



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Eric Leghammar

Kapitalförvaltning i utländsk juridisk person genom fast driftställe i Sverige

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: VT2013

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställning	5
1.3 Avgränsningar	5
1.4 Metod och material	6
1.5 Disposition	6
1.6 Terminologi	7
2 TOLKNING AV INTERNATIONELL SKATTERÄTT	8
2.1 Att tillämpa skatteavtal	8
2.2 Internrättslig eller folkrättslig tolkning?	10
2.3 Wienkonventionen om traktaträtt	11
2.4 Tolknigen av OECD:s modellavtal jämte kommentarer	12
2.4.1 Allmänt om modellavtalet och OECD	12
2.4.2 Introduktionsavsnittet i OECD	13
2.4.3 Rekommendation från OECD:s råd	13
2.4.4 Kommentarerens rättskällevärde	14
2.4.5 Rättskällevärdet av ändringar och tillägg i kommentarerna	15
2.4.6 Den allmänna tolkningsregeln i artikel 3(2)	16
2.4.7 Modellavtalets betydelse i svensk praxis	16
3 FAST DRIFSTÄLLE I INTERN RÄTT	18
3.1 Begränsad skattskyldighet	18
3.2 Fast driftställe i Inkomstskattelagen	18
3.3 De olika begreppen i bestämmelsen	19
3.4 Fast driftställe i svensk praxis	21
4 FAST DRIFTSTÄLLE I OECD:S MODELLAVTAL	22
4.1 Den generella definitionen av begreppet fast driftställe	22

4.1.1	Plats för affärsverksamhet	22
4.1.2	Platsen ska vara stadigvarande	23
4.1.3	Affärsverksamheten måste bedrivas från denna plats	25
4.2	Begreppen business och enterprise samt något om fördelningen av beskattningsrätten	25
4.3	Listorna i artiklarna 5.2-5.4	28
4.4	Fast driftställe genom ställföreträdare	28
4.5	Förslag till ändringar i kommentarerna 2014	29
4.5.1	Allmänt om förslaget	29
4.5.2	”Förfoga över”	30
4.5.3	Kontor i hemmet som fast driftställe	30
5	FAST DRIFTSTÄLLE VID KAPITALFÖRVALTNING I SVENSK PRAXIS	32
5.1	RÅ 2009 ref. 91	32
5.1.1	Bakgrund	32
5.1.2	Skatterättsnämnden	32
5.1.2.1	Majoriteten	32
5.1.2.2	Skiljaktig André (ordf.)	33
5.1.2.3	Skiljaktiga Pahlsson och Werkell	34
5.1.3	Högsta förvaltningsdomstolen	34
5.1.4	Sammanfattning och något om doktrinen	36
5.2	Kammarrätten i Stockholm dom den 19 juli 2010 i mål 1580-1581-0837	
5.2.1	Omständigheter i målet	37
5.2.2	Kammarrättens avgörande	37
5.2.3	Sammanfattning och något om doktrinen	38
5.3	Kammarrätten Göteborg dom den 29 november 2012 i mål 68-70-1139	
5.3.1	Omständigheter i målet	39
5.3.2	Kammarrättens avgörande	39
5.3.3	Sammanfattning	40
6	ANALYS	41
6.1	Inledning	41
6.2	Tolkning och tillämpning av internationell skatterätt	41
6.2.1	Att tillämpa skatteavtal	41
6.2.2	Modellavtalet som rättskälla	41
6.3	Hur ska de interna reglerna om fast driftställe tolkas?	44
6.3.1	Allmänt	44
6.3.2	Fast driftställe i IL?	44
6.4	Kapitalförvaltning i OECD:s modellavtal	46
6.5	Andra ingångsvärden	50
6.6	Kan de nya kommentarerna komma att ändra bedömningen?	51

6.7 Avslutande kommentarer	52
BILAGA	55
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	58
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	61

Summary

The reasons for conducting asset management through a foreign legal entity can be many. The most common reason however have to be fiscal, due to the fact that foreign tax rules in many cases are more favorable than the Swedish tax law. This procedure, however, arises a number of fiscal problems. The purpose of this thesis is to analyze the regulations of a permanent establishment, in Swedish domestic tax law as well as the rights granted to Sweden by the double tax conventions (DTC) and how these regulations can be applied to the asset management in a foreign entity. The thesis deals with various methods to interpret international tax law. It is clear that the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (OECD MC) has a big influence when it comes to the interpretation of Swedish DTC's. This approach has been confirmed by the Supreme Administrative Court in a number of rulings.

The main rule in the domestic tax law is that a foreign legal entity has a limited tax liability on their income in Sweden, this means that a foreign legal entity is by standard not liable to income taxation. Such income may however be taxed if the income can be derived from a permanent establishment. In connection with the 1991 tax reform the legislator changed the term enterprise to business in the domestic rule of permanent establishment. The former term did not include income on activities such as asset management and thus could not constitute a permanent establishment. In the preparatory work the legislator called the amendment merely editorial, which arises a few questions, due to the fact that the term business income includes all types of incomes derived from a company. The legal position has since been unclear, but in a ruling from the Supreme Administrative Court RÅ 2009 ref. 91 the court considered that the activities of asset management through a foreign legal entity could constitute business by the means of both the domestic tax law and the applicable DTC. The Supreme Administrative Court came to the decision that the asset management constituted a permanent establishment due to the fact that activities were conducted from an office in the home of the owner of the enterprise.

The thesis discusses how the Supreme Administrative Court has applied the OECD MC both in the interpretation of domestic law, as well as in the interpretation of DTC's. It can be noted that the constituent elements for a fixed place of business to exist are low, as even small efforts from the owner constituted that the home office was at the disposal of the enterprise. The thesis also discusses if the proposed changes to the OECD MC may change the assessment.

Sammanfattning

Skälen för att bedriva kapitalförvaltning genom utländsk juridisk person kan vara många. Det allra vanligaste skälet måste ändå vara skatterättsligt, då utländska skatteregler i många fall är mer gynnsamma än de svenska. Det uppstår emellertid en rad skatterättsliga problem med förfarandet. I uppsatsen analyseras bestämmelserna om fast driftställe i såväl svensk intern skatterätt som den rätt som tillkommer Sverige genom dubbelbeskattningsavtal och hur dessa bestämmelser kan tillämpas på kapitalförvaltning i utländsk juridisk person. I uppsatsen behandlas olika tolkningsmetoder i den internationella skatterätten. Det står klart att OECD:s modellavtal fungerar som tolkningsdatum för de dubbelbeskattningsavtal Sverige slutit, detta förhållningssätt har bekräftats av HFD i bland annat Englandsfararmålet och Luxemburgmålet.

Huvudregeln i den interna rätten är att en utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig för sina inkomster i Sverige enligt bestämmelserna i IL, vilket innebär att denna normalt inte är skattskyldig för inkomster i näringsverksamhet. Sådana inkomster kan emellertid beskattas om de kan härledas till ett fast driftställe i Sverige. I samband med 1991 års skattereform ändrade lagstiftaren begreppet rörelse i bestämmelsen till näringsverksamhet. Det gamla begreppet innefattade inte sådan verksamhet som kapitalförvaltning, således kunde inte heller kapitalförvaltning ge upphov till ett fast driftställe i Sverige. Lagstiftaren menade att ändringen endast var redaktionell, vilket förvirrar eftersom begreppet näringsverksamhet innefattar alla typer av inkomster. Rättsläget har länge varit oklart, men i RÅ 2009 ref. 91 fastställde HFD att kapitalförvaltning genom utländsk juridisk person utgör näringsverksamhet enligt de interna bestämmelserna och affärsverksamhet enligt såväl de interna bestämmelserna som det tillämpliga skatteavtalet. Man konstaterade därefter att kapitalförvaltningen i det aktuella målet utgjorde fast driftställe enligt den generella definitionen genom att verksamheten bedrevs från ett kontor i hemmet hos bolagets ägare.

I uppsatsen diskuteras hur HFD har tillämpat OECD:s modellavtal både vid tolkning av den interna rätten och vid tolkning av dubbelbeskattningsavtalen. Det kan konstateras att kraven för att en stadigvarande plats för affärsverksamhet ska föreligga är lågt ställda, då även mycket små arbetsinsatser från företagets ägare har gjort att domstolen anser att företaget förfogar över ett kontor i hemmet. I uppsatsen diskuteras också hur de föreslagna ändringarna i OECD:s modellavtal angående stadigvarande plats kan komma att ändra bedömningen.

Förkortningar

BFIT	Bulletin for International Taxation
CFA	The Committee on Fiscal Affairs
CMR	Commonwealth Law Reports
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
Ordf.	Ordförande
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
p.	Punkt(en) (används vid hänvisning till en kommentar i OECD:s modellavtal samt i hänvisningar till Langs verk)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SRN	Skatterättsnämnden
SKV	Skatteverket
SvSkT	Svensk skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Skälen för att bedriva kapitalförvaltning i en utländskt juridisk person kan vara många. En situation är då en i Sverige obegränsat skattskyldig aktieägare, av skattemässiga skäl, överlåter sitt svenska bolag till en av denna helägd utländsk juridisk person. Det uppkommer då kapital i den utländska juridiska personen. För att skjuta upp det andra ledet i beskattningen, måste det förvärvade kapitalet förvaltas. Ett annat skäl kan vara att beskattningen av kapitalvinster i många länder är mer gynnsam än den svenska. En rad skatterättsliga problem uppstår dock med förfarandet när det gäller fast driftställe. Intressant i den aspekten är att det ofta inte finns en klart definierad plats för denna typ av verksamhet. Avslut, det vill säga köp eller försäljning av värdepapper, kan egentligen göras från alla platser där en telefon eller en dator finns tillgänglig. Det uppstår också problem i hur en verksamhet som kapitalförvaltning ska klassificeras, både i den interna rätten och i skatteavtalsrätten. RÅ 2009 ref. 91 är prejudikatbildande och visar mycket riktigt på problematiken, då det i SRN fanns inte mindre än tre olika åsikter om hur frågan bör lösas. Man besvarade i domen också om ett fast driftställe kan konstitueras genom ett kontor i hemmet. En fråga som återigen är aktuell då OECD publicerat ett förslag på nya kommentarer som behandlar bland annat kontor i hemmet. Dessa ändringar planerar man att införa i 2014 års utgåva av modellavtalet.

Den internationella skatterätten är intressant eftersom en avvägning hela tiden måste göras mellan de olika staternas beskattningsanspråk. Denna skattekonkurrens kan utnyttjas till den skattskyldiges fördel, när det kommer till hur mycket skatt den skattskyldige ska betala. I den internationella skatterätten aktualiseras beskattning genom tre motstående principer, varav de två första är relevanta för uppsatsens frågeställning: (1) hemvistprincipen som innebär att den stat där den skattskyldige är skatterättsligt bosatt har rätt att beskatta inkomsten (2) källstatsprincipen som bygger på att den stat där inkomsten uppstår har beskattningsrätt och (3) nationalitetsprincipen som bygger på att en stat har beskattningsrätt för sina medborgares inkomster. Sverige tillämpar i regel källstatsprincipen i fråga om bland annat näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe här i landet.¹ Sveriges beskattningsrätt för en utländsk juridisk person bygger således främst på att det för näringsverksamheten finns ett fast driftställe i landet. Skatteavtalen är tänkta att reglera de olika beskattningsanspråken för att hindra att juridisk dubbelbeskattning uppstår. En övervägande majoritet av de skatteavtal som Sverige ingår baseras på OECD:s modellavtal. Samtidigt har de interna reglerna om fast driftställe uppkommit med modellavtalet som förebild – varför det blir naturligt att jämföra dessa.

¹ SKV 399 del 1 s. 238.

1.2 Syfte och frågeställning

Uppsatsen syftar till att bringa klarhet i hur begreppet fast driftställe tillämpas vid kapitalförvaltning i juridiska personer med säte i annat land än platsen för driftställe – både vad gäller svenska internrättsliga internationella skatteregler samt OECD:s modellavtal. Uppsatsen ämnar också besvara frågan hur de föreslagna ändringarna i OECD:s modellavtal, som förväntas arbetas in i avtalet under 2014, kan komma att påverka bedömningen. Dessutom ska frågan om de svenska domstolarna gjort en korrekt bedömning av bestämmelserna, utifrån det material som presenteras i uppsatsen, besvaras. För att underlätta för läsaren har uppsatsens syfte delats in i följande frågeställningar:

- Hur görs tolkningen av internationell skatterätt?
- Hur ska de svenska interna internationella skattereglerna om fast driftställe förstås och vilken roll spelar modellavtalet för dessa?
- Hur tolkas reglerna om fast driftställe i OECD:s modellavtal?
- Vilken bedömning har gjorts i praxis och borde bedömningen gjorts annorlunda?

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen behandlar förvaltning av ett bolags egna kapital. Kapitalförvaltning för annans räkning kommer således inte behandlas i uppsatsen och inte heller verksamhet som uppfyller kraven för värdepappersrörelse. En klar gräns för var gränsen mellan sedvanlig kapitalförvaltning och värdepappersrörelse går finns inte, varför verksamhet som tangerar värdepappersrörelse ändå kan komma att behandlas.² Uppsatsens utgångspunkt kommer emellertid vara att den verksamhet som beskrivs *inte* uppfyller kraven för kapitalförvaltning, utom när detta klart framgår. Uppsatsen behandlar endast bilaterala förhållanden, där företaget har hemvist i en avtalsslutande part och kapitalförvaltningen bedrivs från Sverige. Uppsatsen refererar företrädesvis till OECD:s modellavtal och således inte till respektive dubbelbeskattningsavtal som Sverige har ingått, utom i de delar det kan vara relevant för aktuell praxis, samt för att belysa enstaka skillnader i modellavtalet och skatteavtalet. Uppsatsens syfte är att besvara frågeställningen utifrån ett svenskt perspektiv, således kommer utländsk praxis förhållande till modellavtalet endast göras i enstaka fall, för att exemplifiera eventuella tolkningsalternativ. Allokering av vinster från fast driftställe kommer endast behandlas översiktligt, för att skapa en förståelse för hur reglerna om fasta driftställen korresponderar med beskattningsrätten enligt modellavtalet och för att förklara olika uttryck i modellavtalet.

² För en fördjupning i skillnaderna mellan de olika klassificeringarna och dess skatterättsliga konsekvenser rekommenderas SOU 2005:99 kap. 9, se även avsnitt 1.6 i detta arbete för den definition av kapitalförvaltning som används i uppsatsen.

1.4 Metod och material

I uppsatsen tillämpas en rättsdogmatisk metod för att undersöka gällande rätt. Det material som används är lagtext, förarbeten, doktrin samt rättsfall som behandlar frågeställningen eller angränsar därtill. Vad gäller OECD:s modellavtal kommer både avtalstexten och kommentarerna att behandlas. Den version av modellavtalet som används är 2010 års upplaga.³

De rättsfall som refereras i kapitel 2 har valts för att HFD i dessa tydligt har förklarat hur man tillämpat de internationella skattereglerna. De rättsfall som presenteras i kapitel 3 har valts framförallt för att ge exempel på de metoder HFD har använt när de tolkat reglerna om fast driftställe. Syftet med rättsfallen från underinstanserna i kapitel 5 är att belysa de olika skillnader som kan finnas vid kapitalförvaltning via ett driftställe i Sverige och hur domstolarna valt att tolka RÅ 2009 ref. 91. Syftet med doktrinen i anslutning till rättsfallen som behandlar kapitalförvaltning genom utländskt juridisk person är att främst ha ett diskussionsunderlag till analysen, samt att belysa intressanta infallsvinklar.

På grund av hög utlåningsgrad av den senaste upplagan av Dahlbergs bok ”Internationell beskattning” – används i uppsatsen både upplaga två och tre. Några avgörande ändringar av rättsläget har inte skett i de delar i vilken den äldre boken refererats till.

1.5 Disposition

Uppsatsen indelas i tre delar: inledning, en empirisk del, samt en analysdel. Inledningen utgörs av kapitel ett. Den empiriska delen utgörs av kapitel två till fem. Analysdelen finns i uppsatsens avslutande kapitel.

Det andra kapitlet kommer att behandla tolkningen av internationell skatterätt generellt, för att sedan gå in på modellavtalets funktion, dess kommentarer samt kommentarernas rättskällevärde. Något kommer här också sägas om synen på hur ändringar i modellavtalets kommentarer påverkar bedömningen av redan ingångna avtal. Kapitlet avslutas med en kort genomgång av för uppsatsen relevant praxis från HFD. I efterföljande kapitel presenteras de interna skattereglerna som har relevans för beskattningen av fasta driftställen, med utgångspunkt i förarbetena. I kapitlets avslutande avsnitt presenteras generell praxis från HFD som behandlar bestämmelserna om fast driftställe och hur domstolen valt att tolka begreppet. I följande kapitel behandlas artikel 5 i OECD:s modellavtal, som definierar fast driftställe, med utgångspunkt i modellavtalets kommentarer. Här görs också ett försök att med hjälp av modellavtalet tolka begreppen business och enterprise. I kapitel fem presenteras svensk praxis som behandlar fasta driftställen vid

³ Model Tax Convention on Income and on Capital condensed version July 2010.

kapitalförvaltning. Kapitel sex utgör den avslutande delen. Här analyseras och sammanvägs det som presenterats i uppsatsens tidigare kapitel, för att besvara uppsatsens syfte och frågeställning. Kapitel avslutas med en kortare slutsats. Det kan här också nämnas att i slutet av uppsatsen återfinns sådana artiklar från OECD:s modellavtal som ofta refereras till.

1.6 Terminologi

Med kapitalförvaltning avses i uppsatsen kapitalförvaltning av ett företags egna kapital, genom handel med värdepapper och andra kapitalplaceringar. De inkomster som kan uppstå genom kapitalförvaltning är främst inkomst i form av kapitalvinst, avkastning och ränta.⁴

Av läsbarhetsskäl benämns dubbelbeskattningsavtal uteslutande som skatteavtal. Av samma skäl används, istället för det mer korrekta – internationell juridisk dubbelbeskattning – dubbelbeskattning. Termerna har stöd i doktrinen och utgör således en godtagbar avvägning mellan semantik och läsbarhet.⁵ I svensk doktrin benämns modellavtalets kommentarer ofta i singular.⁶ I modellavtalet används begreppet ”commentaries”, det vill säga plural. Av den anledningen, samt att kommentarerna är en sammanställning av flera kommentarer som tillkommit i olika omgångar – kommer i uppsatsen pluralbenämningen åsyfta sammanställningen av flera kommentarer, medan singularbenämningen åsyftar en specifik kommentar.

För att visa att uppsatsförfattaren följer med i tidens förändring kommer landets högsta förvaltningsdomstol att benämnas HFD även i de rättsfall som avgjorts innan namnbytet från Regeringsrätten. Jag har inte funnit det nödvändigt att dela in de interna beskattningsreglerna i olika delområden, varför begreppet intern skatterätt kan åsyfta både svensk intern internationell skatterätt och rena interna svenska skatteregler. Däremot används inte termen när skatteavtal åsyftas.

⁴ Här åsyftas inte de skatterättsliga inkomstsslagen i IL, eftersom en juridisk persons samtliga inkomster beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Klassificeringen kan ändå komma att ha betydelse i skatteavtalen och hur sådana vinster ska beskattas, samt vilka avdrag som kan göras i den interna skatterätten.

⁵ Jfr Dahlberg 2007 s. 17 och Ceije s. 80.

⁶ Jfr bl.a. Lindencrona och Dahlberg 2007, för exempel på det motsatta se Ceije s. 93.

