

LINUS JACOBSSON

Dotterbolag som fast driftställe

I artikeln behandlas frågan när ett dotterbolag utgör ett fast driftställe för sitt moderbolag utifrån OECD:s modellavtal. Frågan uppstår eftersom dotterbolag ska behandlas på samma sätt som fristående bolag trots att det närstående förhållande som finns mellan moderbolag och dotterbolag ger upphov till situationer som inte återfinns mellan fristående bolag. En fråga som särskilt behandlas är hur ett dotterbolags beroende av moderbolaget påverkar bedömningen av om ett fast driftställe föreligger.

1 Inledning¹

I dag lever vi i en värld där nationsgränser och avstånd inte längre spelar lika stor roll som tidigare. Företag är ofta verksamma i flera länder genom dotterbolag och filialer. På grund av detta är frågan om ett närstående bolag utgör ett fast driftställe av stor vikt för de företag som verkar i flera stater eller globalt. Under senare år har ett antal rättsfall avgjorts som behandlar frågan när ett närstående bolag utgör ett fast driftställe. I flera av dessa rättsfall har domstolarna gjort en vid tolkning av begreppet fast driftställe vilket utmynnat i att närstående bolag bedömts utgöra fasta driftställen. Vida tolkningar kan göra det svårt för företag att förutse konsekvenserna av en etablering vilket kan leda till negativa konsekvenser för världshandeln genom att företag väljer bort vissa typer av etableringar av skatteskal.

Syftet med denna artikel är att utreda när ett dotterbolag utgör ett fast driftställe för sitt moderbolag. Frågor som särskilt kommer att behandlas är om ett dotterbolag på grund av sitt beroende av moderbolaget kan utgöra ett fast driftställe för moderbolaget, lämpligheten av att tillämpa artikel 5 som en skatteflyktsbestämmelse och vilket neutralitetsbegrepp som bör användas samt om det påverkar bedömningen av den första frågan. Inledningsvis kommer dotterbolag som fasta driftställen att behandlas utifrån ett neutralitetsperspektiv (avsnitt 2). Därefter kommer huvuddragen i artikel 5 i OECD:s modellavtal, härefter modellavtalet, att beskrivas (avsnitt 3). Vidare kommer det italienska rättsfallet Philip Morris att behandlas (avsnitt 4). Artikeln behandlar sedan hur ett dotterbolags beroende av moderbolaget påverkar bedömningen av om ett fast driftställe föreligger (avsnitt 5). Därefter behandlas artikel 5 som

¹ I januari 2012 hölls ett seminarium på denna artikel vid Uppsala universitet. Jag vill tacka seminariedeltagarna för värdefulla synpunkter. Jag vill även tacka professor Mattias Dahlberg för hans stöd och synpunkter under hela skrivprocessen samt stiftelsen TOR/Skattenytt för det stipendium jag fick för att skriva min doktorandansökan som utgjort grunden för denna artikel.

ett medel att motverka skatteflykt (avsnitt 6). Artikelns avslutas med en sammanfattning där övergripande slutsatser redovisas (avsnitt 7).

2 Neutralitet och fasta driftställen

2.1 Allmänt om neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen² inom internationell skatterätt består av flera olika utgångspunkter för neutralitet. Den grundläggande utgångspunkten bör dock vara att skattelagstiftning inte ska styra de skattskyldigas val av till exempel bolagsform, typ av investering, produkt eller lokalisering. Ett neutralt skattesystem innebär att bolag och privatpersoner gör sina val huvudsakligen av andra faktorer än skattemässiga. Fördelen med detta är att företag kommer att välja det ekonomiskt bästa alternativet och inte det skattemässigt bästa alternativet. Ett neutralt skattesystem är därför bra samhällsekonomiskt eftersom bolag som grundar sin verksamhet på de affärsmässigt bästa handlingsalternativen sannolikt leder till en optimering av verksamhetens ekonomiska potential. Ett skattesystem som inte är neutralt kan leda till att företag väljer en investering med sämre förväntad avkastning innan skatt men som på grund av gynnsamma skatteregler ändå leder till en högre avkastning efter skatt. För regleringen rörande dotterbolag som fasta driftställen innebär detta att för att neutralitet ska upprätthållas måste närstående bolag behandlas på samma sätt som fristående bolag.³ Utgångspunkten för fasta driftställen ur ett neutralitetsperspektiv är därmed att bedömningen ska göras på samma sätt för både fristående och närstående bolag.

Mot denna bakgrund är det därför viktigt att jämföra de olika synsätten på neutralitet vid internationella förhållanden med den grundläggande idén bakom neutralitetsprincipen att skattesystemet ska styra de skattskyldigas val i så liten utsträckning som möjligt.

2.2 KIN eller KEN?

De två vanligaste neutralitetsinriktningarna inom internationell beskattning är KIN (kapitalimportneutralitet) och KEN (kapitalexportneutralitet).⁴ Båda synsätten har sina förespråkare och det har hitintills inte gått att enas om vilket synsätt som bör ha företräde.⁵ KIN innebär att beskattningen i källstaten ska

² Neutralitetsprincipen är så omskriven att den i detta format inte kan behandlas heltäckande. Det kan dessutom ifrågasättas om det existerar en enhetlig neutralitetsprincip med tanke på att neutralitet ges olika innehåll i doktrin.

³ Skaar, Arvid, *Permanent establishment – Erosion of a tax treaty principle*, Kluwer law and taxation publishers, 1991, s. 541.

