definitionen av begreppet fast driftställe används för att bedöma under vilka situationer som man skall vända sig till det aktuella dubbelbeskattningsavtalet för att avgöra om fast driftställe föreligger.

Källstaten kan endast göra anspråk på att beskatta den utländska verksamheten om det finns stöd för detta i den interna internationella skatterätten. Denna grund för källstatsbeskattning innebär att det inte är tillåtet att utvidga sitt beskattningsanspråk genom ett dubbelbeskattningsavtal. Med denna gyllene regel som utgångspunkt får man vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal ta ställning till huruvida det föreligger skattskyldighet enligt den interna svenska skatterätten. Om svaret är nej, innebär detta att frågan är avgjord och man behöver således inte vända sig till det aktuella dubbelbeskattningsavtalet, vilket man däremot gör om svaret är jakande. Dubbelbeskattningsavtalet kan liksom den interna internationella skatterätten antingen svara ja eller nej på frågan huruvida en inkomst skall beskattas i Sverige eller inte. Den grundläggande frågan är således huruvida en bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal förbjuder en obegränsad tillämpning av intern skattelag.

De svenska skattemyndigheterna måste således ställa sig följande frågor vid en utländsk etablering i Sverige, för att utreda huruvida etableringen utgör ett fast driftställe;

- 1) Utgör den utländska etableringen ett fast driftställe enligt intern svensk skatterätt?

Om svaret är jakande och anspråket kvarstår enligt det aktuella dubbelbeskattningsavtalet blir nästa fråga;

- 2) Vilka inkomster skall allokeras till det fasta driftstället för att skattemyndigheterna skall kunna bedöma beskattningsunderlaget och därefter den slutliga skatten?

Den första frågan söker även hemviststatens skattemyndigheter svar på enligt sin interna rätt. Om hemviststaten inte gör anspråk på att beskatta hela företagens inkomst, sker även en allokering av vinsterna till det fasta driftstället enligt den interna skatterätten i hemviststaten. Parallellt med dessa bedömningar måste dubbelbeskattningsavtalet tillämpas för att få svar på följande frågor;

- 1) Vilken stat har primär beskattningsrätt?

När hemviststaten har fastställts kan fördelningsartiklarna och metodartikeln i dubbelbeskattningsavtalet tillämpas. Vad gäller beskattningen av fasta driftställen ger OECD:s modellavtal hemviststaten primär beskattningsrätt, men även källstaten ges

möjligheten att beskatta den inkomst som anses vara hänförlig till det fasta driftstället. I de situationer där båda de avtalsslutande staterna ges en rätt att beskatta samma inkomster och dubbelbeskattning uppstår, får man vända sig till metodartikeln för att undanröja dubbelbeskattning. Nästa fråga blir därför;

2) Vad ger Metodartikeln i dubbelbeskattningsavtalet?

Metodartikeln undanröjer den dubbelbeskattning som uppstår när både hemviststaten och källstaten får beskatta samma inkomst, genom att ålägga hemviststaten att medge skattelättnad för den skatt som erlagts i källstaten. Detta sker genom en tillämpning av credit of tax- metoden eller exemptmetoden.

Under vilka förhållanden kan ett fast driftställe bli föremål för dubbelbeskattning p.g.a. asymmetri mellan de avtalsslutande staternas interna allokeringsregler?

Avsaknaden av symmetri mellan de avtalsslutande staternas inkomstberäkningsregler är inte ensamt tillräckligt för att dubbelbeskattning skall uppstå. Det fasta driftställets inkomster blir föremål för dubbelbeskattning när storleken på vinsten som skall anses vara hänförlig till det fasta driftstället enligt hemviststatens interna rätt, understiger det belopp som källstaten enligt sin interna rätt anser vara hänförlig till det fasta driftstället och detta har sin grund i oförenliga allokeringsregler i staterna. Detta är fallet i exempel 5 i avsnitt 4.2. Dubbelbeskattning uppstår oavsett om hemviststaten tillämpar credit of tax- metoden eller exemptmetoden. Denna asymmetri mellan de avtalsslutande staternas beräkningar har inte sin grund i fundamentala skillnader i staternas skattebaser, utan i skillnader mellan staternas interna regler kring klassificering av inkomster, regler kring var begränsat skattskyldiga skall bli föremål för beskattning för intäkter och kostnader, transfer pricing- regler och principer för redovisning av intäkter och kostnader.