2 Tolkning av internationell skatterätt

2.1 Att tillämpa skatteavtal

För att förstå tolkningen av skatteavtal behövs en metod för hur skatteavtalet tillämpas. Nedan kommer sju grundläggande steg att redovisas, som förklarar hur skatteavtal tillämpas i praktiken, med särskild inriktning på OECD:s modellavtal.⁷ Skatteavtalens främsta syfte är att undvika eller lindra dubbelbeskattning, till följd av att två stater hävdar beskattningsrätt.⁸ Till att börja med är det påkallat att nämna ”den gyllene regeln” som innebär att ett skatteavtal endast kan begränsa – aldrig utvidga – den beskattningsrätt som tillkommer en stat i dess interna internationella skatterätt.⁹ Således kan Sverige, trots att beskattningsrätt föreligger enligt skatteavtal, inte nyttja beskattningsrätten om det inte finns en regel i den interna rätten som stadgar svensk beskattningsrätt. Den gyllene regeln återfinns i införlivandelagarna till de skatteavtal Sverige ingår.¹⁰

Den *första* frågan som måste besvaras är om en dubbelbeskattningssituation föreligger. Det vanliga är att det då är fråga om en kollision mellan hemviststatens och källstatens skatteanspråk.¹¹ En sådan situation kan uppstå om en utländskt juridisk person (hemviststaten) bedriver verksamhet med tillräcklig anknytning till en annan stat (källstaten). Det gäller således att hitta interna rättsregler som stadgar ett beskattningsanspråk.¹² Det kan också handla om att staterna hävdar att hemvist föreligger i båda staterna om staterna tillämpar olika metoder för att bestämma hemvisten.

Den *andra* frågan blir att utreda vilka stater som ställer beskattningsanspråk.¹³

Det *tredje* steget blir att besvara frågan vilket skatteavtal som är tillämpligt.¹⁴ En förutsättning för tillämpning av avtalet enligt artikel 1 i

⁷ Metoden för tillämpning av skatteavtal är i huvudsak hämtad från Dahlberg 2007 s. 154ff.

⁸ Dahlberg 2007 s. 158.

⁹ Lindencrona var först med att mynta begreppet ”dubbelbeskattningsavtalsrättens gyllene regel” och det är nu ett vedertaget begrepp i den svenska doktrinen se Lindencrona 1994 s. 24 jfr Lodin m.fl. Inkomstskatt del 2 2013 s. 613.

¹⁰ För exempel på detta se bl.a. 2 § Lag (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna och 2 § Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

¹¹ Dahlberg 2007 s. 154.

¹² Bestämmelsen i 6 kap. 11 § p. 1 IL som stipulerar skattskyldighet för utländsk juridisk person vid förekomst av ett fast driftställe är, för uppsatsens vidkommande, ett bra exempel på detta.

¹³ Dahlberg 2007 s. 155.

¹⁴ Dahlberg 2007 s. 155.

OECD:s modellavtal är att skattesubjektet har hemvist i minst en av de avtalsslutande staterna.

Den *fjärde* frågan som ska besvaras är om de aktuella skatterna omfattas av skatteavtalet. I artikel 2 i OECD:s modellavtal framgår att avtalet är tillämpligt på alla skatter på inkomst och kapital. Modellavtalet behandlar således de flesta typer av skatter, men det kan finnas lokala skatter som inte omfattas av avtalet och då kan inte heller en nedsättning av dessa göras.¹⁵ En lista på vilka skatter som särskilt omfattas av avtalet uppställs i modellavtalets artikel 2(3).¹⁶

Det *femte* steget blir att avgöra vilken stat som är hemviststat respektive källstat. I OECD:s modellavtal behandlas hemvistbegreppet i artikel 4. Endast *en* stat kan vara hemviststat enligt modellavtalet, även om skattesubjektet är obegränsat skattskyldigt enligt hemvistprincipen i båda de avtalsslutande länderna.¹⁷ I första hand bestäms hemvisten i den interna rätten. Endast om båda staternas lagstiftning hävdar hemvist tillämpas de särskilda hemvistbegreppen i artikeln. Enligt artikel 4(3) ska hemviststaten för en juridisk person bestämmas till den stat där företaget har sin verkliga ledning.¹⁸

Den *sjätte* frågan blir vilken av fördelningsartiklarna 6-22 som är tillämplig. Fördelningsartiklarna svarar på vilken av de avtalsslutande staterna som har beskattningsrätt vid olika typer av inkomster och förmögenhet. Antingen stadgar den aktuella fördelningsartikeln att en stat har exklusiv beskattningsrätt, eller att båda de avtalsslutande staterna har beskattningsrätt för inkomsten. För att undanröja dubbelbeskattning i det andra fallet tillämpas någon av metodartiklarna som beskrivs nedan.¹⁹

Den *sjunde* frågan blir således vad en tillämpning av avtalets metodartikel medför. OECD:s metodartiklar återfinns i avtalets artikel 23 A och B och det är hemviststaten som ska undanröja den kvarvarande dubbelbeskattningen. En av två huvudmetoder finns att tillgå modellavtalet; kreditmetoden (avräkningsmetoden) eller exemptmetoden (friställningsmetoden). Kreditmetoden innebär att den skattskyldige, i hemviststaten, kan avräkna den i utlandet erlagda skatten.²⁰ Beskattning sker således i hemviststaten trots att den andra avtalsslutande staten medgetts beskattningsrätt. Vid full credit (vilket Sverige inte tillämpar)²¹ medges avräkning för hela den utländska skatten utan begränsningar. Den metoden som Sverige normalt tillämpar är ordinary credit och här medges en

¹⁵ Dahlberg 2007 s. 155.

¹⁶ Denna lista är på intet sätt uttömmande, utan fungerar som ett förtydligande av den generella definitionen, se Lang p. 233.

¹⁷ Dahlberg 2007 s. 155f.

¹⁸ En fullständig redogörelse av artikeln skulle göra att uppsatsen tappar fokus från den egentliga frågeställningen, varför jag valt att endast kort redogöra för de väsentliga dragen i artikeln.

¹⁹ Dahlberg 2007 s. 156f.

²⁰ Dahlberg 2007 s. 157.

²¹ SKV 399 del 1 s. 242.

avräkning för utländsk skatt från skatten i hemviststaten, som motsvarar det belopp som betalats i källstaten.

Exemptmetoden innebär att den skattskyldige undantas från beskattning av inkomst i hemviststaten som redan beskattats i den andra avtalsslutande staten, detta brukar betecknas full exemption. I bland annat det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512) tillämpas en sådan metod. Vid exempt med progression tillåts den undantagna inkomsten inverka på skattesatser på övriga inkomster som undantagits från beskattning. Metoden kan endast tillämpas för fall där progressiv skatt tillämpas. I bland annat lagen (1991:673) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike har Sverige använt sig av möjligheten till exempt med progression.²²

Förenklat kan de ovanstående sju punkterna sammanfattas i tre punkter:

1. Utgör den interna rätten ett beskattningsanspråk?
2. Utgör skatteavtalet några begränsningar i beskattningsanspråket?
3. Om svaret är jakande på de båda punkterna tillämpas den interna rätten med begränsningarna i skatteavtalet.²³

2.2 Internrättslig eller folkrättslig tolkning?

Tolkningen av skatteavtal skiljer sig från tolkning av interna skatteregler. Det sagda beror främst på att skatteavtal är ingångna av två eller fler stater – det finns således fler aspekter att ta hänsyn till än i tolkningen av de interna skattereglerna.²⁴ För svenskt vidkommande införlivas skatteavtalet med en införlivandelag, följt av skatteavtalet som en bilaga.²⁵ Således lyder ett skatteavtal under folkrättsliga principer när det gäller förhållandet mellan staterna, samtidigt som avtalet är en del av den interna internationella skatterätten. Enligt Lindencrona skulle det rent formellt vara möjligt att tolka skatteavtal som ”annan svensk skatterätt” och använda de rättskällor som står till buds i den interna skatterätten. En sådan tolkning skulle emellertid bli problematisk till exempel i de fall där de avtalsslutande staterna bedömer en transaktion på olika sätt. Som en följd av detta kan den skattskyldige råka ut för en inte avsedd dubbelbeskattning och därigenom har staterna inte uppfyllt sina folkrättsliga förpliktelser enligt avtalet.²⁶

Enligt Lindencrona beror valet av tolkningsmetod på avtalet i sig och han uppställer tre olika möjligheter:²⁷

²² SKV 399 del 1 s. 239ff.

²³ Se bl.a. Sallander 2010.

²⁴ Lindencrona 1994 s. 77.

²⁵ Dahlberg 2003 s. 139.

²⁶ Lindencrona s. 77.

²⁷ Lindencrona s. 84f, jfr Cejje s. 81 som har identifierat i huvudsak samma tolkningsmetoder, men sätter ”den allmänna tolkningsregeln” och en hänvisning till den interna rätten i olika punkter – punkt 3 återfinns inte.

1. Om begreppet definieras i avtalet självt ska denna definition användas och avtalet tolkas då folkrättsligt.
2. Om avtalet i sig självt hänvisar till den interna rätten – så är fallet i bland annat hemvistartikeln²⁸ i OECD:s modellavtal – ska en sådan hänvisning följas. Det är emellertid inte ovanligt att hänvisningen medför vissa inskränkningar, detta är fallet i den allmänna tolkningsregeln i artikel 3(2) OECD:s modellavtal – vilken behandlas mer ingående nedan i avsnitt 2.4.6.
3. Om avtalet saknar definition på ett använt begrepp och det inte finns någon hänvisning till den interna rätten är det, enligt Lindencrona, en öppen fråga om en folkrättslig eller internrättslig tolkning ska användas. Lang är mer restriktiv och menar att intern rätt kan användas när ingen ledning ges av själva avtalet, först efter att alla systematiska, teleologiska och historiska aspekter har beaktats. Han menar vidare att det är extremt sällsynt att en lösning inte kan utläsas i avtalet.²⁹

2.3 Wienkonventionen om traktaträtt

”The Vienna Convention on the Law of Treaties” (Wienkonventionen) ratificerades av Sverige 1974 och trädde i kraft 1980 och behandlar bland annat hur traktater mellan stater ska tolkas. Wienkonventionen är en kodifikation av internationell sedvanerätt om hur traktater ska tolkas.³⁰ Eftersom dubbelbeskattningsavtalen är en form av traktat är konventionen tillämplig också på dessa.³¹ I artiklarna 31-33 i Wienkonventionen återfinns reglerna som berör avtalstolkning.

Målsättningen med avtalstolkningen är att fastställa parternas gemensamma avsikt med avtalet.³² I första hand är det avtalstexten i sig som utgör den primära källan. I Wienkonventionens artikel 31(1) framgår att traktaten ska tolkas ”[...]*i överensstämmelse med den gängse meningen (ordinary meaning) av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrunden av traktatens ändamål och syfte.*” Det är således avtalets ordalydelse som utgör grunden i avtalstolkningen.³³ Vad som utgör ”sammanhanget” vid tolkning framgår av artikel 31(2) där, förutom texten inklusive dess preambel och bilagor, även (a) överenskommelser mellan parterna i samband med avtalets ingående, samt (b) dokument som upprättats av en eller flera parter vid ingåendet och som godtagits av de andra parterna ingår. Utöver detta ska enligt artikel 31(3) hänsyn även tas till (a) efterföljande överenskommelser mellan parterna om traktatens tolkning, (b) efterföljande praxis som visar på enighet mellan parterna om

²⁸ Se artikel 4(1) OECD:s modellavtal som stadgar att ”[...]the term ”resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that state[...].”

²⁹ Lang p. 76.

³⁰ Se ”avsiktsförklaringen” i Wienkonventionen.

³¹ Lindencrona s. 78.

³² Pelin s. 106.

³³ Dahlberg 2007 s. 159.

tolkningen, samt (c) relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga i förhållandet mellan parterna. Enligt Lindencrona innebär uttrycket ”den gängse meningen” i artikel 31(1) att uttrycken – ordagrant – ska förstås i sin allmänt språkliga mening och inte i sina speciellt skatterättsliga meningar.³⁴ Det framgår emellertid av artikel 31(4) att ett uttryck ska tilläggas en speciell mening, om det fastställts att detta varit parternas avsikt – vilket får anses vara fallet i förhållande till skatteavtalen. Ledning söks då främst i artiklarna som behandlar särskilt viktiga termer, men också i andra delar av avtalet.³⁵

Wienkonventionens artikel 32 behandlar supplementära tolkningsmedel och enligt dess lydelse kan traktatens förarbeten och omständigheterna vid traktatens ingående anlitas för att få bekräftelse på mening som framkommer vid tillämpningen av artikel 31 eller för att fastställa innebörden när en tolkning enligt artikel 31; (a) inte undanröjer oklarheten eller (b) om tolkningen enligt artikel 31 leder till ett resultat som är uppenbarligen orimligt eller oförnuftigt. De supplementära tolkningsmedlen i artikel 32 är inte uttömmande, varför ett stort utrymme finns att tillämpa dessa om någon av de två ovanstående situationerna föreligger.³⁶

I Wienkonventionens artikel 33 behandlas tolkningen av de avtal vilka bestyrkts på två eller flera språk. Huvudregeln stadgar att i sådana fall ska de olika versionerna äga samma vitsord, om inte parterna kommit överens om att en viss version ska äga företräde. Traktaternas uttryck anses ha samma innebörd i varje bestyrkt text. Enligt punkten 4 ska i fall då de bestyrkta texterna skiljer sig åt vid en tillämpning av artiklarna 31 och 32 den mening antas som, med hänsyn till traktatens ändamål och syfte, bäst sammanjämkar texterna.

2.4 Tolkningen av OECD:s modellavtal jämte kommentarer

2.4.1 Allmänt om modellavtalet och OECD

OECD är en ekonomisk samarbetsorganisation med 34 medlemmar och en rad andra samarbetspartners.³⁷ Organisationens syfte är att uppnå en hållbar ekonomisk tillväxt och att höja levnadsstandarden i medlemsstaterna och verka för en ekonomisk stabilitet, för att på så sätt bidra till utvecklingen av världsekonomin och att bidra till en utökad internationell handel.³⁸

³⁴ Lindencrona 1994 s. 80.

³⁵ Lindencrona 1994 s. 80, i OECD:s modellavtal återfinns dessa termer i artiklarna 3-5.

³⁶ Dahlberg 2007 s. 160.

³⁷ Dahlberg 2012 s. 239.

³⁸ Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development artikel 1.

Skattefrågorna inom organisationen behandlas i OECD:s skattekommitté (The Committee on Fiscal Affairs). De flesta skatteavtal som Sverige ingår baseras på OECD:s modellavtal. I huvudsak består modellavtalet av fyra delar: ett introduktionsavsnitt till modellavtalet, en avtalsdel, kommentarer till varje artikel och en rekommendation från OECD:s råd att tillämpa avtalet och dess kommentarer.³⁹ Modellavtalet jämte dess kommentarer är inte bindande som sådant, då det inte utgör en del av de avtal som Sverige ingår, men kan fungera som en vägledning vid tillämpningen av skatteavtalen.⁴⁰ Det är också möjligt för medlemsländer att göra reservationer till artiklar i avtalet, samt att göra anmärkningar till kommentaren.⁴¹ Modellavtalet och dess kommentarer revideras löpande och ändringar på senare år har gjorts 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008 och 2010.⁴²

2.4.2 Introduktionsavsnittet i OECD

I introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal påtalas att syftet med kommentarerna är att förklara och tolka artiklarna.⁴³ Man menar vidare att kommentarerna har en särskild rättslig ställning, eftersom de blivit nedtecknade av experter i kommittén för skattefrågor, som i sin tur blivit utsedda av medlemsländernas regeringar. Enligt introduktionsavsnittet utgör kommentarerna emellertid inte en del av avtalet och är, till skillnad från avtalet som sådant, således inte rättsligt bindande.⁴⁴

I introduktionsavsnittet menar man att redan slutna avtal så långt som möjligt ska tolkas i enlighet med ändringar i kommentarerna, trots att dessa inte innehåller den mer ingående definitionen.⁴⁵ Dahlberg menar att OECD delar in kommentarerna i två kategorier: (1) ändringar i kommentarerna som är en följd av ändringar i artiklarna och (2) ändringar som utgör förtydliganden eller tillägg till befintliga artiklar.⁴⁶ Enligt OECD kan ändringar enligt första punkten inte tillämpas på bestämmelser i skatteavtal som ingåtts före ändringen. Ändringar enligt den andra punkten är normalt tillämpliga på äldre avtal eftersom de är en reflektion av medlemsländernas ståndpunkt om hur avtalet ska tolkas i speciella situationer.⁴⁷

2.4.3 Rekommendation från OECD:s råd

Som bilaga till OECD:s modellavtal finns en rekommendation från OECD:s råd till de förhandlande regeringarna. Man uppmanar här de avtalsslutande parterna att rätta sig efter modellavtalet och den tolkningen av avtalet som

³⁹ Dahlberg 2012 s. 240.

⁴⁰ Skatteverkets handledning 399 del 1 s. 101.

⁴¹ Dahlberg 2012 s. 240.

⁴² Lang p. 32.

⁴³ Introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal p. 28.

⁴⁴ Introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal p. 29.

⁴⁵ Introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal p. 33.

⁴⁶ Dahlberg 2003 s. 144f, jfr introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal p. 35 .

⁴⁷ Introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal p. 35.

finns i kommentarerna till avtalet, både när nya avtal förhandlas fram och när avtalspartens skattemyndighet tillämpar och tolkar avtalet. I rekommendationerna förespråkas dessutom en ambulatorisk tolkningsmetod i förhållande till kommentarerna – det vill säga att även sådana ändringar i kommentarerna som tillkommit efter avtalets ingående ska beaktas.⁴⁸

2.4.4 Kommentarerens rättskällevärde

Som nämnts ovan påtalas i introduktionsavsnittet tyngden av kommentarerna till modellavtalet som tolkningsmedel, med vissa begränsningar. Dahlberg menar, med bakgrund av introduktionsavsnittet, att befintliga kommentarer till ett ingånget avtal ger stöd för uppfattningen att kommentaren åtminstone utgör ett supplementärt tolkningsmedel i enlighet med artikel 32 i Wienkonventionen.⁴⁹ Någon särskild hänvisning till modellavtalets kommentarer görs inte i Wienkonventionen – antagligen eftersom de saknar motsvarighet på andra rättsområden – varför det blir svårt att bestämma kommentarernas betydelse. Lindencrona menar att kommentarerna faller in under artikel 31(2) b, det vill säga att kommentaren har ett värde som dokument vid avtalets ingående och som godtagits av parterna.⁵⁰ Vogel menar att en term som funnits sedan införandet av modellavtalet (1963) får sådan dignitet att den kan anses utgöra gängse mening enligt artikel 31(1) i Wienkonventionen. Även kommentarer från 1977 kan betraktas som gängse mening om det aktuella avtalets slutits en tid efter kommentarens tillkomst, i annat fall kan den aktuella kommentaren ses som särskild mening enligt artikel 31(4) om de slutits – och här föreslår Vogel – minst 10 år efter införandet. I annat fall kan kommentaren användas som supplementärt tolkningsmedel enligt Wienkonventionens artikel 32.⁵¹ Vogel får medhåll av Dahlberg som också menar att alla tillägg som görs i kommentarerna inte är av sådan ”dignitet” att de kan sägas utgöra gängse mening. Han menar bland annat att det krävs lång tid för en kommentar att vinna ett sådant genomslag.⁵² Vidare utgör ändringar från 1992 och framåt normalt ”supplementära tolkningsmedel” enligt artikel 32 i Wienkonventionen.⁵³ Ceije delar uppfattningen att kommentarerna har ett stort rättskällevärde och att de inte ska ses som ett ”paket”.⁵⁴

Att juridiskt artbestämma kommentarernas ställning är emellertid inte nödvändigt för uppsatsens ändamål, det räcker med att konstatera att kommentarerna har ett högt rättskällevärde när det kommer till att tolka bestämmelserna i avtalets artiklar och att de i någon mån faller in under

⁴⁸ Se bilagan till OECD:s modellavtal p. I.

