



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

BEPS åtgärds punkt 7

Krävs en förändring av OECD:s modellavtal enligt åtgärds punkt 7 i BEPS åtgärdsplan, för att undvika erodering av länders skattebaser?

Masteruppsats i affärsjuridik (Skatterätt)

Författare: Moa Zackrisson

Ylberina Mujaj

Handledare: Lena Weije

Framläggningsdatum 11 Maj 2015

Jönköping Maj 2015

Masteruppsats inom skatterätt

Titel:	BEPS åtgärds punkt 7 – Krävs en förändring av OECD:s modellavtal enligt åtgärds punkt 7 i BEPS åtgärdsplan, för att undvika erodering av länders skattebaser?
Författare:	Moa Zackrisson och Ylberina Mujaj
Handledare:	Lena Weije
Datum:	2015-05-11

Ämnesord: Base Erosion and Profit Shifting, BEPS, Fast driftställe, OECD, OECD:s modellavtal, Artikel 5, artikel 7, artikel 9.

Sammanfattning

I takt med den ökade globaliseringen har förekomsten av antalet multinationella företag (MNE:s) ökat. MNE:s har haft möjlighet att utnyttja skillnader i nationell lagstiftning. I september 2013 hölls ett möte mellan medlemsstaterna i G20 där staterna tog initiativet att lyfta frågan avseende problematiken kring uteblivna skatteintäkter från etablerade verksamheter som utgörs av fasta driftställen. Mötet som hölls mellan G20-länderna resulterade i upprättandet av ”Addressing Base Erosion and Profit Shifting Action Plan”, som identifierar 15 åtgärds punkter för att motverka den existerande skatteplaneringen som finns bland medlemsstaterna.

I BEPS åtgärdsplan presenteras bland annat åtgärds punkt 7 som avser att kommissionärsstrukturer ska utgöra ett fast driftställe, i syfte att begränsa MNE:s från att erodera staters skattebaser.

Eventuella effekter av ett införlivande av förslagen medför att det uppstår betydligt fler fasta driftställen för MNE:s. Vid uppkomsten av ett fast driftställe krävs att en registrering av filial genomförs, vilket i sin tur medför en ökad administrativ börda både för MNE:s och stater. Därmed kan förslaget resultera i bland annat ett ökat intresse för MNE:s att skatteplanera, i syfte att undvika förekomsten av ett fast driftställe. Förslagen som har presenterats i åtgärdsplanen 7 är till viss del oklara och öppnar för en bred tolkningsmöjlighet för medlemsstaters företag och skattemyndigheter, vilket kan komma att öka problematiken avseende dubbelbeskattning.

Masters thesis in Tax law

Title: BEPS action 7 – Should the OECD model tax convention on income and capital be amended in accordance with BEPS action plan's action 7, in order to prevent erosion of countries' tax bases?
Author: Moa Zackrisson and Ylberina Mujaj
Tutor: Lena Weije
Date: 2015-05-11

Subject terms: Base Erosion and Profit Shifting, BEPS, Permanent establishment, OECD, Model tax convention on income and capital, Article 5, Article 7, Article 9.

Abstract

The globalization has resulted in a number of increased multinational companies (MNE:s) in the last decade. MNE's have had the opportunity, to use the differences in the national tax legislation to attribute revenues to countries with more favorable tax legislation. In September 2013 a meeting was held between the Member States of the G20. The member States took the initiative to discuss the issue regarding the problems relating of taxable income from established businesses through permanent establishments. The meeting was held between the G20 countries, resulted in the announcement of "Addressing Base Erosion and Profit Shifting Action Plan", BEPS action plan, which identifies 15 actions in order to prevent the existing aggressive tax planning that exists among Member States. Among the actions presented in the action plan, action 7 was presented with the aims to prevent the artificial avoidance of PE status.

A potential result of action 7 is that many establishments will constitute PE:s for MNE:s. If this occurs, every new PE requires a registration, which will lead to an increased administrative burden both for the MNE:s and the tax authorities in each state. Action 7 can also result in increased tax planning among MNE:s, in order to avoid a PE status. The definitions that has been presented in Action 7 somewhat vague and opens up for a broad interpretation for the Member States, which may result in double taxation.

Förord

Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare Lena Weije som med stor kunskap och intresse för internationell skatterätt, har hjälpt oss med denna uppsats. Vi vill även tacka Internationella Handelshögskolan för de senaste fem åren samt professor Björn Westberg, som har kommit med goda synpunkter och kommentarer under uppsatsskrivandet. Slutligen vill vi rikta ett särskilt tack till våra familjer som har stöttat oss under vårterminen.

Vi ansvarar självständigt för utvalda delar av den deskriptiva delen i uppsatsen och vi ansvarar gemensamt för inledningskapitlet samt för analysen och slutsats. Uppdelningen av ansvaret är fördelat enligt följande:

Moa Zackrisson: Kapitel 3, kapitel 5 och kapitel 6.2.

Ylberina Mujaj: Kapitel 2, kapitel 4 och kapitel 6.3.

Gemensamt: Kapitel 1, kapitel 7 och kapitel 8.

Jönköping, den 11 maj 2015

Moa Zackrisson och Ylberina Mujaj

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	1
1.3	Avgränsningar	2
1.4	Metod och material.....	2
1.5	Disposition.....	5
2	Base Erosion Profit Shifting	7
2.1	Inledning.....	7
2.2	BEPS Åtgärdsplan.....	7
2.3	Åtgärds punkt 7	8
2.3.1	Motverka att bolag undviker etablering av fasta driftställen.....	8
2.3.2	Åtgärds punkt 7 – diskussionsutkast.....	9
2.3.3	Kommissionärsstruktur	10
2.3.4	Verksamhet av förberedande och biträdande art.....	12
2.4	Sammanfattning	13
3	Fast driftställe	14
3.1	Inledning.....	14
3.2	Artikel 5 i OECD:s modellavtalet	14
3.2.1	Definition av fast driftställe	14
3.2.1.1	<i>Plats</i>	15
3.2.1.2	<i>Stadigvarande</i>	15
3.2.1.3	<i>Affärsverksamhet</i>	16
3.2.2	Vad utgör ett fast driftställe?	16
3.2.3	Undantag	17
3.2.3.1	<i>Verksamhet av förberedande och biträdande art</i>	17
3.3	Agentregeln	18
3.3.1	Beroende agent	18
3.3.2	Oberoende agent.....	20
3.4	Sammanfattning	20
4	Allokering av vinster till fast driftställe	22
4.1	Inledning.....	22
4.2	Inkomst av näringsverksamhet.....	22
4.2.1	Huvudregel	22
4.2.2	Armlängdsprincipen	22
4.3	Tvåstegsanalysen	23
4.4	Steg 1.....	23
4.4.1	Det fasta driftstället ska utgöra en separat enhet.....	23
4.4.1.1	<i>OECD TP Guidelines</i>	24
4.4.2	Tillgångar	25
4.4.2.1	<i>Äganderätt</i>	25
4.4.2.2	<i>Materiella tillgångar</i>	26
4.4.2.3	<i>Immateriella tillgångar</i>	26
4.4.3	Risker	27
4.4.4	Finansiering – Fritt kapital från huvudkontor till fast driftställe	29
4.5	Steg 2.....	30

4.5.1	Fastställa hänförliga vinster till det fasta driftstället.....	30
4.5.1.1	<i>Jämförbarhetsanalys</i>	30
4.5.1.2	<i>Internprissättningsmetoder</i>	31
4.6	Sammanfattning	32
5	Problematik kring erodering av länders skattebaser.....	33
5.1	Inledning.....	33
5.2	Beskattningsprinciper	33
5.2.1	Domicilprincipen	33
5.2.2	Källstatsprincipen.....	34
5.2.3	Nationalitetsprincipen	34
5.3	Internationell dubbelbeskattning.....	34
5.3.1	Olika staters beskattningsanspråk	34
5.3.2	"Kerckhaert och Morres"	36
5.3.3	Dubbelbeskattning och beskattningsavtal.....	37
5.3.4	Skatteplanering.....	37
5.4	Allokering av vinster	38
5.5	Sammanfattning	39
6	Kommentarer till diskussionsutkastet	40
6.1	Inledning.....	40
6.2	Svenskt näringsliv	40
6.2.1	Eventuella effekter	40
6.2.2	Administrativa kostnader	40
6.2.3	Kommissionärsstruktur	41
6.2.4	Verksamhet av biträdande/förberedande art	42
6.3	AB Volvo	42
6.3.1	Eventuella effekter	42
6.3.2	Kommissionärsstruktur	43
6.3.3	Verksamhet av biträdande/förberedande art	44
6.4	Sammanfattning	44
7	Analys	45
7.1	Inledning.....	45
7.2	Syfte med åtgärdspunkt 7	46
7.2.1	Svårtolkad definition av fast driftställe.....	46
7.2.1.1	<i>Kommissionärsstruktur</i>	46
7.2.1.2	<i>Verksamhet av förberedande och biträdande art</i>	48
7.3	Eventuella effekter av åtgärdspunkt 7	49
7.3.1	Konsekvenser	49
7.3.2	Utökat antal fasta driftställen	49
7.3.2.1	<i>Administrativ börda</i>	49
7.3.2.2	<i>Ökat utbyte av information</i>	50
7.3.3	Staters tolkning av åtgärdspunkt 7.....	51
7.4	Uppfylls syftet med BEPS åtgärdspunkt 7?.....	51
8	Slutsats	53
	Referenslista	5

Förkortningar

MNE:s	Multinational Enterprises
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
Åtgärdsplanen	Addressing Base Erosion and Profit Shifting Action Plan
Gruppen	The Focus Group
Diskussionsutkastet	Offentligt diskussionsutkast till åtgärds punkt 7
SPF	Significant People Functions

I Inledning

I.1 Bakgrund

I takt med den ökade globaliseringen har förekomsten av antalet multinationella företag (MNE:s) ökat. Antalet ökade MNE:s har resulterat i en debatt kring företagens aggressiva skatteplanering. Globala MNE:s har haft möjlighet att utnyttja skillnader i nationell skattelagstiftning och därför kunnat beskatta genererade intäkter i stater med förmånliga skattebaser.¹ I september 2013 hölls ett möte mellan medlemsstaterna i G20 där staterna tog initiativet att lyfta frågan avseende problematiken kring uteblivna skatteintäkter från etablerade verksamheter som utgörs av fasta driftställen. Mötet som hölls mellan G20-länderna resulterades i upprättandet av ”Addressing Base Erosion and Profit Shifting Action Plan”, (åtgärdsplanen) som identifierar 15 åtgärdsplaner för att motverka den existerande aggressiva skatteplaneringen som finns bland medlemsstaterna.²

I BEPS åtgärdsplan presenteras flera förslag på vilka verksamhetsformer inom MNE:s som borde omfattas av definitionen fast driftställe, i syfte att begränsa MNE:s från att erodera staters skattebaser. Förslaget omfattar bland annat etablering av kommissionärsstrukturer samt verksamhet av förberedande och biträdande art. I samband med åtgärdsplanen utkom ett offentligt diskussionsutkast avseende ändringar av den existerande definitionen av vad som utgör ett fast driftställe i enlighet med artikel 5 i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD):s modellavtal. Frågan uppstår kring huruvida förslaget avseende åtgärdsplanpunkt 7 av definitionen medför en minskad möjlighet för MNE:s att erodera staters skattebaser samt vilka eventuella effekter som förslaget kan komma att medföra för medlemsstater.

I.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att granska eventuella effekter av förslaget till definitionen av fast driftställe i åtgärdsplanpunkt 7 i BEPS åtgärdsplan, samt utreda huruvida förslaget uppfyller syftet att motverka multinationella företags möjlighet till erodering av medlemsstaters skattebaser.

¹ BEPS- Base Erosion and Profit Sifting.

² Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 9.

1.3 Avgränsningar

Syftet med uppsatsen är att utreda vad som avses med ett fast driftställe enligt existerande riktlinjer som presenteras i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD):s modellavtal samt vad det nya förslagen i åtgärds punkt 7 i åtgärdsplanen, kan komma att medföra för effekter för medlemsstater. I uppsatsen berörs artiklarna 5, 7 och 9 i OECD:s modellavtal. Följaktligen kommer övriga artiklar i OECD:s modellavtal, som inte behandlar fasta driftställen, inte att behandlas något djupare i uppsatsen. I det fall övriga artiklar i OECD:s modellavtal har berörts har det endast varit översiktligt för att kunna besvara syftet till uppsatsen.

Internprissättningsmetoderna som används för att bestämma priset på transaktionerna mellan kärnverksamhet och det fasta driftstället nämns endast för att beskriva tvåstegsanalysen och en mer ingående beskrivning av metoderna är därför inte relevant för att besvara uppsatsens syfte. Avseende jämförbarhetsanalysen har vi valt att inte diskutera dokumentationsskyldigheten då vi anser att information avseende företags dokumentationsskyldigheters utgör en annan problematik än den som behandlas i syftet för uppsatsen och därmed hade kunnat resultera i en diskussion som inte är relevant för definitionen av vad som utgör ett fast driftställe. BEPS åtgärdsplan innehåller 15 åtgärds punkter och vi har endast fokuserat på åtgärds punkt 7 då denna diskuterar definitionen fast driftställe och därav blir relevant för att besvara uppsatsens syfte. Resterande åtgärds punkter i åtgärdsplanen faller utanför uppsatsens syfte och kommer därför inte beröras i uppsatsen.

1.4 Metod och material

För att undersöka gällande rätt används delvis en rättsdogmatisk metod.³ Metoden är relevant eftersom uppsatsens syfte är att granska eventuella effekter av åtgärdsplanen, som innebär en ändring av OECD:s modellavtal. För att förstå det bakomliggande syftet med förslaget anser vi att läsaren först bör förstå hur internationella skatteregler är utformade idag. För att läsaren ska kunna förstå problematiken i den analytiska delen krävs en deskriptiv del.⁴ Därav innehåller uppsatsen omfattande deskriptiva delar då dess syfte delvis är att undersöka gällande rätt men även problematiken och behovet av nya riktlinjer inom den internationella skatterätten.

³ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 168.

⁴ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 167.

Uppsatsen syftar dels till att undersöka de artiklar i OECD:s modellavtal avseende ett fast driftställe. Vi är medvetna om att OECD:s modellavtal och kommentarer inte utgör lagstiftning eller rättspraxis utan har snarare en sorts inofficiell status som rättskälla. Man kan kalla OECD:s modellavtal samt kommentarerna som en så kallad ”soft law”. OECD:s modellavtal i form av soft law är inte legalt bindande och utgörs av överenskommelser mellan olika stater. OECD:s kommentarer är en tolkningshjälp och vägledning vid internationella beskattningssituationer och kan ses som rekommendationer hur dubbelbeskattningsavtalen bör tolkas. I ett flertal svenska rättsfall har domstolar kommenterat att OECD:s kommentar till OECD:s modellavtal ska lägga till grund för tolkning av skatteavtal och även av intern rätt.⁵ Därav utgör OECD:s modellavtal en primär rättskälla i uppsatsen. I uppsatsen berörs huvudsakligen artiklarna 5, 7 och 9 i OECD:s modellavtal, för att kunna belysa problematiken kring definitionen av vad som utgör ett fast driftställe samt för att påvisa hur en vinst ska fördelas mellan det fasta driftstället och huvudkontorets verksamhet. I det fall övriga artiklar i OECD:s modellavtal har berörts har det endast varit översiktligt för att kunna besvara syftet till uppsatsen. Vi har även använt oss av kommentarer till OECD:s modellavtal för att skapa en förståelse kring varför OECD:s modellavtal är upprättat samt syftet bakom de stadgade artiklarna 5,7 och 9 i OECD:S modellavtal.

Ett lands skatterätt uppdateras kontinuerligt utgörs de mest förekommande rättskällorna av rapporter i denna uppsats, vid sidan av OECD:s modellavtal. Vi använder oss av rapporter som en rättskälla i uppsatsen för att kunna använda oss av information och rättskällor som är aktuella. Genom svensk praxis har ”Rapporter som publicerats av OECD används således inte bara för att tolka avtal utan även för tolkning av intern rätt.⁶ Något som kan sägas ha varit lagstiftarens avsikt när man i svensk intern skatterätt har tagit in bestämmelser som är en direkt kopia av OECD-modellen”.⁷

⁵ RÅ 2009 ref. 91 där HFD använde OECDs kommentarer till modellavtalet för att tolka fast driftställes regeln i 2:29 IL.

