

Målnummer:	7569-08	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2009-11-25		
Rubrik:	En i Sverige bosatt person äger och är den som fattar placeringsbesluten i ett norskt aktieförvaltande bolag. Ägarens bostad har ansetts vara fast driftställe för bolaget vid tillämpning av inkomstskattelagen och skatteavtalet mellan de nordiska länderna. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 kap. 24 § och 29 § samt 13 kap. 1 § och 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)• Artikel 3, artikel 4, artikel 5, artikel 7 och artikel 13 i dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna (1996:1512)		
Rättsfall:	RÅ 2006 ref. 58		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anhöll X AS, ett norskt bolag som skulle förvalta aktier, om svar på följande frågor. - Fråga 1 - Har bolaget fast driftställe i Sverige? - Fråga 2 - Har bolaget hemvist i Sverige enligt artikel 4 i det nordiska skatteavtalet? - Fråga 3 - Kan, om fråga 1 besvaras jakande och sökanden anses ha hemvist i Norge enligt det nordiska skatteavtalet, Sverige beskatta vinst vid avyttring av marknadsnoterad kapitalplacersaktie (som skattemässigt utgör kapitaltillgång) med stöd av artikel 13.3 i det nordiska skatteavtalet?

Skatterättsnämnden (2008-10-20, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Jönsson) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1 - X AS får fast driftställe i Sverige. - Fråga 2 - Bolaget har enligt artikel 4 i det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512) inte hemvist i Sverige. - Fråga 3 - Sverige får med stöd av artikel 13.3 i det nordiska skatteavtalet beskatta vinst vid bolagets avyttring av marknadsnoterade aktier. - Motivering - Bolaget är ett onoterat norskt aksjeselskap som är skattskyldigt i Norge. Vid tidpunkten för ansökan var bolaget vilande. Det ägs av A som är bosatt i Sverige. Han utgör styrelsen i bolaget tillsammans med en norsk ledamot. Styrelsen ska ha sitt säte i Norge. Bolaget kommer inte att ha några anställda. Bokföringstjänster och andra tjänster av administrativ karaktär kommer att köpas från norska företag. - Verksamheten i bolaget ska bestå endast av kapitalförvaltning. A avser att till bolaget överlåta en aktiepost, värd ca 20 milj. kr, i ett svenskt marknadsnoterat bolag. Aktieposten motsvarar ett innehav understigande 10 procent av samtliga röster i det marknadsnoterade bolaget. Utdelningar på aktierna kommer att användas för inköp av aktier och andra värdepapper. - Kapitalförvaltningen ska bedrivas av A för bolagets räkning. Utifrån sina placeringsbeslut kommer han att löpande instruera en svensk bank, med vilken avtal om depå för förvaltningen ska träffas, om köp och försäljningar. Antalet säljtransaktioner beräknas på årsbasis uppgå till mellan 10 och 30 stycken men aldrig överstiga ca 50. Omsättningen beräknas inledningsvis vara mindre än 1 miljon kr och omsättningstalet aldrig överstiga ca 0,5. - Bolaget uppger att det inte kommer att ha något kontor eller någon annan adress i Sverige. Om de former under vilka A ska utföra sina arbetsuppgifter har sammanfattningsvis följande upplysts. Instruktioner till banken kommer att lämnas på olika sätt, såsom via telefon eller vid personligt besök. När instruktioner lämnas via telefon kan det förväntas ske från den plats A befinner sig när han finner det lämpligt att kontakta banken. Som exempel nämns att han kan vara i sin bostad eller på sin arbetsplats i Sverige. - Den norske ledamoten ska ansvara