⁴⁹ Dahlberg 2003 s. 140.

⁵⁰ Lindencrona 1994 s. 82.

⁵¹ Vogel 2000 s. 616.

⁵² Dahlberg 2003 s. 151ff.

⁵³ Dahlberg 2003 s. 154.

⁵⁴ Ceije s. 93.

Wienkonventionen, antingen som gängse mening eller som supplementär tolkningsdata.⁵⁵

2.4.5 Rättskällevärdet av ändringar och tillägg i kommentarerna

Nästa fråga att ställa sig blir huruvida ändringar i kommentarerna får verkan på befintliga avtal, med andra ord; vilken version av modellavtalet som ska tillämpas vid en viss situation. Som nämnts ovan förespråkar OECD i introduktionen till modellavtalet ett ambulatoriskt tolkningsförfarande på ändringar och tillägg i kommentarerna till redan befintliga artiklar. Det vill säga att den senaste versionen av modellavtalet jämte kommentarer ska användas vid tolkningen av ett befintligt avtal. Vid ändringar i kommentaren, som är en följd av ändringar i artiklarna, förordar OECD en statisk tolkningsmetod. Det sagda talar således för att ändringar eller tillägg i kommentarerna är viktigt vid tolkningen av artiklarna i avtalet. Dahlberg pratar om ”ordinary meaning” så som det formuleras i artikel 31(1) i Wienkonventionen och är kritisk till att använda tillägg, som inte utgör förtydliganden, vid tolkningen av befintliga avtal.⁵⁶ Dahlbergs åsikt skiljer sig således något från uttalandet i introduktionen till modellavtalet, som menar att ett ambulatoriskt tolkningsförfarande kan användas på både ändringar och tillägg.⁵⁷

Lang menar att ändringar aldrig kan ändra innehållet i befintliga avtal.⁵⁸ Han gör vidare en uppdelning i kommentarer som ändrar innehållet i ett befintligt avtal och en ändring som ger uttryck för tolkning av en bestämmelse på så sätt som även tidigare kunnat göras med hjälp av olika tolkningsmetoder. Den andra typen av ändringar kan ändå hjälpa till vid tolkningen av befintliga avtal i form av expertutlåtanden och kan tillämpas om de är väl underbyggda.⁵⁹

Vogel är av en annan uppfattning och menar att de kommentarer som var i bruk vid avtalets ingående är bindande för tolkningen.⁶⁰ Ceije, som är av uppfattningen av att modellavtalet inte är juridiskt bindande, delar inte detta synsätt.⁶¹ Ceije är av uppfattningen att man ska vara försiktig vid tillämpningen av senare tillkomna kommentarer, men att de kan tjäna som vägledning i form av högt kvalificerad doktrin.⁶²

⁵⁵ Den doktrin som presenterats är på denna punkt rörande överens; se bl.a. Lang p. 85, Dahlberg 2003 s. 144, Lindencrona 1994 s. 82, Vogel 2000 s. 616 och Ceije s. 93.

⁵⁶ Dahlberg 2003 s. 155.

⁵⁷ Jfr. Introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal p. 33-35.

⁵⁸ Lang p. 96.

⁵⁹ Lang p. 99ff.

⁶⁰ Vogel 1997 s. 46.

⁶¹ Ceije s. 93.

⁶² Ceije s. 95f.

2.4.6 Den allmänna tolkningsregeln i artikel 3(2)

I artikel 3(2) OECD:s modellavtal finns en hänvisning till intern rätt för att söka ledning till ett i avtalet förekommande uttryck, om ingen ledning ges i avtalet. Uttrycket ska då ha den mening det hade vid tidpunkten för tolkningen – artikeln förespråkar således ett ambulatoriskt tolkningsförfarande i intern rätt. Den allmänna uppfattningen är att det är lagstiftningen i det land där domstolen som ska tolka avtalet finns (sk. *lex fori*).⁶³ Ledning ska emellertid först sökas i avtalsparternas syfte och ändamål när avtalet undertecknades och den betydelse uttrycket har i den andra avtalspartens lagstiftning.⁶⁴ Formuleringen av artikeln är tänkt att skapa en kontinuitet vad gäller parternas förbindelser. Man ska med andra ord inte i efterhand kunna ändra sin ståndpunkt, samtidigt som avtalet ska vara smidigt att tillämpa.⁶⁵

En annan fråga som uppstår är vilken bestämmelse i den nationella rätten som ska tillämpas. Enligt kommentaren är det den bestämmelse som ger upphov till den aktuella beskattningen och att avtalet tillämpas.⁶⁶

2.4.7 Modellavtalets betydelse i svensk praxis

I Englandsfararmålet⁶⁷ var ämnet för HFD:s tolkning 1960 års dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Storbritannien, med dess olika tilläggsprotokoll. I rättsfallet hade HFD att tolka begreppet inkomst. Det fanns i avtalet en regel som liknar dagens artikel 3(2) i modellavtalet. Majoriteten i HFD menade att regeln ägde tillämpning först om ledning till ett avtalsuttryck inte stod att finna i avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra förhållanden som klarlägger de avtalsslutande parternas avsikt. Man konstaterade att tolkningen av avtalet, när det ska tillämpas i Sverige, ska göras med utgångspunkt av den svenska texten. Vid förtydliganden av textens innebörd kan emellertid ledning sökas i den engelska texten. Eftersom förhandlingarna troligtvis skett på engelska, ansåg HFD att den engelska texten också skulle tillmätas särskild betydelse som tolkningsdatum för parternas avsikt. Då ledning inte kunde fås i den aktuella artikeln, använde sig HFD av 1962 års modellavtal och dess kommentarer, vilket var aktuell upplaga när artikeln fick sin lydelse. Englandsfararmålet klargör således ett antal principer för tolkning av OECD:s modellavtal, där det avgörande är parternas avsikt vid avtalets ingående. Först efter en extensiv utredning av parternas avsikt kan en tolkning göras med ledning i svensk intern rätt.

⁶³ Dahlberg 2007 s. 164.

⁶⁴ Kommentaren till artikel 3 i OECD:s modellavtal p.12.

⁶⁵ Kommentaren till artikel 3 i OECD:s modellavtal p.13.

⁶⁶ Dahlberg 2007 s. 164 och Kommentaren till artikel 3 i OECD:s modellavtal p.12.1.

⁶⁷ RÅ 1987 ref. 162

I Luxemburgmålet⁶⁸ hade HFD att tolka dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Luxemburg. Man konstaterade först att tolkningen ska inriktas på att fastställa avtalsparternas gemensamma avsikt med avtalet. Detta ska enligt HFD göras i enlighet med de metoder som uppställs i artiklarna 31-33 i Wienkonventionen. Man hänvisade till Englandsfararmålet och menade att dessa metoder kunde tillämpas även i tvister mellan enskilda och Skatteverket. Vad gällde internationell beskattning var det HFD:s mening att om ett avtal utformats i överensstämmelse med OECD:s modellavtal och dess kommentarer, fanns det fog att anta att parterna avsett att uppnå de riktlinjer som ges i modellavtalet jämte dess kommentarer. Domstolen menade således att vid tolkning av skatteavtal upprättade med modellavtalet som grund ska, förutom tolkningsprinciperna i Wienkonventionen, särskild betydelse tillmätas modellavtalet jämte dess kommentarer. Då HFD inte kunde hitta ledning i det för avtalstillfället aktuella modellavtalet, sökte man ledning i senare kommentarer – utan resultat. Om dessa uttalade sig HFD enligt följande: *”[b]ortsett från att dessa kommentarer tillkommit flera år efter det att avtalet med Luxemburg ingicks synes de sakna relevans för den typ av bolag som målet gäller.”* Enligt Sallander innebär detta att HFD tillämpat ett ”försiktigt ambulatoriskt synsätt”, även om man inte beaktat kommentarerna då de saknade relevans.⁶⁹ Utan att uttryckligen ta ställning i tolkningsfrågan har HFD, i bland annat RÅ 1987 ref. 158, RÅ 1991 not. 228 och RÅ 1995 not. 68 redan innan de båda målen ovan, tolkat dubbelbeskattningsavtal i enlighet med modellavtalets kommentarer.

⁶⁸ RÅ 1996 ref. 84.

⁶⁹ Sallander s. 188.

3 Fast driftställe i intern rätt

3.1 Begränsad skattskyldighet

Vid etablering av ett utländskt bolag i Sverige finns det i huvudsak två möjligheter, antingen en etablering via ett dotterbolag eller genom filial. Dotterbolaget blir en självständig juridisk person och utgör ett självständigt skattesubjekt. Filialen blir skattskyldig i Sverige om den uppfyller rekvisiten för fast driftställe.⁷⁰ I det följande kommer inte förfarandet med dotterbolag att behandlas. Huvudregeln i 6 kap. 7 § IL stadgar att en utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig i landet. Den juridiska personen är således skattskyldig endast för sådana inkomster som särskilt anges i IL. Den begränsade skattskyldigheten är ett uttryck för källstatsprincipen, det vill säga att beskattningsrätt föreligger om inkomsten har en tillräcklig anknytning till Sverige.⁷¹ I 6 kap. 8 § IL stadgas vad som avses med utländsk juridisk person. Det framgår här att det ska vara fråga om en utländsk association som enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma: (1) får förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter (2) får föra talan inför domstolar och andra myndigheter och (3) där enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa. Av kapitlets 10a § framgår att även utländska investeringsfonder är begränsat skattskyldiga.

I 6 kap. 11§ uppräknas de inkomster som en begränsat skattskyldig juridisk person är skattskyldig för. Kapitalvinster på avyttringar av värdepapper, avkastning eller ränteinkomster ingår inte i uppräknningen – således är dessa inte heller föremål för beskattning i Sverige.⁷² Däremot omfattar den begränsade skattskyldigheten inkomst från ett fast driftställe i Sverige enligt 6 kap. 11§ första stycket p.1. Således kan sådan inkomst från en utländsk juridisk person endast beskattas i Sverige om ett fast driftställe föreligger. Även begränsat skattskyldiga fysiska personer kan beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomster hänförliga till fast driftställe i Sverige.⁷³ För internrättsligt vidkommande behandlas reglerna om fasta driftställen i 2 kap. 29 § IL. I OECD:s modellavtal definieras uttrycket i avtalets artikel 5.

3.2 Fast driftställe i Inkomstskattelagen

Uttrycket definieras i 2 kap. 29 § IL som:

”Med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.”

⁷⁰ Pelin s. 57.

⁷¹ Dahlberg 2007 s. 50.

⁷² 6 kap. 11 § IL e contrario, jfr Staberg 2004, notera dock Kupongskattelag (1979:624).

⁷³ Dahlberg 2007 s. 41.

Således ska fyra kriterier vara uppfyllda för att en verksamhet ska konstituera fast driftställe: (1) verksamheten ska utgöra näringsverksamhet, (2) det ska finnas en plats för affärsverksamhet, (3) platsen ska vara stadigvarande och (4) verksamheten ska helt eller delvis bedrivas från denna plats.⁷⁴ Det finns i andra stycket också en *inte* uttömmande lista av vad uttrycket särskilt innefattar. Här nämns: plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad; plats för utvinning av naturtillgångar (gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott); plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet samt fastighet som är lagertillgång i näringsverksamhet. Notera att verksamheten, trots att den uppräknas i listan, måste uppfylla rekvisiten i första stycket för att konstituera fast driftställe.

Vid tillkomsten av bestämmelsen resonerade man om att den interna beskattningsrätten ska korrespondera med den som tillkommer enligt de skatteavtal som Sverige ingår. Lagstiftaren menade vidare att de interna reglerna ska bygga på samma principer som OECD:s modellavtal, eftersom detta underlättar tillämpningen av de båda reglerna.⁷⁵ Det föregående ledde också till listan i andra stycket. I OECD:s modellavtal återfinns bestämmelserna om fast driftställe i avtalets artikel 5. Således har också de interna svenska bestämmelserna stora likheter med denna artikel i modellavtalet.

Enligt bestämmelsens tredje stycke anses fast driftställe också föreligga om någon är verksam för en näringsverksamhet i Sverige och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal för verksamhetens innehavare, i doktrinen nämnd som ”beroende agent”.⁷⁶ Fast driftställe anses, enligt bestämmelsens fjärde stycke, emellertid inte föreligga bara därför att någon bedriver affärsverksamhet här genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, om detta ingår i representantens vanliga näringsverksamhet – så kallad oberoende agent.⁷⁷

3.3 De olika begreppen i bestämmelsen

Tidigare fanns bestämmelsen om fast driftställe i anvisningar till 53 § p. 3 KL och första stycket hade, innan 1991 års skattereformation, följande lydelse:

”Med fast driftställe för rörelse avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken rörelsen helt eller delvis bedrivs.”⁷⁸

Begreppet *rörelse* har sedermera ersatts med näringsverksamhet i den första satsen och i den andra satsen har begreppet *rörelsen* ersatts med verksamheten. Detsamma gäller för bestämmelsens tredje stycke. Anledningen till att ändringarna gjordes motiverades inte i förarbetena med

⁷⁴ Jfr Staberg 2004 s 123.

⁷⁵ Prop. 1986/87:30 s. 42 och Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 46.

⁷⁶ Dahlberg 2007 s. 51.

⁷⁷ Dahlberg 2007 s. 51.

⁷⁸ Prop. 1986/87:30 s. 20.

mer än att det handlade om ”redaktionella ändringar”.⁷⁹ Skattereformen medförde att inkomstslaget näringsverksamhet tillkom och ersatte de övriga inkomstslag för vilka en juridisk person kunde beskattas. Före reformen räknades en juridisk persons inkomst av kapitalförvaltning inte till inkomst av rörelse, utan till inkomstslagen kapital.⁸⁰

Enligt 13 kap. 1 § 1 st. 1 men. IL räknas till inkomstslaget näringsverksamhet alla inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Det finns i andra meningen också en definition av näringsverksamhet som uppställer tre rekvisit: det ska vara fråga om förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Enligt 2 § så räknas för juridiska personer emellertid ”[...]inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 1 §.” Således beskattas också handel med värdepapper i inkomstslaget näringsverksamhet, även om verksamheten inte uppfyller kraven på yrkesmässighet och självständighet och således inte ingår i en verksamhet enligt 1 § 1 st. andra meningen.⁸¹ I RÅ 2006 ref. 58 ansågs ett nybildat ”vilande” aktiebolag bedriva näringsverksamhet, vid tillämpning av koncernbidragsreglerna, trots att de vid tillfället enbart, helt passivt, förvaltade kapital till dess att den ordinarie verksamheten startade. Enligt förarbetena har 2 § införts för att fånga in inkomster av andra slag i verksamheten.⁸² Det tidigare inkomstslaget rörelse och det nuvarande inkomstslaget näringsverksamhet skiljer sig således åt vad gäller beskattningsbar inkomst. Trots att det, enligt förarbetena, endast handlade om redaktionella ändringar kan ändringen i reglerna om fast driftställe ha fått till följd att beskattningsrätten utvidgats.

Begreppet får även betydelse för hur beskattningen av verksamheten ska göras och vilka avdrag som kan göras – om den utgör rörelse eller kapitalförvaltning. Om verksamheten bedöms som värdepappersrörelse klassificeras tillgångarna som lagertillgångar och beskattas enligt 17 kap. IL. Om verksamheten bedöms som kapitalförvaltning klassificeras tillgångarna som kapitaltillgångar vilka beskattas enligt 44 kap. IL. Om tillgången inte är en lagertillgång är den en kapitaltillgång enligt 25 kap. 3 § IL. För att tillgången ska anses vara lagertillgång måste den ingå i en näringsverksamhet som utgör rörelse.⁸³

Det finns i 2 kap. 24 § en definition av rörelsebegreppet:

”Med rörelse avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen.”

⁷⁹ Prop. 1989/90:110 del 1 s. 683.

⁸⁰ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 43.

⁸¹ Jfr Lodin m.fl. del 1 s. 67, jfr även RÅ 2003 ref. 49.

⁸² Prop. 1999/2000:2 del 2 s.43.

⁸³ Se SOU 2005:99 s. 312ff.

Bestämmelsen är tänkt att fånga upp sådan verksamhet som tidigare räknades till rörelsebegreppet i de regler där begreppet fortfarande används, samt att tillämpa en enhetlig inskränkning av näringsverksamhetsbegreppet. I förarbetena till bestämmelsen påpekas att ett förvaltningsföretags innehav av värdepapper eller kontanter aldrig kan anses vara rörelse.⁸⁴ Vad gäller begreppet affärsverksamhet kan noteras att uttrycket inte existerar någon annanstans i IL. Yttrycket används emellertid i de skatteavtal Sverige ingår och är där en omskrivning av begreppet ”business” i OECD:s modellavtal.⁸⁵ Någon förklaring hur begreppet ska tolkas ges inte heller i förarbetena.

3.4 Fast driftställe i svensk praxis

RÅ 1998 not. 188 gällde ett överklagande av ett förhandsbesked. Ett tyskt bolag ställde bland annat frågan till SRN om deras avsikt att etablera kontor skulle konstituera fast driftställe i Sverige enligt den dåvarande bestämmelsen om fast driftställe i 53 § KL. Man konstaterade, med hänvisning till modellavtalet, att kontoret som hade för avsikt att ”bedriva uppsökande verksamhet hos potentiella kunder” konstituerade ett fast driftställe enligt intern rätt. HFD fastställde förhandsbeskedet. I RÅ 2001 ref. 38 hade HFD bland annat att avgöra om Sverige hade rätt att beskatta försäljningen av ett antal skogsfastigheter. Frågan var beroende av att den verksamhet som den skattskyldige bedrev i Belgien kunde anses utgöra ”företag” och att ett fast driftställe fanns i Sverige. HFD berörde inte frågan om verksamheten uppfyllde kraven på fast driftställe enligt de interna reglerna om fast driftställe i IL, utan utgick uteslutande från bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet. Man diskuterade istället förhållandena uteslutande utifrån 1965 års dubbelbeskattningsavtal med Belgien och 1992 års version av modellavtalet. Ramber menar att domstolen således tillämpade en ambulatorisk tolkning av skatteavtalet, samtidigt som man likställde de svenska bestämmelserna med modellavtalet. Det vill säga att rättsfallet tyder på att de interna reglerna också ska tolkas ambulatoriskt.⁸⁶ Det är emellertid oklart om en tillämpning av det modellavtal som var aktuellt vid tillkomsten av skatteavtalet hade ändrat utgången av domen, eftersom HFD inte närmare preciserat vad i den tillämpade kommentaren som varit avgörande för domslutet. Vad som däremot står klart är att den kommentar som hänvisades till i 1992 års version inte fanns med i den äldre versionen av modellavtalet. I övrigt måste rättsfallet förstås så att HFD likställer bestämmelserna i skatteavtalsrätten med de interna reglerna om fast driftställe.

⁸⁴ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 43f.

⁸⁵ Jfr bl.a. Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna där motsvarande bestämmelse har följande lydelse: ”Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket ”fast driftställe” en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs.”

⁸⁶ Ramber s. 510.

4 Fast driftställe i OECD:s modellavtal

4.1 Den generella definitionen av begreppet fast driftställe

Fast driftställe (eng. permanent establishment) behandlas i artikel 5 i OECD:s modellavtal. I kommentarerna till artikeln ställs det upp tre rekvisit som fungerar som en generell definition av begreppet:⁸⁷

- 1) "the existence of a "place of business" i.e. a facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment;"
- 2) "this place of business must be "fixed", i.e. a facility must be established at a distinct place with a certain degree of permanence;
- 3) "the carrying on of the business of the enterprise through this fixed place of business. This means usually that persons who, in one way or another, are dependent on the enterprise (personnel) conduct the business of the enterprise in the State in which the fixed place is situated."