⁶ RÅ 1997 ref 35.

⁷ RÅ 1991 not 228.

Vidare har vi valt att använda oss av rapporter för att ge läsaren en djupare förståelse kring problematiken kring erodering av staters skattebaser och det bakomliggande syftet med upprättandet av åtgärdsplanen.

I rapporten BEPS åtgärdsplan har vi valt att endast fokusera på åtgärds punkt 7, då det är endast denna åtgärds punkt som är relevant för att besvara uppsatsens syfte. Vi har även valt att endast beröra *en* åtgärds punkt för att uppsatsens syfte inte ska bli för brett. I uppsatsen har även det offentliga diskussionsutkastet till åtgärds punkt 7 i åtgärdsplanen använts till stor del. Diskussionsutkastet används främst för att utveckla vad förslag A-E innebär, då tydligare förslag avseende åtgärds punkt 7 återfinns i diskussionsutkastet till Action 7 i BEPS. Vi vill även notera att det endast är förslag A-E, avseende kommissionärsstrukturer samt verksamhet av förberedande och biträdande art i diskussionsutkastet som behandlas i denna uppsats, då dessa förslag är väldigt omdebatterade.

I uppsatsen använder vi oss av ett företag och en myndighets kommentarer till förslagen som är presenterade i åtgärds punkt 7. Valet av vilka företags kommentarer som behandlas i uppsatsen grundar sig på att företaget AB Volvo och svenskt näringsliv, båda skulle kunna komma att beröras av eventuella nya regler avseende fasta driftställen. Vidare vill vi klargöra att anledningen till att kommentarerna över huvudtaget används är för att skapa en diskussion kring det nya förslagen som presenteras i åtgärds punkt 7, samt undersöka vilka konsekvenser av ett eventuellt införande av åtgärdsplanens förslag kan medföra för konsekvenser för MNE:s.

Vi har även i uppsatsen använt oss av praxis från EU-domstolen. Rättsfallet C-513/04, *Kerckhaert och Morres* har använts med syfte att klargöra problematiken avseende dubbelbeskattning samt fastställa en situation då beskattning sker av ett MNE som innehar ett fast driftställe.

Slutligen har vi i uppsatsen även använt oss av doktrin. Vi har använt doktrin i form av litteratur och artiklar, vilka har används för att förklara begrepp som inte är utförligt definierade i varken OECD:s modellavtal, rapporter eller praxis. Doktrin har används för att framställa problematiken kring BEPS på ett tydligt sätt. De artiklar som har används är skrivna i tidskriften Skattenytt.

1.5 Disposition

I varje kapitel, förutom första och sista kapitlet, återfinns en inledning samt slutsats. Författarna Moa Zackrisson och Ylberina Mujaj ansvarar självständigt för utvalda delar av den deskriptiva delen i uppsatsen och ansvarar gemensamt för inledningskapitlet samt för analysen och slutsats. Uppdelningen av ansvaret är fördelat enligt följande:

Moa Zackrisson: Kapitel 3, kapitel 5 och kapitel 6.2.

Ylberina Mujaj: Kapitel 2, kapitel 4 och kapitel 6.3.

Gemensamt: Kapitel 1, kapitel 7 och kapitel 8.

Kapitel 2 I uppsatsens andra kapitlet klargörs det bakomliggande syftet med upprättandet av Base Erosion and Profit Shifting Action Plan (BEPS) med fokus på åtgärds punkt 7. Vidare följer en beskrivning av diskussionsutkastet till åtgärdsplanen.

Kapitel 3 I kapitel 3 granskas artikel 5 i OECD:s modellavtal där den existerande definitionen av vad som utgör fast driftställe finns. I kapitlet redogörs även vilka verksamhetsformer som är undantagna från att utgöra fasta driftställen.

Kapitel 4 I uppsatsens fjärde kapitel klargörs vad som avses med tillgångar, risker och fritt kapital samt hur dessa hänförs till ett fast driftställe. Vidare återfinns i kapitlet även vilka krav som ställs för att vinster ska hänföras till ett fast driftställe enligt tvåstegsanalysen.

Kapitel 5 I uppsatsens femte kapitel presenteras problematiken kring erodering av staters skattebas principer som exempelvis hemvistprincipen. Kapitlet diskuterar även dubbelbeskattningsproblematiken, beskattningsavtal samt problematiken kring möjligheten för MNE:s att allokera vinster som är hänförliga till ett fast driftställe.

Kapitel 6 I kapitel 6 presenteras kommentarer från Svenskt näringsliv och AB Volvo avseende vad ett eventuellt införande av förslagen A-E i åtgärds punkt 7 kan komma att innebära för MNE:s och staters skattemyndigheter.

Kapitel 7

I sjunde kapitlet presenteras en analys kring problematiken av erodering av staters skattebaser samt vad ett eventuellt införande av åtgärds punkt 7 kan komma att betyda för denna problematik. I analysen redogörs vad syftet med BEPS åtgärds punkt 7 är samt vilka effekter förslaget kan resultera i. Avslutningsvis förs en diskussion kring huruvida syftet med åtgärdsplanen uppfylls om förslagen i åtgärds punkt 7 genomförs.

Kapitel 8

Slutligen sammanfattas analysen i kapitel 8 genom en slutsats som besvarar uppsatsens syfte och frågeställning.

2 Base Erosion Profit Shifting

2.1 Inledning

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) är ett projekt som syftar till att förhindra aggressiv skatteplanering och skatteflykt inom internationella koncerninterna transaktioner. Genomförandet av BEPS-projektet grundar sig i det samarbete OECD har med G20-länderna. I september 2013 hölls ett möte mellan medlemsstaterna i G20 där länderna tog initiativet att lyfta frågan om problematiken kring uteblivna skatteintäkter från etablerade verksamheter såsom fasta driftställen. Mötet som hölls mellan G20-länderna resulterades i upprättandet av ”Addressing Base Erosion and Profit Shifting Åtgärdsplan” (åtgärdsplan) som identifierar 15 åtgärdsplaner för att motverka den existerande aggressiva skatteplaneringen som finns bland medlemsstater.⁸ Nedan följer ingående information om syftet med BEPS Åtgärdsplan med fokus på förslagen A-E, vilka innefattar ändringar av kommissionärsstrukturen samt verksamheter av förberedande och biträdande art.

2.2 BEPS Åtgärdsplan

För att kunna förhindra att en skattepliktig inkomst undgår beskattning, krävs enligt åtgärdsplanen fundamentala förändringar av internationell skatterätt. Förändringarna kommer troligtvis även att bidra till att förhindra de fall det förekommer en för låg beskattning som ett resultat av aggressiv skatteplanering.⁹ För att åtgärda den problematik som finns i OECD:s modellavtal gällande beskattning av koncerninterna transaktioner anförs att det krävs att ett antal åtgärder vidtas.¹⁰ För att åtgärdsplanen ska fungera effektivt krävs vidare radikala förändringar av beskattningens nuvarande funktionssätt samt att nya metoder tillämpas. I dessa förändringar inkluderas, enligt OECD, bestämmelser för att förhindra vinstförflyttningar

⁸ Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 9.

⁹ OECD BEPS Åtgärdsplan s.13.

¹⁰ OECD BEPS Åtgärdsplan s.13.

och undanröjande av medlemsstaternas skattebaser.¹¹ Mot denna bakgrund bör nya, internationella bestämmelser utformas, för att säkerställa att bolagsbeskattning sker på ett likvärdigt sätt på internationell nivå.¹²

Den huvudsakliga anledningen till skillnader i nationell skattelagstiftning är främst för att det saknas ett samspel mellan olika stater och deras nationella bestämmelser, gällande beskattning av koncerninterna transaktioner. Problematiken skapar en obalans i det internationella området för bolagsbeskattning och behovet av nya bestämmelser är därav ett faktum.¹³ Således finns det ett behov för att införa internationella bestämmelser som kan komplettera de befintliga nuvarande bestämmelser som finns för att förhindra att en skattepliktig inkomst inte beskattas.¹⁴ För att dessa förändringar ska kunna tillämpas krävs det att staterna fortsätter att arbeta tillsammans för att motverka den ovan nämnda problematiken samt minimera möjligheten för skattskyldiga personer att skatteplanera. Vidare krävs en reform av de nuvarande internationella beskattningsreglerna av koncerninterna transaktioner, för att uppnå det ursprungliga syftet med BEPS som är att undvika erodering av staters skattebaser. En förbättring av internationella beskattningsregler krävs, då de nuvarande reglerna inte håller jämna steg med bolags omarbetade affärsmodeller samt den tekniska utveckling som sker.¹⁵ Nedan följer en beskrivning som syftar till att reformera definitionen av ett fast driftställe i åtgärds punkt 7 i åtgärdsplanen.

2.3 Åtgärds punkt 7

2.3.1 Motverka att bolag undviker etablering av fasta driftställen

Syftet med åtgärds punkt 7 är att ändra definitionen av ett fast driftställe för att bolag inte genom konstlade upplägg ska kunna undvika att utöva verksamhet etablerad i ett annat land som bör utgöra ett fast driftställe. Sådana konstlade upplägg genomförs särskilt genom tillämpning av kommissionärsstrukturer samt verksamheter av förberedande och biträdande

¹¹ OECD BEPS Åtgärdsplan s.13.

¹² OECD BEPS Åtgärdsplan s.13.

¹³ OECD BEPS Åtgärdsplan s.13.

¹⁴ OECD BEPS Åtgärdsplan s.13.

¹⁵ OECD BEPS Åtgärdsplan s.13.

art inom ett MNE.¹⁶ En ändring av definitionen av ett fast driftställe i åtgärdsplanen syftar till att täppa igen de luckor som gör det möjligt för MNE:s att genom konstlade upplägg allokera vinster till en stat med förmånligare skattesats. Syftet med reglerna om internprissättning är att allokera inkomster till de länder dit de är hänförliga. Inkomsterna ska allokeras till den stat som ett MNE de facto bedriver verksamhet i. Det finns få fall där de befintliga reglerna om internprissättning är tillräckliga och effektivt lyckas allokera internationella bolags inkomster till de länder dit inkomsterna är hänförliga och att inkomsterna därmed tas upp till beskattning.¹⁷ Befintliga regler om internprissättning möjliggör för MNE:s att tillämpa reglerna på ett felaktigt sätt, där inkomsterna inte allokeras till landet dit de är hänförliga, utan istället till stater med en låg skattebas.¹⁸ Allokering av inkomster till stater med en låg skattebas sker huvudsakligen vid överlåtelse av tillgångar och till ett värde som understiger det faktiska värdet av tillgången.¹⁹

Det finns praktiska svårigheter med att förhindra de ovan nämna problematiken, då det krävs att samtliga medlemsstater enas om att tillämpa ett eventuellt förslag till ändring av OECD:s modellavtal och att förändringen sker konsekvent i samtliga stater. En lösning av problematiken av erodering av staters skattebaser är därmed att inte försöka ersätta befintlig soft law avseende internprissättning, utan att istället ta itu med de brister som finns i OECD:s modellavtalet med fokus särskilt till vinsten som uppstår hos fasta driftställen avseende tillgångar, funktioner och risker.²⁰

2.3.2 Åtgärds punkt 7 – diskussionsutkast

Som ett resultat av åtgärdsplanen, publicerades i oktober 2014 ett offentligt diskussionsutkast (diskussionsutkastet) som fastställer problematiken kring existerande riktlinjer som definierar vad som utgör ett fast driftställe i artikel 5 i OECD:s modellavtalet. I diskussionsutkastet återfinns olika förslag som avser åtgärds punkt 7. Enligt åtgärdsplanen behövs en utveckling

¹⁶ OECD BEPS Åtgärdsplan s. 19.

¹⁷ OECD BEPS Åtgärdsplan s. 19.

¹⁸ OECD BEPS Åtgärdsplan s. 19.

¹⁹ OECD BEPS Åtgärdsplan s. 20.

²⁰ OECD BEPS Åtgärdsplan s. 20.

ske avseende definitionen för vad som ska utgöra ett fast driftställe i syfte att motverka erodering av staters skattebaser. Förslagen i åtgärdsplanen utgörs bland annat av en ändring av definitionen fast driftställe där kommissionärsstrukturer samt verksamhet av förberedande och biträdande art ska omfattas av definitionen fast driftställe.²¹

The Focus Group (Gruppen)²² sattes ihop för att arbeta med åtgärds punkt 7. Gruppen diskuterade och identifierade olika förslag för att motverka de situationer där en verksamhet använder sig av konstlade upplägg för att undvika att etablerad verksamhet ska utgöra ett fast driftställe.²³ Förslagen avser huruvida en förändring krävs av den existerade definitionen av ett fast driftställe i artikel 5 i OECD:s modellavtal, för att motverka de situationer där konstlade upplägg genomförs. Åtgärdsplanen omfattar därför situationer som är relaterade till försäljning av varor eller tillhandahållande av tjänster inom ett MNE då resulterar i att ett avtal ingås. I avtalet regleras sedan konstlade upplägg, och det framgår att försäljningen eller tillhandahållandet ska behandlas som att det genomförts av huvudkontoret i hemviststaten.²⁴

2.3.3 Kommissionärsstruktur

Enligt diskussionsutkastet är det fastställt att kommissionärsstrukturer i många fall tillämpas i syfte att undanröja skattebasen i den stat där den faktiska försäljningen har ägt rum. Det krävs därför en förändring av formuleringen av artikel 5(5) och 5(6) i OECD:s modellavtal.²⁵ I diskussionsutkastet framgår att förslagen A-D utgör fyra alternativa förslag med syfte att ändra vad som omfattas av definitionen fast driftställe. Syftet med en förändring av definitionen i OECD:s modellavtal är att motverka de strategier som MNE:s kan använda för att

²¹ Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 6.

²² Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 6.

²³ Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 6.

²⁴ Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 6.

²⁵ Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 6.

undvika etablering av ett fast driftställe.²⁶ En kommissionär kan utgöras av en utsänd representant eller av en beroende agent, som utövar aktiviteter där avsikten är att avtal ska ingås åt huvudkontoret. En kommissionärsstruktur gör det möjligt för ett MNE att sälja produkter i en stat utan att etablera ett fast driftställe i landet.²⁷

Ett centralt problem avser den juridiska tolkningen av definitionen ”befogenhet att sluta avtal i annans namn” som står stadgat i artikel 5(5) i OECD:s modellavtal.²⁸ Ytterligare ett problem som upptäckts vid förekomsten av kommissionärsstrukturer är att det är oklart i vilka situationer en representant har befogenhet att sluta avtal i huvudmannens namn, särskilt när avtalsförhandlingar huvudsakligen sker i en stat men avtal signeras i en annan stat. Slutligen har frågor uppkommit kring vilka situationer som omfattas av regeln avseende ”oberoende agent” i artikel 5(6) samt vilket det ursprungliga syftet med regeln är. Med hänsyn till de ovan nämnda problemen som upptäckts i artikel 5 anges nedan de fyra förslag till ändringar av formuleringen avseende fast driftställe vid en kommissionärsstruktur:

Förslagen A-B: Förslagen avser inledningsvis ett tillägg avseende tillhållandet av egendom eller tjänster av bolag. Förslagen innebär en utvidgning av kravet för att fast driftställe ska anses uppkomma. Enligt nuvarande regler uppkommer ett fast driftställe genom att den utsända personen i annan stat ”ingår avtal”.²⁹ I förslag A-B sänks kraven avseende vad som utgör ett fast driftställe. Genom förslagen uppkommer ett fast driftställe genom att personen i fråga endast ”utför aktiviteter” på ett sådant vis att det i ett senare skede resulterar i att

²⁶ Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 9.

²⁷ Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 11.

²⁸ Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 11.