för de administrativa uppgifterna. - Frågorna gäller om bolaget kan anses bedriva kapitalförvaltande verksamhet från fast driftställe i Sverige (fråga 1), om bolaget har hemvist i Sverige enligt det nordiska skatteavtalet (fråga 2) samt, vid jakande svar på fråga 1 och nekande på fråga 2, om Sverige har rätt enligt artikel 13.3 i avtalet att beskatta vinst vid bolagets avyttringar av marknadsnoterade aktier (fråga 3). - Skatteverket anser att bolaget får fast driftställe i Sverige till följd av att A uppträder som en s.k. beroende representant för bolaget i Sverige. Skatteverket anser vidare att bolaget har sitt hemvist enligt skatteavtalet i Norge och att vinst vid avyttring av aktier enligt avtalet får beskattas i Sverige. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Fråga 1 - Bolaget är en utländsk juridisk person och därmed enligt 6 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, begränsat skattskyldig i Sverige. Enligt kapitlets 11 § omfattar skattskyldigheten inkomst från ett fast driftställe här. - Med fast driftställe för näringsverksamhet avses enligt 2 kap. 29 § första stycket IL en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. I andra stycket ges exempel på vad uttrycket fast driftställe särskilt innefattar. - En första förutsättning för att fast driftställe ska kunna anses föreligga enligt denna bestämmelse är således att den verksamhet som bolaget ska bedriva här, dvs. enligt förutsättningarna kapitalförvaltning för egen räkning, omfattas av uttrycket näringsverksamhet i paragrafen. Det framgår inte av ordalydelsen hur termen näringsverksamhet ska förstås i sammanhanget. Frågan synes inte ha ställts på sin spets tidigare. - I 13 kap. IL finns regler om avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet. Huvudregeln i 1 § anger att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Av kapitlets 2 § framgår att för juridiska personer räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna och utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 1 §. - Det får anses oklart vilken räckvidd bestämmelsen i 1 § har sett i förhållande till hur termen används i andra bestämmelser i IL. Från praxis finns exempel som visar att termen näringsverksamhet kan ha en vidare innebörd i andra sammanhang och även innefatta verksamhet som består av kapitalförvaltning (jfr RÅ 2004 ref. 93 och RÅ 2006 ref. 58). - Motsvarigheten till nuvarande bestämmelse om fast driftställe infördes år 1986. För att underlätta tillämpningen av såväl de interna reglerna som skatteavtalen är reglerna utformade så att dels den interna beskattningsrätten ska vara så vidsträckt att den motsvarar den som tillkommer Sverige enligt de skatteavtal som ingås, dels att reglerna ska bygga på samma principer som OECD:s modellavtal (prop. 1986/87:30 s. 42 och prop. 1999/2000:2 del 2 s. 47). Modellavtalet jämte kommentarerna till avtalet kan därmed ge ledning vid tolkningen av reglerna ifråga (jfr bl.a. RÅ 1987 ref. 162, RÅ 1997 ref. 35 och RÅ 2001 ref. 38). - I artikel 5 i modellavtalet (här och i det följande hänvisas till 2008 års "condensed version" av avtalet) anges att med uttrycket "fast driftställe" åsyftas en stadigvarande plats för affärsverksamhet ("a fixed place of business") från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs ("is carried on"). - Definitionen förutsätter således att det föreligger en affärsverksamhet. Det begreppet anknyter i sin tur till avtalets artikel 7 om beskattning av inkomst av rörelse ("business profits", jfr punkt 1 av kommentaren till artikel 7 i modellavtalet) som bedrivs av företaget. Av punkten 59 i kommentaren till artikeln (motsvarar punkten 31 i 1977 års version av modellavtalet) framgår vidare att begreppet inkomst ("profits") vid tillämpning av artikeln och avtalet i övrigt har en vid innebörd ("...has a broad meaning including all income derived in carrying on an enterprise. Such a broad meaning corresponds to the use of the term made in the tax laws of most OECD member countries"). - Med hänsyn till vad som upplysts om bolagets förväntade verksamhet i Sverige får den anses uppfylla kravet på att vara en verksamhet som bedrivs här. Modellavtalet kan därmed ge stöd för att begreppet näringsverksamhet i definitionen av fast driftställe enligt interna regler kan ges en vid tolkning. En sådan slutsats motsägs som nämnts inte heller av praxis. - Begreppet näringsverksamhet i bestämmelsens

