Av Mikael Hall

Fördelning av vinster till fasta driftställen

1 Inledning[1]

I augusti 2004 publicerade OECD:s (Organisation for Economic Co-operation and Development) Committee on Fiscal Affairs ett diskussionsutkast benämnt "*Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment – Part I: General Considerations*".[2] Diskussionsutkastet publicerades med en uppmaning till företag och organisationer att inkomma med kommentarer och synpunkter på innehållet i rapporten.

Bakgrunden till OECD:s arbete avseende fördelning av vinster till fasta driftställen är att det i dagsläget råder avsevärda skillnader mellan olika stater avseende den nationella beskattningen av fasta driftställen. De gällande internationella principerna i denna fråga återfinns i artikel 7 av OECD:s modell för skatteavtal[3] och dess kommentarer. Avsaknaden av konsensus avseende hur artikel 7 skall tolkas riskerar att medföra såväl dubbelbeskattningssituationer som situationer där beskattningen understiger enkelbeskattning. OECD:s arbete syftar till att utarbeta ett enhetligt tillvägagångssätt vid tolkningen och tillämpningen av artikel 7 som reducerar denna risk, fungerar i praktiken för såväl skattemyndigheter som skattskyldiga samt medför en sund skattepolitik.

I denna artikel har jag för avsikt att översiktligt, utan att göra anspråk på att vara uttömmande, beskriva detta diskussionsutkast och några av de problemställningar som uppmärksammats i samband med publiceringen. Inom OECD Working Party 6 och dess styrgrupp[4] har arbetet med rapporten fortskridit. Denna artikel tar dock endast sikte på det diskussionsutkast som publicerades 2004.

2 OECD:s diskussionsutkast

Det bör initialt påpekas att OECD:s diskussionsutkast inte berör frågan om huruvida ett fast driftställe skall anses föreligga. Detta regleras i artikel 5 av OECD:s modell för skatteavtal. De gällande internationella principerna avseende fördelning av vinster till fasta driftställen när det fastställts att ett sådant föreligger återfinns som ovan nämnts i artikel 7 av OECD:s modell för skatteavtal. OECD:s diskussionsutkast baseras på en arbetshypotes syftande till att undersöka hur långt

[1] Jag vill tacka Olov Persson, Ernst & Young, för värdefulla kommentarer på olika utkast av denna artikel.

[2] I denna rapport återfinns de generella principerna för fördelning av vinster till fasta driftställen. Förutom denna har tre branschspecifika rapporter publicerats (*Part II – Banking, Part III – Global trading of financial instruments, Part IV – Insurance*). Ett första diskussionsutkast till Part I publicerades under 2001. Se t.ex. Hall, Mikael och Myllynen, Mika, OECD:s förslag om fördelning av vinst till fasta driftsställen, Svensk Skattetidning 2001 s. 963.

[3] *OECD Model Tax Convention on Income and Capital.*

[4] *Steering Group on Transfer Pricing.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:58

man kan komma med synsättet att ett fast driftställe skall anses vara en från företaget avgränsad och separat enhet och hur armlängdsprincipen, som återfinns i artikel 9 av OECD:s modellavtal, och *"OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations"*[5] härvidlag kan tillämpas analogt vid fördelning av vinster till fasta driftsställen. Denna arbetshypotes har testats inom ett antal branscher och benämns sedermera *"the authorised OECD approach"*.[6] I rapporten utvecklas ett förfarande baserat på en tvåstegsanalys samt den förordade tolkningen av artikel 7 baserat på OECD:s tillvägagångssätt.

Den av mig använda termen "fördelning" kan möjligen anses något missvisande då termen implicit anger att det är en andel av företagets vinst som skall hänföras till det fasta driftsstället. Då det är fråga om att tillse att det fasta driftsstället erhåller en vinst som det under armlängdsmässiga förhållanden skulle ha tilldelats om det varit en avgränsad och separat enhet som utfört liknande funktioner behöver dock detta ej nödvändigtvis vara fallet. Man kan således tänka sig situationer där ett företag redovisar en förlust men dess fasta driftsställe uppvisar en vinst och vice versa.