²⁹ Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 11 och 13.

personen ”ingår avtal, eller förhandlar de materiella delarna av avtalet”. Slutligen anförs i förslagen A-B att kravet på vad som ska anses utgöra en ”oberoende” agent ska stärkas.³⁰

Förslagen C-D: Förslagen innebär en ändring avseende situationen när en utsänd person sluter avtal i huvudkontorets namn och avser en förändring av definitionen ”avtal i verksamhetens namn” i 5(6) i OECD:s modellavtal. I förslagen anförs att definitionen ska utvidgas till ”avtal som, på grund av det rättsliga förhållandet mellan den personen och verksamheten, sluts åt verksamheten samt att verksamheten bär riskerna”.³¹ Vidare anförs i förslagen C-D, liksom förslagen A-B att kraven för när ett fast driftställe ska anses ha uppkommit ska sänkas genom att det är tillräckligt att den utsända personen i fråga endast ”utför aktiviteter” på ett sådant vis att det i ett senare skede resulterar i att personen ”ingår avtal, eller förhandlar de materiella delarna av avtalet”. Slutligen anförs i förslagen C-D att kravet på vad som ska anses utgöra en ”oberoende” agent ska stärkas.³²

2.3.4 Verksamhet av förberedande och biträdande art

I artikel 5(4) i OECD:s modellavtal anges undantag från vad som utgör ett fast driftställe.³³ Enligt bestämmelsen omfattas inte verksamheter som är av förberedande eller biträdande art av reglerna kring ett fast driftställe, även om dessa verksamheter bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet.³⁴ Ett centralt problem kring undantagen från fast driftställe i artikel 5(4) i OECD:s modellavtal uppstår genom att bolag använder sig av ovanstående regler för att undvika beskattning av intäkter som är hänförliga till den stat där verksamheten

³⁰ Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 11 och 13.

³¹ Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 13 och 14.

³² Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 13 och 14.

³³ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5, paragraf. 4.

³⁴ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5, paragraf. 4, 1 st.

utförs. Följaktligen har följande förslag lagts fram för att motverka den nyss nämnda problematiken.³⁵

Förslag E: Förslag E innebär en ändring av artikel 5(4) i OECD:s modellavtalet, vilket innebär att verksamheter av förberedande och biträdande art ska anses utgöra ett fast driftställe.³⁶

2.4 Sammanfattning

I september 2013 hölls ett möte mellan medlemsstaterna i G-20, där staterna tog initiativet att lyfta frågan om problematiken kring uteblivna skatteintäkter. Mötet resulterade i att BEPS åtgärdsplan presenterades vars syfte är att genom 15 åtgärds punkter motverka aggressiv skatteplanering hos MNE:s. Bland åtgärds punkterna återfinns åtgärds punkt 7, som syftar till att ändra definitionen av vad som ska utgöra ett fast driftställe. Syftet med ändringen av definitionen är att bolag med etableringar i andra länder, som de facto bör utgöra ett fast driftställe, undviker att utgöra ett fast driftställe genom konstlade upplägg.

I samband med åtgärdsplanen utgavs ett diskussionsutkast där olika förslag lades fram för att motverka problematiken kring vilka verksamheter som utgör ett fast driftställe. Enligt diskussionsutkastet är det fastställt att kommissionärsstrukturer samt verksamheter av förberedande och biträdande art i många fall används i syfte att undanröja skattebasen i den stat där den faktiska aktiviteten inom huvudkontoret ägt rum. Därav har olika förslag lagts fram i åtgärds punkt 7, med syfte att motverka problematiken kring aggressiv skatteplanering. I diskussionsutkastet återfinns förslag A-D samt förslag E där problematiken kring reglerna för fast driftställe avseende kommissionärsstruktur samt verksamhet av förberedande och biträdande art behandlas.

³⁵ Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 15.

³⁶ Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 15.

3 Fast driftställe

3.1 Inledning

Ett MNE kan etablera sig i en annan stat genom tex. Aktiebolag, filial etc. I och med att definitionen av vad som omfattas av ett fast driftställe i artikel 5(5) i OECD:s modellavtalet skapas en möjlighet för företag att flytta den hänförliga intäkten som genererats hos det fasta driftstället, till en annan del av företaget.³⁷ Riktlinjerna i OECD:s modellavtalet kring vad som ska anses utgöra ett fast driftställe används för att bestämma huruvida verksamheten som bedrivs i staten utgör ett fast driftställe till huvudkontoret.³⁸ Syftet med att fastställa förekomsten av fasta driftställen är avgörande vid bedömningen av en stats rätt till beskattning av ett företags vinst.³⁹ För att fastställa vilken del av den beskattningsbara inkomsten som är hänförlig till varje enskild stat, kan bolagets vinst allokeras till olika delar inom verksamheten. MNE:s ska fastställa inkomst hänförlig till varje specifik stat där företaget bedriver verksamhet.⁴⁰ Nedan redogörs kring definitionen om vad som utgör ett fast driftställe enligt OECD:s modellavtale.⁴¹ Därefter följer en översiktlig presentation kring vilka verksamheter som kan anses utgöra ett fast driftställe.

3.2 Artikel 5 i OECD:s modellavtalet

3.2.1 Definition av fast driftställe

Artikel 5(1) i OECD:s modellavtal ger en allmän definition av begreppet fast driftställe.⁴² I artikeln definieras termen fast driftställe som en stadigvarande plats för affärsverksamhet,

³⁷ Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2010, åtgärd 1.

³⁸ Kommentarer till artikel 5 OECD om definitionen av fast driftställe, 2010, paragraf 1, s. 85.

³⁹ Kommentarer till artikel 5 OECD om definitionen av fast driftställe, 2010, paragraf 1, s. 85.

⁴⁰ Kommentarer till artikel 5 OECD om definitionen av fast driftställe, 2010, paragraf 1, s. 85.

⁴¹ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5.

⁴² Kommentarer till artikel 5 OECD om definitionen av fast driftställe, 2010, paragraf 1, s. 85.

genom vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs.⁴³ Vad en stadigvarande plats för en affärsverksamhet i realiteten innebär beskrivs mer ingående i kommande stycke.

3.2.1.1 Plats

Definitionen ”plats” omfattar en lokal, anordning eller en anläggning som används för att bedriva företagets verksamhet.⁴⁴ Platsen behöver inte endast användas för att bedriva en affärsverksamhet för att platsen ska anses utgöra ett fast driftställe. En plats kan även anses föreligga i det fall företaget förfogar över ett visst utrymme.⁴⁵ En plats anses föreligga oberoende om företaget äger, hyr eller på annat vis förfogar över lokal, anordning eller anläggning. Relevant för avgörandet huruvida en plats existerar är att det ska finnas ett geografiskt samband mellan företagets plats och en specifik geografisk punkt.⁴⁶ Ytterligare ett krav för att ett fast driftställe ska anses föreligga är att företaget måste förfoga över platsen. Att företaget är verksamt på en plats utgör automatiskt inte att platsen står till företaget förfogande.⁴⁷ En bedömning måste därför göras i varje enskilt fall kring de faktiska omständigheterna och huruvida företaget förfogar över platsen.⁴⁸

3.2.1.2 Stadigvarande

Nästa steg för att ett fast driftställe ska anses föreligga är att platsen för affärsverksamheten ska anses vara stadigvarande.⁴⁹ Platsen anses vara stadigvarande då affärsverksamheten har en viss grad av varaktighet, vilket generellt innebär att en plats anses stadigvarande då företagets verksamhet har bedrivits längre än en period om sex månader.⁵⁰ En plats för affärsverksamhet kan emellertid utgöra ett fast driftställe även om platsen utgör en affärsverksamhet under en kortare tid. I det fall ett företag bedriver affärsverksamhet i en stat under flera

⁴³ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5, paragraf. 1.

⁴⁴ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5, paragraf. 2.

⁴⁵ Kommentarer till artikel 5 OECD om definitionen av fast driftställe, 2010, paragraf 4, s. 93.

⁴⁶ Kommentarer till artikel 5 OECD om definitionen av fast driftställe, 2010, paragraf 5, s. 94.

⁴⁷ Kommentarer till artikel 5 OECD om definitionen av fast driftställe, 2010, paragraf 5.1, s. 93.

⁴⁸ Skatteverket, edition 2014,Handledning rättslig vägledning, *OECD modellavtal rättsvägledning artikel 5.1.*

⁴⁹ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5, paragraf. 1.

⁵⁰ Kommentarer till artikel 5 OECD om definitionen av fast driftställe, 2010, paragraf 6, s. 95.

kortare tidsperioder kan kravet om etablering i minst sex månader anses vara uppfyllt, eftersom de kortare tidsperioderna då summeras ihop.⁵¹

3.2.1.3 Affärsverksamhet

För att ett fast driftställe ska anses föreligga krävs även att företagets affärsverksamhet helt eller delvis ska bedrivas från den stadigvarande platsen.⁵² Det kan vara svårt att avgöra huruvida den bedrivna verksamheten utgör en kärnverksamhet eller verksamhet av förberedande och biträdande art.⁵³ För att kriteriet kring affärsverksamhet ska anses vara uppfyllt krävs att företaget bedriver en väsentlig och kännetecknande verksamhet.⁵⁴ Den bedrivna verksamheten behöver inte utgöra en produktiv verksamhet utan det räcker med att verksamheten som bedrivs utgörs av företagets affärsidé eller något som är specifikt för affärsverksamheten.⁵⁵ Ett företags affärsverksamhet bedrivs vanligtvis av ägaren av företaget eller av anställd personal i företaget, vilket kan ske i form av att representanter bedriver företagsverksamhet, vilka inte har en självständig ställning i relation till företaget.⁵⁶

3.2.2 Vad utgör ett fast driftställe?

I artikel 5(2) i OECD:s modellavtal ges lista med förslag avseende vad som utgör ett fast driftställe. Förslaget består av en plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad och gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan utvinning av naturresurser.⁵⁷ För att ovan nämnda förslag ska anses utgöra ett fast driftställe krävs dock att kriterierna om en stadigvarande plats, från vilken det helt eller delvis bedrivs en affärsverksamhet är uppfyllda.⁵⁸

I artikel 5(3) i OECD:s modellavtal stadgas att en plats för byggnads, anläggnings eller installationsverksamhet endast utgör ett fast driftställe i det fall affärsverksamheten sker under

⁵¹ Kommentarer till artikel 5 OECD om definitionen av fast driftställe, 2010, paragraf 6, s. 95.

⁵² Skatteverket, edition 2014,Handledning rättslig vägledning, *OECD modellavtal rättsvägledning artikel 5.1.*

⁵³ Skatteverket, edition 2014,Handledning rättslig vägledning, *OECD modellavtal rättsvägledning artikel 5.1.*

⁵⁴ Kommentarer till artikel 5 OECD om definitionen av fast driftställe, 2010, paragraf 24, s. 102.

⁵⁵ Skatteverket, edition 2014,Handledning rättslig vägledning, *OECD modellavtal rättsvägledning artikel 5.1.*

⁵⁶ Skatteverket, edition 2014,Handledning rättslig vägledning, *OECD modellavtal rättsvägledning artikel 5.1.*

⁵⁷ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5, paragraf. 2.

⁵⁸ Kommentarer till artikel 5 OECD om definitionen av fast driftställe, 2010, paragraf 11, s. 99.

en längre tid än tolv månader.⁵⁹ Reglerna om att ett fast driftställe endast föreligger efter en tidsperiod om tolv månader gäller generellt enskilda byggplatser och byggprojekt. Det huvudsakliga syftet för ett företag som innehar en stadigvarande plats för affärsverksamhet är vanligtvis för att köpa varor till huvudkontoret eller att verksamheten vill inhämta någon form av upplysning för företaget.⁶⁰ Dock finns det i artikel 5(4) i OECD:s modellavtal undantag från vad som ska anses utgöra ett fast driftställe.

3.2.3 Undantag

3.2.3.1 Verksamhet av förberedande och biträdande art

Verksamhet som inte omfattas av definitionen fast driftställe är verksamhet som är av förberedande eller biträdande art.⁶¹ Verksamhet av förberedande och biträdande art ska inte anses utgöra ett fast driftställe även i det fall verksamheten bedrivs från en stadigvarande plats åt företagets huvudkontor.⁶²

Förberedande verksamhet utgörs av verksamhet som är av stor betydelse för ett företag med syfte att förbereda huvudkontoret för en framtida etablering i den andra staten.⁶³ En situation där ett företags verksamhet utgör verksamhet av förberedande art är då en person som är anställd av företaget i en annan stat där syftet med anställningen är att ”undersöka” möjligheter för en potentiell framtida etablering av företaget i den andra staten. En undersökning kan ske genom exempelvis en marknadsundersökning, informationshämtning eller reklamverksamhet.⁶⁴

Verksamhet av biträdande art är exempelvis då ett företag har sin bokföringsavdelning eller lönehantering etablerad i en annan stat än där huvudkontoret är belägen.⁶⁵ Avgörande vid bedömningen för huruvida etablerad verksamhet utgör biträdande art, är att de utförda

⁵⁹ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5, paragraf. 3.

⁶⁰ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5, paragraf. 4, 2 d st.

⁶¹ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5, paragraf. 4.

⁶² OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5, paragraf. 4, 1 st.

⁶³ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5, paragraf. 4, 1 st.

⁶⁴ Kommentarer till artikel 5 OECD om definitionen av fast driftställe, 2010, paragraf 21-30, s. 101-105.

⁶⁵ Skatteverket, edition 2015,Handledning rättslig vägledning, *fast driftställe i Sverige eller inte?*

funktionerna inte avser kärnverksamhet.⁶⁶ I det fall den utsända personen själv tar kontakt med kunder avseende försäljning eller ingår avtal med kunder för huvudkontoret räkning, anses dock ett fast driftställe föreligga.⁶⁷ Den utsända personen anses då bedriva en del av huvudkontoret åt huvudkontoret och kriterierna för vad som utgör ett fast driftställe är då uppfyllda.⁶⁸

3.3 Agentregeln

3.3.1 Beroende agent

I OECD:s modellavtals artikel 5(5) stadgas att ett fast driftställe, under vissa omständigheter kan uppkomma genom att ett MNE bedriver verksamhet via en agent i en utländsk stat.⁶⁹ För att ett fast driftställe ska uppstå krävs att agenten är en person som inte utgör en oberoende representant, som stadgas i artikel 5(6) i OECD:s modellavtal. Agenten ska vara i beroendeställning till företaget och nedan stadgas fyra kriterier för när en beroende agent ska anses utgöra ett fast driftställe:

- ”Agenten ska inneha kärnverksamhetens fullmakt till att sluta ett avtal”;
- ”Fullmakten ska utnyttjas regelmässigt”; och
- ”I fullmakten ska det stå stadgat rättigheten för agenten att ingå avtal för kärnverksamhetens egentliga utåtriktade affärsverksamhet”.⁷⁰

Artikeln omfattar så kallade beroende representanter vilket innebär att ett företag ska anses ha ett fast driftställe när en person agerar på uppdrag från företaget och när personen regelmässigt innehar en fullmakt att i den andra staten kunna sluta avtal i huvudkontorets namn.⁷¹ Ett dotterbolag kan omfattas av definitionen ”person” som utgör en beroende agent och därmed även ett fast driftställe.⁷²

⁶⁶ Skatteverket, edition 2015,Handledning rättslig vägledning, *fast driftställe i Sverige eller inte?*

⁶⁷ Skatteverket, edition 2015,Handledning rättslig vägledning, *fast driftställe i Sverige eller inte?*

⁶⁸ Skatteverket, edition 2015,Handledning rättslig vägledning, *fast driftställe i Sverige eller inte?*

⁶⁹ Kommentarer till artikel 5 OECD om definitionen av fast driftställe, 2010, paragraf 31, s. 105.

⁷⁰ Skatteverket, edition 2014,Handledning rättslig vägledning, *OECD modellavtal rättsvägledning artikel 5.5.*

⁷¹ Kommentarer till artikel 5 OECD om definitionen av fast driftställe, 2010, paragraf 32.1, s. 105.

⁷² OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5, paragraf 5.