⁴ Ett alternativt synsätt är Capital Ownership Neutrality som utgår från att skattesystemet inte ska påverka vem som är ägare. I huvudsak uppnås dock detta genom att tillämpa KIN. Desai, Mihir, *Taxing Multinationals*, Tax Notes International, July 6, 2009, s. 65 ff.

⁵ Se till exempel Skaar, s. 28 f. (KIN) och Fleming, Clifton, Peroni, Robert, Shay, Stephen, *Perspectives on the worldwide vs. territorial taxation debate*, Tax Notes International, January 4 2010, s. 75–105 (KEN).

vara lika oavsett var investeraren har hemvist. KEN innebär istället att både utländska och inhemska investeringar ska beskattas lika oavsett var inkomsten är intjänad. Skillnaden mellan de olika synsätten är därmed om neutralitet ska uppnås i hemviststaten eller källstaten. Detta innebär att vid KIN ska stater inte beskatta utländsk inkomst medan vid KEN måste utländsk inkomst beskattas på samma sätt som inhemsk. Frågan om neutralitet är komplicerad eftersom båda synsätten har fördelar och nackdelar. Detta avspeglas i modellavtalet som innehåller både KIN och KEN genom att både exempt (KIN) och avräkning (KEN) finns med som valbara metoder för att undanröja dubbelbeskattning. När det gäller fasta driftställen konstaterar Skaar att regleringen varken överensstämmer med KIN eller KEN eftersom båda typerna av neutralitet kan uppnås i olika situationer.⁶ Skatteavtalen kan därför sägas vara utformade som en kompromiss mellan de båda principerna.

Fördelarna med KIN är främst att bolag som etablerar sig utomlands är föremål för samma beskattning som de inhemska bolagen. Detta leder till att bolag som verkar på samma marknad och under liknande förutsättningar har en liknande konkurrenssituation. Fördelen med detta är givetvis att det underlättar utlandsetableringars möjlighet att framgångsrikt konkurrera med andra bolag i källstaten. Ett annat argument är att bolaget i källstaten utnyttjar skattefinansierade strukturer såsom infrastruktur, rättsväsende och utbildningssystem och därmed bör vara med att betala för detta i enlighet med intresseprincipen.⁷ Intresseprincipens problem är dock att det i princip är omöjligt att beräkna vilken nytta ett skattesubjekt har av till exempel infrastruktur och rättsväsende.

Den uppenbara nackdelen är att KIN tillsammans med exempt strider mot det grundläggande neutralitetsbegreppet eftersom beskattning enbart i källstaten i vissa fall kan leda till investeringar i stater med låga skatter i huvudsak av skatteskäl istället för företagsekonomiska överväganden. Många stater har idag interna skatteflyktsbestämmelser och CFC-lagstiftning för att bekämpa just detta. Ett system baserat på KIN kräver en omfattande reglering för att förhindra skatteflykt och riskerar därmed att bli komplext. USA utreder möjligheten att övergå till territorialbeskattning med motiveringen att det skulle öka skatteintäkterna och konkurrenskraften hos amerikanska företag.⁸ Tanken är att när företagen inte längre blir beskattade för utländsk utdelning kommer moderbolagen ta hem vinsterna till USA istället för att ha kvar medlen i sina utländska bolag. En del av dessa vinster kommer då sannolikt att investeras i USA och därmed öka skatteintäkterna.

⁶ Skaar, s. 30 f.

⁷ Vogel, Klaus, *Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments* (Part II), *Intertax* 10, 1988, s. 314. Vogel använder dock ett annat neutralitetsbegrepp som han kallar ”inter-nations neutrality” men effekten är snarlik den som uppnås vid kapitalimportneutralitet.

⁸ Se The President’s Economic Recovery Advisory Board, *The Report on Tax Reform Options: Simplification, Compliance and Corporate Taxation*, August 2010, s. 81–94. Se även Office of Tax Policy U.S. Department of the Treasury, *Approaches to Improve the Competitiveness of the U.S. Tax System for the 21st Century*, December 2007, s. 43–63.

KEN innebär i motsats till KIN att det inte uppstår ett incitament att förlägga etableringar till skatteparadis om det inte finns ekonomiska skäl för det. Detta innebär att den grundläggande neutralitetsprincipen upprätthålls vilket är ett viktigt argument. Dessutom talar skatteförmågeprincipen för att tillämpa KEN eftersom ett skattesubjekts skatteförmåga inte är beroende av var inkomsterna intjänas.⁹ Trots att skatteförmågeprincipen är vag till sitt innehåll och inte ensam bör ligga till grund för beskattning får den anses väga tyngre än intresseprincipen vilket kan anföras som stöd för KEN. En aspekt som talar mot beskattning i hemviststaten är att de flesta stater sannolikt inte är villiga att erbjuda full avräkning och att neutralitet därmed inte skulle uppnås vid etableringar i stater med högre skatt än hemviststaten. Dessutom skulle dotterbolag med utländska ägare riskera att få svårare att konkurrera i stater med lägre skatt vilket skulle kunna minska utlandsinvesteringar till nackdel för utvecklingsländer som behöver utländskt kapital för att bygga upp sin ekonomi. En möjlig utveckling om KEN infördes i ett antal ekonomiskt viktiga stater är att skattesatserna i världen skulle harmoniseras eftersom det inte längre skulle finnas något incitament att locka utländska investerare med låga skatter.

Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att KEN är att föredra. Det främsta argumentet för detta är att neutralitetsprincipens grundtanke bäst uppfylls genom beskattning i hemviststaten. Frågan uppstår då hur detta kan tillämpas på dotterbolag som fast driftställe? Eftersom artikel 5 i modellavtalet varken är utformad efter KIN eller KEN framstår det inte som lämpligt att helt ge företräde åt något av synsätten. Det kan dessutom ifrågasättas om neutralitet verkligen är den bästa utgångspunkten för fördelning av beskattningsrätt. Sedan 1960-talet har neutralitet dominerat debatten om hur denna fördelning bör gå till.¹⁰ Under dessa 50 år har det dock inte gått att enas om vilken typ av neutralitet som bör eftersträvas. Det kan därför tyckas vara en omöjlig uppgift att helt genomföra någon av dessa principer. Ett möjligt alternativ vore att istället utgå från att rättvist fördela beskattningsrätten på ett sätt som bättre speglar den ekonomiska verkligheten än dagens system där relativt omfattande verksamhet kan undvika att klassas som ett fast driftställe.

Frågan är om de olika synsätten leder till olika resultat i den aktuella situationen? Vid total KEN blir resultatet att utländska dotterbolag alltid beskattas i moderbolagets hemviststat och därmed behandlas på samma sätt som fasta driftställen. Ett inhemskt dotterbolag hade blivit beskattat och därför måste även utländska dotterbolag beskattas för att uppnå neutralitet. Detta innebär att KEN kräver en vid tolkning av begreppet fast driftställe eftersom utländska verksamheter ska beskattas på samma sätt som inhemska. I etableringsstaten blir dotterbolaget sannolikt skattskyldig på grund av hemvist utan tillämpning av begreppet fast driftställe. Det finns dock situationer där dotterbolag agerar som ett fast driftställe åt sitt moderbolag utan att tydligt uppfylla kraven i

⁹ Se Fleming, Clifton, Peroni, Robert, Shay, Stephen, Fairness in international taxation: The ability-to-pay case for taxing worldwide income, Florida Tax Review 2001, s. 299–354.

¹⁰ Skaar, s. 26.

modellavtalets artikel 5. I en sådan situation skulle det krävas en vid tolkning för att uppnå KIN.

Det framstår därmed som svårt att anföra neutralitet som stöd för hur begreppet fast driftställe ska tolkas. KEN kräver en tolkning som ligger klart utanför definitionen av vad som utgör ett fast driftställe. Även en tolkning enligt KIN faller utanför den nuvarande definitionen. Slutsatsen av detta är att tolkningen av artikel 5 i modellavtalet varken bör påverkas av KIN eller KEN. Neutralitet bör dock beaktas vid eventuella förändringar av den nuvarande regleringen.

3 Den rättsliga konstruktionen "fast driftställe"

3.1 Allmänt om fast driftställe

Det primära syftet med skatteavtal är att undvika dubbelbeskattning genom att fördela beskattningsrätten mellan de avtalslutande staterna.¹¹ Två delsyften är att förhindra skatteflykt samt diskriminering av utländska bolag.¹² Syftet med fasta driftställen är enligt kommentaren till OECD:s modellavtal att ge etableringsstaten en rätt att som källstat beskatta ett bolag med hemvist i en annan avtalslutande stat.¹³ Fasta driftställen utgör därmed ett verktyg för att fördela beskattningsrätten mellan de avtalslutande staterna för att undvika dubbelbeskattning.

Uttrycket fast driftställe definieras i intern rätt i 2 kap. 29 § IL men definieras även i de skatteavtal som Sverige slutit, i artikel 5 i OECD:s modellavtal och i artikel 5 i FN:s modellavtal.¹⁴ Fortsättningsvis kommer endast reglerna i OECD:s modellavtal att behandlas.

Konstruktionen fast driftställe är utformat genom vissa definierade kriterier som när de är uppfyllda anses utgöra en tillräckligt stark koppling till etableringsstaten att den har rätt att beskatta verksamheten. Beskattningsrätten för en källstat är därmed knuten till om ett fast driftställe finns eller inte. Artikel 5 i modellavtalet består av sju punkter. I denna artikel kommer i huvudsak dotterbolagsregeln (punkt 7) och huvudregeln (punkt 1) att behandlas medan agentregeln (punkt 5 och 6) behandlas endast för att tolka huvudregeln. Övriga bestämmelser kommer inte att behandlas.¹⁵

¹¹ Punkt 3 i introduktionsavsnittet i kommentaren till OECD:s modellavtal.

¹² Punkt 16 i introduktionsavsnittet i kommentaren till OECD:s modellavtal.

¹³ Punkt 1 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal. Skaar menar dock att syftet praktiskt har ändrats till att numera undvika källskatt för vissa ekonomiskt viktiga näringsgrenar, Skaar, s. 591. Se även Avi-Yonah, Reuven, *International Tax as International Law*, Cambridge University Press, 2007, s. 169 f.

¹⁴ Den svenska definitionen av fast driftställe bygger på definitionen i OECD:s modellavtal, prop. 1986/87:30 s. 42.

¹⁵ För en utförlig redogörelse av fasta driftställen se Berthou, Erica, *Fast driftställe – utveckling under de senaste åren*, SN 2002, s. 628–644.