Kortfattat kan man säga att det måste finnas en *stadigvarande plats* för affärsverksamhet och *företagets affärsverksamhet ska bedrivas från denna* för att det ska vara fråga om ett fast driftställe. Nedan kommer att redogöras för vart och ett av rekvisiten, med tyngdpunkt på de delar vilka är relevanta för uppsatsens syfte och frågeställning. Utgångspunkten för sammanställningen är kommentarerna till OECD:s modellavtal. I fotnoterna markeras när kommentaren publicerades för första gången, detta markeras med "tillägg" följt av det årtal för den version av avtalet där kommentaren först publicerades. I fotnoterna markeras också om en kommentar har reviderats och vilket årtal detta skett.⁸⁸

4.1.1 Plats för affärsverksamhet

Enligt kommentarerna täcker rekvisitet alla former av lokaler, byggnader och andra anläggningar som används för att bedriva affärsverksamhetens rörelse (eng. "the business of the enterprise"), oavsett om de används uteslutande för det syftet eller inte. Det spelar inte heller någon roll om lokalerna ägs eller hyrs, det räcker med att företaget har en bit utrymme till sitt förfogande. Platsen för affärsverksamheten kan också utgöra en del av ett annat företags lokaler, som det utländska bolaget förfogar över (eng. "at

⁸⁷ Kommentaren till artikel 5 p. 2.

⁸⁸ I modellavtalet framgår inte när ändringar och tillägg gjorts, för att spåra ändringarna i OECD:s modellavtal har *Materials on international & EU tax law 2012/2013 volume 1* därför använts. Ändringar som inte ändrat innebörden av kommentaren kommer inte att redovisas.

its disposal”).⁸⁹ Det krävs ingen formell legal rätt att disponera platsen, det avgörande är huruvida företaget faktiskt förfogar över utrymmet eller inte. Det sagda innebär att även illegalt nyttjande av ett utrymme kan konstituera fast driftställe.⁹⁰

Att ett företag är närvarande på en plats innebär inte att det per automatik förfogar över utrymmet.⁹¹ I kommentarerna till modellavtalet illustreras ett antal exempel när fast driftställe föreligger respektive inte föreligger, då ett företag är närvarande i ett annat företags lokaler. Två av dessa exempel är aktuella för uppsatsen, eller i vart fall tangerar uppsatsens frågeställning. I det första exemplet besöker en säljare regelbundet stora kunder för att ta emot orderbeställningar och träffar det beställande företagets VD på dennas kontor – detta förfarande konstituerar inte ensamt fast driftställe eftersom säljarens företag inte förfogar över utrymmet.⁹² I det andra exemplet har företag X en representant som under en längre tid tillåtits att nyttja ett kontor i företag Y:s lokaler, för att försäkra sig om att företag Y sköter sina åtaganden. I det andra exemplet nyttjar företag X lokalerna för att bedriva affärsverksamhet och den anställdes kontor i företaget X:s lokaler konstituerar fast driftställe, om verksamheten pågår tillräckligt länge för att kunna utgöra ”en stadigvarande plats”.⁹³

4.1.2 Platsen ska vara stadigvarande

Platsen enligt ovan måste vara stadigvarande (eng. ”fixed”). Normalt innebär detta att det måste finnas ett samband mellan affärsverksamheten och en bestämd geografisk plats. Det spelar ingen roll hur länge företaget verkar i staten om det inte sker från en bestämd plats, detta innebär emellertid inte att den utrustning som företaget använder måste vara förankrad (”fixed”) i marken den står på.⁹⁴ Om den verksamhet som bedrivs är av sådan art att den ofta flyttar mellan närliggande områden kan det geografiska område inom vilket dessa platser ligger utgöra ett fast driftställe.⁹⁵ Detta tydliggörs bland annat med ett exempel där ett konsultbolag hyr olika lokaler i ett kontorshotell, byggnaden ses då som en geografisk enhet vilken utgör ett fast driftställe för konsultbolaget. På samma sätt kan en gågata eller en marknadsplats, inom vilken en försäljare sätter upp sitt stånd på olika platser, konstituera fast driftställe.⁹⁶

Ett område där affärsverksamhet bedrivs som en del av ett projekt kan i vissa fall sakna ett nödvändigt geografiskt samband och därför inte ses som en enskild plats för affärsverksamhet. Ett exempel på när det saknas ett

⁸⁹ Kommentaren till artikel 5 p. 4.

⁹⁰ Kommentaren till artikel 5 p. 4.1 *tillägg 2003*.

⁹¹ Kommentaren till artikel 5 p. 4.2 *tillägg 2003*.

⁹² Kommentaren till artikel 5 p. 4.2 *tillägg 2003*.

⁹³ Kommentaren till artikel 5 p. 4.3 *tillägg 2003*.

⁹⁴ Kommentaren till artikel 5 p. 5.

⁹⁵ Kommentaren till artikel 5 p. 5.1 *tillägg 2003*.

⁹⁶ Kommentaren till artikel 5 p. 5.2 *tillägg 2003*.

sådant geografiskt samband är om en konsult arbetar vid olika filialer, på olika geografiska platser, under ett och samma projekt, för att utbilda personal vid en bank. Filialerna bedöms i detta fall var för sig. Om konsulten emellertid flyttar mellan olika kontor inom samma filial, anses konsulten vara verksam inom samma plats för affärsverksamheten. Det sagda innebär att filialens plats i sig utgör en geografisk enhet, eftersom den har ett geografiskt samband.⁹⁷

Det krävs också en viss varaktighet för att det ska vara fråga om ett fast driftställe – verksamhet som är rent temporär konstituerar således inte fast driftställe.⁹⁸ Även verksamhet som pågår under en kortare period kan däremot konstituera fast driftställe, om det ligger i verksamhetens natur. Man påtalar i kommentarerna att medlemsländernas praxis inte har varit enhetlig i frågan om när ett driftställe uppfyller kraven på varaktighet. Generellt menar man dock att ett fast driftställe ofta inte har ansetts uppstå, om platsen för affärsverksamheten har upphört inom sex månader. Däremot kan verksamhet som är av återkommande natur ändå anses vara stadigvarande, i sådana fall är normen att tidsperioderna läggs ihop till en enhet. Ett annat undantag från sexmånadersregeln är om affärsverksamheten är av återkommande natur men uteslutande bedrivs i en stat, kopplingen till denna stat blir då så stark att varaktigheten anses uppfylld.⁹⁹ Precis som fallet är vid affärsverksamhet av återkommande natur – utgör kortare uppehåll i verksamheten inte att ett fast driftställe upphör att existera.¹⁰⁰ I fall där ett specifikt driftställe används endast under kortare perioder av ett antal affärsverksamheter av liknande natur och som ägs av samma eller en närstående person – i syfte att undvika att affärsverksamheten ses som annat än temporär – ska ses som en sammanhängande enhet.¹⁰¹

En plats för affärsverksamhet där syftet varit att verksamheten endast skulle vara av temporär art under en begränsad period, men där verksamheten har bedrivits under så pass lång tid att affärsverksamheten inte längre är temporär, blir stadigvarande och konstituerar i sådant fall ett fast driftställe. Motsvarande gäller om syftet varit att bedriva stadigvarande verksamhet, men verksamheten upphör efter en kort tid på grund av särskilda omständigheter, såsom exempelvis dödsfall eller problem med investeringar.¹⁰²

⁹⁷ Kommentaren till artikel 5 p. 5.4 *tillägg 2003*.

⁹⁸ Kommentaren till artikel 5 p. 6.

⁹⁹ Kommentar till artikel 5 p. 6 *tillägg 2003*.

¹⁰⁰ Kommentar till artikel 5 p. 6.1 *tillägg 2003*.

¹⁰¹ Kommentar till artikel 5 p. 6.2 *tillägg 2003* se även p. 18.

¹⁰² Kommentar till artikel 5 p. 6.3 *tillägg 2003*, kommentaren har funnits sedan 1977 då i p. 6 men har i vissa delar reviderats och ett antal tillägg har gjorts.

4.1.3 Affärsverksamheten måste bedrivas från denna plats

Det sista rekvisitet i den generella definitionen av fast driftställe är att verksamheten måste bedrivas från denna plats – helt eller delvis. Verksamheten behöver enligt kommentarerna inte vara av producerande karaktär. Det vill säga att verksamheten inte måste bidra till företagets intäkter.¹⁰³ Vad som menas med detta är att man ska se på företagets organisation som en helhet, där varje del bidrar till den övergripande produktiviteten. Det är emellertid inte alltid så att varje etablering, bara för att den bidrar till produktiviteten som helhet, konstituerar ett fast driftställe som kan beskattas – man hänvisar i detta avseende till verksamheterna i listan i artikel 5(4).¹⁰⁴ Det tillåts att verksamheten har vissa uppehåll, men verksamheten måste bedrivas med en viss regelbundenhet.¹⁰⁵

4.2 Begreppen business och enterprise samt något om fördelningen av beskattningsrätten

Den allmänna definitionen av fast driftställe i modellavtalet innehåller begreppet ”business”.¹⁰⁶ Termen används dessutom återkommande i kommentarerna till artikel 5 samt i de olika fördelningsartiklarna. En kort förklaring av termen återfinns i modellavtalets artikel 3(1)(h): *”the term ”business” includes the performance of professional services and of other activities of an independent character.”* Det vill säga att begreppet ”affärsverksamhet” omfattar utförandet av professionella tjänster och annan självständig verksamhet.¹⁰⁷ I kommentaren till artikeln menar man att begreppet, generellt, ska ha den betydelse som den avtalsslutande stat som tillämpar avtalet använder i sin interna rätt. Kommentaren hänvisar i detta avseende till artikel 3(2) i modellavtalet.¹⁰⁸ Artikeln innehåller således inte en definition av begreppet, utan är snarare ett tillägg eller utvidgning till den nationella definitionen. Den definitionen som finns i artikel 3(1)(h) tillkom år 2000 därför att artikel 14, som behandlade självständig yrkesverksamhet,

¹⁰³ Kommentar till artikel 5 p. 7 och 3.

¹⁰⁴ Kommentar till artikel 5 p. 3.

¹⁰⁵ Kommentar till artikel 5 p. 7.

¹⁰⁶ ”For the purpose of this Convention, the term ”permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.” citat från OECD:s modellavtal artikel 5(1).

¹⁰⁷ Det ska här noteras att begreppet ”place of business” i de svenska skatteavtalen har fått benämningen ”plats för affärsverksamhet”. I artikel 7 som behandlar beskattningen av ”business profits” är den svenska översättningen ”inkomst av rörelse”. I det följande kommer ”business” i modellavtalet översättas med affärsverksamhet. Bara när det tydligt framgår att det är de svenska avtalen som avses kommer andra benämningar användas.

¹⁰⁸ Kommentar till artikel 3 p. 10.2 tillkom 2000, dessförinnan definierades begreppet i artikel 14.

togs bort. Syftet med artikeln har varit att hindra att begreppet får en restriktiv tolkning, där den inhemska lagstiftningen inte anser att utförandet av professionella tjänster och annan självständig verksamhet täcks in av begreppet. I de senare upplagorna av modellavtalet täcks självständig yrkesverksamhet in i artikel 7.¹⁰⁹ Det påtalas särskilt att avtalslutande stater som inte tillämpar en snäv definition av begreppet är fria att komma överens om att bortse från definitionen.¹¹⁰ I de skatteavtal som Sverige ingått efter att definitionen infördes i modellavtalet finns inte denna definition med, man har här istället använt sig av artikel 14, samma gäller det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.¹¹¹

Uttrycket kan sägas anknyta till begreppet ”business profits” som återfinns i rubriken till artikel 7 och som behandlar fördelningen av beskattningsrätten för inkomst av affärsverksamhet. Artikel 5 definierar begreppet fast driftställe, medan artikel 7 behandlar de skatterättsliga konsekvenserna av att en verksamhet konstituerar ett fast driftställe.¹¹² Det framgår av kommentarerna att begreppet ”profits” ska ha en vid innebörd: *”Although it has not been found necessary in the Convention to define the term ”profits”, it should nevertheless be understood that the term when used in this Article and elsewhere in the Convention has a broad meaning including all income derived in carrying on an enterprise.”*¹¹³ Här definieras således begreppet profits och inte begreppet business, men kommentaren kan ändå vara till hjälp för att förstå uttrycket och dess sammanhang i övriga delar av modellavtalet.

Artikel 7 är subsidiär till övriga fördelningsbestämmelser i modellavtalet. Inkomstslag som behandlas i övriga artiklar ska således beskattas i enlighet med dessa, vilket framgår av artikel 7(4). Några av fördelningsartiklarna hänvisar dock tillbaka till artikel 7 om inkomsten härrör från ett fast driftställe. En sådan återhänvisning görs bland annat i artikel 10(4) som behandlar utdelning och artikel 11(4) som behandlar ränta. Således spelar det ingen roll, för fördelningen av beskattningsrätten i dessa båda artiklar, om inkomsterna definieras som inkomst av rörelse, eller som inkomst av utdelning eller ränta, så länge de kan härledas till ett fast driftställe. I artikel 13(2) som behandlar kapitalvinster från lös egendom hänvisas emellertid inte tillbaka till artikel 7, men källstaten äger ändå beskattningsrätt för sådan inkomst om den härrör från ett fast driftställe och utgör en del av rörelsetillgångarna (eng. ”forming part of the business property”). Det kan först noteras att det i OECD:s modellavtal används två olika begrepp, som båda har fått benämningen ”inkomst av rörelse” i de skatteavtal Sverige

¹⁰⁹ Kommentar till artikel 14.

¹¹⁰ Kommentar till artikel 3 p. 10.2.

¹¹¹ Se bl.a. Lag (2012:638) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Mauritius, Lag (2005:248) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Polen, Lag (2004:1051) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Chile samt Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

¹¹² Reimer 2011 s. 141.

¹¹³ Kommentar till artikel 7 p. 71.

slutit.¹¹⁴ Rubriken till modellavtalets artikel 7 lyder ”Business profits” och artikel 7(1) inleds med ”Profits of an enterprise”. Eftersom termerna inte har någon klar definition får de således förstås enligt dess gängse mening i enlighet med Wienkonventionen och av dess sammanhang och syftet med bestämmelserna samt dess kontext.¹¹⁵ Motsvarande gäller för begreppet enterprise där det i artikel 3(1)(c) stadgas att *”the term ”enterprise” applies to the carrying on of any business”*. Enterprise är inte detsamma som company i modellavtalets mening, enligt artikel 3(1)(b). Liksom tillkomsten av artikel 3(1)(h) tillkom artikel 3(1)(c) då artikel 14 togs bort från modellavtalet. Begreppet inkluderar således självständig yrkesverksamhet. Enligt Reimer står det klart att, när uttrycket läses i modellavtalets sammanhang, termen enterprise används för att fylla ut ett lingvistiskt tomrum. Begreppet är enligt honom således endast en benämning på en enhet till vilken business profits kan härledas.¹¹⁶ I de svenska avtalen har detta uttryck fått benämningen rörelse i artikel 7 och företag i artikel 5.¹¹⁷ Trots termens bredd innefattar den enligt Reimer inte uteslutande privata verksamheter eller investeringar.¹¹⁸

Enligt Reimer kan inte uthyrning av egendom, innehav av andelar eller utlåning av monetära medel (och de inkomster de ger upphov till) i sig självt ge upphov till en affärsverksamhet och således inte konstituera ett fast driftställe. Emellertid utesluts inte sådana inkomster om de nära anknyter till det fasta driftställets övriga verksamhet, vilket framgår av artiklarna 10(4), 11(4) och 12(3). Han menar vidare att det idag är möjligt att tolka begreppen autonomt, utan att hämta vägledning i den nationella rätten och att det råder konsensus internationellt hur uttrycken ska tolkas. Vidare förordar Reimer en sådan tolkning, eftersom en tolkning av begreppen genom konstituerande av nationell rätt skapar en rättsosäkerhet som grundar sig i staternas skilda rättssystem.¹¹⁹ En sådan, ”modellavtalskonform” tolkning, har bland annat gjorts i en dom från den australiensiska högsta domstolen där en person gjorde en vinst på aktier vilka han erhållit genom en försäljning av fondandelar. Man menade att *”the taxpayer's activities in acquiring and selling the shares were entered into with the relevant business or commercial purpose and therefore constituted ”an enterprise” within the meaning of Art. 7 of the treaty”*.¹²⁰ Domen är enligt Reimer vägledande och han menar att begreppen ”enterprise” och ”business” är benämningar på olika former av självständig inkomstgrundande aktivitet.¹²¹

¹¹⁴ Se bl.a. artikel 7 i Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna, det ska också noteras att begreppet enterprise fått benämning företag i det aktuella avtalets artikel 5.

¹¹⁵ Reimer s. 143.

¹¹⁶ Reimer s. 144 jfr. OECD:s modellavtal artiklarna 3(1)(e), 5(1), 5(4)(a-c) och 6(4).

¹¹⁷ Se lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna jfr med OECD:s modellavtal.

¹¹⁸ Reimer s. 145.

¹¹⁹ Reimer s. 38f.

¹²⁰ *Thiel v. Federal commissioner of taxation* [1990] 171 CLR 338 som Reimer anser vara vägledande, Reimer hänvisar också till *Lamesa Holdings BV* [1997] 77 FCR 597 samt *Crown Forest Industries Ltd v. Canada* [1995] 2 S.C.R. 802.

¹²¹ Reimer s. 39.

4.3 Listorna i artiklarna 5.2-5.4

I artikel 5(2) finns en inte uttömmande lista med exempel på vad som särskilt avses med fast driftställe.¹²² Listan motsvarar den i 2 kap. 29 § IL, med undantaget att fastighet som är lagertillgång inte finns med, samt att plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet, som regleras i artikel 5(3) utgör fast driftställe endast om den funnits mer än tolv månader. I IL finns inte någon sådan tidsbegränsning. Exempelen i artikel 5(2) är av prima facie-karaktär, det vill säga att de måste leva upp till rekvisiten i den generella definitionen för att konstituera fast driftställe.¹²³

Undantagslistan, det vill säga verksamheter av viss art där ett fast driftställe inte föreligger, återfinns i artikel 5(4). Verksamheterna i listan är ett undantag från den generella definitionen i artikel 5(1), det vill säga att även om verksamheten drivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet så konstituerar den inte ett fast driftställe om rekvisiten i artikeln är uppfyllda. Det utmärkande för de här verksamheterna är att de är av förberedande eller biträdande art, verksamheten anses därför inte ha tillräcklig anknytning till den avtalsslutande staten för att beskattning ska kunna ske där.¹²⁴

4.4 Fast driftställe genom ställföreträdare

Det finns fall där företag kan anses ha fast driftställe utan att verksamheten drivs från en stadigvarande plats. Förutsättningarna för detta regleras i artikel 5(5) som stadgar att om en person (juridisk eller fysisk) vanemässigt använder fullmakt för slutande av avtal i annan stat för ett företags räkning, ska företaget anses ha fast driftställe i denna andra stat. Denna bestämmelse kan vara aktuell då verksamhet ”outsourcas”, till exempel då kapitalförvaltningen drivs av en för företaget utomstående person. En förutsättning för detta är att personen är en såkallad ”beroende agent”. En beroende agent anses vara en person som inte är oberoende enligt artikel 5(6). En oberoende agent, såsom det stadgas i artikel 5(6) – exempelvis en kommissionär eller mäklare – konstituerar således inte fast driftställe.¹²⁵ För att fast driftställe ska föreligga genom agent, ska avtalen som denna ingår för företagets räkning, anknyta till företagets affärsverksamhet. Således ska ingångna avtal som endast utgör en del av företagets interna verksamhet, eller som endast är av förberedande eller biträdande art enligt artikel 5(4), inte konstituera fast driftställe. Avtalen ska dessutom, vanemässigt, slutas i den andra staten.¹²⁶

¹²² Se Bilaga.