2.1 Artikel 7(1)

Artikel 7(1) lyder:

> *"Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där belägget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället."*

Tolkningen och tillämpningen av artikel 7(1) varierar mellan OECD:s medlemsstater. Två huvudsakliga tolkningar har härvidlag utkristalliserats. Dessa är *"relevant business activity approach"* samt *"functionally separate entity approach"*. Kortfattat tar den förstnämnda tolkningen sikte på en viss aktivitet som det fasta driftsstället deltar i och den vinst som är hänförlig till denna aktivitet. Denna tolkning medför att det ligger en begränsning i att den vinst som är hänförlig till det fasta driftsstället inte kan överstiga den totala vinsten för företaget. Ifråga om *"functionally separate entity approach"* skall ett fast driftställe istället betraktas som en funktionellt avskild enhet och vinsten som fördelas till ett fast driftsställe skall därför motsvara den vinst som under armslängdsmässiga förhållanden skulle ha tilldelats en avgränsad och separat enhet som utför samma eller liknande funktioner under samma eller liknande omständigheter. Vid denna tolkning föreligger ingen begränsning av den vinst som är hänförlig till det fasta driftsstället. Denna kan således överstiga den totala vinsten i företaget.

I rapporten konkluderas att *"functionally separate entity approach"* av flera skäl får anses utgöra det tolkningsalternativ som föredras.[7]

I detta sammanhang kan nämnas att svensk rättspraxis får anses ligga i linje med denna tolkning. Av *RÅ 1971 ref. 50* framgår t.ex. att fördelningen av vinst till ett fast driftställe skall beräknas separat dvs. som om det fasta driftstället utgjort ett fristående företag. Detta gäller dock inte utan undantag. Exempelvis medges

---

[5] Nedan benämnt OECD:s Riktlinjer.

[6] Nedan benämnt OECD:s tillvägagångssätt.

[7] *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment – Part I: General Considerations, B-1 (iii).*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:58

inte avdrag för ränta på kapital som ett företag ställt till sitt fasta driftställes förfogande. Vidare medges inte avdrag för betalning av nyttjande av immateriella tillgångar.[8] Dessa undantag får dock anses stå i överensstämmelse med gällande kommentarer till artikel 7 av OECD:s modell för skatteavtal.[9] Viss osäkerhet avseende hur fördelning av vinster till fasta driftställen skall ske i praktiken får dock anses föreligga för svenskt vidkommande. De uttryckliga reglerna i Inkomstskattelagen, IL, avseende denna fråga kan vidare sägas vara begränsade till frågor om anskaffningsvärde vid beskattningsinträde i 20a kap. IL samt uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap.

2.2 Artikel 7(2)

Artikel 7(2) lyder:

> *"Om företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där belägget fast driftställe, hänförs, om inte bestämmelserna i punkt 3 föranleder annat, i vardera avtalsslutande staten till det fasta driftstället den inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat, om det varit ett fristående företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör."*

Denna artikel innehåller den grundläggande principen i rapporten, dvs. att behandla det fasta driftstället som ett fristående företag. OECD:s tillvägagångssätt baseras som ovan nämnts på en tvåstegsanalys som beskrivs närmare nedan. Inledningsvis kan sägas att denna tvåstegsanalys syftar till att i steg ett hypotetiskt avgränsa det fasta driftstället till en separat enhet och fastställa vilka aktiviteter denna avgränsade enhet utför samt på vilka villkor, för att i steg två tillämpa OECD:s Riktlinjer analogt på de förehavanden som identifierats mellan företaget och dess fasta driftställe.

Det första steget i denna tvåstegsanalys innebär bland annat att bestämma vilka funktioner, risker och tillgångar som utförs respektive ägs av företaget som helhet samt hur dessa fördelar sig mellan företaget och det fasta driftsstället. Detta baseras på vad som i rapporten benämns en *"functional and factual analysis"*. Den vägledning som återfinns i kapitel I av OECD:s Riktlinjer bör härvidlag kunna tillämpas direkt avseende funktioner.[10]

Då risker och tillgångar, ur ett civilrättsligt perspektiv, bärs och ägs av företaget som helhet medför detta naturligtvis vissa, för fasta driftsställen, specifika frågeställningar som inte uppkommer i fråga om transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Avseende risker kan det konstateras att dessa följer de funktioner som ger upphov till dessa risker. Om således ett fast driftställe utför en viss aktivitet som ger upphov till en risk anses det fasta driftsstället bära denna risk vid fördelning av vinster till det fasta driftstället.[11] Möjligheterna till s.k. *"risk stripping"* får således anses vara begränsad. I praktiken kan det dock vara relativt komplice-

[8] Kammarrättens i Stockholm mål nr 4418-2000.