Innebär uttrycket ”i vardera avtalsslutande staten” i art. 7.2 att OECD:s modellavtal erfordrar symmetri mellan de avtalsslutande staterna klassificeringsregler, inkomstberäkningsregler, allokeringsregler och transfer pricing-regler för att vinsten som skall anses vara hänförlig till det fasta driftstället skall bli samma i de båda staterna?

I vilken grad ålägger OECD:s modellavtal hemviststaten att acceptera källstatens inkomstberäkningsregler, klassificeringsregler, allokeringsregler/källregler och transfer pricing – regler?

För att kunna besvara frågeställningarna utreder uppsatsen vad som avses med uttrycket ”inkomst av rörelse” i art. 7. Syftet är att bringa klarhet huruvida uttrycket har en självständig innebörd enligt OECD:s modellavtal som de avtalsslutande staterna har en skyldighet att följa i förhållande till sina interna skattelagstiftningar. Uttrycket ”business profits” omfattar endast inkomst av rörelse. I kommentaren framgår att begreppet skall ges en vid innebörd, men inte huruvida begreppet skall ges den innebörd som återfinns i de avtalsslutande staternas interna skattelagstiftningar. Det framgår inte heller av kommentaren om begreppet skall ges en innebörd enligt OECD:s modellavtal som är självständig i förhållande till de avtalsslutande staternas interna skattelagstiftningar. Om uttrycket ”profits” skall ges en definition enligt intern rätt kommer definitionen oundvikligen att skilja sig åt mellan de avtalsslutande staterna såvida inte OECD:s modellavtal anger att den ena statens definition skall vara gällande.

För att utreda huruvida uttrycket ”profits” har en innebörd enligt OECD:s modellavtal har jag delat in uttrycket i fyra aspekter; klassificering av inkomster, inkomstberäkningsregler, allokeringregler och transfer pricing-regler.

Vad gäller klassificering av inkomster står det klart att de avtalslutande staterna skall tillämpa sina interna klassificeringsregler när man skall fastställa huruvida inkomsterna är att anses som hänförliga till en ”business”/”rörelse” enligt dubbelbeskattningsavtalets mening. I de situationer där de avtalslutande staternas klassificeringsregler är oförenliga löses problematiken genom art. 23. Det framgår av kommentaren till art. 23 att det åligger hemviststaten att acceptera källstatens klassificering. Detta innebär att symmetri uppnås vad gäller klassificering av inkomsterna. I exempel 5 i avsnitt 4.2 har hemviststaten klassificerat 80 som inkomst av rörelse medan källstaten har klassificerat 100. Därmed måste hemviststaten undanta 100 från beskattning alternativt medge avräkning för 100. Om credit of tax metoden tillämpas i hemviststaten måste avräkning medges med 35 %. Detta leder till symmetri och dubbelbeskattning undviks. Resultatet uppstår dock inte av uttrycket ”i vardera avtalslutande staten” i art. 7.2, utan av art. 23. Detta resultat skulle således uppstå även om detta uttryck inte fanns i art. 7.2.