3.2 Huvudregeln

Huvudregeln finns i artikel 5.1 i modellavtalet och av den framgår att med fast driftställe avses ”a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”. Av kommentaren till modellavtalet framgår det att termen ”place of business” omfattar lokal, anordning eller anläggning som används för att bedriva företagets rörelse.¹⁶ Begreppet plats är därmed inte enbart en lokal utan även maskiner, dataservrar och annat kan utgöra en plats för affärsverksamhet. Det förutsätts dock att det finns en fysisk enhet av något slag för att en plats för affärsverksamhet ska kunna uppstå. Patent, mjukvara, bankkonton och liknande kan inte ensamt utgöra en plats för affärsverksamhet.¹⁷ Vidare framgår av kommentaren att det inte krävs att företaget själv äger eller hyr ”platsen” utan det är tillräckligt att företaget har tillgång till den.¹⁸ Detta innebär att ett moderbolag kan få ett ”fixed place of business” genom att ett antal rum hos dotterbolaget står till moderbolagets förfogande. Detta synsätt har bekräftats i bland annat svensk praxis.¹⁹

3.3 Artikel 5.7 – ”dotterbolagsregeln”

Av artikel 5.7 i modellavtalet framgår att om ett företag kontrolleras av eller kontrollerar ett företag med hemvist i en annan stat ska inget av företagen på grund av kontrollen i sig utgöra ett fast driftställe åt det andra. Detta motiveras i kommentaren med att det är en allmänt accepterad princip att existensen av ett dotterbolag inte i sig innebär att dotterbolaget utgör ett fast driftställe för moderbolaget. Detta följer av att ett dotterbolag utgör ett självständigt skattesubjekt.²⁰ Vidare klargör kommentaren att ett dotterbolag kan utgöra ett fast driftställe om det uppfyller kraven i huvudregeln eller agentregeln.²¹

Dotterbolagsregeln kan sammanfattas med att ett moderbolags normala kontroll i egenskap av ägare inte ska innebära att dotterbolaget utgör ett fast driftställe åt moderbolaget. Frågan uppstår då vad som utgör normal kontroll och om ett dotterbolags beroende av sitt moderbolag kan innebära att ett fast driftställe uppstår. Enligt Skaar bör utgångspunkten vara att ett dotterbolag presumeras bedriva sin egen verksamhet och inte moderbolagets.²² Det kan dock uppstå situationer när det är tveksamt om ett dotterbolag verkligen bedriver någon egen verksamhet eller om det i själva verket är moderbolagets verksamhet som bedrivs. Enligt Le Gall utvecklas rättspraxis i vissa länder mot att beroende dotterbolag ses som fasta driftställen för sina moderbolag.²³ Denna fråga kommer att behandlas nedan.

¹⁶ Punkt 4 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

¹⁷ Skaar, s. 121 f.

¹⁸ Punkt 4 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

¹⁹ RÅ 1998 not 229.

²⁰ Punkt 40 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

²¹ Punkt 41 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

²² Skaar, s. 545.

²³ Le Gall, Jean Pierre, Can a subsidiary be a permanent establishment of its foreign parent?, *New York University Tax Law Review* 06/07, s. 212 f.

4 Philip Morris²⁴

Rättsfallet Philip Morris behandlade det italienska bolaget Intertaba som ingick i tobakskoncernen Philip Morris. Intertaba var det enda bolaget från koncernen i Italien. Intertaba tillverkade cigarettfilter men utförde även tjänster åt koncernen i Italien. Dessa tjänster var i huvudsak att övervaka koncernens licensavtal med det italienska tobaksmonopolet och att medverka vid avtalsförhandlingar. Italien saknade en intern definition av begreppet fast driftställe så frågan bedömdes utifrån det aktuella skatteavtalet som var baserat på artikel 5 i modellavtalet.

Enligt den italienska skattemyndigheten utgjorde Intertaba ett fast driftställe åt ett flertal andra bolag i koncernen. Som stöd för detta anfördes att Intertaba medverkade vid förhandlingar om licensavtal med det italienska tobaksmonopolet samt utförde ett flertal tjänster som låg utanför det egna bolagets verksamhet helt för utländska bolags vinning utan att få ersättning. Dessutom menade skattemyndigheten att bolaget och koncernen var organiserad i syfte att dölja att ett fast driftställe fanns i Italien.

Den italienska Högsta domstolen (Corte Suprema di Cassazione) återförvisade målet eftersom de ansåg att underrätten inte behandlat frågan korrekt. Bland annat bedömdes inte koncernens verksamhet som helhet utan endast de tyska moderbolagets. Därför utarbetade domstolen ett antal principer för tolkningen av begreppet fast driftställe som lägre instanser skulle följa. Dessa principer var:

- ett bolag med hemvist i Italien kan utgöra ett flerfaldigt fast driftställe åt bolag inom samma koncern som bedriver en gemensam strategi bedömt mot koncernens hela verksamhet,
- övervakning av ingångna avtal kan i princip inte anses utgöra verksamhet av förberedande eller biträdande art,
- medverkan vid avtalsförhandlingar av representanter från ett inhemskt bolag mellan ett utländskt bolag och ett italienskt bolag kan innebära att ett fast driftställe uppstår enligt agentregeln,
- överlåtelse att sköta affärstransaktioner till ett inhemskt bolag innebär att det kan uppstå ett fast driftställe även om transaktionerna bara rör ett särskilt affärsområde,
- bedömningen av om ett fast driftställe föreligger eller inte ska göras genom ”substance over form”.

Rättsfallet ger uttryck för att ett dotterbolag som fast driftställe kan uppstå enligt huvudregeln i modellavtalets artikel 5.1 hos ett flertal närstående bolag. Rättsfallet har gett upphov till internationell debatt angående de principer som den italienska Högsta domstolen utarbetat. Inledningsvis kan det konstateras att skötsel av affärstransaktioner samt övervakande av avtal kan innebära

²⁴ Corte Suprema di Cassazione, 7 march 2002, n.3368, Ministry of Finance v. Philip Morris Germany GmbH, 4 International tax law reports 903, 926 (2002), engelsk översättning.

att ett fast driftställe uppstår inte kan sägas strida mot modellavtalet. Det som däremot kan ifrågasättas är om bedömningen ska göras mot en hel koncern.