¹²³ Kommentrar till artikel 5 p. 12.

¹²⁴ Kommentrar till artikel 5 p. 21.

¹²⁵ Kommentrar till artikel 5 p. 32.

¹²⁶ Kommentrar till artikel 5 p. 33 *tillägg 2005*.

Om en person som har fullmakt att förhandla samtliga delar av ett avtal, som är bindande för företaget, anses enligt kommentarerna personen använda sin fullmakt i denna stat även om avtalet skrivs under av en annan person i företagets hemviststat.¹²⁷ Det räcker dock inte att personen bara varit närvarande vid, eller deltagit i förhandlingarna. En sådan närvaro kan trots detta ha relevans när ”agentens” funktion ska utredas.¹²⁸

Vanemässigheten som redogjorts för är kopplad till de krav på varaktighet som redovisats ovan under avsnitt 4.1.2 – det vill säga att verksamhet av ren temporär natur inte konstituerar fast driftställe. Vanemässigheten ska ses i ljuset av typen av kontrakt och den verksamhet som principalen bedriver. Någon precis gräns för när agentens verksamhet övergår till ”annat än temporär” finns inte, men enligt kommentarerna ska samma krav som uppställs i kommentaren till artikel 5 p. 6 användas också vid fastställande av om en agent konstituerar fast driftställe och är kopplat till att företaget ska ha ”en skattemässig närvaro i landet”. Det är således inte tillräckligt att fullmaktshavaren sluter avtal vid isolerade händelser.¹²⁹ Värt att notera är att om det redan föreligger ett fysiskt fast driftställe enligt artiklarna 5.1 och 5.2 behöver ett ”agenttest” inte göras.¹³⁰

4.5 Förslag till ändringar i kommentarerna 2014

4.5.1 Allmänt om förslaget

Den 11 oktober 2011 publicerade OECD ett första förslag om ändringar i kommentarerna till artikeln om fast driftställe.¹³¹ Ändringarna beräknas att tas med i nästa uppdatering av modellavtalet 2014. Den 19 oktober 2012 publicerade man ett reviderat diskussionsunderlag som baserades på de synpunkter man fått.¹³² I förslaget diskuteras bland annat kontor i hemmet som fast driftställe och vad som menas med ”till förfogande för”. Nedan kommer att redogöras för de ändringar som föreslagits av OECD och som är relevanta för uppsatsens syfte.

¹²⁷ Kommentar till artikel 5 p. 32.

¹²⁸ Kommentar till artikel 5 p. 33 *tillägg 2005*.

¹²⁹ Det som åsyftas här är kravet på varaktighet, kommentar till artikel 5 p. 33.1 *tillägg 2003* jfr Kommentar till artikel 5 p. 6.

¹³⁰ Kommentar till artikel 5 p. 35.

¹³¹ Interpretation and application of article 5 (permanent establishment) of the OECD model tax convention 12 October 2011 to 10 February 2012.

¹³² OECD model tax convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (permanent establishment) 19 Oktober 2012 to 31 January 2013.

4.5.2 "Förfoga över"

Det har tidigare varit oklart vad som menas med termen "at the disposal of" i kommentaren, varför arbetsgruppen föreslagit en rad ändringar och tillägg i bland annat kommentar 4.2.¹³³ Bland annat är det beroende av att företaget har faktisk makt att nyttja lokalen (eng. "having the effective power to use that location") och hur stor närvaro företaget har på platsen.¹³⁴ Man belyser detta med en rad exempel. Om ett företag har exklusiv formell rätt att nyttja en lokal och om lokalen används endast för att bedriva den egna affärsverksamheten, anses företaget ha rätt att förfoga över lokalen i den mening som återges i kommentarerna. Detsamma blir fallet om ett företag har tillåtelse att använda en plats som tillhör ett annat företag och bedriver kontinuerlig (eng. "continuous") affärsverksamhet under en längre tid (eng. "extended period of time"). Om verksamheten emellertid är oregelbunden eller tillfällig (eng. "intermittent or incidental") anses platsen inte vara en plats för affärsverksamhet.

4.5.3 Kontor i hemmet som fast driftställe

Förslaget innehåller även ett införande av två nya punkter i kommentarerna till artikel 5 – punkterna 4.8 och 4.9. Enligt den nya kommentaren 4.8 ska inte, enbart den omständigheten att affärsverksamhet drivs från en individs hemmakontor och används av en individ som jobbar för företaget, leda till att företaget förfogar över platsen. Ett kontor i hemmet är med andra ord inte per automatik att se som disponibelt för företaget. Även här nämns verksamhet av oregelbunden eller tillfällig art, som ett exempel. Om ett kontor i hemmet däremot används regelbundet och kontinuerligt (eng. "regular and continuous") och det i övrigt är uppenbart att företaget är i behov av att individen jobbar hemifrån anses företaget förfoga över platsen. Här nämns också som exempel att omständigheterna ska vara sådana att företaget inte förser den anställde med ett annat kontor som den anställde behöver för att bedriva verksamheten.¹³⁵ I punkten 4.9 ges bland annat ett exempel på när ett företag inte anses förfoga över ett kontor i hemmet. Här nämns om en individ erbjuds lokaler i företagets etableringsstat, men där individen väljer att utföra det mesta av arbetet hemifrån. Det är då inte nödvändigt för företaget att verksamheten bedrivs från hemmet.

Det ges också exempel i artikeln när hemmet är till företagets förfogande. Här nämns en konsult som bedriver egen konsultverksamhet från ett kontor i hemmet. Man påtalar också att det oftast inte uppstår problem med kontor i hemmet eftersom: (1) den anställda ofta har ett eller flera driftställen att

¹³³ OECD model tax convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (permanent establishment) 19 Oktober 2012 to 31 January 2013 s. 5.

¹³⁴ OECD model tax convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (permanent establishment) 19 Oktober 2012 to 31 January 2013 s. 6.

¹³⁵ OECD model tax convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (permanent establishment) 19 Oktober 2012 to 31 January 2013 s. 9f.

”rapportera” till och (2) den verksamhet som bedrivs ofta är biträdande och således inte konstituerar fast driftställe enligt artikel 5(4)(e).¹³⁶ Det bör nämnas att förslaget främst inriktar sig på situationer där det föreligger ett anställningsförhållande mellan företaget och den som har kontor i hemmet. Man diskuterar inte hur det förhållandet att det är ägaren som också bedriver verksamheten påverkar bedömningen.

¹³⁶ OECD model tax convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (permanent establishment) 19 Oktober 2012 to 31 January 2013 s. 10.

5 Fast driftställe vid kapitalförvaltning i svensk praxis

5.1 RÅ 2009 ref. 91

5.1.1 Bakgrund

Målet rörde ett förhandsbesked om inkomstskatt för ett norskt bolag – X AS. A var bosatt i Sverige och ägde ett vilande, onoterat, norskt aksjeselskap (X AS). Styrelsen i bolaget utgjordes av A samt en norsk ledamot och avsikten var att styrelsen skulle ha sitt säte i Norge. Avsikten var också att bolaget inte skulle ha några anställda. Verksamheten skulle bestå endast av kapitalförvaltning och A avsåg att överlåta en aktiepost om 20 miljoner kronor i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag, där innehavet understeg 10 % av samtliga röster. Utdelningarna från aktierna skulle användas för inköp av aktier och andra värdepapper. Kapitalförvaltningen skulle bedrivas av A. Han skulle också, via en depå, lämna köp- och säljinstruktioner till banken antingen genom personligt besök eller via telefon från den platsen han befann sig på när han fann det lämpligt. Säljtransaktionerna uppgavs vara mellan 10 och 30 stycken per år, dock aldrig mer än 50. Man avsåg inte att ha ett kontor eller någon adress i Sverige.

Följande frågor ställdes till domstolen: (1) Har bolaget fast driftställe i Sverige? (2) Har bolaget hemvist i Sverige enligt artikel 4 i det nordiska skatteavtalet? (3) Kan, om Svaret på fråga 1 är jakande och sökanden anses ha hemvist i Norge, Sverige beskatta vinst vid avyttring av kapitalplaceringsaktie (som utgör kapitaltillgång) med stöd av artikel 13(3) i det nordiska skatteavtalet?

5.1.2 Skatterättsnämnden

5.1.2.1 Majoriteten

SRN menade att bolaget var en utländsk juridisk person och därmed begränsat skattskyldig i landet enligt 6 kap. 7 § IL. Enligt 6 kap. 11 § är bolaget skattskyldigt för inkomst som kan härledas till fast driftställe i Sverige. En förutsättning för att det ska vara fråga om fast driftställe enligt 2 kap. 29 § IL är att kapitalförvaltning för egen räkning omfattas av uttrycket näringsverksamhet. SRN menade att termen i 13 kap. IL har en långtgående innebörd. Man hänvisade bland annat till RÅ 2006 ref. 58 där termen även innefattade sådan verksamhet som består av kapitalförvaltning. Vidare

konstaterade SRN att reglerna om fast driftställe är utformade så att beskattningsrätten ska vara så vidsträckt att den motsvarar den som tillkommer Sverige enligt OECD:s modellavtal. Det var således SRN:s uppfattning att vägledning till tolkning i frågan kan hämtas från OECD:s modellavtal jämte kommentarer, här hänvisade SRN till praxis.¹³⁷

I artikel 5 i modellavtalet förstås fast driftställe som en stadigvarande plats för affärsverksamhet ("a fixed place of business") från vilken ett företags verksamhet, helt eller delvis, bedrivs. Begreppet affärsverksamhet ("business profits") definieras i avtalets artikel 7. I kommentarerna till denna artikel framgår att begreppet inkomst ("profits") har en vid innebörd när artikel 7 och avtalet i övrigt tillämpas. SRN menade att modellavtalet gav stöd åt att begreppet näringsverksamhet, så som det uttrycks i 2 kap. 29 § IL, inte bara ska omfatta inkomster och utgifter som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL utan också de utgifter och inkomster som avses i 2 § samma kapitel. Således kan verksamheten också utgöra fast driftställe i Sverige. Det var SRN:s mening att något fysiskt fast driftställe inte förelåg enligt grunderna i 2 kap. 29 § 1 st., då det inte fanns någon stadigvarande plats för affärsverksamhet. SRN menade istället att grunder för fast driftställe förelåg enligt bestämmelsens tredje stycke, eftersom A i relationen till banken hade rätt att ingå avtal med bindande verkan för företags räkning. Således ansåg man att hans behörighet att ingå avtal grundade sig i en fullmakt. Fråga 1 besvarades således jakande. Angående fråga 2 menade SRN att bolaget var bildat i Norge, där det även hade sin styrelse, bolaget fick således anses ha sin hemvist där enligt artikel 4.1 i det nordiska skatteavtalet.

Fråga 3 besvarades jakande, man ansåg således att Sverige, enligt artikel 13(3) i avtalet, hade rätt att beskatta vinst vid avyttrande av marknadsnoterade aktier. Detta hade sin grund i att bolaget ansågs bedriva rörelse enligt artikel 7 i det nordiska skatteavtalet. Man dömde i enlighet med motiveringen i första frågan. Av artikel 13(3) framgår att en avtalsslutande stat har rätt att beskatta vinst på grund av överlåtelse av lös egendom, om det föreligger ett fast driftställe enligt artikel 5 här i Sverige.

5.1.2.2 Skiljaktig André (ordf.)

André var skiljaktig i fråga om motiveringen på frågorna 1 och 3. Han menade att A får anses vara bolagets ägare och att han utgjorde företagsledningen, samtidigt som han själv utförde bolagets egentliga verksamhet. Med hänvisning till kommentarerna till artikel 5 punkterna 4 och 4.1 menade han att kraven för affärsverksamhet är lågt ställda. André menade vidare att A:s bostad utgjorde stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten delvis kom att bedrivas och att fast driftställe förelåg på den grunden enligt 2 kap. 29 § IL.

¹³⁷ Jfr. RÅ 1987 ref. 162, RÅ 1997 ref. 35 och RÅ 2001 ref. 38.

5.1.2.3 Skiljaktiga Pålsson och Werkell

De två skiljaktiga menade att ordalydelsen i 2 kap. 29 § syftade till aktiviteten näringsverksamhet och inte inkomstslaget näringsverksamhet.¹³⁸ Man frågade sig därefter om en tolkning av begreppet kunde gå utöver det som kan utläsas ur begreppets ordalydelse. Man menade att det framgår av kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal att ett fast driftställe förutsätter att den skattskyldige ”carries on a business” och att språkbruket i modellavtalet talar emot att kapitalförvaltning för egen räkning omfattas av artikel 5. De skiljaktiga var av den uppfattningen att hänvisningen till artikel 7 ger vid handen att det är den snävare definitionen av begreppet näringsverksamhet som kommer närmast innebörden i modellavtalet. Därför ansåg man att fast driftställe inte förelåg i det aktuella fallet.

5.1.3 Högsta förvaltningsdomstolen

HFD delade upp fråga 1 i två delar: ”Avser bolagets verksamhet näringsverksamhet vid tillämpning av bestämmelserna om fast driftställe i IL?” samt ”Finns det enligt IL ett fast driftställe i Sverige för verksamheten?”

Avser bolagets verksamhet näringsverksamhet vid tillämpning av bestämmelserna om fast driftställe i IL?

HFD konstaterade att juridiska personer endast har ett inkomstslag – näringsverksamhet – enligt 13 kap. 1 och 2 §§ IL. Man hänvisade till RÅ 2006 ref. 58 där det ansetts att ett aktiebolag, vid tillämpning av koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL, bedrev näringsverksamhet trots att någon verksamhet inte hunnit påbörjas och bolaget enbart förvaltade det inbetalade kapitalet. Man menade att kapitalförvaltning för egen räkning via bolag således utgör näringsverksamhet. Man ställde sig sedan frågan om uttrycken ”näringsverksamhet” och ”affärsverksamhet” i 2 kap. 29 § IL innebar någon begränsning till näringsverksamhet av visst slag. HFD hänvisade, liksom SRN, till modellavtalet och dess kommentarer och menade att fast driftställe enligt modellavtalets artikel 5 är ”a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”. Man konstaterade även att uttrycket ”business profits” har en vid innebörd.¹³⁹ Oavsett detta så ansåg HFD kort att den bestämning av termen näringsverksamhet som görs i 13 kap. IL gäller i de efterföljande kapitlen om näringsverksamhet och att uttrycket har samma innebörd i hela

¹³⁸ Efter ett inledande resonemang om ändringen från begreppet ”rörelse” i 2 kap. 29 § IL resonerade man kring innebörden av begreppet näringsverksamhet i 29 §. Man frågade sig vilken definition begreppet har i 29 §: ”inkomstslaget” näringsverksamhet (den vidare definitionen) som finns definierat i 13 kap. 1 § 1 st. 1 men. eller ”legaldefinitionen” för aktiviteten näringsverksamhet (den snävare definitionen) som återfinns i andra meningen samma stycke. Se SRN förhandsbesked 2008-10-20 dnr 99-07/D för det fullständiga resonemanget.

¹³⁹ Se kommentaren till artikel 7 p. 59 i 2008 års modellavtal, i 2010 års modellavtal återfinns kommentaren i p. 71 där det framgår att profits ”including all income derived in carrying on an enterprise”.

IL. Detta framgår av lagens systematik. Man ansåg därför att bolaget bedrev näringsverksamhet enligt 2 kap. 29 § IL.

Finns det enligt IL ett fast driftställe i Sverige för verksamheten?

Man konstaterade först att det krävs att verksamheten helt eller delvis bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Man menade att affärsverksamhet omfattas av sådan näringsverksamhet som det var fråga om i det aktuella fallet, eftersom införandet av rörelsedefinitionen i 2 kap 24 § IL inte föranledde några ändringar i bestämmelsen om fast driftställe. HFD menade, till skillnad från majoriteten i SRN och i likhet med skiljaktige André, att det kan räcka med att ett företag har ett visst utrymme till förfogande för att "place of business" ska föreligga. Man hänvisade här till punkterna 4 och 4.1 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal, där det inte krävs att företaget har någon formell juridisk rätt att använda de aktuella lokalerna, utan det räcker med att de rent faktiskt står till företagets förfogande och används i dess verksamhet. Det räckte således att bolaget ägdes av en fysisk person som är bosatt i Sverige, som själv kommer att bedriva kapitalförvaltningen genom köp- och säljinstruktioner bland annat från sitt hem. Det fanns enligt HFD inte någon anledning att anta att inte annat arbete med kapitalförvaltningen också bedrevs därifrån. A:s bostad ansågs således utgöra fast driftställe. Angående bolagets rättsliga hemvist gjorde HFD samma bedömning som SRN.

Angående *fråga 3* konstaterade HFD att om Sverige ska ha rätt att beskatta vinst på grund av avyttring av lös egendom, krävs det enligt det nordiska skatteavtalets artikel 13(3) att bolaget bedriver rörelse från ett fast driftställe till vilket aktierna är hänförliga. Man menade att i artikel 5(1) i det nordiska skatteavtalet används uttrycket affärsverksamhet (eng. "business") för att beskriva verksamheten som ska bedrivas från ett fast driftställe. Uttrycket anknyter, enligt HFD, till artikel 7 om beskattning av inkomst av rörelse (eng. "business profits"). Man nämner också att det i artikel 13(3) talas om rörelsetillgångar (eng. "business property"). Kopplingen mellan artiklarna, talade enligt HFD för att uttrycken ska ha samma innebörd. Man tittade också på modellavtalet, där uttrycket var ett och samma (business) i samtliga artiklar. HFD menade att affärsverksamhet och rörelse inte definieras i det nordiska skatteavtalet, varför den särskilda tolkningsregeln i artikel 3(2) aktualiseras. HFD tolkade således bestämmelsen enligt regleringen i IL.

Uttrycket affärsverksamhet återfinns i 2 kap. 29 § IL och uttrycket rörelse definieras i 2 kap. 24 § IL. Det begränsade användningsområdet för uttrycket rörelse i IL gör att man, enligt HFD, får falla tillbaka på regleringen i 2 kap. 29 § IL och hänvisar tillbaka till svaret på fråga 1. Således ansåg man att bolaget har fast driftställe i Sverige och att Sverige har beskattningsrätt på vinst vid avyttring av kapitalplacersaktie som utgör näringsstillgång.

5.1.4 Sammanfattning och något om doktrinen

Det kan först konstateras att det rått stor oenighet i framförallt SRN där inte mindre än tre olika tolkningar gjordes. Det sagda tyder på att tolkningen av de olika bestämmelserna inte varit helt lätt. Domen är prejudikatbildande och HFD fastslog hur termerna näringsverksamhet och affärsverksamhet ska tolkas, såväl i 2 kap. 29 § IL som i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. HFD menade att uttrycket näringsverksamhet har samma innebörd i hela IL, således begränsar inte begreppet till verksamhet av visst slag i 2 kap. 29 § IL. Vidare har man gett uttrycket affärsverksamhet samma innebörd som begreppet näringsverksamhet genom punkten 59 i kommentaren till artikel 7 i 2008 års modellavtal.¹⁴⁰ Tolkningen av begreppen affärsverksamhet och rörelse i det nordiska skatteavtalet gjordes, efter att domstolen menade att uttrycken inte definierades i avtalet, i enlighet med intern rätt. HFD har således använt sig av den särskilda tolkningsregeln i artikel 3(2) i skatteavtalet, för att tolka en bestämmelse i avtalet. Man ansåg också att kontor i hemmet kan utgöra stadigvarande plats för affärsverksamhet. Det kan också konstateras att HFD, vid tolkningen av det nordiska skatteavtalet använt sig av det modellavtal som var aktuellt vid rättstillämpningen och inte det modellavtal som var aktuellt vid avtalstidpunkten.