Den andra aspekten är inkomstberäkningen. När det har fastställts att det är fråga om inkomst av rörelse blir nästa steg att beskatta det fasta driftställets inkomster. I OECD:s modellavtal finns endast två artiklar som behandlar beräkningen av inkomster; art. 7.3 och 7.5. Utöver dessa artiklar tillhandahåller varken modellavtalet eller dess kommentarer några ingående regler eller generella principer för inkomstberäkning. Enligt min mening torde det vara möjligt att införa generella principer för hur inkomster skall beräknas. Dessa principer skulle kunna bidra till en harmonisering av de avtalslutande staternas interna inkomstberäkningsregler. I vilken utsträckning som detta skulle ske är svårt att yttra sig om. Dock är det inte rimligt att ett modellavtal skall tillhandahålla ingående detaljregler för inkomstberäkning. Sådana regler skulle enligt min mening inte få något genomslag vid avtalsförhandlingar mellan stater. Frånvaron av renodlade metoder eller regler för beräkning av det fasta driftställets inkomster leder till slutsatsen att art. 7 endast behandlar fördelningen av inkomster till det fasta driftstället eller allokeringen av inkomster mellan det fasta driftstället och huvudkontoret, utan att beröra frågan hur dessa inkomster skall beräknas. En praktisk lösning på beräkningsproblematiken skulle kunna vara att lägga det fasta driftställets redovisning till grund för inkomstberäkningen. Dock förpliktigar inte kommentaren de avtalslutande staterna att lägga redovisningen till grund för inkomstberäkningen. Även om detta skulle vara fallet, finns inget uttalande om vad som skall vara gällande när det fasta driftstället saknar redovisning. Vidare tillämpas olika redovisningsprinciper i olika länder och en av många förutsättningar för att redovisningen skall kunna läggas till grund för inkomstberäkningen är att skattemyndigheterna i de båda staterna tolkar affärshändelser lika och utgår från samma transaktioner som företagits i det fasta driftstället. En rad olika förutsättningar måste därmed vara uppfyllda för att symmetri skall kunna uppnås, vilket kan vara svåra att uppfylla. Här skall även understrykas att kommentaren inte ålägger de avtalslutande staterna att använda sig av samma armlängdsbelopp vid transaktioner mellan det fasta driftstället och huvudkontoret. Kommentaren verkar uteslutande behandla transfer pricing- frågor och hur det fasta driftställets redovisning kan användas för inkomstallokeringen. Av kommentaren framgår att beräkningen av inkomsterna skall göras i enlighet med de avtalslutande staternas interna beräkningsregler. Ingenting sägs om hur inkomsterna som skall anses vara hänförlig till det fasta driftstället, skall bli samma i de båda staterna. Någon diskussion kring vilka konsekvenser som staternas inkomstberäkningsregler får i förhållande till art. 23 förs inte

heller i kommentaren. Av detta kan man dra slutsatsen att OECD:s modellavtal inte tillhandahåller några beräkningsregler eller beräkningsmetoder. Art. 7.2 erfordrar således inte symmetri mellan de avtalsslutande staternas inkomstberäkningsregler. Enligt min mening bör svenska skattemyndigheter inte fästa så stor vikt vid det fasta driftställets redovisning, utan istället lägga företagets årsredovisning till grund för inkomstberäkningen. På så sätt kan skattemyndigheter få en klarare bild av vilka transaktioner som företagsits mellan huvudkontoret eller andra enheter inom företaget och det fasta driftstället. Å andra sidan kan man fråga sig om ett dubbelbeskattningsavtal verkligen bör tillhandahålla ingående regler för inkomstberäkning. I avsnitt 4.2 kunde vi av exemplen 2 och 4 se att asymmetrin mellan de avtalsslutande staternas inkomstberäkningsregler inte resulterar i dubbelbeskattning. Dubbelbeskattningsavtal bör enligt min mening inte på ett djupgående sätt ålägga de avtalsslutande staterna att beräkna inkomsterna på ett visst sätt eller ålägga staterna att ha en viss skattesats. De regler och metoder som skall användas vid inkomstberäkningen får istället tillhandahållas av de avtalsslutande staternas interna skattelagstiftningar. Art. 7.2 erfordrar inte symmetri mellan de avtalsslutande staternas interna inkomstberäkningsregler. Inte heller ålägger art. 23 hemviststaten att acceptera källstatens inkomstberäkning.

Den tredje aspekten av uttrycket ”profits” berör metoderna för att bestämma vilka inkomster som skall allokeras till det fasta driftstället. Relationen mellan reglerna för att beräkna inkomster och reglerna för hur dessa inkomster skall allokeras till det fasta driftstället är olika, men ändå nära. Enligt kommentaren kan även här det fasta driftställets redovisning tillmätas betydelse då såväl regler för beräkning av inkomst som allokeringsregler tillämpas vid upprättandet av räkenskaperna. Dock anger inte kommentaren huruvida redovisningen skall upprättas i enlighet med inhemska redovisningsprinciper, intern skatterätt eller ospecificerade principer som tillhandahålls av OECD:s modellavtal. Vidare finns det skillnader mellan staternas allokeringsregler runt om i världen. I dessa länder finns således allokeringsregler/källregler som vuxit fram genom lagstiftning, praxis eller föreskrifter. I andra länder är det resultatet som framgår av intäkts och kostnadskontot i redovisningen som tillmätas en avgörande betydelse. Då varken OECD:s modellavtal eller dess kommentarer tillhandahåller några klara allokeringsregler/källregler, kommer de avtalsslutande staterna oundvikligen att tillämpa sina interna allokeringsregler/källregler. I de fall där dessa skiljer sig åt kommer det inte att föreligga symmetri vad gäller allokeringen av vinsterna till det fasta driftstället. Av detta följer att art. 7.2 inte löser konflikten som uppstår p.g.a. asymmetri mellan de avtalsslutande staternas interna allokeringsregler/källregler. Inte heller ålägger kommentaren till art. 23 hemviststaten att acceptera källstatens allokeringsregler/källregler för att symmetri skall uppnås. Enligt min mening kan man inte heller falla tillbaka på kommentarens uttalanden om att hemviststaten skall acceptera källstatens klassificering av inkomster, för att ge företräde till källstatens källregler framför hemviststatens. Om OECD:s modellavtal ålägger hemviststaten att acceptera källstatens källregler kommer en eventuell konflikt mellan staterna att ha sin grund i skillnader i staternas interna källregler och inte i olika tolkningar av artiklarna i modellavtalet. Av detta följer att källstaten beskattning kommer att vara i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet och därmed förpliktiga hemviststaten att medge skattelättnad för den skatt som erlagts i källstaten. En sådan lösning skulle förvisso undanröja dubbelbeskattning, men risken för att källstaten gör anspråk på att beskatta inkomster som har sin källa i hemviststaten skulle vara överhängande.