[9] Jmf. t.ex. punkterna 17.4 och 18.3 av kommentarerna till artikel 7 av modellavtalet. Det kan naturligtvis ifrågasättas hur kommentarerna i denna del förhåller sig till ordalydelsen av artikel 7. Detta är en intressant frågeställning vilken dock ligger utanför syftet med denna artikel.

[10] *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment – Part I: General Considerations, C-2 (i).*

[11] *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment – Part I: General Considerations, C-2 (iii).*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:58

rat att i alla situationer påvisa vilken specifik funktion, i en serie av funktioner, som är relevant för uppkomsten av en specifik risk. Det bör därför kunna finnas situationer då risker får anses delade mellan ett företag och dess fasta driftställe.

Att fördela företagets tillgångar medför som ovan nämnts vissa för fasta driftsställen specifika svårigheter då det är företaget som helhet som får anses vara den legala ägaren av tillgångarna. I rapporten introduceras därför begreppet ekonomisk äganderätt. Den ekonomiska äganderätten till tillgångar, såväl materiella som immateriella, bestäms genom den s.k. *"functional and factual analysis"* och baseras på vad som benämns *"key entrepreneurial risk-taking functions"* i relation till en specifik tillgång.[12] Om en s.k. *"key entrepreneurial risk-taking functions"* i relation till en viss tillgång utförs av det fasta driftsstället anses detta vara den ekonomiska ägaren av denna specifika tillgång. Fördelningen av tillgångar liksom risker får konsekvenser för såväl fördelning av kapital som tillämpningen av OECD:s Riktlinjer i steg två. Detta kan illustreras genom följande översiktliga exempel.

Exempel:

Företaget X i staten A bedriver verksamhet i staten B genom ett fast driftsställe beläget i denna sistnämnda stat. Företaget X verksamhet består i att utveckla, tillverka samt marknadsföra och försälja en viss typ av produkt. En del av företagets vinstgenereringsförmåga/konkurrensfördel är hänförlig till dess förmåga att ständigt utveckla nya, relativt högteknologiska, produkter och effektiva produktionsprocesser. Denna utveckling bedrivs i huvudsak i staten B men inriktningen på utvecklingen på såväl strategisk nivå som den dagliga hanteringen av risker (taktisk nivå) hänförliga till utvecklingen såsom att exempelvis utvärdera olika projekt, besluta om vilka utvecklingsprojekt som inte skall fullföljas, beslut avseende hur finansiering av dessa skall ske etc., hanteras av personer i staten A. En *"functional and factual analysis"* visar, baserat på ovanstående förutsättningar, att det är personer i staten A som utför de s.k. *"key entrepreneurial risk-taking functions"* i relation till utvecklingen av produkter och produktionsprocesser. Baserat på denna analys får huvudkontoret i staten A anses ha den ekonomiska äganderätten till de immateriella tillgångar som utvecklingen resulterar i (*"trade intangibles"*). De risker som är relaterade till dessa funktioner dvs. risken att utvecklingen inte leder till önskat resultat får även anses hänförliga till huvudkontoret. Då ett fast driftställe enligt rapporten skall ha tillräckligt kapital som svarar mot de funktioner det utför, de risker det bär samt de tillgångar det anses vara ekonomisk ägare till får detta faktum en påverkan på storleken av det kapital som skall hänföras till det fasta driftsstället i staten B. Storleken på det kapital som skall hänföras till det fasta driftsstället är således lägre i detta fall än för det fall det fasta driftsstället anses vara ekonomisk ägare till dessa tillgångar och/eller utför de funktioner som är relevanta för uppkomsten av nämnda risker.