Enligt kommentarer till artikel 5 i OECD:s modellavtal medför inte förekomsten av ett dotterbolag automatiskt att ett fast driftställe föreligger för moderbolaget.⁷³ Skattemässigt ses ett dotterbolag som en oberoende juridisk person till moderbolaget.⁷⁴ Dotterbolaget kan dock utgöra en beroende agent för moderbolaget trots att dotterbolaget behandlas som en oberoende juridisk person i relation till moderbolaget.⁷⁵ Ett dotterbolag kan i sig inte anses utgöra ett fast driftställe för moderbolaget, i den stat där dotterbolaget är etablerat.⁷⁶ Vid avgörandet om ett dotterbolag utgör ett fast driftställe krävs att kriterierna för en beroende agent ska vara uppfyllda i artikel 5 i OECD:s modellavtal. För att ett fast driftställe ska anses föreligga krävs att dotterbolaget har befogenhet att ingå avtal åt sitt moderbolag och att dotterbolaget ingår avtal vid ett flertal upprepade tillfällen.⁷⁷

Situationen omfattar all verksamhet inom koncernen som är etablerad i en annan stat och kan därför utgöra ett fast driftställe för företaget, i det fall kriterierna för beroende agent är uppfyllda.⁷⁸ Ett fast driftställe uppstår dock inte om ett företag utför tjänster med egen personal och i sina egna lokaler åt ett närstående bolag och innehar verksamhet som en del av sin egen affärsverksamhet.⁷⁹ Att ett dotterbolag medverkar vid avtalsförhandlingar är inte i sig tillräckligt enligt OECD:s modellavtal, för att ett fast driftställe för huvudkontoret ska ha uppkommit i staten där dotterbolaget är verksamt.⁸⁰

⁷³ Skattenytt 2012, Jacobsson Linus, *Dotterbolag som fast driftställe*, s. 496.

⁷⁴ Skattenytt 2012, Jacobsson Linus, *Dotterbolag som fast driftställe*, s. 501.

⁷⁵ Skattenytt 2012, Jacobsson Linus, *Dotterbolag som fast driftställe*, s. 501.

⁷⁶ Skattenytt 2012, Jacobsson Linus, *Dotterbolag som fast driftställe*, s. 501.

⁷⁷ Skattenytt 2012, Jacobsson Linus, *Dotterbolag som fast driftställe*, s. 501.

⁷⁸ Skattenytt 2012, Jacobsson Linus, *Dotterbolag som fast driftställe*, s. 501.

⁷⁹ Kommentarer till artikel 5 OECD om definitionen av fast driftställe, 2010, paragraf 41.1, s. 109.

⁸⁰ Kommentarer till artikel 5 OECD om definitionen av fast driftställe, 2010, paragraf 41.1, s. 110.

I det fall verksamheten uppfyller kriterierna för de ovan nämnda undantagen⁸¹ från att utgöra ett fast driftställe eller om dotterbolaget istället agerar som en oberoende agent till moderbolaget, föreligger inget fast driftställe.⁸² Anses ett dotterbolag utgöra ett fast driftställe medför det att moderbolaget blir skattskyldigt för den generade intäkten i staten där dotterbolaget är etablerat.⁸³

3.3.2 Oberoende agent

Skulle ett företag endast vara verksamt i en avtalsslutande stat på grund av att företaget bedriver affärsverksamhet genom kommissionärsstrukturer, mäklare eller annan oberoende representation ska verksamheten inte anses utgöra ett fast driftställe.⁸⁴ Förutsättningen för att oberoende representant inte ska anses utgöra ett fast driftställe är dock att den oberoende representantens agerar självständigt i relation till huvudkontoret.⁸⁵

3.4 Sammanfattning

En allmän definition av begreppet "fast driftställe" som lyfter fram väsentliga egenskaper hos ett fast driftställe är en stadigvarande plats för affärsverksamhet, genom vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Riktlinjerna i OECD:s modellavtal kring vad som ska anses utgöra ett fast driftställe används för att bestämma huruvida verksamheten som bedrivs i staten utgör ett fast driftställe till huvudkontoret. Syftet med att fastställa förekomsten av fasta driftställen är avgörande vid bedömningen av en stats rätt till beskattning av ett företags vinst. MNE:s ska fastställa inkomst hänförlig till varje specifik stat där företaget bedriver verksamhet.

Två undantag från vad som ska anses utgöra ett fast driftställe åt en kärnverksamhet är verksamhet som är av förberedande eller biträdande art. Ytterligare ett undantag från vad som ska anses utgöra ett fast driftställe är en oberoende agent. I vissa fall kan ett dotterbolag eller andra närstående verksamheter till huvudkontoret anses utgöra ett fast driftställe när verksamheten uppfyller kraven för en beroende agent. För att en verksamhet ska anses utgöra en

⁸¹ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5, paragraf 4.

⁸² OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5, paragraf 6.

⁸³ Skattenytt 2012, Jacobsson Linus, *Dotterbolag som fast driftställe*, s. 501.

⁸⁴ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5, paragraf 6.

⁸⁵ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5, paragraf 6.

beroende agent krävs att agenten genom en fullmakt har rätt att upprätta avtal i huvudkon-
torets namn vid upprepade tillfällen.

Kriterierna för vad som utgör ett fast driftställe enligt artikel 5 i OECD:s modellavtal avse-
ende beskattning av inkomst och kapital är nu fastställt och nästa steg är att avgöra hur fö-
retags vinster ska fördelas till fasta driftställen vilket fastställs i artikel 7 i OECD:s modellav-
tal, vilket beskrivs närmare i nästa kapitel.

4 Allokering av vinster till fast driftställe

4.1 Inledning

Ett företag kan utöva verksamhet i andra länder genom att etablera fasta driftställen. Vid etablering av ett fast driftställe uppkommer frågor kring vilken vinst som är hänförlig till det fasta driftstället. Då tillgångar, risker och "fritt" kapital är hänförliga till verksamheten som helhet och inte bara till en del av verksamheten, krävs en utredning kring vilken del av vinsten som ska allokeras till det fasta driftstället.⁸⁶ En utredning av vinstallokering kan ske genom den så kallade tvåstegsanalysen. Information kring tvåstegsanalysen, samt vilka krav som ställs på fasta driftställen för att vinsten ska kunna fastställas framgår nedan.

4.2 Inkomst av näringsverksamhet

4.2.1 Huvudregel

För att kunna fastställa skattebasen på ett företags inkomst tillämpas artikel 7 i OECD:s modellavtal.⁸⁷ Syftet med artikel 7(1) är att begränsa den ena statens rätt till beskattning av rörelseinkomster som företag i den andra staten har fått.⁸⁸

4.2.2 Armlängdsprincipen

I artikel 7(2) i OECD:s modellavtal regleras företagets inkomstberäkning enligt armlängdsprincipen.⁸⁹ Huvudregeln i artikeln stadgar att all inkomst hänförlig till det fasta driftstället beskattas i staten där det fasta driftstället är beläget.⁹⁰ En jämförelse genomförs på inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället mot vad ett oberoende och separat företag som bedrivit samma eller liknande verksamhet.⁹¹ Vid denna bedömning används den så kallade armlängdsprincipen, vilken innebär att priser och andra villkor vid gränsöverskridande kon-

⁸⁶ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, st. 14, s. 14.

⁸⁷ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 7, paragraf 1.

⁸⁸ Kommentarer till artikel 7 OECD, 2010, paragraf 13, s. 162.

⁸⁹ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 7, paragraf 2.

⁹⁰ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 7, paragraf 2.

⁹¹ Kommentarer till artikel 7 OECD, 2010, paragraf 14, s. 161.

cerninterna transaktioner ska stämma överens med de villkor som hade avtalats mellan oberoende parter.⁹² OECD har tagit fram riktlinjer för internprissättning i *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (TP-guidelines).⁹³ Trots att reglerna avser riktlinjer på transaktioner mellan företag i en intressegemenskap kan reglerna tillämpas analogt vid allokering av vinster till ett fast driftställe.⁹⁴ Transaktioner med ett fast driftställe kan förekomma på tre sätt och omfattar transaktioner med en oberoende part till huvudkontoret, ett annat företag inom koncernen och slutligen med företagets huvudkontor.⁹⁵ Vid bedömningen kring fördelning av inkomster till det fasta driftstället kan funktioner som är hänförliga till det fasta driftstället beaktas, ett exempel på detta är vilka tillgångar och risker som är hänförliga till det fasta driftstället.⁹⁶ Vid transaktioner mellan det fasta driftstället och andra företag i intressegemenskapen bör OECD:s modellavtal riktlinjer tillämpas, vilka beskrivs mer ingående nedan.⁹⁷

4.3 Tvåstegsanalysen

4.4 Steg I

4.4.1 Det fasta driftstället ska utgöra en separat enhet

Det är sedan tidigare klargjort att ett fast driftställe ska betraktas som en enhet som arbetar självständigt och inte tillsammans med andra delar av ett företag. Formuleringen i artikel 7(2) motsvarar det som anges i artikel 9 i OECD:s modellavtal, att transaktioner ska göras med beaktande av armlängdsprincipen.⁹⁸ Till skillnad från de situationer där bolag är i samma intressegemenskap är det vid situationer med fasta driftställen inte möjligt att förlita sig på juridiskt bindande avtal för att avgöra huruvida en transaktion har genomförts enligt armlängdsprincipen. Av denna anledning är det nödvändigt att göra en grundlig analys av all fakta

⁹² Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2010, s 11.

⁹³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, s. 31.

⁹⁴ Skatteverket, edition 2014,Handledning rättslig vägledning, *OECD modellavtal rättsvägledning artikel 7.2.*

⁹⁵ Kommentarer till artikel 7 OECD, 2010, paragraf 17-19, s. 159-160.

⁹⁶ Skatteverket, edition 2014,Handledning rättslig vägledning, *OECD modellavtal rättsvägledning artikel 7.2.*

⁹⁷ Skatteverket, edition 2014,Handledning rättslig vägledning, *OECD modellavtal rättsvägledning artikel 7.2.*

⁹⁸ Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD, 2010, st. 14, s. 161.

och omständigheter för att kunna avgöra vilken vinst som är hänförlig till det fasta driftstället.⁹⁹ Då det fasta driftstället utgör en separat enhet följer nedan en ingående beskrivning av hur funktioner, tillgångar och risker fördelas mellan huvudkontoret och det fasta driftstället.

4.4.1.1 **OECD TP Guidelines**

4.4.1.1.1 **Funktionsanalys**

Funktionsanalysen upprättas för att bestämma pris enligt armlängdsprincipen för transaktioner mellan närstående bolag. Tillvägagångssättet för att fastställa armlängdspriset återfinns i OECD TP Guidelines¹⁰⁰ (TP Guidelines). TP Guidelines utgår från att det föreligger ett avtalsförhållande. Funktionsanalysen utförs för att hänsyn ska tas till den omständighet att ett driftställe de facto inte är rättsligt åtskilt från bolaget.¹⁰¹

I TP Guidelines fastställs att en funktionsanalys syftar till att identifiera och jämföra både de ekonomiskt betydelsefulla aktiviteterna som genomförts samt det ansvar som vidtagits eller kommer att vidtas av oberoende och associerade bolag.¹⁰² Funktionsanalysen syftar att dela upp vad varje part som varit delaktig i en transaktion bidragit med. Detta görs genom att granska ett antal funktioner som utförs i form av exempelvis design, tillverkning, tillhandahållande av tjänster, inköp, distribution, marknadsföring, reklam, transport och finansiering. Det sammanställda värdet, volymen samt varje bidrags karaktär ska sedan fastställas. Vid tillämpningen av en funktionsanalys avseende fasta driftställen ligger fokus på att det fasta driftstället ska anses utgöra en fristående enhet. Utöver det ovan nämnda, ska det även fastställas vilka risker som är hänförliga till det fasta driftstället.¹⁰³

4.4.1.1.2 **Significant People Functions**

Significant People Functions (SPF) utgör vissa funktioner som utförs av viktiga personer inom ett bolag. Sådana funktioner är viktiga för att bestämmandet av det ekonomiska ägandet

⁹⁹ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, st. 13, s. 14.

¹⁰⁰ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 14, st. 15.

¹⁰¹ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 14, st. 13.

¹⁰² Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 16, st. 19.

¹⁰³ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 16, st. 21.

av tillgångar och för antagandet av risker.¹⁰⁴ Vid en sådan bedömning ska även hänsyn tas till övrig information, vilket resulterar i att den funktionella och sakliga analysen behöver upprättas.¹⁰⁵ Tilldelningen av risker och immateriella tillgångar sker beroende på de betydande människor, SPF, tar aktiva beslut och därmed utför en betydande funktion.¹⁰⁶ Funktionerna som anses betydande skiljer sig beroende på vilken bransch det är fråga om. Ovanstående situation resulterar i att relevanta SPF för antagandet av risker och det ekonomiska ägandet av tillgångar sannolikt varierar från fall till fall.¹⁰⁷

4.4.2 Tillgångar

4.4.2.1 Äganderätt

Ett bolags tillgångar kan delas in i materiella och immateriella tillgångar. Exempel på materiella tillgångar är maskiner, fabriker och byggnader medan immateriella tillgångar kan bestå av exempelvis internt utvecklade eller förvärvade immateriella tillgångar såsom patent, varumärken och marknadsföringsstrategier. Det finns en skillnad i hur materiella och immateriella tillgångar tilldelas ett fast driftställe. Traditionellt sett har immateriella tillgångar systematiskt undervärderats och i vissa fall helt ignorerats att tas upp som en tillgång i företagets bokföring.¹⁰⁸

För att ett fast driftställe ska anses utgöra en fristående enhet behöver det först avgöras huruvida det fasta driftstället kan anses utgöra den ekonomiska ägaren av eventuella tillgångar som juridiskt sett tillhör huvudkontoret.¹⁰⁹ Äganderätten kan definieras som ett företags juridiska rätt till en tillgång, exempelvis en rättslig titel eller annat juridiskt skydd. Det ekonomiska ägandet däremot, ger en tydligare återspeglning av den "faktiska" ägaren då hänsyn tas både till SPF samt de risker som är relaterade till sådana funktioner.¹¹⁰

¹⁰⁴ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 15, st. 16.

¹⁰⁵ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 15, st. 16.

¹⁰⁶ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s.17, st. 22. och s. 28, st. 75.

¹⁰⁷ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 15, st. 16.

¹⁰⁸ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 15, st. 15.

¹⁰⁹ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 32, st. 72.

¹¹⁰ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 32, st. 72.

Om ett fast driftställe anses inneha den ekonomiska äganderätten avseende en tillgång ska både bördor och fördelar som härrör från ett sådant ägande hänföras till det fasta driftstället. Följaktligen ska källstaten där ett fast driftställe är etablerat ha rätt till beskattning avseende den inkomsten som genererats tack vare en tillgång i det fasta driftstället.¹¹¹ Även om det ekonomiska ägandet av en tillgång hänförs till ett fast driftställe, medför det nödvändigtvis inte att det fasta driftstället kan ta upp intäkter från alla transaktioner kopplade till tillgången. Ett exempel är när ett fast driftställe anses vara den ekonomiska ägaren av en maskin som används i produktionsprocessen, men inte är garanterad alla intäkter som härrör från försäljning av produkter som tillverkats av maskinen.¹¹²

4.4.2.2 **Materiella tillgångar**

Enligt OECD:s modellavtal ska materiella tillgångar anses utgöra fast egendom.¹¹³ Definitionen av fast egendom återfinns i artikel 6 i OECD:s modellavtal. Avseende bedömningen kring hur den ekonomiska äganderätten till den materiella tillgången ska fördelas mellan ett huvudkontor och ett fast driftställe kan vara oklar. Anledningen till att det kan anses oklart är för att det finns två alternativ att fastställa vem som har den ekonomiska äganderätten. Det första alternativet utgår från var SPF:s befinner sig. Det andra alternativet baseras på var den materiella tillgången faktiskt används.¹¹⁴ I OECD:s modellavtal stadgas att båda tillvägagångssätten i de flesta fall skulle komma till liknande resultat. I OECD:s modellavtal fastställs dock att platsen för användningen av tillgången bör ha företräde med hänsyn till de stora avdrag som kan göras om alternativet där platsen för SPF:s används.¹¹⁵

4.4.2.3 **Immateriella tillgångar**

En immateriell tillgång kan betraktas som en icke-fysisk tillgång som skapar värde för ett bolag och gör det möjligt att skapa en högre vinst än vad som skulle vara möjligt om det bara hade tagits hänsyn till fysiska aspekter.¹¹⁶ I OECD:s modellavtal ges stadgas inte en

¹¹¹ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 14, st. 15.

¹¹² Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 28, st. 73.

¹¹³ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 28, st. 75.

¹¹⁴ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 28, st. 75.

¹¹⁵ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 28, st. 75.