Enligt min mening torde företagets årsredovisning vara till större hjälp vid fastställandet av en inkomsts källa än det fasta driftställets redovisning. Detta eftersom företagets samtliga affärstransaktioner framgår årsredovisningen.

Vad gäller dessa tre aspekter av begreppet ”profits” kan man konstatera att uttrycket ”i vardera avtalsslutande staten” i art. 7.2 är meningslös. Frågan är då om uttrycket i art. 7.2 kan tolkas så att det erfordras symmetri mellan de avtalsslutande staternas armlängdspriser på förehavanden mellan det fasta driftstället och huvudkontoret. Om art. 7.2 inte ålägger de avtalsslutande staterna att använda sig av samma armlängdspriser blir resultatet dubbelbeskattning, eftersom hemviststaten inte har någon skyldighet enligt art. 23 att acceptera källstatens internprissättning. Om hemviststatens internprissättning i exempel 5 resulterar i att endast 80´ skall anses vara hänförlig till det fasta driftstället, så har hemviststaten ingen skyldighet att acceptera källstatens armlängdspris. Detta eftersom konflikten kommer att ha sin grund i att de avtalsslutande staterna tolkar och tillämpar dubbelbeskattningsavtalet olika. Vidare kommer detta innebära att källstaten beskattar 100´ med 35%, medan hemviststaten endast medger undantag för 80´ från beskattning eller avräkning med endast 28% (80·35%) istället för 35%. Resultatet blir alltså dubbelbeskattning om inte art. 7.2 ålägger de båda avtalsslutande staterna att använda samma armlängdspriser. En lösning på problematiken kan belysas med följande exempel:²²⁰

Ett företag med hemvist i Hemviststaten har en produktionsanläggning (fast driftställe) i Källstaten, där man tillverkar sjukhussängar. Sjukhussängarna säljs sedan till återförsäljare i Hemviststaten.

Försäljningsvinsten är: 1,5 miljoner kr.

Kostnaden för produktionen av sjukhussängarna är: 1 miljon kr.

Företagets kostnader för marknadsföring och distribution är: 200.000 kr.

Totala vinsten är: 300.000 kr.