Enligt OECD:s tillvägagångssätt skall ett fast driftställe, som ovan nämnts, ha tillräckligt kapital, såväl eget kapital som lån, som svarar mot de funktioner det utför, de risker det bär samt de tillgångar det anses vara ekonomisk ägare till. Att förfara på något annat sätt vore enligt rapporten oacceptabelt av flera skäl. Till det fasta driftstället skall därför, ur ett skatteperspektiv, hänföras vad som i rapporten benämns fritt kapital, dvs. kapital som inte ger upphov till en avdragsgill

[12] *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment – Part I: General Considerations, C-2 (ii). Key entrepreneurial risk-taking functions* definieras som *"active decision making with regard to the taking on and the day-to-day management of individual risks and portfolios of risks"*.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:58

ränta. I huvudsak två metoder för detta diskuteras i rapporten. Dessa är "*Capital allocation approach*" och "*Thin capitalisation approach*".[13]

Med "*Capital allocation approach*" avses, mycket översiktligt, att det till det fasta driftstället skall hänföras en andel av företagets kapital som svarar mot det fasta driftsställets andel av företagets risker och tillgångar. Om således det fasta driftstället anses ha tio procent av företagets tillgångar och/eller risker skall motsvarande andel av företagets egna kapital hänföras till det fasta driftsstället. Denna metod får anses mindre lämpad då huvudkontoret och det fasta driftsstället bedriver olika typer av verksamhet, exempelvis om det fasta driftsstället bedriver försäljning men verksamheten för företaget som helhet även omfattar tillverkning. Även i de situationer där företaget som helhet anses vara underkapitaliserat får denna metod anses mindre lämpad och resulterar sannolikt inte i en armlängdsmässig allokering av kapital.

Med "*Thin capitalisation approach*" avses kortfattat att det kapital som skall hänföras till ett fast driftsställe bestäms utifrån en jämförelse med vilken kapitalstruktur oberoende företag som utför samma eller liknande funktioner under samma eller liknande omständigheter i källstaten uppvisar.

Det bör härvidlag nämnas att ett flertal stater har, eller antas inom en snar framtid komma att, introducera regler för allokering av kapital till fasta driftställen.[14] För svenskt vidkommande bör ett kammarrättsavgörande från 2002 nämnas.[15] Bakgrunden i målet var kortfattat att ett svenskt bolag, skattemässigt men ej redovisningsmässigt, allokerat ett visst kapital till sina fasta driftsställen i Danmark och USA. Kammarrätten fann att då det varken av respektive dubbelbeskattningsavtal eller i intern svensk rätt föreskrivs att någon andel av avkastningen av det egna kapitalet skall hänföras till de fasta driftsställena skulle den skattskyldiges yrkande att hänföra del av bolagets egna kapital till de fasta driftsställena avslås. En ledamot var dock skiljaktig med hänvisning till artikel 7 i OECD:s modell för skatteavtal och till OECD:s rapport om fördelning av vinster till fasta driftsställen från 2001.

Då det fasta driftsstället i steg ett har avgränsats till en separat enhet skall i steg två av OECD:s tillvägagångssätt förehavanden[16] mellan det fasta driftstället och andra delar av företaget identifieras.[17] I avsaknad av de legala konsekvenser som normalt uppkommer vid transaktioner mellan separata företag får redovisningsmaterial normalt sett utgöra utgångspunkten för huruvida ett förehavande är för handen. Det avgörande är dock alltid företagets faktiska handlande. Redovisningsmaterial och annan dokumentation kan således komma att bortses från om dessa inte följer företagets faktiska handlande. Som exempel på förehavanden anger rapporten bland annat överföring av varor, tillhandahållande av tjänster samt användande av immateriella tillgångar. Dessa förehavanden skall sedan pris-

[13] *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment – Part I: General Considerations, C-2 (v).* Ytterligare metoder såsom exempelvis "*Safe harbour approach – Quasi thin capitalisation/regulatory minimum capital approach*" nämns i rapporten.