¹¹⁶ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 29, st. 76.

exakt definition av immateriella tillgångar även om OECD:s modellavtal kategoriserar dem i två grupper, som utgörs av immateriella tillverkningsstillgångar (immateriella handelstillgångar) samt immateriella marknadsföringstillgångar.¹¹⁷

Det som kännetecknar en immateriell handelstillgång är att tillgången har ett samband med antingen produktion av varor eller tillhandahållande av tjänster.¹¹⁸ Värderingen inkluderar immateriella tillgångar som kan bestå av patent, affärshemligheter eller know-how. En immateriell marknadsföringstillgång skapas normalt som ett resultat av en reklamkampanj eller från marknadsförandet av ett visst märke.¹¹⁹ Marknadsföringsnivån påverkar värdet av den immateriella marknadsföringstillgången. Exempel på immateriella marknadsföringstillgångar är varumärken, logotyper, strategier, marknadsföringskoncept samt olika typer av design av exempelvis etiketter eller förpackningar.¹²⁰

Vid fastställande av vem av parterna som utgör den ekonomiska ägaren av en immateriell tillgång, är det särskilt viktigt att identifiera i vilken stat SPF är belägna. Detta görs genom att fastställa vilken del av ett företag som bedriver vilka funktioner samt i vilken utsträckning resultatet av dessa funktioner bidrar till skapandet av en immateriell tillgång. Kostnaderna för att skapa en immateriell tillgång kan hänföras till de delar av bolaget där tillgången förväntas vara till nytta. Vid prissättningen av en immateriell tillgång, som används i en transaktion, ska faktorer såsom tillgångens skick, placering och värdet av tillgången beaktas.¹²¹

4.4.3 Risker

En verksamhet kan ådra sig flera risker som exempelvis kreditrisker och valutarisker.¹²² Vad gäller ett fast driftställe kan det inte ensamt bära risker, då ett fast driftställe utgör en del av

¹¹⁷ OECD transfer Pricing Guidelines for multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, s. 191.

¹¹⁸ OECD transfer Pricing Guidelines for multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, s. 191.

¹¹⁹ OECD transfer Pricing Guidelines for multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, s. 194.

¹²⁰ OECD transfer Pricing Guidelines for multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, s. 194.

¹²¹ OECD transfer Pricing Guidelines for multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, s. 45.

¹²² Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 26, st. 68.

huvudkontoret.¹²³ Således är det huvudkontoret som juridiskt sett oftast bär riskerna. Däremot är det enligt OECD:s modellavtal möjligt att för ett fast driftställe bära risker, trots att det inte är möjligt att upprätta avtal som stadgar att riskerna är hänförliga till det fasta driftstället.¹²⁴ Fastställandet av vem som bär riskerna är avgörande för att sedan kunna fastställa "fritt" kapital i tvåstegsanalysens första steg och för att slutligen kunna fördela vinsten i det andra steget.¹²⁵

Bedömningen avseende vart riskerna ska hänföras genomförs som ovan nämnt i tvåstegsanalysens första steg. Upprättandet av en funktionsanalys möjliggör fastställande av vilka risker som ett huvudkontor bär samt vilka risker som ska hänföras till det fasta driftstället.¹²⁶ Riskerna kan uppstå på olika sätt beroende på företagets verksamhet. Riskerna uppstår antingen i samband med eventuella förluster av värdet på tillgångar som är hänförliga till det fasta driftstället eller i samband med de aktiviteter som företaget utför.¹²⁷ Vad gäller SPF i förhållande till riskerna så hör de till den sistnämnda kategorin.¹²⁸ Utför personalen på det fasta driftstället betydande funktioner i form av SPF, som är relevanta för att verksamheten gör vinst, anses det fasta driftstället vara ansvarigt för eventuella risker som kan uppstå. Exempelvis bör ett fast driftställe ta ansvar och bära risker för vårdslöshet som härrör från funktioner som utförs av personer som arbetar inom det fasta driftställets verksamhet.¹²⁹ För att hänföra risker till rätt del av ett företag, bör utgångspunkten vara att bedömningen görs utifrån de utförda prestationerna samt att en jämförelse görs med handlingar från oberoende företag.¹³⁰ Vidare ska interna rutiner och intern dokumentation granskas för att fastställa att en överföring av risker faktiskt har ägt rum samt hur riskerna har fördelats mellan parterna.¹³¹

¹²³ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 26, st. 68.

¹²⁴ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 26, st. 68.

¹²⁵ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 17, st. 26.

¹²⁶ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 17, st. 26.

¹²⁷ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 17, st. 22.

¹²⁸ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 17, st. 22.

¹²⁹ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 27, st. 68.

¹³⁰ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 27, st. 69.

¹³¹ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 27, st. 69.

Det är sannolikt att den aktiva beslutsprocessen varierar medan en funktionsanalys behöver göras i varje enskilt fall. Funktionsanalysen och den sakliga analysen bör syfta till att beskriva och utvärdera de relevanta processerna mellan huvudkontoret och det fasta driftstället. Funktionsanalysen ska beskriva på vilken nivå kritiska beslut fattas och den bör innehålla en utvärdering av företagets nuvarande affärsprocesser.¹³²

4.4.4 Finansiering – Fritt kapital från huvudkontor till fast driftställe

Så kallat "fritt" kapital tillskrivs från ett huvudkontor till ett fast driftställe för att stödja de funktioner som utförs, tillgångar som används och antagna risker.¹³³ Det "fria" kapitalet används vid bedömningen för att ett fast driftställe ska anses utgöra ett fristående företag.

För att ett företag ska bedriva sin verksamhet krävs en tillräcklig mängd av fritt kapital. Syftet med kapitalet är att täcka underhåll av tillgångar, kostnader för forskning samt eventuella utgifter som kan uppkomma i verksamheten.¹³⁴ Ett huvudkontor bör utge fritt kapital till ett fast driftställe för att täcka användningen av tillgångar samt för att stödja de risker det fasta driftstället har.¹³⁵ Ett företag kan vidare finansiera sin verksamhet genom lån, vinster och från bidrag från aktieägarna.¹³⁶

Det kan vara svårt att mäta vilket belopp det fria kapitalet bör uppgå till för att kunna stödja de risker det fasta driftstället har. Möjligheten för ett företag att förutse framtida eventuella rättstvister samt det faktiska utfallet av ett projekt kan vara svårt.¹³⁷ Situationer kan uppstå där ett företag som engagerar sig i riskfyllda affärsmetoder inte erhåller någon inkomst alls, eller endast erhåller inkomster under en begränsad tid. I sådana situationer måste projekten vara ordentligt finansierade för att kunna krediteras. Däremot kan ett fast driftställe utföra

¹³² Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 32, st. 87.

¹³³ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 37, st. 115.

¹³⁴ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 34, st. 105.

¹³⁵ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 35, st. 107.

¹³⁶ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 14, st. 15.

¹³⁷ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 36, st. 112.

stora projekt trots att alla risker bärs av huvudkontoret. I sådana fall finns inget behov av att tillskriva något fritt kapital till det fasta driftstället på grund av de risker som kan uppstå i samband med etablering av sådan verksamhet.¹³⁸

Inom vissa sektorer är kapitalet inte relaterat till risker utan syftar endast till att användas som finansiering för de tillgångar som ett fast driftställe använder.¹³⁹ Detta kan vara fallet om riskerna är så pass små att de inte behöver mätas. Beloppet avseende det fria kapitalet bör därför motsvara värdet på den tillgång som används.¹⁴⁰ Kapitalbeloppet som grundar sig i användningen av tillgångar kan värderas på olika sätt, antingen att det motsvarar det belopp som spenderas på inköpet av tillgångarna, det bokförda värdet eller på dess marknadsvärde.¹⁴¹ Oavsett vilken värderingsmetod som väljs ska metoden tillämpas konsekvent från år till år och i hela organisationen. Olika regler om värdering av tillgångar ska beaktas vid val av värderingsmetod.¹⁴²

4.5 Steg 2

4.5.1 Fastställa hänförliga vinster till det fasta driftstället

4.5.1.1 Jämförbarhetsanalys

Syftet med upprättandet av en jämförbarhetsanalys är att fastställa armlängdsmässigt pris. Enligt TP Guidelines utgör definitionen för jämförbarhetsanalys en jämförelse mellan en närstående (kontrollerad) transaktion och en oberoende transaktion. En oberoende transaktion utgörs av de villkor som tillämpas mellan oberoende företag. För att en jämförelse ska anses föreligga ska relevanta, ekonomiska aspekter vara tillräckligt jämförbara, där ingen av skillnaderna mellan de ovan nämnda transaktionerna väsentligen kan påverka jämförelsen som exempelvis utgörs av pris eller marginal.¹⁴³ För att kunna fastställa att transaktionen är

¹³⁸ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 27, st. 71.

¹³⁹ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 35, st. 109.

¹⁴⁰ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 36, st. 113.

¹⁴¹ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 35, st. 109.

¹⁴² Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 36, st. 111.

¹⁴³ OECD transfer Pricing Guidelines for multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, s. 41.

jämförbar återfinns detaljerad information i TP Guidelines.¹⁴⁴ När jämförbarhetsanalysen är upprättad utgörs nästa steg av att välja korrekt internprissättningsmetod.

4.5.1.2 Internprissättningsmetoder

Medlemsstaterna uppmanas att i sina nationella metoder vid internprissättning utgå från armlängdsprincipen. Armlängdsprincipen är den internationella internprissättning som medlemsstaterna har enats om och som därmed bör antas av MNE:s och skatteförvaltningar.¹⁴⁵ Armlängdsprincipen innebär, som tidigare nämnts, att priser och andra villkor vid gränsöverskridande transaktioner ska stämma överens med de villkor som hade avtalats mellan oberoende parter.¹⁴⁶

För att hitta potentiellt jämförbara företag, diskuteras tillämpandet av kvantitativa metoder som används för att kunna tillämpa korrekt internprissättningsmetod. Riktlinjerna i TP Guidelines föreskriver ett antal metoder som används vid prissättning av transaktioner inom MNE:s. Dessa metoder kategoriseras i två grupper vilka är de traditionella transaktionsmetoderna och de transaktionsbaserade metoderna.¹⁴⁷ Traditionella transaktionsmetoder jämför det faktiska priserna såsom bruttomarginaler på tredjepartstransaktioner, med samma åtgärder på den testade koncernens transaktioner.¹⁴⁸ En transaktionsbaserad metod undersöker istället de totala nettorörelseresultatet som uppkommer från de testade koncerninterna transaktioner som baseras på en jämförelse av ett företags rörelsevinst med jämförbara transaktioner som utförs av oberoende företag.¹⁴⁹ Transaktionsvinstmetoderna är i allmänhet mindre precisa än de traditionella transaktionsbaserade metoder men tillämpas mer allmänt på grund av de praktiska svårigheterna att hitta lämplig information för tillämpningen av de traditionella transaktionsmetoderna.¹⁵⁰

¹⁴⁴ OECD transfer Pricing Guidelines for multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, s. 42.

¹⁴⁵ OECD transfer Pricing Guidelines for multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010 s. 33.

¹⁴⁶ Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2010, s 11.

¹⁴⁷ OECD transfer Pricing Guidelines for multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, s. 63.

¹⁴⁸ OECD transfer Pricing Guidelines for multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, s. 93.

¹⁴⁹ OECD transfer Pricing Guidelines for multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, s. 93.

¹⁵⁰ OECD transfer Pricing Guidelines for multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, s. 77.

4.6 Sammanfattning

När ett företag utövar verksamhet i form av ett fast driftställe ska viss del av huvudkontorets vinst förflyttas dit. För att kunna avgöra vilken del av vinsten som ska tas upp till beskattning i staten där det fasta driftstället är etablerat, används den så kallade tvåstegsanalysen. Steg 1 består av att en funktionsanalys genomförs för att kunna avgöra var företagets funktioner finns. Vidare utreds vilka risker, tillgångar och ”fritt” kapital som är hänförliga till det fasta driftstället. Steg 2 utgörs inledningsvis av en jämförbarhetsanalys där en kontrollerad transaktion jämförs med en oberoende transaktion. Steg 2 består sedan av valet av korrekt internprissättningsmetod. Syftet med steg 2 är att prissättningen sker till ett armlängdsmässigt pris. Armlängdsprincipen innebär att priser och andra villkor vid gränsöverskridande transaktioner ska stämma överens med de villkor som hade avtalats mellan två oberoende parter.

5 Problematik kring erodering av länders skattebaser

5.1 Inledning

I dagens samhälle är det enkelt att etablera verksamhet mellan olika staters landsgränser och avstånd spelar inte lika stor roll längre. Ett företag är ofta etablerat i olika stater genom olika verksamheter som antingen dotterbolag eller filialer.¹⁵¹ För att skapa en förståelse för problematiken kring definitionen av fast driftställe i artikel 5 i OECD:s modellavtal krävs en förklaring kring problematiken avseende beskattning av företags olika verksamhetsetablerings genererade vinst. Stater får själva avgöra vilken omfattning statens beskattningsanspråk ska vara samt hur beskattningsanspråket ska utformas.¹⁵² Det är dock viktigt att notera att OECD:s modellavtal inte är bindande för medlemsstaterna. Det finns rekommendationer till medlemsstaterna att följa OECD:s modellavtal vid ingåendet av skatteavtal och att vid tolkning av OECD:s modellavtal använda de upprättade kommentarerna.¹⁵³ Medlemsstaterna använder ofta olika beskattningsprinciper som beskattningsregler bygger på, vilket är en bidragande faktor till att det förekommer dubbelbeskattning avseende MNE:s genererade intäkter. De vanligaste beskattningsprinciper som medlemsstater använder är domicilprincipen, källstatsprincipen och nationalitetsprincipen, vilket beskrivs mer ingående nedan.

5.2 Beskattningsprinciper

5.2.1 Domicilprincipen

Domicilprincipen benämns även som hemvistprincipen och innebär att samtliga intäkter som en person genererar ska beskattas i staten där personen är skatterättsligt bosatt, oberoende av vilken stat intäkten har uppstått.¹⁵⁴ Sverige är exempelvis en stat som tillämpar domicilprincipen.¹⁵⁵

¹⁵¹ Skattenytt 2012, Jacobsson Linus, *Dotterbolag som fast driftställe*, s. 495.

¹⁵² 2006, Pelin Lars, *Internationell skatterätt – i ett svenska perspektiv*, s. 17.

¹⁵³ EU-domstolen - Dom 14. 11. 2006, rättsfall C-513/04, *Kerckhaert och Morres*.

¹⁵⁴ Skatteverket, edition 2015, *Handledning rättslig vägledning, vad innebär internationell dubbelbeskattning?*

¹⁵⁵ 2006, Pelin Lars, *Internationell skatterätt – i ett svenska perspektiv*, s. 17.

5.2.2 Källstatsprincipen

Källstatsprincipen innebär att beskattning ska ske i den stat dit den genererade inkomsten är hänförlig och detta är oberoende av var den skattskyldige är skatterättsligt bosatt.¹⁵⁶ Den stat där inkomsten uppkommit har skapat förutsättningarna för att en inkomst har genererats för företaget.¹⁵⁷ Norge är exempelvis en stat som tillämpar källstatsprincipen.¹⁵⁸

5.2.3 Nationalitetsprincipen

En del stater använder istället nationalitetsprincipen där det är avgörande i vilken nation som den skattskyldige har sitt medborgarskap. Nationalitetsprincipen innebär att en stat beskattar sina medborgare oavsett i vilken annan stat de befinner sig och oavsett varifrån medborgarnas inkomster är hänförliga. En stat som tillämpar nationalitetsprincipen är exempelvis USA när det gäller de federala inkomstskatterna.¹⁵⁹

Då stater bygger sina beskattningsanspråk på genererade intäkter genom att tillämpa olika beskattningsprinciper uppstår en internationell problematik avseende dubbelbeskattning.¹⁶⁰

5.3 Internationell dubbelbeskattning

5.3.1 Olika staters beskattningsanspråk

I det fall två stater gör ett beskattningsanspråk avseende en och samma intäkt uppstår internationell dubbelbeskattning.¹⁶¹ Flera stater grundar sitt beskattningsanspråk på både domicilprincipen och källstatsprincipen, vilket gör det svårt vid bedömningen hur och i vilken stat en inkomst ska beskattas. Staters beskattningsanspråk kan vara omfattande och en genererad inkomst av ett företag som är verksam i två stater kan komma att dubbelbeskattas.¹⁶² En och samma person kan med andra ord bli beskattad i två eller flera stater för en och samma

¹⁵⁶ Skatteverket, edition 2015,Handledning rättslig vägledning, *vad innebär internationell dubbelbeskattning?*

¹⁵⁷ 2006, Pelin Lars, *Internationell skatterätt – i ett svenska perspektiv*, s. 17.