Art. 7 fördelar beskattningsrätten för vinsten på 300´ mellan Hemviststaten och Källstaten. Källstaten ges en rätt att beskatta den vinst som det fasta driftstället kan antas förvärva om det var ett fristående företag. Av detta följer att det fasta driftstället inte hade sålt sjukhussängarna till Företaget för endast 1 miljon eller ett lägre pris om det var ett fristående företag. Vidare står det klart att Företaget inte hade accepterat att förvärva sjukhussängarna för ett pris som överstiger 1.3 miljoner från ett annat företag på marknaden. För att kunna bestämma vinsten som skall anses vara hänförlig till det fasta driftstället måste armlängdspriset fastställas. Armlängdspriset kommer att ligga mellan 1-1,3 miljoner kr. Detta pris kommer sedan att utgöra utgångspunkten vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet för att fastställa den del av vinsten som skall anses vara hänförlig till det fasta driftstället. Tre olika parter kommer att ha ett intresse av att fastställa det ”rätta” armlängdspriset på transaktionen. De avtalsslutande staterna och den skattskyldige. För den skattskyldige kommer valet av ett högt eller lågt internpris att vara beroende av skattekonsekvenserna i hemvist- respektive källstaten. Ett högt internpris på transaktionen kommer leda till en maximering av den del av vinsten som skall anses vara hänförlig till Källstaten. Ett lågt internpris kommer maximera vinsterna som skall anses vara hänförlig till Hemviststaten. Om skattekonsekvenserna är relativt lika i de avtalsslutande staterna kan det även bli så att Företaget inte har något intresse av att prisställa transaktionen. Dock kommer såväl Hemviststaten som Källstaten att ha ett intresse av att få vetskap om internprissättningen. Källstaten kommer inte att acceptera ett internpris som satts för lågt. Detta för att inte gå miste om skatteintäkter. Hemviststaten kommer i sin tur att inte acceptera att internpris har satts för högt. Detta för att inte storleken på vinsten som Hemviststaten har exklusiv beskattningsrätt till skall minska. Det finns således en risk för tre olika internprissättningar på transaktionen. Enligt kommentaren kan flera

²²⁰ Exemplet är taget från; J. Sasseville, Klaus Vogel Lecture – Tax Treaties and Schrödinger’s Cat, Bulletin for International Taxation, 2009.

internprismetoder vara förenliga med armlängdsprincipen i art. 9. Detta innebär att såväl den skattskyldige som skattemyndigheten kan tillämpa dubbelbeskattningsavtalet korrekt, även när parterna har använt sig av olika internprismetoder, förutsatt att dessa är förenliga med armlängdsprincipen. I de fall där tvist uppstår mellan den skattskyldige och skattemyndigheten i den ena staten om vilken internprismetod som är den korrekta, kommer domstolen att ha det avgörande ordet och fastställa vilken av internprismetoderna som skall gälla. Om skattemyndigheterna i de båda staterna har använt sig av olika internprissättningar och båda är förenliga med armlängdsprincipen uppstår frågan vad som ska vara gällande. Om skattemyndigheternas användning av olika armlängdspriser skall betraktas som en klassificeringskonflikt kommer detta innebära att Källstatens internprissättning får företräde framför Hemviststatens. Ett stort problem med detta synsätt är att begreppet ”inkomst” i art. 23 inte har någon självständig innebörd och tillåter staterna att fastställa det belopp som skall bli föremål för avräkning eller undantas från beskattning. Detta belopp kommer att beräknas i enlighet med Hemviststatens interna regler och kommer skilja sig från det belopp som varit föremål för beskattning enligt Källstatens interna regler. Enligt min mening är det svårt att motivera varför hemviststaten skall nödgas acceptera källstatens internprissättning i de fall där även hemviststatens internprissättning är förenlig med armlängdsprincipen. Vidare kan man fråga sig varför hemviststaten ska tvingas acceptera källstatens internprissättning när hemviststaten har varit först med att upptäcka att den skattskyldige använt sig av en otillåten internprissättning. Enligt min mening får problematiken lösas genom att skattemyndigheterna i de avtalsslutande staterna accepterar den skattskyldiges armlängdspris eller metod om den är förenlig med dubbelbeskattningsavtalet och staternas interna skatteregler. Den skattskyldiges armlängdspris ges alltså företräde framför skattemyndigheternas. Dock skulle även denna lösning ha sina brister. För det första skulle det säkerligen uppstå situationer där de avtalsslutande staternas interna lagstiftningar leder till att skattemyndigheterna använder sig av olika armlängdspriser. Dessutom skulle det kunna uppstå situationer där skattemyndigheterna inte anser att den skattskyldige använt sig av en internprissättning eller metod som är förenlig med armlängdsprincipen. I dessa fall finns risken för konflikt mellan skattemyndigheterna om vilken skattemyndighets internprissättning som är på armlängdsavstånd och som skall ges företräde. I dessa fall får konflikten lösas genom ömsesidig överenskommelse. Om inte konflikten löses genom en överenskommelse får man på allvar börja fundera över om inte OECD:s modellavtal skall låta en skiljenämnd ta det avgörande beslutet om vilken internprissättning eller metod som skall vara gällande.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1999/00:2 Inkomstskattelagen.

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

Doktrin

Dahlberg, Mattias, ” *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal*” i Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik, Stockholm, 2003.