Min uppfattning är att varje enskilt bolag måste bedömas för sig främst på grund av att koncerner vanligtvis inte är ett skattesubjekt eller juridisk person, vilket var fallet i Italien, och därmed inte omfattas av definitionen av person i artikel 3 i modellavtalet.²⁵ Dessutom är det möjligt att en koncern är utspridd över flera länder och därmed aktualiseras flera skatteavtal. Att i en sådan situation göra bedömningen mot en hel koncern skulle kunna leda till att ett bolag blir ett fast driftställe genom verksamhet som inte omfattas av det tillämpliga av skatteavtalet. Avslutningsvis kan det konstateras att det finns stöd i kommentaren för att ett "substance over form" perspektiv ska tillämpas på vissa delar av agentregeln²⁶ och huvudregeln²⁷. Att tillämpa "substance over form" generellt på hela begreppet fast driftställe saknar dock stöd i kommentaren och vore enligt min mening att gå för långt.

Kommentaren till modellavtalet ändrades efter detta rättsfall för att förtydliga att det måste ske en separat bedömning för varje bolag i en koncern och inte en samlad bedömning för flera bolag,²⁸ att ett fast driftställe inte uppstår om ett bolag utför tjänster med egen personal och i egna lokaler åt närstående bolag som en del av sin egen affärsverksamhet²⁹ samt att endast närvaro eller medverkan vid avtalsförhandlingar inte i sig är tillräckligt för att ett fast driftställe ska uppstå³⁰. Värt att notera är att Italien svarade på dessa ändringar genom att reservera sig mot dem med hänvisningen att italiensk rättspraxis ska ha företräde framför OECD:s ställningstagande i dessa fall.³¹ Reservationen visar att det råder en viss osäkerhet om när dotterbolag utgör ett fast driftställe i ett internationellt perspektiv.³²

5 Dotterbolag som fast driftställe

5.1 OECD:s modellavtal med kommentar

Inledningsvis kan det konstateras att frågan om när ett närstående bolag utgör ett fast driftställe inte besvaras särskilt utförligt i modellavtalet eller kommentaren. I modellavtalets artikel 5.7 anges att faktumet att ett bolag kontrolleras av eller kontrollerar ett utländskt bolag inte i sig innebär att ett fast driftställe uppstår. Av kommentaren framgår att själva existensen av ett dotterbolag inte

²⁵ Gazzo, Massimiliano, Permanent Establishment through Related Corporations: New Case Law in Italy and its Impact on Multinational Flows, *Bulletin for International Fiscal Documentation* 2003, s. 263.

²⁶ Punkt 32.1 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

²⁷ Punkt 4.1 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

²⁸ Punkt 41.1 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

²⁹ Punkt 42 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

³⁰ Punkt 33 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

³¹ Punkt 45.10 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

³² Günther, Oliver-Christoph, Schoueri, Luis Eduardo, The subsidiary as a permanent establishment, *Bulletin for International Taxation*, 2 2011, s. 74.

innebär att dotterbolaget utgör ett fast driftställe hos moderbolaget.³³ Eftersom förekomsten av ett dotterbolag inte i sig räcker för att ett fast driftställe ska uppstå innebär detta att den normala kontroll och inflytande som ett moderbolag i egenskap av ägare har över ett dotterbolag inte kan anses utgöra tillräckliga skäl att behandla dotterbolaget som ett fast driftställe. Frågan uppstår därmed om kontroll och inflytande som överstiger det normala kan leda till ett fast driftställe och i så fall hur beroende ett dotterbolag måste vara av sitt moderbolag för att ett fast driftställe ska uppstå.

Av artikel 5.5 i modellavtalet framgår det tydligt att ett dotterbolag som verkar som en beroende agent för sitt moderbolag utgör ett fast driftställe. När det gäller huvudregeln är det inte lika klart. Av kommentaren framgår att ett bolags affärsverksamhet i huvudsak bedrivs av personer som får ersättning av bolaget till exempel anställda eller beroende agenter som får instruktioner från bolaget.³⁴ Detta innebär att ett dotterbolag som arbetar utifrån instruktioner från sitt moderbolag kan utgöra ett "fixed place of business" för moderbolaget. Kommentaren fortsätter med att stadga att dessa personers befogenheter gentemot utomstående inte påverkar bedömningen av om ett fast driftställe uppstår. Avslutningsvis sammanfattas det med att det inte spelar någon roll om en beroende agent har rätt att sluta avtal om han arbetar på bolagets "fixed place of business".

Slutsatsen av detta är att det är möjligt för ett dotterbolag att utgöra ett fast driftställe åt sitt moderbolag enligt huvudregeln i modellavtalets artikel 5.1 förutsatt att dotterbolaget kontrolleras och får instruktioner av moderbolaget och att övriga rekvisit är uppfyllda.³⁵ Detta besvarar den i inledningen först ställda frågan nämligen att kontroll och instruktioner som överstiger det normala kan innebära att ett fast driftställe uppstår. Frågan om hur mycket kontroll och hur detaljerade instruktioner som krävs för att detta ska ske återstår dock att besvara och behandlas i nästa avsnitt.