¹⁵⁸ Skatteverket, edition 2015,Handledning rättslig vägledning, *vad innebär internationell dubbelbeskattning?*

¹⁵⁹ Skatteverket, edition 2015,Handledning rättslig vägledning, *vad innebär internationell dubbelbeskattning?*

¹⁶⁰ Skatteverket, edition 2015,Handledning rättslig vägledning, *vad innebär internationell dubbelbeskattning?*

¹⁶¹ Skatteverket, edition 2015,Handledning rättslig vägledning, *vad innebär internationell dubbelbeskattning?*

¹⁶² 2006, Pelin Lars, *Internationell skatterätt – i ett svenska perspektiv*, s. 17.

inkomst, vilket begränsar möjligheten för ett MNE att etablera sig i andra stater då beskattningen för varje generad inkomst kan komma att bli dubbelt.¹⁶³

Ett exempel på när en dubbelbeskattning kan komma att uppstå är i det fall en svensk person bedriver verksamhet i Norge. Svenska staten tillämpar domicilprincipen och norska staten tillämpar källstatsprincipen. Här uppstår en fråga om i vilken stat som har rätt till beskattning av den genererade intäkten. Ett exempel på detta är då ett fast driftställe som är etablerat i Norge med huvudkontor i Sverige. Här kan en tvist uppstå kring vilken del av den genererade intäkten som tas upp till beskattning i Norge, respektive Sverige. Enligt svensk skattelagstiftning ska personen beskattas för sina inkomster i Sverige och enligt norsk skattelagstiftning så uppstår den genererade intäkten i Norge (som källstat) och ska därför beskattas i Norge.¹⁶⁴ Internationell dubbelbeskattning kan även uppstå i situationer där två stater tillämpar en och samma beskattningsprincip. En person kan enligt nationell lagstiftning anses vara bosatt i två stater och det kan i dessa fall uppstå problematik kring vilken stat en persons intäkter ska beskattas i. Staters olika beskattningsprinciper möjliggör att MNE:s kan att etablera sin verksamhet i stater med förmånligare skatteregler.¹⁶⁵

EU-domstolen har prövat huruvida medlemsstater innehar en skyldighet att undanröja dubbelbeskattning för att möjliggöra för företag att kunna etableras globalt.¹⁶⁶ I rättsfallet ”Kerckhaert och Morres”¹⁶⁷ har EU-domstolen undersökt huruvida medlemsstater är skyldiga att undanröja dubbelbeskattning för personer som är etablerade inom två stater inom EU.¹⁶⁸

¹⁶³ 2006, Pelin Lars, *Internationell skatterätt – i ett svenska perspektiv*, s. 17.

¹⁶⁴ Skatteverket, edition 2015, *Handledning rättslig vägledning, vad innebär internationell dubbelbeskattning?*

¹⁶⁵ 2006, Pelin Lars, *Internationell skatterätt – i ett svenska perspektiv*, s. 18.

¹⁶⁶ Skatteverket, edition 2015, *Handledning rättslig vägledning, vad innebär internationell dubbelbeskattning?*

¹⁶⁷ EU-domstolen - Dom 14. 11. 2006, rättsfall C-513/04, *Kerckhaert och Morres*.

¹⁶⁸ Skatteverket, edition 2015, *Handledning rättslig vägledning, vad innebär internationell dubbelbeskattning?*

5.3.2 ”Kerckhaert och Morres”

Rättsfallet behandlar relationen mellan nationell kapitalbeskattning och den fria rörligheten av kapital mellan medlemsstater inom EU, i detta fall mellan staterna Belgien och Frankrike.¹⁶⁹ Två makar var bosatta i Belgien men erhöll en utdelning från ett företag som var registrerat i Frankrike. Utdelningen beskattades med 15 procent inkomstskatt i enlighet med franska skatteregler.¹⁷⁰ I dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Belgien skulle ett avdrag avseende betald skatt på utdelningen från Frankrike ske i den belgiska statens beskattning av inkomsten. Den belgiska lagstiftningen hade dock ändrats och ett avdrag för en redan erlagd beskattning i Frankrike existerade inte längre. Makarna fick därför betala ytterligare 25 procent inkomstskatt på utdelningen i Belgien och en dubbelbeskattning av den erhållna utdelningen ägde rum.¹⁷¹

I rättsfallet stadgade EU-domstolen att i det fall ett utländskt företags verksamhet beskattas på samma vis som vid inhemska företags inkomster, ska ingen skillnad göras mellan ett MNE:s inkomst. En utländsk företags inkomst i en stat ska beskattas med samma skattesats som en inhemsk inkomst skulle ha beskattats inom staten. EU-domstolen stadgade genom rättsfallet att i det fall ingen skillnad görs beskattningsmässigt mellan beskattning av inhemska och utländska verksamheters intäkter föreligger inget hinder mot etableringsfriheten.¹⁷² I det fall ofördelaktigheter uppstår är det följt av att två medlemsstater använder sin beskattningsrätt parallellt i enlighet med nationell lagstiftning.¹⁷³ EU-domstolen stadgade i rättsfallet att det i EU-rätten saknas bestämmelser för att motverka dubbelbeskattning. EU-domstolen ansåg därför att tvister avseende två staters beskattningsanspråk ska hindras genom upprättande av skatteavtal mellan staterna.¹⁷⁴

¹⁶⁹ EU-domstolen - Dom 14. 11. 2006, rättsfall C-513/04, *Kerckhaert och Morres*, s. 5.

¹⁷⁰ EU-domstolen - Dom 14. 11. 2006, rättsfall C-513/04, *Kerckhaert och Morres*, s. 5.

¹⁷¹ EU-domstolen - Dom 14. 11. 2006, rättsfall C-513/04, *Kerckhaert och Morres*, s. 8.

¹⁷² Skatteverket, edition 2015, Handledning rättslig vägledning, *vad innebär internationell dubbelbeskattning?*

¹⁷³ EU-domstolen - Dom 14. 11. 2006, Case C-513/04, *Kerckhaert och Morres*, s. 9.

¹⁷⁴ Skatteverket, edition 2015, Handledning rättslig vägledning, *vad innebär internationell dubbelbeskattning?*

5.3.3 Dubbelbeskattning och beskattningsavtal

Det huvudsakliga syftet med att upprätta ett skatteavtal är att fördela den beskattningsbara inkomsten mellan de stater som har ingått beskattningsavtalet. Stater som ingår ett skatteavtal vill gärna ta del av en så pass stor del av inkomsten som möjligt och därför är det huvudsakliga syftet med ett skatteavtal att uppnå en så neutral beskattning av intäkten som möjligt.¹⁷⁵ Skatteavtal förhindrar i de flesta fall möjligheten för ett MNE att genomföra skatteflykt och begränsar möjligheterna för MNE att vidta åtgärder som syftar att undvika beskattning av inkomster som har genererats i en viss stat.¹⁷⁶ OECD:s modellavtal syftar till att skapa enhetliga regler för hur ett skatteavtal ska se ut mellan två stater och att underlätta upprättandet av avtalen samt göra staternas nationella lagstiftningar mer enhetliga, i syfte att skapa ett mer transparent internationellt skattesystem mellan medlemsstater.¹⁷⁷ OECD:s modellavtal har i sin helhet fått en stor betydelse för upprättande av medlemsstaters skatteavtal och staters skatteavtal har tack vare OECD:s modellavtal blivit mer lika varandra.¹⁷⁸

Då skatteavtal ser olika ut mellan olika medlemsstater skapas en möjlighet för MNE:s att planera sin etablering av verksamhet i exempelvis form av fast driftställen, utefter i vilka stater beskattningen av den genererade inkomsten är mest gynnsam. Begreppet skatteplanering blir därför relevant vid definitionen av vad som utgör ett fast driftställe samt vid staters beskattningsanspråk på MNE:s etablerade fasta driftställen.¹⁷⁹

5.3.4 Skatteplanering

Motiven bakom olika former av inkomstöverföringar inom ett MNE kan variera och flyttas ofta till en stat med en förmånligare beskattning.¹⁸⁰ Olika former av vinstöverföringar kan också bero på att ett företag vill minska hela verksamhetens totala beskattning, genom att

¹⁷⁵ 1994, Lindencrona Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 30.

¹⁷⁶ 1994, Lindencrona Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 36.

¹⁷⁷ 2006, Pelin Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 90.

¹⁷⁸ 1994, Lindencrona Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 42.

¹⁷⁹ Skattenytt 2012, Jacobsson Linus, *Dotterbolag som fast driftställe*, s. 495.

¹⁸⁰ 2006, Pelin Lars, *Internationell skatterätt – i ett svenska perspektiv*, s. 127.

överföra vinster som ett MNE har genererat till andra stater med mer förmånliga skattebaser och andra skatteregler.¹⁸¹

Som tidigare nämnt, utgör ett fast driftställe ingen egen separat enhet från huvudkontoret och saknar egen rättskapacitet.¹⁸² Ett fast driftställe utgör en förlängd arm av huvudkontoret och en beskattning av den genererade intäkten ska vara hänförlig till det fasta driftstället. En vinstöverföring av det fasta driftställets genererade vinst till huvudkontoret anses utgöra en intern överföring av kapital eller egendom.¹⁸³

Om ett MNE aktivt skatteplanerar fördelningen av sina intäkter, kan det innebära en handling som i vissa fall anses utgöra skatteflykt.¹⁸⁴ Skillnaden mellan skatteplanering och skatteflykt kan vara hårfin men definitionen skatteplanering refererar till en planering av beskattning som är tillåten men ändå innebär en handling som utförs för att företagets intäkter ska tas upp till en mer förmånlig beskattning.¹⁸⁵ Det finns dock skatteplanering som är med aggressiv, vilken vidgar gränsen för vad som anses innebära en tillåten skatteplanering som är i enhetlig med OECD:s modellavtalets artiklar. Aggressiv skatteplaneringen möjliggör för MNE:s att allokera vinster till andra stater med mer förmånliga skattebaser och andra skatteregler.¹⁸⁶

5.4 Allokering av vinster

En problematik är att specificera förfaranden och hitta tydliga definitioner avseende vad som omfattas av begreppet fast driftställe. När åtgärdsplanen publicerades skrev en doktorand vid Göteborgs universitet en artikel i Skattenytt.¹⁸⁷ I artikeln diskuteras huruvida problematiken avseende erodering av staters skattebaser beror på att MNE:s skatteplanerar och därmed undviker beskattning eller om begreppet erodering är en konsekvens av att medlemsstaters

¹⁸¹ 2006, Pelin Lars, *Internationell skatterätt – i ett svenska perspektiv*, s. 127.

¹⁸² Skatteverket (SvSkt 6-7), 1996, Bäckström Peter, *fasta driftställen (Filiales)*, s. 562.

¹⁸³ Skatteverket (SvSkt 6-7), 1996, Bäckström Peter, *fasta driftställen (Filiales)*, s. 572.

¹⁸⁴ 2006, Pelin Lars, *Internationell skatterätt – i ett svenska perspektiv*, s. 118.

¹⁸⁵ 2006, Pelin Lars, *Internationell skatterätt – i ett svenska perspektiv*, s. 118.

¹⁸⁶ OECD BEPS Åtgärdsplan s.13.

¹⁸⁷ Skattenytt, 2013, David Kleist, *OECDs rapport: Addressing profit shifting and base erosion*, s.353

interna lagstiftning är bristfällig. Författaren i artikeln anförde att det är ytterst relevant att OECD vidhåller en neutral ställning och försöker behålla samtliga parter intressen vid upprättandet av nya riktlinjer, för vad som ska utgöra ett fast driftställe.¹⁸⁸ Artikeln diskuterar även risker för ökad administrativ börda för MNE:s och medlemsstaters skattemyndigheter som förslaget i åtgärds punkt 7 kan innebära för medlemsstater. Medlemsstaters eventuella tolkning av åtgärdsplanen om definitionen av fast driftställe kan komma att medföra att de upprättade dubbelbeskattningsavtalen som existerar mellan medlemsstater behövs omförhandlas.¹⁸⁹

5.5 Sammanfattning

En skattskyldig person ska beskattas för den inkomst av näringsverksamhet som utövas från exempelvis ett fast driftställe beläget i staten där vinsten genererats. För att ett MNE ska bli skyldigt att betala inkomstskatt i en annan stat krävs att kriterierna för ett fast driftställe är uppfyllda enligt skillnader i nationell skattelagstiftning och enlighet med tillämpligt skatteavtal. Beskattningsanspråk regleras i skatteavtal mellan stater. Medlemsstaterna använder dock ofta olika beskattningsprinciper, vilket är en bidragande faktor till förekomsten av dubbelbeskattning avseende globala MNE:s genererade intäkter. De vanligaste beskattningsprinciper som medlemsstater använder är domicilprincipen, källstatsprincipen och nationalitetsprincipen. Då stater bygger sina beskattningsanspråk på genererade intäkter genom att tillämpa olika beskattningsprinciper uppstår en internationell problematik avseende dubbelbeskattning. EU-domstolen anser att tvister avseende två staters beskattningsanspråk ska motverkas genom upprättande av skatteavtal mellan staterna. Då skatteavtal ser olika ut mellan olika medlemsstater skapas en möjlighet för MNE:s att planera sin etablering av verksamhet i form av fast driftställe utefter var beskattningen är mest gynnsam. Begreppet skatteplanering blir därför relevant vid definitionen av vad som utgör ett fast driftställe samt vid staters beskattningsanspråk på MNE:s etablerade fasta driftställen. I det fall förslagen i åtgärds punkt 7, om definitionen av fast driftställe genomförs kommer de upprättade dubbelbeskattningsavtalen som existerar mellan medlemsstater behöva omförhandlas.

¹⁸⁸ Skattenytt, 2013, David Kleist, *OECDs rapport: Addressing profit shifting and base erosion*, s.353

¹⁸⁹ Skattenytt, 2013, David Kleist, *OECDs rapport: Addressing profit shifting and base erosion*, s.353

6 Kommentarer till diskussionsutkastet

6.1 Inledning

För att skapa en förståelse kring hur åtgärdsplanen på åtgärds punkt 7 i BEPS handlingsplan som presenterades 31 oktober 2014,¹⁹⁰ kan komma att påverka multinationella företag i praktiken kommer nedan kommentarer från Svensk näringsliv och AB Volvo att presenteras.

6.2 Svenskt näringsliv

6.2.1 Eventuella effekter

Svenskt näringsliv håller med om att det finns ett problem kring MNE:s konstlade upplägg som syftar till att undvika förekomsten av fast driftställe. Svenskt näringsliv anser dock att förslagen A-E inte är tillräckliga för att lösa problematiken kring MNE:s konstlade upplägg. Svenskt näringsliv är bekymrade över att förslagen i diskussionsutkastet kommer att resultera i att fler driftställen uppstår för samtliga affärsverksamheter, istället för att stoppa de MNE:s som genom konstlade upplägg försöker att undvika att ett fast driftställe uppstår.¹⁹¹ Svenskt näringsliv anser att de presenterade förslagen A-E kommer att medföra att ett dramatiskt antal fasta driftställen kommer att uppstå för samtliga affärsverksamheter. Svenskt näringsliv anser att den dramatiska ökningen av fasta driftställen för MNE:s kommer medföra ytterligare tvister avseende allokering av inkomster och frågor avseende dubbelbeskattning som slutresultat.¹⁹²

6.2.2 Administrativa kostnader

Svenskt näringsliv diskuterar i sina kommentarer till diskussionsutkastet de kostnader som kommer att uppstå för medlemsstater för att särskilja ett fast driftställe från huvudkontoret.

¹⁹⁰ OECD Public Discussion draft BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status 31 October 2014 to 9 January 2015.

¹⁹¹ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Confederation of Swedish Enterprise, s. 211.

¹⁹² Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Confederation of Swedish Enterprise, s. 213.