Jernkrok konstaterar i en artikel i *Skattenytt* att HFD fäster för stor vikt vid kommentaren till artikel 7 i modellavtalet, vid sin tolkning av den svenska interna rätten, samtidigt som man tolkar motsvarande bestämmelse i skatteavtalet i enlighet med intern rätt. Det faktum att det tydligt markeras en skillnad mellan näringsverksamhet och verksamhet i koncernbidragssammanhang, leder enligt Jernkrok till att samma distinktion också borde kunna göras mellan begreppen näringsverksamhet och affärsverksamhet i fråga om fast driftställe. Det ligger i hans mening närmre till hands att likställa affärsverksamhet med begreppet rörelse.¹⁴¹ Jernkrok får till viss del medhåll i en artikel i *SvSkT* där artikelförfattarna finner det främmande att HFD, genom sin tolkning, sätter ett likhetstecken mellan det interna näringsverksamhetsbegreppet och begreppet affärsverksamhet i modellavtalet. Artikelförfattarna anser också att det är anmärkningsvärt att en verksamhet som kapitalförvaltning, där det inte krävs plats för utövandet, kan konstituera ett fast driftställe genom ett kontor i hemmet.¹⁴²

Domen har också diskuterats i ljuset av de förslag till ändringar som förväntas göras i 2014 års upplaga av modellavtalet.¹⁴³ Ramber konstaterar att de svenska domstolarna verkar ha ett dynamiskt förhållningssätt till modellavtalet – så länge innehållet i kommentarerna inte ändras i sak – både vad gäller tolkningen av intern rätt och skatteavtal. Ramber noterar sedan en viktig skillnad mellan det aktuella rättsfallet och förslaget; det faktum att

¹⁴⁰ I 2010 års modellavtal återfinns samma kommentar i punkten 71.

¹⁴¹ Jernkrok, ”Fast driftställe på grund av kapitalförvaltning i utländsk juridisk person”, *Skattenytt*, nr 7-8 2010 s. 561f.

¹⁴² Andersson och Grönlund, ”Kapitalförvaltning och fast driftställe”, *SvSkT* 2010:3.

¹⁴³ Ramber, ”RÅ 2009 ref 91 i ljuset av förslaget till ändring av kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal”, *SvSkT*, 2012:5.

förslaget i huvudsak utgår från att individen är anställd och inte ägare. Enligt hans mening bör ett sådant förhållande emellertid inte automatiskt leda till att företaget disponerar ett kontor i hemmet. Ramber fokuserar sedan på om åtgärderna varit oregelbundna eller tillfälliga (eng. ”intermittent or incidental”). Domstolens motivering, menar Ramber, tyder på att utgången inte hade blivit den samma med de nya kommentarerna, men att det för att avgöra frågan slutligt behövs mer information kring verksamheten. Det är, enligt Ramber, troligt att HFD vid en sådan utgång hade dömt i likhet med SRN och konstaterat att fast driftställe istället förelåg genom fullmakt.¹⁴⁴

5.2 Kammarrätten i Stockholm dom den 19 juli 2010 i mål 1580-1581-08

5.2.1 Omständigheter i målet

A, bosatt i Sverige, sålde den 19 december 2000 ett av honom helägt telekombolag (Telekombolaget) till ett annat av A helägt aktiebolag AB1 för underpris. AB1 sålde i sin tur, den 28 december 2000, Telekombolaget till AB2 för samma summa. AB2 ägdes av ett nybildat belgiskt bolag (X BVBA) som A ägde till 99 procent. AB2, och indirekt då även Telekombolaget, såldes den 15 mars 2001 av X BVBA till en extern köpare för marknadspris.

A utgjorde, tillsammans med två personer verksamma i Belgien, styrelsen i X BVBA. Firman tecknades av två ledamöter i förening. Beslutet om försäljning fattades av styrelsen i Belgien och undertecknandet av försäljningsavtalet skedde i Telekombolagets lokaler i Sverige. I målet framgick även att A redan under hösten år 2000 hade bestämt sig för att sälja Telekombolaget och att denna försäljning, efter en omstrukturering av ägandet, skulle genomföras via ett belgiskt holdingbolag. I samband med försäljningen hade A också upprättat ett avtal om rådgivning med ett svenskt rådgivningsbolag. I övrigt fanns uppgifter om att X BVBA lånat ut kapital till A under år 2001 och att bolaget bedrivit kapitalförvaltning. Den verksamheten som bedrivits i bolaget ansågs av skatteverket vara ringa.

5.2.2 Kammarrättens avgörande

Kammarrätten hänvisade till 2 kap. 29 § IL samt artikel 5 i skatteavtalet mellan Sverige och Belgien. Man menade att den verksamhet som X BVBA bedrivit utgjorde näringsverksamhet och affärsverksamhet ”närmast” i form av kapitalförvaltning.

¹⁴⁴ Ramber, ”RÅ 2009 ref 91 i ljuset av förslaget till ändring av kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal”, *SvSKT*, 2012:5 s. 515ff.

Frågan som kvartstod var om verksamheten bedrivits från ett fast driftställe i Sverige. Kammarrätten konstaterade att A redan under hösten 2000 och innan bildandet av X BVBA, bestämt sig för att sälja Telekombolaget. Man menade att de två belgiska styrelseledamöterna således måste anses haft ett begränsat inflytande över de beslut som berörde X BVBA. Man menade att samma förhållande rådde i X BVBA:s övriga verksamhet. Kammarrätten menade därför att A hade det reella inflytandet i bolaget och att han därför utgjorde den verkliga företagsledningen. Den huvudsakliga inkomsten har kommit från försäljningen av Telekombolaget.

A var bosatt i Sverige under de aktuella åren och hans bostad i Sverige ansågs utgöra en stadigvarande plats för X BVBA:s affärsverksamhet. Kammarrätten hänvisade här till RÅ 2009 ref. 91. Man ansåg att de ifrågakvarande inkomsterna var hänförliga till det fasta driftstället och menade att Sverige hade beskattningsrätt enligt såväl IL som skatteavtalet mellan Sverige och Belgien.

5.2.3 Sammanfattning och något om doktrinen

I det aktuella målet ansåg man, precis som HFD i RÅ 2009 ref. 91, att individens bostad var att se som ett fast driftställe. Man konstaterade först, utan att precisera, att A bedrivit verksamhet i form av kapitalförvaltning. Den största skillnaden jämfört med HFD:s dom ligger tillsynes i omfattningen av kapitalförvaltningen. De uppgifter som kommer fram i målet är att X BVBA bedrivit ringa verksamhet. Man menade också att A utgjorde den verkliga företagsledningen, vilket troligtvis anknyter till begreppen ”place of management” i artikel 5(2)(a) modellavtalet och ”plats för företagsledning” i 2 kap. 29 § 2 st. IL. Det är intressant att man inte ansett att styrelsen utgjort plats för ledningen, utan istället ansett att A:s bostad utgjorde denna. Man berörde inte heller om de aktuella transaktionerna utförts från A:s bostad. För sakens skull är det värt att påminna om att verksamheten, för att konstituera fast driftställe, också måste uppfylla kraven i den generella definitionen även om man anser att företags ledning finns på en viss plats.

Berndt menar i en artikel i Skattenytt att man kan tolka Kammarrättens dom som att verksamhetskravet för kapitalförvaltning är mycket lågt ställt, det vill säga, det krävs inte mycket aktivitet från bolagets sida för att fast driftställe ska komma ifråga. Att kammarrätten inte behandlar förhållandet om A haft fullmakt eller inte, menar Berndt tyder på att försäljningen av Telekombolaget via AB2 inte har varit avgörande för bedömningen av det fasta driftstället. Däremot verkar detta förhållande vara avgörande för bestämmandet av verklig ledning. Han menar vidare att det är olyckligt att Kammarrätten inte motiverar sitt domslut ytterligare i frågan hur en bedömning av verklig ledning ska gå till. Begreppet verklig ledning återfinns i modellavtalets artikel 4(3), vid tillämpning av avtalet när en person har hemvist i mer än en avtalsslutande stat. I IL bestäms obegränsad skattskyldighet i lagens 6 kap. 3 § genom i första hand registrering. I

modellavtalet, liksom i IL, har därför begreppet verklig ledning enligt Berndt ett begränsat tillämpningsområde.¹⁴⁵

5.3 Kammarrätten Göteborg dom den 29 november 2012 i mål 68-70-11

5.3.1 Omständigheter i målet

Skatteverket beslutade att för taxeringsåren 2005-2006 samt 2006 påföra X BVBA inkomst av näringsverksamhet. X BVBA yrkade på att Skatteverkets beslut skulle upphävas, samt krävde ersättning för ombudskostnader. X BVBA bildades av A år 2000 i Belgien och bedrev investeringar i onoterade rörelsedrivande bolag, samt värdepappersrörelse. A ingick, tillsammans med två andra i X BVBA:s styrelse, det var emellertid Skatteverkets uppfattning att de två andra styrelseledamöterna endast var en papperskonstruktion och att det i realiteten var A som fattade besluten i bolaget. Skatteverket menade att kapitalförvaltningen bedrivits genom kontakt till banker i Schweiz och Luxemburg via Internet. Skatteverket menade vidare att A ensam haft tillgång till bankernas e-tjänst och att kontakten med övriga styrelseledamöter skett via fax, från A Tryckeri AB:s lokaler, vilka A haft tillgång till. Skatteverket menade också att A använt sig av fullmakt för att köpa och sälja aktier för X BVBA:s räkning.

X BVBA menade att all förvaltning för de aktuella åren varit diskretionär.¹⁴⁶ Några köp- eller säljinstruktioner hade således inte lämnats genom bankens internetjänst. Syftet med tjänsten var istället att A skulle kunna ta del av kontoutdrag.

5.3.2 Kammarrättens avgörande

Kammarrätten menade att bolaget såsom utländsk juridisk person är begränsat skattskyldigt i Sverige. Bolaget är skattskyldigt för sådana inkomster som hänförs till ett fast driftställe i Sverige. Kammarrätten konstaterade att frågan i målet är om det finns grund för att skönsmässigt påföra bolaget inkomst av näringsverksamhet hänförlig till fast driftställe.

Kammarrätten menade att kapitalförvaltningen utgjorde näringsverksamhet i den mening som avses i 2 kap. 29 § IL och hänvisade här till RÅ 2009 ref. 91. Frågan var om denna verksamhet, helt eller delvis, hänförde sig till ett fast driftställe i Sverige. Man konstaterade först att bolaget inte haft något kontor eller annan fysisk plats för verksamhetens bedrivande i Sverige. Man menade emellertid att det inte finns något krav att bolaget äger, hyr eller har

¹⁴⁵ Berndt, ”Rättsfallskommentar – Kammarrättens i Stockholm dom den 19 juli 2010 i mål 1589 -1581- 08”, *Skattenytt*, nr 11 2010 s. 806ff.

¹⁴⁶ Löpande placeringsbeslut fattas inom avtalade ramar av den förvaltare som tillhandahåller tjänsten.

annan formell rätt att använda en lokal eller visst utrymme för att det ska vara fråga om en stadigvarande plats för affärsverksamhet: ”[...]det räcker att bolaget rent faktiskt har haft ett utrymme till sitt förfogande.” Man hänvisade här till RÅ 2009 ref. 91. Med hänsyn till det som framkommit i målet, menade kammarrätten att det inte fanns anledning att ifrågasätta att bolaget haft avtal om annat än diskretionär förvaltning, samt att inga transaktioner utförts från Sverige genom bankernas internetjänster.

Kammarrätten menade att Skatteverket inte förmått göra det sannolikt att bolagets kapitalförvaltning helt eller delvis bedrivits av A från en stadigvarande plats. Skatteverket har inte heller gjort det sannolikt att A använt sig av fullmakt för att ingå avtal för bolagets räkning. Det har inte heller visats att A ensam ska anses utgöra bolagets företagsledning. Någon grund som konstituerade fast driftställe i Sverige fanns således inte varför, de av Skatteverket, skönsmässigt påförda inkomsterna undanröjdes. Domen överklagades inte och har således vunnit laga kraft.

5.3.3 Sammanfattning

Målet rör bland annat frågan om diskretionär förvaltning ska ge upphov till ett fast driftställe för kapitalförvaltning i Sverige. Man menade, utan att hänvisa till någon bestämmelse, att avtal om diskretionär förvaltning inte konstituerar fast driftställe och att inte heller några transaktioner skett från Sverige. Även om avtalet var tecknat med utländska banker så uppstår en intressant fråga; hade utgången blivit en annan om avtalet hade ingåtts med svenska banker? Den omständigheten att den i Sverige bosatta ägaren hade tillgång till Internetjänster för att kontrollera saldo konstituerade inte heller ett fast driftställe för näringsverksamhet i Sverige.

6 Analys

6.1 Inledning

I det följande kommer det material som presenterats i uppsatsens empiriska del att analyseras ingående. Avsnitten följer i stort samma ordning som den empiriska delen, men avsnitten kommer till följd av ämnets karaktär att inkludera material från samtliga kapitel. I kapitlets avslutande avsnitt presenteras min uppfattning om vad som framkommit av uppsatsen och vilka slutsatser man kan dra av detta.

6.2 Tolkning och tillämpning av internationell skatterätt

6.2.1 Att tillämpa skatteavtal

Här ska något kortfattat redogöras för modellavtalets, samt kommentarernas rättsliga ställning i förhållande till svenska skatteavtal. De tre punkter som redogjorts för i avsnitt 2.1 fungerar som en bra vägledning för vidare analys.

Den interna rätten utgör alltid yttersta ramen för beskattningsrätten, således kan beskattning inte ske om det inte föreligger ett beskattningsanspråk enligt intern rätt. Här kommer också den gyllene regeln in som stadgar att ett skatteavtal aldrig kan utvidga en stats beskattningsrätt. Således måste först fastställas att ett fast driftställe föreligger enligt 2 kap. 29 § IL. Därefter tolkas det aktuella skatteavtalet för att se om det föreligger några inskränkningar i beskattningsrätten. Avslutningsvis tillämpas den interna rätten med de inskränkningar som föreligger enligt det aktuella skatteavtalet.

6.2.2 Modellavtalet som rättskälla

Det har konstaterats att modellavtalet i sig inte är en bindande rättslig akt för avtalsparterna. Det sagda beror på att modellavtalet i sig inte utgör traktaten. Som vid all avtalstolkning är det avgörande att fastställa parternas gemensamma avsikt med avtalet. Detta görs, enligt Wienkonventionen, i första hand med hjälp av avtalstexten som sådan, det vill säga det aktuella skatteavtalet. När oklarheter uppstår, eller när bekräftelse på en mening söks, kan andra tolkningsmedel användas. Med det sagt kan konstateras att kommentarerna ändå har en viss rättslig ställning för de avtal vilka till stora delar är utformade enligt OECD:s modellavtal, eftersom det får antas utgöra avtalsparternas vilja. I doktrinen tvistas det om hur modellavtalet ska klassificeras. Man är däremot rörande överrens om att kommentarerna har stor betydelse när det kommer till tolkningen av skatteavtal vilka har modellavtalet som förlaga. Denna uppfattning bygger bland annat på att HFD i ett flertal avgöranden har använt sig av modellavtalet som

tolkningsmedel för skatteavtal, samt formuleringen i modellavtalet.¹⁴⁷ Som nämnts tidigare är den exakta klassificeringen av kommentarerna för den här uppsatsens vidkommande av mindre betydelse. I Englandsfararmålet fastställde HFD ett antal grundprinciper för avtalstolkning och användandet av artikel 3(2) i modellavtalet. Man konstaterade att en extensiv tolkning ska göras innan man tolkar ett uttryck i enlighet med den interna rätten. I Luxemburgmålet menade man att avtalsparternas avsikt kan utläsas i de riktlinjer som uppställs i modellavtalet. Det står också med hänvisning till övriga presenterade rättsfall således klart att modellavtalets kommentarer har ett mycket stort inflytande på hur de svenska skatteavtalen ska tolkas. Den slutsats som kan dras av detta är att HFD:s förhållningssätt till kommentarerna är som lägst åtminstone statistiskt.

När det gäller frågan om vilket rättskällevärde ändringar och tillägg i kommentarerna ska ha för befintliga avtal är rättsläget något oklart. I rekommendationen från OECD:s råd förespråkas en rent ambulatorisk tolkningsmetod. I introduktionsavsnittet är bedömningen något mer nyanserad och man menar där att redan slutna avtal så långt som möjligt ska tolkas i enlighet med ändringar. Den praxis som presenterats ger en viss vägledning. I Luxemburgmålet sökte man ledning i senare kommentarer, då det modellavtal som var aktuellt för avtalet inte gav vägledning. Det senare modellavtalet gav inte heller någon vägledning, varför man inte heller tillämpade detta. Att som Sallander säga att förfarandet innebär att HFD har ett ”försiktigt ambulatoriskt synsätt” baserat på detta, är enligt min mening att läsa in för mycket i ett enda rättsfall. Främst därför att HFD inte tagit ställning i tolkningsfrågan och således inte värderat den hypotetiska kommentarens rättskällevärde. I RÅ RÅ 2001 ref. 38 som behandlar reglerna om fast driftställe, använde sig HFD av 1992 års kommentarer vid tolkning av 1965 års skatteavtal. Det är dock oklart om en tillämpning av de kommentarer som var aktuella vid avtalets ingående hade ändrat utgången i målet. HFD:s ovilja att tillämpa de aktuella kommentarerna (det bör här påtalas att förstainstansen i målet tillämpade en äldre version av modellavtalet, men kom till samma slutsats som HFD) tyder på att det inte spelar någon roll vilka kommentar som varit aktuella vid avtalets ingående. Även i RÅ 2009 ref. 91 använde HFD en senare upplaga av kommentarerna, här hade däremot utgången i målet troligtvis blivit densamma, eftersom de tillämpade kommentarerna även återfinns i äldre modellavtal. Det sagda tyder ändå på att HFD inte är främmande för att tillämpa ett ambulatoriskt tolkningsförfarande, eftersom man inte berört konsekvenserna av en sådan tillämpning. Den metod som har störst stöd i den presenterade doktrinen är att kommentarer som utgör förtydliganden, det vill säga sådant som inte ändrar betydelsen av artikeln, kan användas vid tolkning av en artikel i ett skatteavtal. Det sagda kan ses som en medelväg mellan rekommendationen från OECD:s råd och introduktionsavsnittet. Det synsättet präglas av en sorts logik, då det har konstaterats att modellavtalet inte i sig är rättsligt bindande, utan fungerar som ett tolkningsmedel till befintliga skatteavtal. Ändringen bör således kunna användas om den inte uttryckligen motsäger

¹⁴⁷ Se avsnitten 2.4.7 och 3.3.

en äldre kommentar eller frångår en artikels materiella innehåll. Ett sådant synsätt kräver dock att varje användande av en sådan kommentar värderas mot innehållet i det aktuella avtalet och de kommentarer som var gällande när avtalet undertecknades. Ett sådant förhållningssätt motsägs inte av den praxis som presenterats, men det går inte heller att finna fullt stöd för det, varför man ändå bör vara restriktiv i användandet av senare kommentarer för att fastställa ett begrepp i ett befintligt skatteavtal.