5.2 Dotterbolags beroende av moderbolag

En svårighet vid bedömningen av om ett dotterbolag utgör ett fast driftställe är att dra gränsen mellan när ett moderbolag bedriver sin egen verksamhet genom dotterbolaget och dotterbolagets egen verksamhet. Som tidigare anförts bör utgångspunkten vara att ett dotterbolag bedriver sin egen verksamhet.³⁶ Le Gall föreslår att endast uppenbara former av beroende utöver det normala bör konstituera ett fast driftställe. Vidare menar han att varje bransch måste bedömas för sig för att kunna avgöra vad som är normalt beroende och vad som går utöver det.³⁷ Detta synsätt har fördelen att det endast är i uppenbara

³³ Punkt 40 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

³⁴ Punkt 10 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

³⁵ Le Gall, s. 201 f.

³⁶ Se not 22.

³⁷ Le Gall, s. 205.

fall som det blir aktuellt med en omklassificering av ett dotterbolag till ett fast driftställe. Denna lösning stämmer överens med artikel 5.7 i modellavtalet att själva ägandet i sig inte innebär att ett fast driftställe uppstår. Jag delar i huvudsak Le Galls uppfattning och anser att som utgångspunkt bör endast klara fall av beroende leda till att ett fast driftställe anses föreligga. Anledningen till detta är att dotterbolag presumeras bedriva sin egen verksamhet trots moderbolagets kontroll i egenskap av ägare. Det är svårt att fastställa vad som är normal kontroll i egenskap av ägare och det bör därför finnas ett visst spelrum för bolag att välja hur de vill organisera sin verksamhet utan att riskera att ett dotterbolag ses som ett fast driftställe. Om presumptionen enkelt kan brytas riskerar principen att dotterbolag är fristående från sina moderbolag att urholkas och bli betydelslös. För att detta inte ska ske bör endast klara fall av beroende kunna leda till att ett fast driftställe uppstår enligt huvudregeln.

Avgörande för bedömningen om ett dotterbolag utgör ett fast driftställe enligt huvudregeln på grund av beroende gentemot moderbolaget är vilka faktorer som visar på beroende. Viss ledning för detta kan hämtas från kommentaren där det framgår att ett bolag bedriver sin affärsverksamhet i huvudsak genom personer som får instruktioner från bolaget och får betalt samt har vad som kan liknas vid ett anställningsförhållande gentemot bolaget.³⁸ Dessutom finns i kommentaren tydligare riktlinjer för bedömning av vad som är en beroende agent. Även om dessa riktlinjer rör agentregeln bör de kunna tillämpas eftersom det rör sig om samma begrepp i samma artikel och att det aktuella avsnittet i kommentaren uttryckligen hänför personer som inte är anställda till kategorin beroende agenter. Dessutom menar Vogel att det krävs ett anställningsliknande förhållande för att en agent ska ses som beroende vilket talar för att det i princip är samma bedömning av beroende som ska göras i huvudregeln och agentregeln.³⁹ För att avgöra om en agent är beroende ska både rättsliga och ekonomiska aspekter beaktas. Agenten ska inte heller verka inom sin normala affärsverksamhet för att räknas som beroende. Bedömningen är en helhetsbedömning där samtliga relevanta faktorer beaktas. Särskilt viktiga faktorer som anges är ekonomisk risk, antal uppdragstagare samt detaljerade instruktioner och kontroll.⁴⁰

Ur detta kan två huvudsakliga faktorer brytas ut, nämligen dels instruktioner och kontroll, dels ekonomisk risk. Vad gäller instruktioner måste det vara frågan om relativt omfattande och detaljerade instruktioner för att dotterbolaget ska kunna anses beroende. Även att befattningshavare i dotterbolaget är underställda eller rapporteringsskyldiga till moderbolaget är något som bör beaktas. Mer generella riktlinjer och policybeslut bör inte beaktas eftersom det får anses ligga inom ägarens normala kontroll.

³⁸ Punkt 10 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

³⁹ Vogel, Klaus, Klaus Vogel on double taxation conventions, Kluwer law international, 1997, third edition, article 5, marginal nr 169.

⁴⁰ Punkt 38 och 38.6 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

Hos vem den ekonomiska risken är placerad utgör en tydlig indikation på om ett dotterbolag är beroende eller inte. Ekonomisk risk som bedömningspunkt finns med både i huvudregeln (i form av anställningsliknande förhållanden) och agentregeln. Ett anställningsförhållande kan karakteriseras på så sätt att arbetstagaren utför arbete enligt arbetsgivarens instruktioner. För detta erhåller arbetstagaren ersättning medan arbetsgivaren bär den ekonomiska risken och erhåller eventuella vinster.

Ett intressant avgörande är det indiska rättsfallet *Rolls Royce*⁴¹ där det brittiska moderbolaget *Rolls Royce Plc* ansågs ha ett fast driftställe i Indien genom sitt brittiska dotterbolags, *Rolls Royce India Limited*, kontor där. *Rolls Royce Plc* ansågs ha ett fast driftställe enligt huvudregeln och agentregeln. Dotterbolaget utförde servicetjänster åt moderbolaget på ”cost plus” basis. Domstolen ansåg att dotterbolaget var helt beroende av moderbolaget på grund av att dotterbolaget arbetade uteslutande åt moderbolaget och att anställda i dotterbolaget funktionsmässigt var underställda delar av moderbolaget.