Svenskt näringsliv diskuterar att den skatteintäkt som en källstat kan erhålla från ett fast driftställe i relation till den administrativa kostnad som uppstår för MNE:s för att upprätta det fasta driftstället, är ganska liten.¹⁹³

6.2.3 Kommissionärsstruktur

Diskussionsutkastet till åtgärdsplan 7 i åtgärdsplanen föreslår fyra alternativ (A-D) som diskuterar kommissionärsstrukturer.¹⁹⁴ Svenskt näringsliv diskuterar att samtliga fyra förslag är baserade på antagandet att en omstrukturering av ett säljbolag till en kommissionärsstruktur, kraftigt kommer minska den beskattningsbara vinsten i källstaten där kommissionären är etablerad.¹⁹⁵ Svenskt näringsliv är dock oroade över att förslagen inte enbart kommer att omfatta kommissionärsstrukturer, utan även övriga affärsverksamheter.¹⁹⁶

Svenskt näringsliv anser att problematiken utgör en internprissättningsfråga snarare än en fråga om förekomsten av ett fast driftställe. Utförs en ordentlig funktionsanalys som visar att dotterbolaget i huvudsak utför samma funktioner före omstruktureringen som efter, bör medlemstaters skattemyndigheter inneha ett bra argument för att inte tillåta att någon vinst flyttas från källstaten. Staters skattemyndigheter kan då istället klassificera dotterbolaget som ett fast driftställe.¹⁹⁷ I en direkt försäljningssituation efter en omstrukturering till en kommissionärsstruktur kan omsättningen minska beroende på vilken internprissättningsmetod som tillämpas av MNE:t. Därigenom skapas en möjlighet för ett MNE att minska den genererade vinsten som är hänförlig till det fasta driftstället. Svenskt näringsliv anser att förslagen A-D, snarare kommer leda till en diskussion om vilka prissättningsmetoder som är lämpliga

¹⁹³ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Confederation of Swedish Enterprise, s. 213

¹⁹⁴ Förslag A-D

¹⁹⁵ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Confederation of Swedish Enterprise, s. 213.

¹⁹⁶ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Confederation of Swedish Enterprise, s. 213.

¹⁹⁷ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Confederation of Swedish Enterprise, s. 213.

för ett MNE att använda, än frågan avseende huruvida ett fast driftställe föreligger eller inte.¹⁹⁸

6.2.4 Verksamhet av biträdande/förberedande art

Förslag E i diskussionsutkastet innehåller förslaget E, som avser de undantag från vad som ska anses utgöra ett fast driftställe enligt 5(4) i OECD:s modellavtal. Inledningsvis anför Svenskt näringsliv att många av de verksamheter som anges i 5(4) i OECD:s idag utgörs av biträdande eller förberedande art men att det även finns verksamheter som inte gör det.¹⁹⁹ Svenskt näringsliv anser att förslag E, kan komma att påverka traditionella affärsverksamheter samt resultera i att fler fasta driftställen uppkommer.²⁰⁰ Vidare anser Svenskt näringsliv att definitionen ”biträdande eller förberedande art” möjliggör en alltför bred tolkning då den är oklart formulerad. I kommentarerna till artikel 5 i OECD:s modellavtal framgår det att det i många fall är svårt att skilja på vilka verksamheter som faller under en sådan definition. Svenskt näringsliv anför vidare att lösningen inte är att upprätta en lista på vilka verksamheter som ska anses utgöra verksamhet av biträdande eller förberedande art.²⁰¹

6.3 AB Volvo

6.3.1 Eventuella effekter

AB Volvo är ytterligare ett av företagen som har lämnat kommentarer om diskussionsutkastet till BEPS åtgärds punkt 7. AB Volvo stöder syftet med BEPS-projektet, vilket är att förhindra aggressiv skatteplanering samt skatteundandragande metoder. AB Volvo anser att den största utmaningen för OECD är att de nya reglerna och riktlinjerna formuleras på ett sådant sätt att de inte påverkar den vanliga affärsverksamheten i företag.²⁰² Vidare anför AB Volvo

¹⁹⁸ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Confederation of Swedish Enterprise, s. 215.

¹⁹⁹ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Confederation of Swedish Enterprise, s. 214.

²⁰⁰ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Confederation of Swedish Enterprise, s. 214.

²⁰¹ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Confederation of Swedish Enterprise, s. 214.

²⁰² Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Volvo, s. 843.

att det är av ytterst stor vikt att de nya reglerna inte medför ytterligare administration för företagen eller att reglerna resulterar i att riskerna ökar för tvister eller dubbelbeskattning.²⁰³

Inledningsvis framförs att det inte har gjorts någon särskiljning mellan BEPS och allokeringen avseende beskattningsrätten mellan källstaten och hemviststaten.²⁰⁴ Vidare anser AB Volvo att en ändring av definitionen av fast driftställe, genom att presentera än mer subjektiva lösningar, kommer att medföra en osäkerhet kring beskattningsreglerna samt öka risken för dubbelbeskattning och obefogad administration.²⁰⁵

6.3.2 Kommissionärsstruktur

AB Volvo medger att det finns ett behov av att klargöra villkoren för när en kommissionär har befogenhet att ”binda” huvudmannen samt klargöra vad som menas med definitionen ”liknande arrangemang”.²⁰⁶ AB Volvo anser att de föreslagna ändringarna är för vaga och breda att de därmed kommer att medföra tvister där resultatet blir att alltför liten vinst allokeras till det fasta driftstället.²⁰⁷

För MNE:s, anför AB Volvo, att oklarheterna kring reglerna kan komma att medföra att det går att argumentera för att ett fast driftställe har uppkommit. AB Volvo anför att detta kan komma att ske mot den bakgrund att en sådan etablering kan komma att gynna ett bolags resultat.²⁰⁸ När ett multinationellt bolag utövar verksamhet i en annan stat, bör prissättning ske genom armlängdsprincipen för att korrekt beskattning ska ske i den stat där dotterbolaget är beläget. Vid en sådan situation bör även en funktionsanalys upprättas. AB Volvo anser att

²⁰³ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Volvo, s. 843.

²⁰⁴ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Volvo, s. 843.

²⁰⁵ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Volvo, s. 843.

²⁰⁶ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Volvo, s. 843.

²⁰⁷ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Volvo, s. 843.

²⁰⁸ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Volvo, s. 843.

ett sådant tillvägagångssätt bör resultera i att det inte uppstår någon problematik kring frågor avseende fasta driftställen.²⁰⁹

6.3.3 Verksamhet av biträdande/förberedande art

AB Volvo anför inledningsvis att de är av samma åsikt som Business Europe²¹⁰ vad gäller förslaget avseende punkt 5(4) i OECD:s modellavtal, vilken behandlar verksamheter som är av biträdande eller förberedande art. Business Europes kommentar är snarlik Svenskt Näringslivs kommentar som återfinns ovan i 6.2.4.

6.4 Sammanfattning

Svenskt näringsliv och AB Volvo är två av företagen som har lämnat kommentarer avseende BEPS åtgärds punkt 7. Avseende kommissionärsstrukturer är Svenskt näringsliv oroade över att förslagen kan komma att påverka inte bara kommissionärsstrukturer, utan även övrig affärsverksamhet. Vidare anför Svenskt näringsliv att det är en internprissättningsfråga snarare än en fråga huruvida ett fast driftställe föreligger. Avseende ändringen av verksamheter av förberedande och biträdande art, anser Svenskt näringsliv att en sådan bestämmelse kommer att påverka traditionella affärsverksamheter samt resultera i att fler fasta driftställen uppkommer. Vidare anser Svenskt näringsliv att definitionen ”biträdande eller förberedande art” möjliggör en alltför bred tolkning eftersom de anser att förslaget är oklart formulerad. Svenskt näringsliv anför vidare att förslagen kan komma att medföra stora administrationskostnader för både medlemsstaters skattemyndigheter och MNE:s.

AB Volvo anser att villkoren i förslaget avseende kommissionärsstrukturer behöver klargöras, särskilt när kommissionärer har befogenhet att ”binda” huvudmannen samt klargöra vad som menas med definitionen ”liknande arrangemang.” AB Volvo anser att de föreslagna ändringarna är för vaga och breda att de därmed kommer att medföra tvister där resultatet blir att alltför liten vinst allokeras till det fasta driftstället. Vad gäller förslaget avseende förberedande och biträdande art, är AB Volvos kommentar snarlik Svenskt näringslivs kommentar.

²⁰⁹ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Volvo, s. 843.

²¹⁰ Business Europe är en ledande organisation som arbetar med tillväxt och konkurrenskraft inom EU, och stöttar företag avseende frågor som de kan påverkas av.

7 Analys

7.1 Inledning

I slutet av 2014 släpptes ett diskussionsutkast till åtgärds punkt 7, som avser förslag till ändringar av definitionen av ett fast driftställe, som stadgas i artikel 5 i OECD:s modellavtal. Specifika situationer som särskilt behandlas i diskussionsutkastet är kommissionärsstrukturer²¹¹ samt verksamheter av förberedande och biträdande art²¹². Åtgärds punkt 7, har fått omfattande kritik från MNE:s men även från staters myndigheter.²¹³ I det offentliga diskussionsutkastet till åtgärds punkt 7, framkommer det att det inte är definitionen avseende vad som ska anses utgöra ett fast driftställe som är den huvudsakliga problematiken. Problematiken avser istället hur en genererad vinst i ett fast driftställe ska kunna allokeras till källstaten från huvudkontoret.²¹⁴

Åtgärds punkt 7 i BEPS åtgärdsplan kommer att påverka samtliga medlemsstater, då OECD:s modellavtal ligger till grund för många staters tolkning av både interna skatteregler och dubbelbeskattningsavtal.²¹⁵ I det fall åtgärds punkt 7 genomförs krävs en förändring av både medlemsstaters interna definition av vad som utgör ett fast driftställe samt omförhandlingar avseende staters existerande dubbelbeskattningsavtal. Eftersom olika stater kan komma att tolka åtgärds punkt 7 olika, anser vi att det finns en risk för en problematik avseende en stats tolkning av vad som ska utgöra ett fast driftställe. Genomförs förändringarna i åtgärds punkt 7 av definitionen fast driftställe kvarstår dock problematiken kring vilken genererad vinst som är hänförlig till det fasta driftstället.²¹⁶ Det blir här en fråga kring allokering av huvudkontorets vinst till det fasta driftstället, vilket OECD kommer att behandla under år 2016.

I uppsatsen genomförs en analys avseende förslagen A-E i åtgärds punkt 7, vilka avser en förändring av kommissionärsstrukturer samt verksamhet av förberedande och biträdande art. En diskussion kommer sedan föras kring vilka effekter en förändring av definitionen fast

²¹¹ Förslag A-D i åtgärd 7 i BEPS.

²¹² Förslag E i åtgärd 7 i BEPS.

²¹³ Se kommentarer till diskussionsutkast till åtgärd 7, avsnitt 6.2 Svenskt näringsliv och avsnitt 6.3 Volvo.

²¹⁴ OECD BEPS Åtgärdsplan s.13.

²¹⁵ OECD BEPS Åtgärdsplan s.13.

²¹⁶ Skattenytt, Kleist SN 2013 s.353

driftställe skulle innebära för MNE:s och medlemsstaters skattemyndigheter. Avslutningsvis kommer en diskussion att föras kring huruvida förslagen A-E i åtgärds punkt 7, uppfyller det huvudsakliga syftet med införandet av åtgärdsplanen.

7.2 Syfte med åtgärds punkt 7

7.2.1 Svårtolkad definition av fast driftställe

BEPS står för *Base Erosion and Profit shifting* och syftar till problematiken kring uteblivna skatteintäkter som är ett resultat av att MNE:s aktivt utnyttjar skillnader i staters internationella skattelagstiftning samt skatteavtal. Skillnader mellan staters interna skatteregler har resulterat i en möjlighet för MNE:s att aggressivt skatteplanera. Upprättandet av åtgärdsplanen syftar till att motverka möjligheten för MNE:s att erodera staters skattebaser. MNE:s kan erodera staters skattebaser genom att upprätta konstlade upplägg, som gör det möjligt för företagen att allokera vinster till stater med lägre beskattning.²¹⁷

Åtgärds punkt 7 diskuterar speciellt situationer då ett dotterbolag i källstaten agerar som en beroende agent åt ett moder- eller systerbolag genom en kommissionärsstruktur, vilka presenteras i förslagen A-E i diskussionsutkastet. Förslaget E omfattar även svårtolkade situationer kring verksamhet av förberedande och biträdande art.²¹⁸

7.2.1.1 Kommissionärsstruktur

Åtgärds punkt 7 fastställer att ett av problemen kring definitionen fast driftställe, som återfinns i artikel 5(5) i OECD:s modellavtal utgörs av ”befogenhet att sluta avtal i annans namn”. Problematiken uppstår särskilt i situationer då avtalsförhandlingar huvudsakligen sker i en stat men att avtalet faktiskt upprättas i en annan stat. Med hänsyn till den ovan nämnda problematiken omfattar åtgärds punkt 7 fyra förslag kring vad som ska omfattas av begreppet fast driftställe vid en kommissionärsstruktur.²¹⁹

Förslag A och B

²¹⁷ OECD BEPS Åtgärdsplan s. 6.

²¹⁸ OECD BEPS Åtgärdsplan s. 1.

²¹⁹ Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 6.

Förslag A och B omfattar situationer där en kommissionär är involverad vid upprättandet av ett avtal och därför anses utgöra ett fast driftställe. Enligt artikel 5 i OECD:s modellavtal finns det risk för att ett fast driftställe ska anses föreligga om den utsände personen från ett MNE signerar eller förhandlar åt huvudmannen och på ett sådant vis bidrar till att avtalet blir bindande för huvudmannen.

I förslag A och B, sänks dock kraven för när ett fast driftställe anses uppstå och förslagen stadgar att det ska anses tillräckligt att den utsända personen ”utför aktiviteter”²²⁰ som i senare skede resulterar i avtal eller ”ingår avtal alternativt förhandlar de materiella delarna av avtalet” för att ett fast driftställe ska anses föreligga.

För att förtydliga förslaget B stadgas nedan en påhittad kommissionärsstruktur för ett MNE som består av moderbolaget ”AB A” och dess dotterbolag som är etablerat i Tyskland.

Företaget AB A har ett dotterbolag som är med och förhandlar fram exempelvis ett försäljningsavtal i sin hemviststat som är Tyskland. Dotterbolaget har inte varit med och signerat avtalet åt AB A men dotterbolaget har varit med och förhandlat vissa delar av avtalet, vilket innebär att det tidigare, i enlighet med artikel 5 i OECD:s modellavtal, inte uppkommit ett fast driftställe för AB A i Tyskland. Detta innebär att alla försäljningsintäkter har tidigare gått till AB A eftersom det är moderbolaget som har fakturerat kunden. Dotterbolaget i Tyskland har fått en kommissionärsersättning. I det fall förslag B genomförs, kommer dotterbolaget om det sluter avtal eller förhandlar fram viktiga villkor i avtalet komma att utgöra ett fast driftställe åt AB A i dotterbolagets hemviststat, som i detta fall är Tyskland. Detta innebär i praktiken att dotterbolagets hemviststat Tyskland kan komma att få ta del av försäljningsvinsten för AB A genom det fasta driftstället och inte enbart beskatta kommissionärsersättningen som dotterbolaget erhåller.

Om förslag B genomförs, kommer det att stadgas i OECD:s modellavtal att om en person sluter avtal eller förhandlar fram de viktiga punkterna i avtalet kan personen ifråga anses utgöra ett fast driftställe åt huvudverksamheten, i sin hemviststat. Vi anser därför att förslag B vid förekomsten av kommissionärsstrukturer kan komma att medföra ökade skatteintäkter för, exempelvis ett dotterbolags hemviststat.

I artikel 5 i OECD:s modellavtal stadgas att en beroende agent åt huvudverksamheten utgör ett fast driftställe medan en oberoende inte utgör ett fast driftställe. I förslag A och B anförs

²²⁰ Förslag A i åtgärds punkt 7.

att verksamhet som utgör en ”oberoende” agent ska stärkas. Att en oberoende agent ska stärkas, anser vi utgöra en bred tolkningsmöjlighet för medlemsstater vilket kan komma att medföra en ytterligare problematik för dubbelbeskattning.