En annan fråga som uppkommit i den empiriska delen är huruvida modellavtalet kan användas som tolkningsmedel för den interna bestämmelsen om fast driftställe i 2 kap. 29 § IL. HFD grundade bland annat sitt ställningstagande angående termen affärsverksamhet på modellavtalet och dess kommentarer. Det som talar för att ett sådant förfarande är möjligt, är att det i förarbetena tydligt framgår att lagstiftarens vilja varit att de interna reglerna, ska vara samstämmiga med den beskattningsrätt Sverige har enligt ingångna skatteavtal, samt att de interna reglerna ska bygga på samma principer som OECD:s modellavtal. Uttalandet ger således stöd för att tolkning av den interna bestämmelsen ska göras i enlighet med modellavtalet, eftersom lagstiftarens vilja (om än indirekt) framgår av modellavtalets kommentarer. Eftersom Sverige ingått avtal som bygger på OECD:s modellavtal och dessa avtal införlivats i svensk rätt genom en införlivandelag, utgör de svensk rätt. Då modellavtalet har betydelse för tolkning av dessa avtal, borde kommentarerna också kunna tillämpas på intern svensk skatterätt som anknyter till modellavtalet, eftersom de redan har godkänts som rättskälla vid tolkning av annan svensk rätt. Detta synsätt får också stöd i de rättsfall som presenterats i avsnitt 3.4. I RÅ 1998 not. 188 tolkade man bestämmelsen i dåvarande KL mot bakgrund av modellavtalet. I RÅ 2001 ref. 38 tog man inte ställning till om de interna bestämmelserna om fast driftställe var uppfyllda och likställde således bestämmelserna i modellavtalet med den interna rätten.

Nästa fråga blir om det går att tolka de svenska bestämmelserna ambulatoriskt. En sådan metod bör enligt min mening användas restriktivt och i enlighet med sedvanlig skatterättslig lagtolkning – framförallt om den skattskyldige missgynnas – av två anledningar; (1) lagstiftaren ger inte uttryck för att bestämmelserna utan inskränkningar ska likställas med ändringar i modellavtalets kommentarer och (2) det är svårt för den skattskyldige att förutse de skattemässiga konsekvenserna om kommentarerna används som rättskälla i den interna rätten. En allt för extensiv tolkning av skatterättsliga bestämmelser bör i största mån undvikas.¹⁴⁸ Den aspekten att en skattskyldig missgynnas av en sådan tolkning får ytterligare en dimension med tanke på den gyllene regeln, det vill säga att ett skatteavtal aldrig kan utöka ett lands beskattningsrätt. Att då använda modellavtalet för att utvidga den svenska beskattningsrätten rimmar illa med de svenska skatteavtalens grundregel.

¹⁴⁸ Jfr den skatterättsliga legalitetsprincipen – ”nullum tributum sin lege” – ingen skatt utan lag.

6.3 Hur ska de interna reglerna om fast driftställe tolkas?

6.3.1 Allmänt

Uppsatsens frågeställning aktualiserar två kärnfrågor: (1) Utgör kapitalförvaltning genom utländsk juridisk person näringsverksamhet och affärsverksamhet? (2) Kan ett kontor i ägarens eller den anställdas bostad utgöra en stadigvarande plats för affärsverksamhet? I det följande avsnittet kommer en tolkning av de interna bestämmelserna, utan anlitande av modellavtalet, att göras. Till att börja med kan konstateras att utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga i Sverige. Utländska juridiska personer är således inte skattskyldiga för kapitalförvaltning, såvida denna inte kan härledas till inkomst från ett fast driftställe enligt 6 kap. 11 § 1 st. 1 p. IL. Det torde finnas två sätt att angripa kapitalförvaltning genom en utländsk juridisk person: (1) genom den generella definitionen i 2 kap. 29 § 1 st. IL och (2) om någon är verksam för näringsverksamhet i Sverige och regelmässigt använder fullmakt för att ingå avtal för verksamhetens innehavare enligt stipuleringen i 2 kap. 29 § 3 st. IL. Som nämnts tidigare har man vid tillkomsten av bestämmelsen resonerat att de interna bestämmelserna ska korrespondera med beskattningsrätten enligt de skatteavtal Sverige ingår. Därför har bestämmelsen fått en utformning som liknar den i OECD:s modellavtal. Någon närmare förklaring hur bestämmelserna ska tolkas finns inte att tillgå i förarbetena. Det kan emellertid konstateras att ett antal ändringar gjordes i samband med skattereformen. Rörelsebegreppet utgick och ersattes med näringsverksamhet. Det tidigare inkomstslaget rörelse innefattade inte inkomster hänförliga till kapitalförvaltning, i motsats till inkomstslaget näringsverksamhet som innefattar alla typer av inkomster som uppkommer i en juridisk person.

6.3.2 Fast driftställe i IL?

Det står klart att värdepappersrörelse omfattas av definitionen av näringsverksamhet i 13 kap. 1 § – då en sådan verksamhet uppfyller kraven på en yrkesmässig och självständig förvärvsverksamhet. En sådan verksamhet konstituerar således fast driftställe om den i övrigt uppfyller de rekvisit som uppställs i 29 kap 2§ 1 st. IL. Vad gäller kapitalförvaltning är rättslaget mer osäkert. Vid en jämförelse mellan 13 kap. 1 och 2 §§ IL (och även vid en jämförelse mellan första och andra meningarna i 1 §) kan man få uppfattningen att kapitalförvaltning inte utgör en näringsverksamhet, även om inkomster från kapitalförvaltning beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Begreppet näringsverksamhet i den interna skatterätten har således tillsynes två betydelser – dels ett inkomstslag där kapitalförvaltning inräknas, dels ett verksamhetskrav/aktivitetskrav där

kapitalförvaltning för egen räkning inte inräknas.¹⁴⁹ Frågan blir om begreppet verkligen kan delas upp i ett verksamhetskrav och ett inkomstslag, eller om 1 och 2 §§ ska läsas tillsammans när juridiska personers skattskyldighet behandlas. För de som bedriver näringsverksamhet i annat än juridisk person, ingår inte kapitalförvaltning i näringsverksamheten. Ur den aspekten står det klart att det finns två definitioner av begreppet. Anledningen till införandet av tilläggsdefinitionen i 2 § har enligt förarbetena varit att även räkna in andra inkomster i verksamheten för juridiska personer. Paragrafen står också under rubriken ”juridiska personer” och det finns i övrigt inget som talar för att näringsverksamhet ska vara uppdelat i ett verksamhetskrav och ett inkomstslag. Bestämmelsen i 2 kap. 24 § talar också för att kapitalförvaltning är en form av näringsverksamhet då det i bestämmelsen formuleras att ”med rörelse avses *annan* [min kursiv] näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar”. Denna formulering tyder på att sådana verksamheter normalt ingår i näringsverksamhetsbegreppet. Dessutom menade HFD i RÅ 2006 ref. 58 att passiv kapitalförvaltning, vid tillämpning av koncernbidragsreglerna, utgjorde näringsverksamhet. Det sammanlagda talar för att det bara finns en typ av näringsverksamhet – ett inkomstslag – och i detta inkomstslag inräknas för juridiska personer kapitalförvaltning. Något som till viss del talar emot ett sådant resonemang är att lagstiftaren, när de vid ändringen av 2 kap. 29 § IL, ersatte rörelse med näringsverksamhet, menade att ändringen endast var redaktionell. Det tyder på att lagstiftaren varit av uppfattningen att kapitalförvaltning, vid tillämpning av definitionen i 29 §, inte konstituerar fast driftställe. Oavsett vilket måste ledning först sökas i lagtextens ordalydelse och systematik. En sådan tolkning måste i min mening gå före en subjektiv tolkning där förarbetena konstitueras, särskilt när de båda tolkningsmetoderna motsäger varandra. HFD har emellertid inte använt sig av en sådan tolkningsmetod när de tolkat begreppet stadigvarande plats för affärsverksamhet, vilket tyder på att en extensiv tolkning ändå ska göras. Således borde också begreppet näringsverksamhet kunna tolkas extensivt och härledas tillbaka till begreppet rörelse, med resultatet att begreppet näringsverksamhet inte ska inbegripa kapitalförvaltning. Skillnaden här är att begreppet stadigvarande plats för affärsverksamhet inte går att tolka semantiskt eller systematiskt, eftersom begreppet inte återfinns i någon annan bestämmelse. Det är ett uttryck som är hämtat från de svenska skatteavtalen. Oavsett lagstiftarens intention med ändringen i bestämmelsen står det i och med domen i RÅ 2009 ref. 91 klart att lagstiftaren – möjligen omedvetet – utvidgat den svenska beskattningsrätten för fysiska fasta driftställen.

När det gäller begreppet stadigvarande plats för affärsverksamhet kan man konstatera att det är en omskrivning av begreppet ”fixed place of business” i modellavtalet. Den svenska översättningen är hämtad från de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen. Den i förarbetena knapphändiga

¹⁴⁹ Jfr här också de skiljaktiga Pahlsson och Werkell i SRN:s förhandsavgörande i RÅ 2009 ref. 91.

motiveringen och hänvisningen till modellavtalet inbjuder till att använda kommentarerna som tolkningsdatum även för de interna bestämmelserna.

HFD menade att begreppen näringsverksamhet och affärsverksamhet ska ha samma innebörd. Det går av ordalydelsen i bestämmelsen inte att finna stöd för en sådan mening. Inte heller i förarbetena till bestämmelsen. HFD menade istället att eftersom införandet av rörelsedefinitionen i 2 kap. 24 § IL inte föranledde några ändringar i bestämmelsen får uttrycket affärsverksamhet omfatta även sådan näringsverksamhet som kapitalförvaltning utgör. Resonemanget är logiskt i det avseendet, att om lagstiftarens intention varit att kapitalförvaltning inte skulle inbegripas i ett fysiskt fast driftställe får man förutsätta att man också ändrat ordalydelsen i 2 kap. 29 § IL. HFD har således, så långt det är möjligt, använt sig av en systematisk tolkning enligt intern rätt när det gäller de svenska bestämmelserna, något som skiljer sig från övriga presenterade rättsfall som behandlar fast driftställe. Begreppet stadigvarande plats har emellertid tolkats med hjälp av modellavtalet.

Som nämndes ovan kan kapitalförvaltning genom utländsk juridisk person även angripas med fullmaksregeln i 2 kap. 29 § 3 st. IL. I bestämmelsen återfinns inte begreppet näringsverksamhet och inte heller begreppet affärsverksamhet, det finns inte heller ett krav på en stadigvarande plats. Har man således konstaterat att kapitalförvaltning innefattas av begreppet näringsverksamhet, begränsas inte bestämmelsens tillämplighet av den utförda verksamheten. Majoriteten i SRN använde sig av ifrågavarande bestämmelse när de konstaterade att fast driftställe förelåg enligt intern rätt i RÅ 2009 ref. 91. Här blir problematiken en annan, nämligen om personen som förvaltar bolagets kapital kan anses *regelmässigt* använda fullmakt att ingå avtal för verksamhetens innehavare. Någon systematisk tolkning av detta begreppet går inte heller att göra.

Således kvartstår, efter sedvanliga skatterättsliga lagtolkningsmetoder, ett antal obesvarade frågor, där ledning måste sökas i modellavtalet.

6.4 Kapitalförvaltning i OECD:s modellavtal

I följande avsnitt kommer frågeställningen besvaras utifrån hur HFD tillämpade de olika artiklarna i det nordiska skatteavtalet. Frågeställningen kommer i huvudsak att besvaras utifrån OECD:s modellavtal och inte utifrån tillämpligt skatteavtal. HFD hade att svara på två huvudfrågor, vi bortser här från hemvistfrågan, då det står klart att ett utländskt bolag inte har hemvist i Sverige enligt intern rätt, eftersom bolaget inte är registrerat här.¹⁵⁰ Har ett bolag som bedriver kapitalförvaltning från ett kontor i ägarens

¹⁵⁰ Jfr 6 kap. 3 § IL.

hem fast driftställe i Sverige? Kan Sverige i sådant fall beskatta vinst vid avyttring av kapitalplaceringsaktie? Förekomsten av ett fast driftställe, är som nämnts tidigare, en nödvändighet för att Sverige ska kunna beskatta vinsterna enligt fördelningsartiklarna i modellavtalet.

Den generella definitionen av ett fast driftställe är uppdelad i tre rekvisit:

1. Det måste finnas en plats för affärsverksamhet
2. Platsen måste vara stadigvarande
3. Företagets affärsverksamhet måste bedrivas från denna plats

Kommentarerna till artikel 5 i modellavtalet inriktas främst på att besvara vad som åsyftas med stadigvarande plats för affärsverksamhet, utan att egentligen svara på vilka typer av verksamhet som utgör affärsverksamhet (eng. "business"). Uttrycket har genom uppsatsen visat sig vara mer svårdefinierat än OECD har förutsett. Reimer menar att en modellavtalskonform tolkning kan och ska göras av en rad olika anledningar. Bland annat hänvisar han till ett avgörande från Australien och använder den definitionen som framkommit där. Han påtalar vidare att en alltför nationellt präglad tolkning av modellavtalet leder till en oönskad rättsosäkerhet. Detta uttalande bör i min mening, ensamt, ses som ett uttryck för de lege ferenda, framförallt eftersom det inte finns någon internationell skattedomstol och att Australien och andra länder inte heller äger något tolkningsföreträde vad gäller internationell skatterätt. Rättsfallen kan således inte användas som ett internationellt prejudikat. Dessutom är Australien och Kanada common law-länder, vilket ytterligare försvårar en applicering av rättsfallen på svensk rätt. Det finns emellertid en rad andra faktorer som talar för att en modellavtalskonform tolkning av begreppet ändå bör göras i förhållande till svensk rätt – och då framförallt HFD:s tidigare uttalanden om skatteavtalsolkning, men även modellavtalets utformning och de tolkningsprinciper som uppställs i Wienkonventionen.

Den förklaring som finns i artikel 3(1)(h) är inte att se som en definition, utan är snarare en utvidgning av begreppet i förhållande till den interna rätten. Begreppet omfattar professionella tjänster och annan självständig verksamhet och är tänkt att täcka in självständig yrkesverksamhet. I övrigt hänvisar kommentaren till den allmänna tolkningsregeln i artikel 3(2). I förhållande till de skatteavtal Sverige ingått bör man emellertid vara restriktiv med en tillämpning av artikel 3(1)(h), eftersom man valt att bortse från bestämmelsen. Avsaknaden av definitionsartikeln bör leda till att incitamentet att göra en modellavtalskonform tolkning är än större, då det inte finns någon uttrycklig hänvisning till den särskilda tolkningsregeln. Det enda stöd som finns för att en tolkning enligt intern rätt kan göras finns i artikel 3(2) vilken HFD tidigare menat ska användas restriktivt. Något uttalat stöd att tolka ett avtalsuttryck genom tillämpning av nationell rätt finns inte heller i Wienkonventionen. Det sammantagna innebär att det i min mening krävs en mycket omfattande uttömning av de möjligheter till tolkning som modellavtalet ger, även utan beaktande av de skattekonsekvenser en allt för nationellt präglad tolkning kan få för den skattskyldige.

HFD har vid avsaknad av artikel 3(1)(h) använt sig av kommentarerna till artikel 7 om business profits när de fastställt hur begreppet business ska definieras. Framförallt punkten 71 som påtalar att profits ska tolkas extensivt och innefatta alla inkomster som kan härledas till en affärsverksamhet. Den modellavtalskonforma hållningen gör att – även om kommentaren som sådan inte uttryckligen definierar begreppet business – tolkningen blir rimlig, eftersom begreppet profits starkt anknyter till business profits. HFD har sedan konstaterat att begreppen affärsverksamhet och rörelse inte finns definierade i modellavtalet och tolkat begreppen i enlighet med intern rätt. Det är i min mening emellertid en onödigt lång väg att gå och motsäger den restriktiva hållning man tidigare haft till artikel 3(2), då det redan i fördelningsartiklarna går att finna stöd för att kapitalförvaltning kan utgöra business.

I modellavtalet finns det som nämnts tidigare, vid fördelning av beskattningsrätten, en uppdelning i olika inkomstslag. Huvudregeln vid inkomster från utdelning och ränta i artiklarna 10 och 11 är att sådana inkomster beskattas i hemviststaten för den som erhåller inkomsten (i det här fallet den juridiska personens hemviststat). Om dessa inkomster kan anknytas till ett fast driftställe gäller emellertid inte huvudregeln och inkomsterna beskattas då i enlighet med artikel 7 – i det land där det fasta driftstället finns. Dessa ”passiva” inkomster verkar således inte i sig själv kunna ge upphov till affärsverksamhet i den mening som återges i artikel 5, utan är beroende av att de uppstår som ett led av annan verksamhet. Formuleringen i artikel 13 är annorlunda och någon hänvisning till artikel 7 görs inte. Källstaten äger ändå beskattningsrätt om sådana inkomster *utgör en del av affärsverksamheten* (”rörelsen” i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet) i det fasta driftstället enligt artikel 13(2). Formuleringen innebär således att försäljning av lös egendom kan utgöra affärsverksamhet. Begreppet enterprise har i det nordiska skatteavtalet fått både benämningen rörelse och företag (och används också som en benämning på affärsverksamhet). Det finns i modellavtalet en kort förklaring av begreppet i artikel 3(1)(c) där det framgår att termen *”applies to the carrying on of any business”*. Användningen av begreppet i det nordiska skatteavtalet och förklaringen i artikel 3(1)(c) talar mycket starkt för att Reimers tolkning av uttrycket är korrekt – det vill säga att det endast är en benämning på en enhet till vilken inkomst från en affärsverksamhet kan härledas. Den klassificeringen av rörelse som finns i modellavtalet är således vidare än det rörelsebegreppet som tidigare fanns i 2 kap 29 § IL och det begreppet som finns definierat i 2 kap 24 § IL, vilket HFD också kommit fram till.

När det konstaterats att kapitalförvaltning, eller mer precist försäljning av tillgångar, kan ge upphov till affärsverksamhet blir nästa steg att undersöka möjligheterna för en stadigvarande plats. Premisserna för verksamheten i RÅ 2009 ref. 91 var att köp- och säljinstruktioner skulle lämnas till banken av verksamhetens innehavare. Någon avsedd plats för kontor fanns inte, utan instruktioner skulle antingen lämnas på banken eller via telefon från

den plats innehavaren befann sig på för tillfället. För att platsen ska anses vara en stadigvarande plats för affärsverksamhet, krävs att företaget förfogar över den. I modellavtalet ges exempel på en säljare som träffar en företagsrepresentant i dennas lokaler, detta förfarande konstituerar inte ensamt ett fast driftställe, eftersom företaget inte förfogar över utrymmet. Således kan inte den grunden att företags innehavare lämnar köp- och säljinstruktioner på bankens kontor, ensamt utgöra ett fast driftställe. Något fast driftställe kan därför inte heller finnas i bankens lokaler. Den generella definitionen av fast driftställe fordrar att det finns en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Den enda möjligheten, om det inte existerar en särskilt avsedd plats för sådan verksamhet blir, att som HFD gjort, undersöka möjligheterna för en sådan plats att uppkomma i innehavarens bostad. OECD:s förslag på ändringar i modellavtalet ger också ett stöd för att fast driftställe kan uppkomma i ett kontor i hemmet hos en anställd eller en delägare. Det kan emellertid ifrågasättas huruvida ett sådant förhållningssätt, stämmer överens med skatteavtalens syfte. Syftet med de interna reglerna är att fastställa om Sverige har beskattningsrätt eller inte, medan skatteavtalen används för att fördela beskattningsrätten mellan två stater. Frågan uppstår då om enklare kontorsarbete, som får anses vara för handen i det aktuella fallet, utgör grund för att Sverige ska kunna beskatta en utländsk juridisk person. Detta styrs till viss del av undantagen i artikel 5(4). Kapitalförvaltning, där besluten och transaktionerna sker från en viss plats, utgör inte sådan verksamhet som kan anses förberedande eller biträdande, det kan dock ändå diskuteras om det enskilda fallet täcks av skatteavtalets övergripande syfte.