Dahlberg, Mattias, ” *Internationell beskattning – en lärobok*”, andra upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2007.

Dahlberg, Mattias, ” *Internationell beskattning – en lärobok*”, Studentlitteratur, Lund, 2005.

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, Uppsala, 2000.

Köhlmark, Anders och Källqvist, Jan, ” *Internationella skattehandboken*”, sjätte upplagan, Norstedts Juridik AB, 2007.

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

Pelin, Lars: ” *Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv*”. Fjärde omarbetade upplagan, Palmkrons Förlag, Lund 2006.

Red. Amatucci, Andrea m. fl. ” *International Tax Law*”, Kluwer Law, Boston, 2006.

Red. Elisabeth Bergman och Anders Köhlmark, ” *Internationella skattehandboken*”, femte upplagan, Norstedts Juridik AB, 2004.

Urbahns, Ruediger, ” *The Agency Permanent Establishment – Translation and interpretation of the German Federal Tax Court (Bundesfinanzhof) decision of 3 august 2005*”, Grin, Hamburg, 2009.

Vogel, Klaus m.fl. ” *On Double Taxation Conventions*“, tredje upplagan, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer/ Boston 1997.

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

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

Wiman, Bertil, *"Beskattning av företagsgrupper"*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2002.

Van Weeghel, Stef, *"The Improper Use of Tax Treaties With Particular Reference to the Netherlands and the United States"*, Kluwer Law, Boston, 1998.

Artiklar:

Arnold, Brian. J., *"Fearful Symmetry: The Attribution of Profits "in each Contracting State"*, Bulletin for International Taxation, 2007.

Avery Jones J.F, *"The effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded"*, Bulletin for International Taxation 2002.

Berthou, Erica. *"Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren"*. Skattenytt nr 11, 2002.

Bäckström, Peter. *"Fasta driftställen (filialer)"*, Svensk Skattetidning, 6-7/ 1996.

Dahlberg, Mattias. *"Fast driftställe – ett begrepp på drift?"*, Skattenytt nr 12, 1993.

Erasmus-Koen, Monica och Douma, Sjoerd, *"Legal Status of the OECD Commentaries - In Search of the Holy Grail of International Tax Law"*, Bulletin for International Taxation, 2007.

Ersson, Stefan, *"Dubbelbeskattningsavtalen – en inledning"*, Skattenytt nr 11, 1987.

Kleist, David, *"Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt"*, Skattenytt nr 11, 2008.

Lindencrona, Gustaf, *"Vad är internationell skatterätt?"*, Skattenytt, nr 7-8, 1992.

Maisto, Guglielmo, *"The Observations on the OCED Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties"*, Bulletin for International Taxation, 2005.

Pijl, Hans, *"The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary"*, European Taxation, 2006.

Sassaville, Jacques, *"Klaus Vogel Lecture – Tax Treaties and Schrödinger's Cat"*, Bulletin for International Taxation, 2009.

Svensson, Lars- Gunnar, *"Teorin för territoriell allokering av juridiska personers vinst för inkomstbeskattning, nu och i framtiden"*, Studiematerial för koncernbeskattning Del II (2006), 2003, Lund.

Sträng, Tomas, *"Kapitalförvaltning i Sverige genom utländsk person"*, Svensk Skattetidning, nr 2, 2009.

Skatteverkets publikationer:

Handledning för internationell beskattning, Skatteverket, 2009.

Handledning för internationell beskattning 2008, Skatteverket, 2008.

OECD:

OECD Model Tax Convention on Income and Capital. 2008.

Model on Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2008

Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2008.

The 2008 update to The OECD Model Tax Convention 18 July 2008.

Revised Commentary on Article 7 of The OECD Model Tax Convention, 10 April, 2007.

Rättsfallsförteckning

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 1991 not. 228

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 1997 ref. 35

RÅ 1998 not 188

RÅ 1998 not 229

RÅ 2001 ref. 38

Kammarrättens i Stockholm dom den 20 maj 1999

Kammarrättens i Stockholm dom den 4 februari 2002.

Kammarrättens avgörande den 30 oktober 2008 i mål nr 640–642-08

KamR i Stockholm, 2005-05-31, Mål nr 7453-54-02, 7456-57-02

Länsrättens i Stockholm dom den 4 februari 2002

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 13 december 1999

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 20 oktober 2008 (överklagat)