I det franska rättsfallet *Interhome*⁴² kunde ett franskt dotterbolag inte ses som oberoende agent till sitt schweiziska moderbolag trots att bolaget inte verkade utanför sitt normala affärsområde. Det avgörande var att bolaget arbetade uteslutande för sitt moderbolag utifrån ett avtal med moderbolaget och att ersättningen inte täckte bolagets kostnader utan moderbolaget sköt regelbundet till kapital för att täcka förlusterna. En jämförelse kan här göras med FN:s modellavtal där artikel 5.7 stadgar att en agent inte är oberoende om agenten uteslutande eller nästan uteslutande arbetar för ett bolag och transaktionerna dem emellan inte sker på armlängds avstånd. En avgörande faktor för beroende har således i princip bedömts i enlighet med FN:s modellavtal trots att det aktuella avtalet är baserat på OECD:s modellavtal.

Sammantaget kan det sägas att dotterbolag kan utgöra fasta driftställen på grund av sitt beroende av moderbolaget. Bedömningen av beroende är en helhetsbedömning där särskilt moderbolagets rätt att styra över dotterbolagets verksamhet genom instruktioner och det ekonomiska förhållandet mellan bolagen ska beaktas. I två av de ovan berörda rättsfallen ges det faktum att dotterbolaget uteslutande arbetar åt moderbolaget stor betydelse.⁴³ En annan gemensam nämnare mellan de tre rättsfallen är att samtliga rör upplägg i syfte att det utländska moderbolaget ska bedriva en stor del av sin verksamhet genom ett dotterbolag utan att ett fast driftställe uppstår. Dessutom sker transaktionerna mellan bolagen inte på marknadsmässiga grunder. Det rör sig med andra ord om upplägg i syfte att överföra vinsterna från källstaten till moderbolagets hemviststat. Enligt min uppfattning är detta det avgörande skälet till att dotter-

⁴¹ Delhi income tax appellate tribunal, 26 October 2007, *Rolls Royce Plc v. Deputy director of income tax*, ITAT Nos. 1496 – 1501/Del.

⁴² Conseil d'Etat, June 20 2003, RJF 10/03, No. 1147, 5 International tax law reports 1023 (2002), engelsk översättning.

⁴³ Jämför Skaar, s. 531 f.

bolag ses som fasta driftställen. Slutsatsen av detta är att det krävs både ett stort inflytande genom instruktioner och att vinster överförs från källstaten för att ett moderbolag ska riskera att få ett fast driftställe hos sitt dotterbolag.⁴⁴

6 Fast driftställe som allmän skatteflyktsbestämmelse

Jag har ovan konstaterat att det är möjligt att dotterbolag som är beroende av sitt moderbolag utgör ett fast driftställe för moderbolaget. Att det är principiellt möjligt innebär dock inte automatiskt att det är lämpligt utifrån syftet med skatteavtal och allmänna principer för internationell beskattning. I de tre granskade rättsfallen är det källstaten som ifrågasatt om dotterbolagen verkligen är oberoende gentemot moderbolagen eller om de ska ses som fasta driftställen. Syftet med detta är att kunna beskatta de inkomster som anses härröra från källstaten men som genom olika skatteupplägg överförs till moderbolaget. Det är med andra ord fråga om att använda reglerna om fast driftställe i syfte att bekämpa skatteflykt.⁴⁵

Som angetts ovan kan det sägas att skatteavtal förutom att undanröja dubbelbeskattning även syftar till att förhindra skatteflykt. I både *Rolls Royce* och *Philip Morris* gör domstolarna en relativt vid tolkning av vad som utgör ett fast driftställe. Kan en vid tolkning av vad som utgör ett fast driftställe rättfärdigas på grund av avtalets delsyfte att förhindra skatteflykt? Dahlberg är skeptisk till detta och menar att övergripande syften inte kan påverka tolkningen av enskilda artiklar om inte syftet framgår av den aktuella artikelns utformning.⁴⁶ Dessutom anses av vissa syftet med skatteavtal och fasta driftställen vara att undvika källskatt vilket i så fall skulle tala för en restriktiv tolkning.⁴⁷ Med tanke på förutsebarhet och rättssäkerhet delar jag uppfattningen att övergripande syften med skatteavtal måste komma till uttryck i den aktuella artikeln för att särskilt beaktas.

Av kommentaren till modellavtalet framgår att fördelar med skatteavtal inte behöver utsträckas till situationer som utgör ett missbruk av avtalet.⁴⁸ Med missbruk avses upplägg som syftar till att uppnå skattefördelar som strider mot den aktuella bestämmelsens syfte.⁴⁹ Vad gäller artikel 5 i modellavtalet fördelar den beskattningsrätten mellan källstat och hemviststat och är utformad som en teknisk beskrivning för vad som utgör ett fast driftställe. Att organisera sig så att ett fast driftställe inte uppstår är svårt att se som missbruk av bestämmelsen eftersom den nödvändiga kopplingen för beskattning i källstaten där-

⁴⁴ Se även Kammarrätten i Stockholm målnummer 7453-02 för exempel när motsvarande resonemang använts av svensk domstol.

⁴⁵ Se Skaar, s. 554.

⁴⁶ Dahlberg, Mattias, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, Iustus förlag, 2000, s. 194f.

⁴⁷ Se not 13.

⁴⁸ Se punkt 9.4 i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal.

⁴⁹ Se punkt 9.5 i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal.

med inte är uppfylld. Det finns dock stöd i kommentaren för att anlägga ett skatteflyktperspektiv på bestämmelsen eftersom ”substance over form” i vissa fall ska tillämpas. Detta synsätt är tydligast uttryckt i samband med rätten att sluta bindande avtal. Att det är så beror sannolikt på att det i dessa fall annars skulle vara väldigt enkelt att helt kringgå bestämmelsen genom att separera den juridiska rätten att teckna avtal från agenten.⁵⁰ Att däremot tillämpa ”substance over form” generellt på hela begreppet fast driftställe vore att gå för långt enligt gällande rätt.