För att en plats ska anses vara stadigvarande krävs det ett samband mellan affärsverksamheten och en viss geografisk plats. En sådan anknytning finns om innehavaren lämnar sälj- och köpinstruktioner från hemmet. En fråga som uppstår är då om företaget kan anses förfoga över en sådan plats. I detta uttryck måste det rimligtvis finnas ett krav på att verksamheten ska ha en viss, om än inte preciserad, omfattning. Ett sådant krav går också att finna i det förslag till ändringar OECD publicerat. HFD ansåg att det räckte med att verksamhetens innehavare, som själv utgjorde bolagets verksamhet, lämnade några av köp och säljinstruktionerna från hemmet. Det fanns då, enligt domstolen, inte anledning att anta att inte annat arbete med kapitalförvaltningen också bedrevs därifrån. Lokalen var inte heller särskilt inredd för den typen av verksamhet som bedrevs. Eftersom HFD:s dom är prejudikatbildande får ett sådant förhållningssätt anses utgöra gällande rätt. Av det sagda kan konstateras att rekvisiten för att lokalen står *till förfogande för* är lågt ställda i den svenska praxisen.

Precis som i den interna rätten kan ett fast driftställe också konstitueras genom ställföreträdare, vilket framgår av artikel 5(5). Artikel 5 innebär att även om en verksamhet inte uppfyller kraven i artiklarna 5(1) och 5(2), kan den ändå konstitueras som fast driftställe. Artikel 5 är således utformad för att fånga upp sådana fall där en stadigvarande plats inte finns. Bestämmelsen uppställer inte heller något krav på ”business” vilket innebär att det inte finns någon begränsning till verksamhet av visst slag, förutom att det inte

ska vara fråga om verksamhet av förberedande eller biträdande art. Det räcker med att de kontrakt som ingås *anknyter* till företagets affärsverksamhet. Förutsättningarna för detta är att det finns en person som inte är beroende agent, enligt de rekvisit som uppställs i artikel 5(6) och att denna person vanemässigt använder sig av fullmakt för att sluta avtal för företagets räkning. Vanemässigheten innebär här att verksamheten är mer än av övergående natur. Frågan prövades inte i HFD eftersom man kom fram till att fast driftställe förelåg redan enligt den generella definitionen i artikel 5(1). Man påtalade emellertid att denna möjlighet fanns och att SRN i sin dom använt sig av bestämmelsen. Det sagda innebär att HFD högst troligt hade dömt i enlighet med bestämmelsen om man inte kunnat påvisa förekomsten av en stadigvarande plats för affärsverksamhet.

6.5 Andra ingångsvärden

Efter RÅ 2009 ref. 91 kvarstår ett antal obesvarade frågor. Några av dessa frågor behandlades i underrätterna. I domen från kammarrätten i Stockholm var den kapitalförvaltning som bedrevs mindre omfattande. Man talade i domen om ”ringa verksamhet”, vilket innebär att verksamhetskravet är lågt ställt. De huvudsakliga inkomsterna kom från försäljningen av Telekombolaget och verksamheten beskrevs som kapitalförvaltning. Det kan konstateras att alla dessa åtgärder ryms i begreppet affärsverksamhet, varför de kan läggas ihop vid utredningen om verksamheten konstituerar fast driftställe. I kommentarerna talas det emellertid om att verksamheten ska vara regelbunden för att den ska anses bedrivas från det fasta driftstället. Det ska, som konstaterats ovan, också finnas ett samband mellan affärsverksamheten och en viss geografisk plats. Kammarrätten menade att A:s bostad var en stadigvarande plats för affärsverksamhet, utan att ta ställning till om verksamheten bedrevs därifrån. Man konstaterade kort att företagets verkliga ledning fanns i bostaden, trots att styrelsen hade sitt säte i Belgien. Listan i artikel 5(2) är endast exempel på vad som kan utgöra fast driftställe, den är på intet sätt uttömmande och oavsett om man anser att den verkliga ledningen finns på en viss plats, så måste verksamheten uppfylla rekvisiten i den generella definitionen. Den ringa verksamheten gör att vanemässigheten i användandet av en eventuell fullmakt också kan ifrågasättas. Sammantaget anser jag att den verksamhet som presenteras i domen inte lever upp till rekvisiten i modellavtalets kommentarer. Den skiljer sig också väsentligt åt från RÅ 2009 ref. 91, främst eftersom det inte är visat att någon del av verksamheten bedrivits från bostaden.

I rättsfallet från kammarrätten i Göteborg var den förvaltning som bedrevs diskretionär. Kammarrätten menade kort att verksamheten var diskretionär och således inte konstituerade fast driftställe, utan att förklara varför. Diskretionär förvaltning kan emellertid konstituera fast driftställe genom fullmakt om den som bedriver verksamheten är en beroende agent, i den mening som framkommer i 2 kap. 29 § 3 st. IL och artikel 5(5). Detta torde i praktiken vara ovanligt, då sådana tjänster vanligtvis tillhandahålls av banker och andra större aktörer på finansmarknaden som då är att ses som oberoende. Det är emellertid inte omöjligt – om sådan verksamhet bedrivs

av en person eller ett mindre företag med stark anknytning till företaget. Den diskretionära förvaltningen bedrevs i det aktuella fallet dessutom av en annan utländsk juridisk person, utan fast driftställe i Sverige. Man konstaterade i rättsfallet att några transaktioner inte hade genomförts genom internettjänsterna från Sverige. Den tillgången till internettjänsten som A hade för att kontrollera saldo och kontoutdrag ansågs inte heller konstituera fast driftställe. Sådan verksamhet får ses som ett typexempel på verksamhet av biträdande eller förberedande art, så som det uttrycks i artikel 5(4) och utgör således inte grund för fast driftställe.

Inte i något av de fall som behandlats av domstolarna, har det funnits något kontor på den plats där företaget har sin hemvist. Det fasta driftstället i Sverige har således utgjort företagets enda plats för verksamhet, därför har det också förutsatts att företagets verksamhet bedrivits därifrån. Det framgår inte, varken av rättsfallen eller av kommentarerna, om förekomsten av ett kontor på annan plats ändrar bedömningen om fast driftställe föreligger i Sverige. De nya kommentarerna ger mycket vagt uttryck för att förekomsten av ”en plats att rapportera till” för den som bedriver verksamheten kan komma att påverka bedömningen, men inte i vilken grad. Ett sådant förhållande borde i min mening emellertid inte spela någon roll i annat än när det ska bedömas om verksamhet från en viss plats och i hur stor utsträckning, det vill säga om företaget kan anses förfoga över platsen.

6.6 Kan de nya kommentarerna komma att ändra bedömningen?

Det förslag på ändringar som lämnats av OECD klargör bland annat begreppet ”förfoga över” och premisserna för ett kontor i hemmet. Det krävs att företaget har en makt att nyttja lokalen. Det första exemplet som nämns i förslaget kräver att företaget har en *exklusiv* formell rätt att nyttja lokalen och att lokalen används uteslutande för att bedriva den egna affärsverksamheten. Ett kontor i hemmet kan inte inräknas här under, då det rimligtvis måste förutsättas att en lokal i bostaden även används för andra saker. Ett kontor i hemmet skulle emellertid kunna leva upp till kraven i det andra exemplet. Här krävs det ett kontinuerligt nyttjande av lokalen under en längre period. En oregelbunden eller tillfällig verksamhet anses således inte leva upp till rekvisitet ”förfoga över”. Dessa krav uppställs också i den nya kommentar 4.8 om ett kontor i hemmet och det krävs att verksamheten bedrivs regelbundet och kontinuerligt. Något exempel på verksamhet av regelbunden och kontinuerlig art ges inte. Kapitalförvaltningen i rättsfallet RÅ 2009 ref. 91 kan i vart fall inte sägas vara av tillfällig karaktär, eftersom det nämns att de upp till 50 transaktionerna skulle vara utspridda på ett år. Regelbundenheten är svår att avgöra med de ingångsvärden som ges i rättsfallet och det är således svårt att ge ett säkert svar på hur verksamheten ska bedömas. I rättsfallet från kammarrätten i Stockholm måste klassificeringen av verksamheten som ”ringa”, innebära att företaget inte förfogar över kontoret i hemmet. Om verksamhetsinnehavaren inte sysslar

med daytrading måste ändå sägas att det ligger i kapitalförvaltningens natur att vara oregelbunden, då köp och försäljning sker när marknaden tillåter. Det är också svårt att säga något om hur det faktum att ägaren av företaget är samma person som drivit verksamheten spelat in i HFD:s bedömning. Ramber är av uppfattningen att om domstolen haft tillgång till de nya kommentarerna, så hade utgången blivit annorlunda. Punkten 4.9 blir också svår att tillämpa, eftersom den framförallt inriktar sig på en anställd som bedriver konsultverksamhet av, vad det framstår som, mer regelbunden art än kapitalförvaltning. Jag är beredd att hålla med Ramber i förhållande till framtida skatteavtal, i förhållande till äldre skatteavtal är utgången mer osäker. Det har tidigare konstaterats att HFD tillämpat senare kommentarer i ett antal rättsfall. Det är emellertid inte klarlagt huruvida dessa kommentarer kom att innebära ett annat resultat än om äldre kommentarer använts. En tillämpning av de senare kommentarerna som leder till ett annat resultat än att fast driftställe föreligger enligt den generella definitionen, leder till ett annat rättsläge än det som tidigare fastställts av HFD. HFD har inte tidigare uttalat sig om hur sådana kommentarer kan användas eller inte. Oavsett vilket är sannolikheten stor att HFD ansett att fast driftställe föreligger genom fullmakt.

6.7 Avslutande kommentarer

I den svenska skatterätten har modellavtalet kommit att ha stor betydelse när det kommer till tolkningen av ett skatteavtal. Modellavtalet får framförallt sin legitimitet från Wienkonventionen och HFD har i ett flertal rättsfall påtalat modellavtalets betydelse som rättskälla. Det har genom uppsatsen också visat sig att HFD, i ett flertal rättsfall och så även i RÅ 2009 ref. 91, använt sig av en senare version av modellavtalet än den som var aktuell vid avtalets ingående. Detta tyder således på att HFD förespråkar en ambulatorisk tolkningsmetod. En sådan slutsats kan emellertid inte göras utifrån det i uppsatsen presenterade materialet, då det är osäkert huruvida en sådan tillämpning ändrat utgången i det aktuella målet. I RÅ 2009 ref. 91 ändrade denna tillämpning antagligen inte utgången i målet, eftersom de tillämpade kommentarerna fanns även i den äldre versionen av modellavtalet. Här krävs således att HFD tar ställning, och en gång för alla förklarar om senare tillkomna kommentarer kan användas som tolkningsmedel eller inte.

Jag håller med i HFD:s bedömning att kapitalförvaltning kan utgöra näringsverksamhet. Främst beror detta på sättet, på vilket bestämmelserna är utformade och då framförallt formuleringen i 2 kap. 24 § IL men också om man läser 13 kap. 1 och 2 §§ tillsammans. Jag håller således inte med om de skiljaktiga Pahlsson och Werkell i SRN, som menar att begreppet kan indelas i en aktivitet och ett inkomstslag. Man har vidare, genom att konstatera att tillkomsten av 2 kap. 24 § IL inte föranledde några ändringar i bestämmelserna om fast driftställe, kommit fram till att kapitalförvaltning inkluderas i begreppet affärsverksamhet. Man har således, till skillnad från tidigare praxis som behandlar fast driftställe, inte använt sig av

modellavtalet som tolkningsdatum för de interna bestämmelserna. Detta beror nog snarare på att HFD inte kunnat utläsa hur begreppet ska tolkas i modellavtalet, än ett tecken på att man blivit mer restriktiv i sin användning av modellavtalet. Av samma anledning har man också tolkat bestämmelserna i skatteavtalet i enlighet med den interna rätten. Även om jag inte håller med om sättet vilket HFD tolkat begreppet på i skatteavtalet, så står det ändå klart att kapitalförvaltning i svensk rätt omfattas av begreppet affärsverksamhet.

Även om man kommer fram till att kapitalförvaltning kan utgöra näringsverksamhet och affärsverksamhet, blir bedömningen av om fast driftställe föreligger svår. Detta beror främst på att denna typ av verksamhet ofta inte bedrivs kontinuerligt och även om kommentarerna är utförliga så är de inte på något sätt uttömmande. Den kapitalförvaltning som bedrevs i RÅ 2009 ref. 91, får i sammanhanget ses som normal kapitalförvaltning (inte mer än 50 transaktioner på ett år). Oavsett om man kommer fram till att samtliga dessa transaktioner utförs från ett kontor i ägarens bostad anser jag inte att detta automatiskt måste innebära att företaget förfogar över utrymmet så som det stadgas i kommentarerna till modellavtalet. Framförallt beror ställningstagandet på den ringa omfattningen av verksamheten och att det inte är visat att samtliga – eller ens en majoritet av – transaktionerna eller arbetet bedrivs från bostaden. Inte heller i kombination med att ägaren till företaget är samma person som ägaren till kontoret i hemmet. En juridisk person är trots allt, enligt sedvanliga associationsrättsliga principer, skild från sin ägare. Bedömningen hade emellertid blivit en annan om det var den juridiska personen som också stod som ägare till kontoret. De föreslagna kommentarerna ger också stöd för att det krävs att verksamheten är kontinuerlig, vilket jag inte anser att sedvanlig kapitalförvaltning är. Det sättet på vilket man tillämpat de skatteavtalsrättsliga reglerna kan i min mening snarast liknas vid ett skatteflyktsförfarande. Vidare anser jag att HFD bör nämna vad som gör att man anser att lokalen ”står till företagets förfogande”. Däremot kan det aktuella förfarandet med all säkerhet angripas med bestämmelserna om beroende agent, vilket i huvudsak ger samma utfall som att ett fast driftställe föreligger enligt den generella definitionen. Jag håller således med majoriteten i SRN.

Oavsett ovanstående resonemang står det i och med HFD:s dom klart att kapitalförvaltning, så som den kommer till uttryck i målet, konstituerar fast driftställe för näringsverksamhet i Sverige. Inkomsterna från detta fasta driftställe är således beskattningsbara i Sverige enligt fördelningsartiklarna i det tillämpliga skatteavtalet. Det är emellertid fortfarande oklart exakt var denna brytpunkt går, både när det gäller den allmänna definitionen och agentbegreppet. Kammarrätten i Stockholm menade att även ringa verksamhet utgjorde stadigvarande plats. Den som har för avsikt att bedriva kapitalförvaltning i utländsk juridisk person och vill undvika att beskattas i Sverige bör således göra det genom avtal om diskretionär förvaltning, med en för företaget oberoende fullmaktshavare. Det ska bli intressant att se hur

domstolarna resonerar kring de ändringar som planeras införas i nästa utgåva av modellavtalet.

Bilaga

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital

ARTICLE 3

GENERAL DEFINITIONS

2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.

ARTICLE 5

PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term “permanent establishment” includes especially:

- a) a place of management;
- b) a branch;
- c) an office;
- d) a factory;
- e) a workshop, and
- f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying

on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;

f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

ARTICLE 7

BUSINESS PROFITS

1. Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

2. For the purposes of this Article and Article [23 A] [23B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.

3. Where, in accordance with paragraph 2, a Contracting State adjusts the profits that are attributable to a permanent establishment of an enterprise of one of the Contracting States and taxes accordingly profits of the enterprise that have been charged to tax in the other State, the other State shall, to the extent necessary to eliminate double taxation on these profits, make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged on those profits. In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

4. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

Käll- och litteraturförteckning

Förarbeten

Prop. 1986/87:30

Prop. 1989/90:110 del 1

Prop. 1989/90:110 del 2

Prop. 1999/2000:2 del 2

SOU 2005:99

Litteratur

Cejie, K., *Utflyttningsbeskattning vid kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie av internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*, Jure förlag AB, Stockholm 2010.

Dahlberg M., *Internationell beskattning*, 2:a uppl., Studentlitteratur AB, Lund 2007

Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 3:e uppl., Studentlitteratur AB, Lund 2012

Lang, M. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, (elektronisk), Online Books IBFD 2010, tillgänglig: www.ibfd.org (2013-05-01)

Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget JF AB, Stockholm 1994

Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., Simon-Almendal T., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 1*, 14:e uppl., Studentlitteratur AB, Lund 2013

Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., Simon-Almendal T., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2*, 14:e uppl., Studentlitteratur AB, Lund 2013

Pelin, L., *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 5:e uppl., Studentlitteratur AB, Lund 2011

Reimer, E., ”Permanent Establishment in the OECD Modell Tax Convention”, (red. Reimer, E., Urban N. och Schmid S.), *Permanent Establishments A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*, Kluwer Law International, Nederländerna 2011

Vogel K., *Klaus Vogel on Double taxation Conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital: with particular reference to German treaty practice*, 3 uppl., Kluwer Law International, London 1997

van Raad, K. (red.), *Materials on international & EU tax law / selected and edited by Kees van Raad volume 1*, twelfth edition, International Tax Center Leiden, 2012

Artiklar

Andersson, K., och Grönlund, J., ”Kapitalförvaltning och fast driftställe”, *SvSkT* 2010:3 s. 326

Berndt, F., ”Rättsfallskommentar – Kammarrättens i Stockholm dom den 19 juli 2010 i mål 1589 -1581- 08”, *Skattenytt*, nr 11 2010 s. 803

Dahlberg, M., ”Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?”, *Festskrift till Gustaf Lindencrona*, Norstedts Juridik 2003, s. 137

Jernkrok, L., ”Fast driftställe på grund av kapitalförvaltning i utländsk juridisk person”, *Skattenytt*, nr 7-8 2010 s. 561

Ramber, J., ”RÅ 2009 ref 91 i ljuset av förslaget till ändring av kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal”, *SvSkT*, 2012:5 s. 506

Sallander, A-S., ”I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24”, *SvSkT* nr 2 2010 s. 186

Staberg, L., ”Fast driftställe i Sverige genom deläggande i kapitalförvaltande kommanditbolag - diskussion kring ett förhandsbesked”, *Skattenytt*, nr 3 2004 s. 123

Vogel K., ”The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation”, *Bulletin for International Taxation*, 2000 (Volume 54), No. 12, s. 612

OECD publikationer

2010 Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishments, 22 July 2010

Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development 14th December 1960

Interpretation and application of article 5 (permanent establishment) of the OECD model tax convention 12 October 2011 to 10 February 2012

Model Tax Convention on Income and on Capital condensed version July 2010

OECD model tax convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (permanent establishment) 19 Oktober 2012 to 31 January 2013

Övrigt

SKV 399 Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering del 1, Skatteverket

Rättsfallsförteckning

Kammarrätten i Stockholm dom den 19 juli 2010 i mål 1580-1581-08

Kammarrätten Göteborg dom den 29 november 2012 i mål 68-70-11

RÅ 1987 ref. 158

RÅ 1987 ref. 162

RÅ 1991 not. 228

RÅ 1995 not. 68

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 1998 not. 188

RÅ 2001 ref. 38

RÅ 2003 ref. 49

RÅ 2006 ref. 58

RÅ 2009 ref. 91

SRN förhandsbesked 2008-10-20 dnr 99-07/D

Thiel v. Federal commissioner of taxation [1990] 171 CLR 338

Lamesa Holdings BV [1997] 77 FCR 597

Crown Forest Industries Ltd v. Canada [1995] 2 S.C.R. 802