[14] Bland annat Storbritannien har infört regler i Section 11AA Taxes Act innebärande att ett fast driftsställe i Storbritannien från skattesynpunkt skall tilldelas ett kapital som om det vore ett fristående bolag. Liknande vägledning har nyligen införts i Tyskland avseende bolag verksamma inom banksektorn.

[15] Kammarrättens i Stockholm dom i mål nr 1822-2000.

[16] Vad som i rapporten benämns "*dealings*".

[17] *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment – Part I: General Considerations, C-3 (ii).*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:58

sättas genom att tillämpa de prissättningsmetoder som anges i OECD:s Riktlinjer samt att genom en analog tillämpning av OECD:s Riktlinjer genomföra en jämförbarhetsanalys varvid förehavandet mellan det fasta driftsstället och andra delar av företaget jämförs med transaktioner mellan oberoende parter, med beaktande av de fem jämförbarhetsfaktorer som utvecklas närmare i kapitel I av OECD:s Riktlinjer. Följande exempel, som baseras på de förutsättningar som anges i exemplet ovan, är avsett att översiktligt illustrera detta.

Exempel:

Baserat på förutsättningarna i exemplet ovan kan det antas att det förehavande som kan identifieras består i att det fasta driftstället i staten B tillhandahåller utvecklingstjänster i den mening som avses i 7.41 av OECD:s Riktlinjer på uppdrag av huvudkontoret i staten A. I detta specifika fall anses en kostnadsplusmetod lämplig och ett armlängdsmässigt påslag på B:s kostnader bestäms genom en jämförbarhetsanalys varvid jämförbara transaktioner mellan oberoende parter identifieras. Om förutsättningarna ändras på så sätt att det fasta driftstället anses ha den ekonomiska äganderätten till de immateriella tillgångarna är det möjligt att det förehavande som identifieras är företagets, dvs. huvudkontoret i staten A, användande av dessa immateriella tillgångar. En analog tillämpning av OECD:s Riktlinjer kan härvidlag komma att visa att det fasta driftställets vinst skall beräknas så att den motsvarar en armlängdsmässig licensavgift. Detta innebär dock inte att en faktisk betalning för användande av de immateriella tillgångarna skall utgå utan endast att detta skall beaktas vid beräkningen av det fasta driftsställets vinst.[18]

2.3 Artikel 7(3)

Artikel 7(3) lyder:

> *"Vid bestämmandet av fast driftsställes inkomst medges avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftsstället, härunder inbegripna utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftsstället är beläget eller annorstädes"*

I rapporten påpekas att olika tolkningar av detta stadgande förekommit. En av dessa tolkningar är att avdrag för utgifter endast medges om de svarar mot den verkliga kostnaden för dessa utgifter, i regel utan någon möjlighet till vinstpåslag. Slutsatsen i rapporten är dock att artikel 7(3) inte skall tolkas som någon inskränkning av armlängdsprincipen och att därför t.ex. vinstpåslag på kostnader kan medges vid beräkning av vinster hänförliga till fasta driftställen under förutsättning att det är förenligt med armlängdsprincipen.

3 Specifika frågeställningar

Som nämnts ovan uppmanades företag och organisationer i samband med publiceringen att inkomma med kommentarer och synpunkter på rapporten och

[18] Detta är således ett av de avsteg från nuvarande kommentarer som föreslås i OECD:s diskussionsutkast då nuvarande kommentarer inte medger beaktande av royaltyersättningar mellan ett företag och dess fasta driftsställe. Frågan om eventuell källskatt ligger dock utanför rapporten. Ett ytterligare avsteg från gällande kommentarer är att rapporten uttryckligen tillåter påslag på kostnader för tjänster utförda av en del av företaget till nytta för en annan del.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:58

OECD:s tillvägagångssätt. Några av de frågeställningar som har uppmärksammats i den internationella debatten berörs översiktligt nedan.