Förslag C och D

Förslag C och D tar fokus på det avtalsenliga förhållandet mellan ett MNE och en kommissionär. Enligt förslag C och D ska kommissionären omfattas av reglerna avseende fast driftställe i de situationer då kommissionären sluter ett avtal åt huvudmannen men att samtliga risker åläggs huvudmannen.²²¹ Svenskt näringsliv har i sin kommentar till diskussionsutkastet påpekat att förslagen om att riskerna åläggs huvudmannen, kan resultera i att den beskattningsbara vinsten minskar i den stat där kommissionären i fråga är etablerad.²²² Om en beroende agent ska anses utgöra ett fast driftställe medför det inte automatiskt att funktioner och risker bärs av det fasta driftstället. I det fall det saknas funktioner och risker i det fasta driftställe kan inte heller någon genererad intäkt hänföras till källstaten. Det blir istället en bedömning avseende funktioner och risker vid varje enskild situation avseende ett MNE:s etablering av verksamhet. I enlighet med Svenskt näringsliv anser vi att förslagen C och D i de situationer en oberoende agent ska anses utgöra ett fast driftställe, kommer antagligen resultera i ytterligare svårigheter kring avgörandet av vilken genererad intäkt som är hänförlig till vilken stat.

7.2.1.2 Verksamhet av förberedande och biträdande art

Förslag E

I förslag E diskuteras verksamheter av förberedande och biträdande art som i OECD:s modellavtal är undantag från verksamheter som utgör ett fast driftställe. Vad gäller förslag E, ska inte alla aktiviteter av förberedande och biträdande art anses utgöra ett fast driftställe. Samtliga aktiviteter som utgör undantag från vad som ska anses utgöra ett fast driftställe stadgas i artikel 5(4) i OECD:s modellavtal. Genom förslag E föreslår OECD att alla undantag från vad som utgör ett fast driftställe, ska kunna vara föremål för ett så kallat ”förberedande och biträdande art test”. Ett exempel på detta är om ett MNE skickar ut en person till en annan stat för att undersöka om marknaden är intressant för en etablering av företaget,

²²¹ Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 15.

²²² Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Confederation of Swedish Enterprise, s. 213.

föreligger det inget fast driftställe om aktiviteterna anses vara av förberedande och biträdande art.²²³ Om en marknadsundersökning i sig anses vara av förberedande och biträdande art undantas det från att utgöra ett fast driftställe. Här är allokeringen intressant istället för definitionen fast driftställe, eftersom en undersökning i sig ofta inte utgör någon värdeskapande verksamhet för huvudkontoret. Vi tror inte att det går att allokera mer vinster till en marknadsundersökning, än vad som gått tidigare, bara för att verksamheten ska anses utgöra ett fast driftställe i staten.

Förslagen A-E i åtgärds punkt 7 anser vi inte enbart kommer att påverka de MNE:s som aktivt skatteplanerar sin verksamhet med syfte att försöka undvika förekomsten av fasta driftställen. Förslagen A-E i åtgärds punkt 7, kommer även att påverka helt vanlig affärsverksamheter.²²⁴ Vi anser att åtgärdsplanen kan komma att resultera i ett ökat intresse för MNE:s att skatteplanera i syfte att undvika förekomsten av fasta driftställen.

7.3 Eventuella effekter av åtgärds punkt 7

7.3.1 Konsekvenser

I diskussionsutkastet till åtgärds punkt 7 betonas vikten av den betydelse förslagen A-E kan komma att innebära för MNE:s. I kommentarerna till diskussionsutkastet framkommer att samtliga förslag kring att sänka gränsen för vad som ska anses utgöra ett fast driftställe inte bör genomföras utan att först ta hänsyn till eventuella konsekvenser från åtgärds punkt 7.²²⁵ Vi anser att en diskussion bör föras kring nyttan av en sådan förändring av definitionen fast driftställe, som förslagen A-E innebär i förhållande till de eventuella bördor som kan uppstå för MNE:s i det fall åtgärds punkt 7 i åtgärdsplanen införs.

7.3.2 Utökad antal fasta driftställen

7.3.2.1 Administrativ börda

Vi anser att en eventuell ändring av OECD:s modellavtal genom åtgärds punkt 7 kommer att medföra att fler antal fasta driftställen uppkommer. Vid uppkomsten av ett fast driftställe

²²³ OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010, artikel 5, paragraf. 4, 1 st.

²²⁴ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Confederation of Swedish Enterprise, s. 211.

²²⁵ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Confederation of Swedish Enterprise, s. 211.

krävs att en registrering genomförs, genom t ex. filialregistrering eller registrering hos skattemyndigheten i den aktuella staten.²²⁶ En registrering av ett utökat antal fasta driftställen som förslagen kan komma att medföra, innebär även en ökad administrativ börda för många MNE:s. En administrativ börda kommer även att uppstå för medlemsstaters skattemyndigheter.²²⁷ Vinsten som en källstat kan erhålla från ett fast driftställe i relation till den administrativa kostnad som uppstår för MNE:s för att upprätta det fasta driftstället kan vara liten.²²⁸

En sådan ökad arbetsbörda skulle medföra att mer insyn behövs i MNE:s för att kunna bedöma var risker samt funktioner är fördelade inom koncerner.²²⁹ Ökad insyn anser vi skulle medföra större krav på samarbete mellan stater avseende informationsutbyte, för att medlemsstater ska kunna fullfölja de åtaganden som åtgärdsplan 7 medför. Vi anser att en problematik som kan uppstå som en följd av ökad insyn är att MNE:s företagshemligheter kan komma att avslöjas genom att staters skattemyndigheter delar med sig av information. Vi anser att MNE:s skulle bli tvungna att ha en tydlig överblick avseende var information globalt lagras samt vara noga vid etablering för att verksamheten inte ska anses utgöra ett fast driftställe. Vi anser att åtgärdsplanen kan komma att resultera i ett ökat intresse för MNE:s att skatteplanera i syfte att undvika förekomsten av fasta driftställen.

7.3.2.2 Ökat utbyte av information

I MNE:s kommissionärsstrukturer är det viktigt med ett väl fungerande system för utbyte av information mellan skattemyndigheter i medlemsstaterna, för att undvika förekomsten av dubbelbeskattning.²³⁰ I det fall medlemsstaternas skattemyndigheter misslyckas med att bistå varandra med information, anser vi kan resultera i risk för ökad förekomst av dubbelbeskattning.

²²⁶ Skatteverket rättslig vägledning, 2015, *fast driftställe i Sverige eller inte?*

²²⁷ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Confederation of Swedish Enterprise, s. 213.

²²⁸ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Confederation of Swedish Enterprise, s. 213.

²²⁹ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Confederation of Swedish Enterprise, s. 213.

²³⁰ Comments received on public discussion draft, BEPS action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status, 1 January 2015, Confederation of Swedish Enterprise, s. 213.

Vi anser att ovan nämnda bördor kan resultera i att MNE:s intresse för att skatteplanera kommer att öka i syfte att undvika förekomsten av fler antal fasta driftställen. Vi anser att åtgärds punkt 7 till viss del kan komma att ha en negativ inverkan på gränsöverskridande etablering mellan medlemsstater.

7.3.3 Staters tolkning av åtgärds punkt 7

OECD:s modellavtal och tillhörande kommentarer, utgör en så kallad soft law för medlemsstater och utgör en tolkningshjälp och vägledning vid internationella beskattningssituationer. OECD:s modellavtal och kommentarer kan ses som rekommendationer för hur medlemsstater ska tolka dubbelbeskattningsavtal. I exempelvis svensk rätt har domstolar stadgat att OECD:s kommentarer till skatteavtalen ska läggas som grund för tolkning av skatteavtal och intern rätt.²³¹ Rapporter som publiceras av OECD, så som åtgärdsplanen, används inte bara för att tolka skatteavtal utan medlemsstaterna använder även rapporterna som en utgångspunkt i sin interna lagstiftning.²³² Om stater tolkar åtgärds punkt 7 olika kan en problematik och risk för dubbelbeskattning uppstå.²³³

Vi anser att tvister kring dubbelbeskattning redan tar för mycket resurser och tid för både stater och MNE:s. Syftet med införandet av åtgärdsplanen är trots allt att motverka dubbelbeskattning och erodering av staters skattebaser.²³⁴

7.4 Uppfylls syftet med BEPS åtgärds punkt 7?

Målsättningen med åtgärds punkt 7 är att se över definitionen för fasta driftställen och allokering av vinster hänförliga till fasta driftställen. Genom förslagen A-E i åtgärds punkt 7 omfattas fler verksamheter av definitionen fast driftställe.²³⁵ Genomförs förslagen A-E i åtgärds punkt 7 kommer fler fasta driftställen eventuellt att uppstå för samtliga MNE:s. Det är enbart

²³¹ RÅ 2009 ref. 91 där HFD använde OECDs kommentarer till modellavtalet för att tolka fast driftställes regeln i 2:29 IL.

²³² RÅ 1997 ref 35.

²³³ RÅ 1997 ref 35.

²³⁴ Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014 – 9 January 2015, s 9.

²³⁵ OECD BEPS Åtgärdsplan s. 19.

en del MNE:s som aktivt skatteplanerar och genom konstlade upplägg försöker undvika förekomsten av fasta driftställen. Förslagen A-E i åtgärdsplanen kommer dock omfatta samtliga MNE:s, även de som bedriver vanlig affärsverksamhet.

Även om förslagen A-E medför att fler fasta driftställen uppstår kvarstår dock problematiken avseende allokering av företags vinster som är hänförliga till det fasta driftstället. Förekomsten av ett fast driftställe medför inte per automatik att ett MNE:s vinst är hänförlig dit.²³⁶ Trots att förslagen A-E knyter huvudkontoret till källstaten genom ett fast driftställe, krävs att värdeskapande aktiviteter utförs i det fasta driftstället för att beskattning av huvudkontorets vinst ska kunna beskattas i källstaten.²³⁷

Mot denna bakgrund anser vi att förslagen A-E i åtgärds punkt 7, till viss del är positiva då de syftar till att stoppa förekomsten av konstlade upplägg för att undvika förekomsten av fasta driftställen. Problemet med förslagen A-E i åtgärds punkt 7 är dock att de inte bara omfattar MNE:s artificiella strukturer som syftar till försök att undvika förekomsten av fasta driftställen, utan förslagen kommer även att påverka helt vanliga affärsverksamheter. Förslaget i åtgärds punkt 7 anser vi därför vara mer långtgående än vad som är syftet med åtgärdsplanen, som är att förhindra erodering av staters skattebaser och att förhindra otillåtna vinstöverföringar.²³⁸ Vi anser därför att förslagen A-E i åtgärds punkt 7 inte uppfyller det huvudsakliga syftet med införandet av åtgärdsplanen, som är att motverka erodering av staters skattebaser.

²³⁶ Skattenytt, Kleist SN 2013 s.353

²³⁷ Report on the Attribution of Profits to PEs, OECD, 2010, s. 14, st. 13 och se avsnitt allokering av vinster till fasta driftställen som presenteras i kapitel 4.

²³⁸ OECD BEPS Åtgärdsplan s. 19.

8 Slutsats

Det råder ingen tvekan om att det förkommer en problematik avseende erodering av staters skattebaser. OECD:s arbete och förslag på ändringar genom åtgärdsplanen syftar till att åtgärda brister i OECD:s modellavtal, som skapar möjlighet för skatteplanering vilket kan resultera i erodering av staters skattebaser. Åtgärdsplanen som avser att försöka lösa problematiken kring erodering av staters skattebaser är därför mer än välkommen. Ett diskussionsutkast till åtgärds punkt 7 har presenterats, där förslagen A-E behandlar förekomsten av kommissionärsstrukturer samt verksamhet av förberedande och biträdande art.

Vi anser att förslagen i åtgärds punkt 7, till viss del oklara och öppnar upp för en bred tolkningsmöjlighet för medlemsstater vilket kan komma att resultera i ökad risk för dubbelbeskattning. Vi anser dock att förslag B, kan komma att medföra ökade skatteintäkter för ett dotterbolags hemviststat och därmed delvis uppfyller syftet med åtgärdsplanen. Ett eventuellt införlivande av förslagen A-E, anser vi kan komma att medföra att betydligt fler fasta driftställen uppstår. Vid uppkomsten av fasta driftställen krävs att en registrering genomförs, vilket kan medföra en ökad administrativ börda för MNE:s och stater, då förslagen höjer kraven på ökad insyn. Vi anser att förekomsten av fasta driftställen kan komma att öka intresset för MNE:s att skatteplanera, i syfte att undvika förekomsten av ett fast driftställe. Vi anser att nyttan av ett eventuellt införande av åtgärds punkt 7 bör mätas mot de eventuella bördor som förslaget kan komma att medföra för MNE:s och staters skattemyndigheter. Vidare anser vi att enbart det faktum att ett fast driftställe uppstår, inte per automatik medför att beskattning ska ske i källstaten. Relevant blir istället vilken verksamhet som de facto bedrivs, samt vilka risker och tillgångar som är hänförliga till det fasta driftstället.

Vi anser att syftet med åtgärds punkt 7, till viss del är uppfyllt eftersom det tidigare har varit möjligt att undvika förekomsten av fasta driftställen genom skatteplanering. Att åtgärds punkt 7 medför mer strikta regler avseende kommissionärsstrukturer samt verksamheter av förberedande och biträdande art, anser vi dock inte vara det bästa tillvägagångssättet för att lösa problematiken av erodering av staters skattebaser. Målsättningen med åtgärds punkt 7 är att se över definitionen av fasta driftställen och allokering av vinster till fasta driftställen. OECD har i nuläget enbart fokuserat på definitionen för fasta driftställen och skjutit upp arbetet med frågan kring allokering av vinster till år 2016.

Vi anser att OECD borde ha diskuterat frågan om allokering av vinster innan frågan om definitionen för vad som utgör ett fast driftställe, detta då ett fast driftställe inte alltid genererar intäkter. Genererar ett fast driftställe inte en intäkt är det av mindre vikt huruvida ett fast driftställe föreligger, eftersom källstaten inte kan beskatta någon intäkt. Vi anser därför att fokus bör ligga på MNE:s möjligheter att allokera vinster och vi ser därför med spänning fram emot OECD:s fortsatta arbete vad gäller allokering av vinster till fasta driftställen, som ska vara färdigt i slutet av år 2016.

Referenslista

Guidelines

OECD Modellavtal om inkomst och kapital, 2010 (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD July 2010).

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD July 2010.

OECD, edition 2013, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

Kommentarer till Guidelines

Kommentarer till artikel 5 OECD om definitionen av fast driftställe, 2010 (Commentaries on the Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD, 2010, on article 5).

Kommentarer till artikel 7 OECD om inkomster, 2010 (Commentaries on the Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD, 2010, on article 7).

Rapporter

OECD, 2010, *Report on the Attribution of Profits to PEs*.

OECD, Public Discussion draft BEPS Action 7: *Preventing the Artificial Avoidance of PE Status* 31 October 2014 to 9 January, 2015.

Skatteverket, edition 2015, Handledning rättslig vägledning, *vad innebär internationell dubbelbeskattning?*

Skatteverket, edition 2015, Handledning rättslig vägledning, *fast driftställe i Sverige eller inte?*

Skatteverket, edition 2014, Handledning rättslig vägledning, *Fast driftställe*.

Skatteverket, edition 2014, Handledning rättslig vägledning, *OECD modellavtal rättsvägledning artikel 5*.

Skatteverket, edition 2014, Handledning rättslig vägledning, *OECD modellavtal rättsvägledning artikel 7.2*.

Skatteverket, edition 2009, SvSkt 6-7, Jernkrok Lars, *Internprissättning och fasta driftställen*.

Skatteverket, edition 2009, SvSkt 6-7, Carlsson Stefan, *OECD:s nya tvåstegsmodell för att hänföra inkomster till fasta driftställen – en kritisk analys*.

Skatteverket, edition 1996, SvSkt 6-7, Bäckström Peter, *fasta driftställen (Filialet)*, s. 562.

Kommentarer till rapporter

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

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

Rättsfall

EU-domstolen - Dom 14.11.2006, rättsfall C-513/04, *Kerckhaert och Morres*.

RÅ 2009 ref. 91

RÅ 1997 ref 35

RÅ 1991 not 228

Doktrin

Litteratur

Pelin Lars., *Internationell skatterätt - i ett svenskt perspektiv*, 4:e uppl., Studentlitteratur AB, Lund 2006.

Lindencrona Gustaf, *Dubbelbeskattningsantalsrätt*, Juristförlaget JF AB, Stockholm 1994.

Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 6 uppl., Institutet för Bank- och Affärsjuridik AB, Uppsala 2010.

Artiklar

Skattenytt, 2012, Jacobsson Linus, *Dotterbolag som fast driftställe*, s. 495.

Skattenytt, 2013, David Kleist, *OECDs rapport: Addressing profit shifting and base erosion*, s.353.