Eftersom det inte är lämpligt att tillämpa artikel 5 i modellavtalet som en allmän skatteflyktsbestämmelse uppstår frågan om artikeln bör förändras så att en sådan tillämpning är möjlig. Fördelarna med den nuvarande bestämmelsen är att den är relativt tydlig vilket skapar förutsebarhet för de bolag som överväger utlandsetableringar. Den uppenbara nackdelen med bestämmelsen är att den i huvudsak tar hänsyn till objektiva iakttagbara omständigheter. Detta innebär att bestämmelsen enkelt kan kringgå genom att organisera sin verksamhet på så vis att något av rekvisiten i huvudregeln inte är uppfyllt. Som visats genom de ovan nämnda rättsfallen är ett sådant resultat möjligt trots en omfattande verksamhet i källstaten. Att tillämpa huvudregeln för att motverka skatteflykt innebär dock att förutsebarheten kan komma att minska. Det kan också tänkas att skatteavtalets huvudsyfte att undanröja dubbelbeskattning påverkas negativt eftersom en generell bestämmelse sannolikt leder till större skillnader i tolkning mellan stater. I en sådan situation skulle hemviststaten kunna vägra att undanröja dubbelbeskattningen med hänvisning till att inget fast driftställe finns och således ingen beskattningsrätt för källstaten.

Kemmeren har en alternativ lösning på hur beskattningsrätten ska fördelas mellan hemviststat och källstat som han kallar ”principle of origin”. Enligt denna princip bör begreppet fast driftställe tas bort och istället bör källstaten få beskattningsrätt om en ”substantial entrepreneurial activity in itself forms an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole”.⁵¹ Med detta förslag skulle bedömningen bli mer generell med hänsyn till det enskilda fallet. Kemmeren menar dock att det kan bli nödvändigt av praktiska skäl att precisera definitionen kvantitativt främst när det gäller antal dagar och del av omsättningen. Detta innebär att en övergång till ”principle of origin” inte skulle lösa det aktuella problemet eftersom det fortfarande skulle vara möjligt att organisera sig på så sätt att de kvantitativa kraven inte uppfylls och därmed undgå beskattning i källstaten. Sammantaget innebär detta att det varken är lämpligt eller möjligt att utforma en generell bestämmelse baserad på en helhetsbedömning utan att förutsebarheten blir försämrad. Att tillämpa begreppet fast driftställe som en generell skatteflyktsbestämmelse framstår därmed som olämpligt. Det finns dock ett berättigat intresse för källstaten att motverka skatteflykt. En bättre lösning för att uppnå detta syfte vore att

⁵⁰ Se punkt 9.6 i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal.

⁵¹ Kemmeren, Eric C.C.M, Principle of origin in tax conventions – A rethinking of models, Pijnenburg, 2001, s. 329–332.

förtydliga kommentaren och eventuellt utvidga när ett dotterbolag utgör ett fast driftställe. En sådan förändring skulle öka förutsebarheten och leda till en likriktning av tillämpningen i olika stater.

7 Avslutande synpunkter

Sammanfattningsvis anser jag att OECD:s modellavtal ger utrymme för att klassificera ett beroende dotterbolag som ett fast driftställe för moderbolaget enligt huvudregeln i modellavtalets artikel 5.1 förutsatt att övriga rekvisit är uppfyllda. Det finns en tendens hos en del stater att i större utsträckning än tidigare se dotterbolag som fasta driftställen på grund av beroende. Bedömningen av om ett bolag är beroende bör ske genom en helhetsbedömning där särskilt kontroll genom instruktioner och det ekonomiska förhållandet mellan bolagen beaktas. I nuläget löper moderbolag som utövar stor kontroll över sitt dotterbolag och överför vinster genom transaktioner som inte är marknadsmässiga en risk att få ett fast driftställe hos dotterbolaget. Om denna utveckling fortsätter och sprider sig till fler stater finns en risk att begreppet fast driftställe urholkas och blir innehållslöst. En sådan utveckling vore olycklig eftersom en av skatteavtalens största fördelar är att det skapar förutsebarhet för de skattskyldiga. En utveckling mot att tillämpa begreppet fast driftställe som en generell skatteflyktsbestämmelse är därför inte önskvärd. Istället bör kommentaren förtydligas så att det tydligare framgår när ett dotterbolag utgör ett fast driftställe.

När det dessutom pågår en debatt om ett skattesystem ska vara baserat på "worldwide" eller territoriell beskattning är det möjligt att hela konceptet med fasta driftställen i framtiden kommer att behöva förändras.⁵² Hur en sådan förändring kan komma att se ut är svårt att säga i dagsläget men klart är att många kapitalimporterande staters ekonomi och situation har förändrats och att dessa stater mer och mer kommer att utmana den rådande ordningen i syfte att öka sina skatteintäkter. Med tanke på att OECD:s modellavtal i stora drag är utformat i enlighet med västvärldens önsknings i en värld som såg annorlunda ut är det sannolikt att konflikter angående skatteavtal kommer att öka tills ett avtal som är mer rättvist och bättre speglar dagens förhållanden har utvecklats.

Linus Jacobsson är jurist och verksam som gästlärare vid Juridiska institutionen, Uppsala universitet.

⁵² Fleming, Peroni, Shay, Perspectives on the worldwide vs. territorial taxation debate, Tax Notes International, January 4 2010, s. 75–105.