3.1 Allokering av kapital

Som ovan nämnts beskrivs ett antal olika metoder för att hänföra kapital till fasta driftsställen. Det bör i detta sammanhang poängteras att diskussionsutkastet inte är föreskrivande i denna del. I de situationer då två stater tillämpar olika metoder för att hänföra kapital kan således dubbelbeskattning uppkomma som en direkt följd av detta. Av rapporten framgår att hemviststaten, i en dylik situation, skall anse den skatt som källstaten tar ut av ett fast driftsställe förenlig med dubbelbeskattningsavtalet ifråga under förutsättning att den senare staten tillämpar en av de i rapporten accepterade metoderna *och* denna leder till en armlängdsmässig allokering av kapital.[19] Det har härvidlag påtalats att detta företräde för källstatens val av metod riskerar att leda till att företag kan tvingas tillämpa olika metoder för att hänföra kapital beroende på var dess fasta driftsställen är belägna.

Det får dock anses relativt troligt att, i praktiken, ett företags allokering kommer att utgöra utgångspunkten för bedömningen förutsatt att företaget kan visa på hur denna kapitalisering förhåller sig till armlängdsprincipen. Det bör poängteras att en armlängdsmässig kapitalisering kan vara mycket svår att fastställa för såväl företag som skattemyndigheter varför det naturligtvis vore att föredra om endast en metod för detta anvisades inom ramen för OECD:s arbete.[20] Detta har dock, enligt diskussionsutkastet, inte visat sig vara möjligt. Det bör även nämnas att den typ av riskviktning av tillgångar som ofta synes vara nödvändig vid tillämpning av exempelvis "*Capital allocation approach*" inte torde vara vanligt förekommande för företag utanför den finansiella sektorn.

3.2 Dependent agents

Regler om s.k. beroende representanter ("*dependent agents*") återfinns i artikel 5(5) av OECD:s modellavtal.[21] Då diskussionsutkastet inte berör frågan om huruvida ett fast driftställe skall anses föreligga, vilket regleras i artikel 5, kan det tyckas förvånande att denna fråga överhuvudtaget berörs i diskussionsutkastet. Det har därför redovisats farhågor att denna del av rapporten syftar till, eller i praktiken leder till, att tröskeln för när en s.k. beroende representant anses utgöra ett fast driftsställe sänks. Det bör därför påpekas att det av diskussionsutkastet framgår att detta inte är syftet. Även om detta påtalas i diskussionsutkastet har åsikten fram-

[19] *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment – Part I: General Considerations,B-2 (i).*

[20] Denna typ av frågeställning hör även till de mer komplicerade att lösa inom ramen för ömsesidiga överenskommelser. Med ömsesidig överenskommelse avses ett förfarande enligt artikel 25 av OECD:s modellavtal varvid behöriga myndigheter i två stater genom en ömsesidig överenskommelse söker lösa problem ifråga om tolkning av ett dubbelbeskattningsavtal eller undanröjande av dubbelbeskattning som uppkommit. Det bör i detta sammanhang nämnas att av artikel 4.2 av Skiljemannakonventionen (90/436/EEG av den 23 juli 1990) framgår att fördelning av vinster till fasta driftställen omfattas av denna konvention. Tillämpningen av konventionen förutsätter dock att vissa förutsättningar är uppfyllda. En utförligare beskrivning av detta ligger dock utanför ramen för denna artikel.

[21] Artikel 5(5) lyder "Om person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkten 6 tillämpas, är verksam för ett företag samt i en avtalsslutande stat har och där regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn, anses detta företag – utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 – ha fast driftsställe i denna stat i fråga om varje verksamhet som denna person bedriver för företaget..."

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:58

förts att det vore lämpligt att OECD ännu tydligare påpekar och utvecklar detta faktum.[22]

I diskussionsutkastet avvisas den s.k. "*single taxpayer approach*".[23] Med detta tillvägagångssätt avses att om en beroende representant erhållit en armlängdsmässig ersättning för sin agentfunktion så finns det inte någon ytterligare vinst att hänföra till ett eventuellt fast driftställe som denna representant genom sina aktiviteter utgör för företaget. Ett av skälen till varför detta förfarande enligt rapporten inte accepteras är att vissa risker, såsom lagerrisker och kreditrisker, och tillgångar, såsom lager och kundfordringar, under dylika affärsförhållanden legalt bärs och ägs av företaget (i dylika strukturer ofta benämnd *principal*) och således, i enlighet med OECD:s tillvägagångssätt, kan komma att hänföras till detta företags fasta driftsställe som uppkommer genom representantens aktiviteter.[24] Dessa risker och tillgångar beaktas vanligtvis inte vid tillämpningen av "*single taxpayer approach*". Det faktum att ett fast driftsställe föreligger medför dock inte *per se* att någon vinst skall allokeras till detta fasta driftställe. Detta beror naturligtvis på omständigheterna i det enskilda fallet och får således bestämmas från fall till fall.

Ovanstående innebär dock med relativt stor sannolikhet att ett flertal skattemyndigheter runt om i världen kommer att visa betydligt större intresse för denna frågeställning varför företag som bedriver verksamhet genom dylika representanter bör se över huruvida ett fast driftsställe är för handen. Det faktum att ett fast driftsställe föreligger medför, som ovan nämnts, inte nödvändigtvis att någon vinst skall allokeras till detta fasta driftställe. Enligt diskussionsutkastet föreligger ingen presumtion för att så är fallet. Det råder dock knappast någon tvekan om att en skattskyldig som anses ha ett fast driftställe enligt artikel 5(5) bör kunna påvisa hur en allokering skall ske eller på vilka grunder någon vinst inte skall anses hänförlig till det fasta driftsstället. Det bör härvidlag nämnas att ett antal stater redan utfärdat riktlinjer för hur en dylik allokering skall ske.[25]

4 Avslutande kommentarer

Det råder knappast någon tvekan om att det i dagsläget råder avsevärda skillnader mellan olika stater avseende fördelning av vinster till fasta driftställen och att denna avsaknad av konsensus avseende tolkning och tillämpning av artikel 7 riskerar att leda till dubbelbeskattningssituationer. I avsaknad av enhetliga principer är uppkomna dubbelbeskattningssituationer dessutom ofta relativt komplicerade att lösa inom ramen för ömsesidiga överenskommelser. Till detta kommer att kommentarerna till artikel 7 av OECD:s modell för skatteavtal är baserade på det synsätt som härskade före tillkomsten av de nu gällande OECD:s Riktlinjer. OECD:s arbete på detta område är därför välkommet. Att OECD:s tillvägagångssätt baseras på en analog tillämpning av OECD:s Riktlinjer får även anses tämligen naturligt. Då exempelvis risker och tillgångar, ur ett civilrättsligt perspektiv, bärs och ägs av företaget som helhet medför detta naturligtvis vissa, för fasta driftsställen, specifika frågeställningar som inte uppkommer i fråga om transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Detta är också anledningen till den tvåstegs-

[22] Se även Nilsson, Inga, Permanent Establishments?, Svensk Skattetidning 2004 s. 659.

[23] *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment – Part I: General Considerations, C-3 (v).*

[24] Det fasta driftsstället utgör härvidlag inte samma skattesubjekt som den beroende representanten. Detta faktum kan även nödvändiggöra upprättandet av deklaration för ett ytterligare skattesubjekt.

[25] Se t.ex. ATO (Australian Taxation Office).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:58

analys som beskrivs i diskussionsutkastet och som i steg ett syftar till att hypotetiskt avgränsa det fasta driftstället till en separat enhet och fastställa vilka aktiviteter denna avgränsade enhet utför samt på vilka villkor, för att i steg två tillämpa OECD:s Riktlinjer analogt på de förehavanden som identifierats mellan företaget och dess fasta driftställe. Även om OECD:s diskussionsutkast, enligt min mening, får anses vila på en principiellt riktig grund bör vissa problemställningar såsom exempelvis den praktiska tillämpningen av allokering av kapital samt fördelning av vinster till s.k. beroende representanter uppmärksammas.

Det bör avslutningsvis påpekas att diskussionsutkastet som beskrivits ovan inte utgör slutrapporten avseende detta arbete. När OECD färdigställt sitt arbete skall slutsatserna av detta implementeras genom ändringar i artikel 7 eller kommentarerna till artikel 7 av OECD:s modellavtal. Sättet på vilket denna implementering sker kan naturligtvis få konsekvenser för tolkningen av gällande dubbelbeskattningsavtal.

Mikael Hall är verksam som skattejurist vid Ernst & Young.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:58