mening får därför enligt Skatterättsnämndens uppfattning anses omfatta inte blott inkomster och utgifter som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL utan även sådana inkomster och utgifter som avses i kapitlets 2 §. Att den verksamhet som bolaget ska bedriva utgör kapitalförvaltning hindrar därmed inte att verksamheten kan ge upphov till ett fast driftställe i Sverige. - För att ett fast driftställe ska föreligga krävs vidare enligt 2 kap. 29 § första stycket IL att det finns en stadigvarande plats för affärsverksamhet här varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Inget av de exempel som anges i andra stycket på att fast driftställe är för handen aktualiseras enligt Skatterättsnämndens mening i förevarande fall. Det framgår inte heller att det finns någon annan stadigvarande plats för affärsverksamhet. Något fast driftställe enligt första stycket föreligger därför inte. - Enligt bestämmelsens tredje stycke kan emellertid ett fast driftställe vara för handen även om någon stadigvarande plats för affärsverksamheten inte finns. I stället krävs att någon är verksam för en näringsverksamhet i Sverige och har fått och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal här för verksamhetens innehavare. - Bolagets affärsverksamhet består av att fatta olika kapitalplaceringsbeslut och lämna instruktioner till bolagets svenska bank för att utföra dessa uppdrag. - Denna verksamhet kommer i sin helhet att bedrivas av ägaren av bolaget, A. Bolagets uppfattning är att ägarens ställning i bolaget är sådan att han inte kan anses ha en sådan beroende ställning till bolaget som bestämmelsen ger uttryck för. - I relationen till banken får A enligt Skatterättsnämndens mening anses uppträda som en representant för bolaget med rätt att med bindande verkan ingå avtal. Hans behörighet att företräda bolaget får anses grundad på en fullmakt i bestämmelsens mening. Härav följer att ett fast driftställe ska anses finnas här enligt tredje stycket. - Fråga 2 - Bolaget är bildat och registrerat i Norge där styrelsen också har sitt säte. Det är obegränsat skattskyldigt i Norge men inte i Sverige. Bolaget får därmed enligt artikel 4.1 i det nordiska skatteavtalet anses ha sitt hemvist i Norge. Någon grund för att anse att bolaget även har hemvist i Sverige enligt artikeln föreligger inte. - Fråga 3 - Enligt förutsättningarna i ärendet och enligt svaret på fråga 1 är bolaget skattskyldigt för inkomsten ifråga i både Norge och Sverige. Därmed aktualiseras en tillämpning av det nordiska skatteavtalet. Bestämmelser i det avtalet har - såvitt nu är ifråga - samma lydelse som motsvarande bestämmelser i modellavtalet. - Det innebär - som följer av motiveringen till svaret på fråga 1 - att bolaget får anses bedriva sådan verksamhet som enligt artikel 7 i det nordiska skatteavtalet kan klassificeras som rörelse i avtalets mening. I punkten 7 i den artikeln anges vidare att om det i inkomst av rörelse ingår inkomst som behandlas särskilt i andra artiklar av avtalet ska de senare bestämmelserna tillämpas. För bolagets avyttring av aktier aktualiseras artikel 13.3 om realisationsvinst. - I sistnämnda bestämmelse anges, såvitt här är av intresse, att vinst på grund av överlåtelse av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat har i en annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat. - För att en beskattning ska kunna komma i fråga här krävs - på samma sätt som vid en tillämpning av artikel 7 - att ett fast driftställe enligt artikel 5 finns i Sverige. Definitionen av fast driftställe i skatteavtalet är, på motsvarande sätt som gäller för den interna svenska definitionen av detta begrepp, hämtad från modellavtalet. Det innebär att frågan huruvida bolaget får fast driftställe i Sverige enligt skatteavtalet ska bedömas på motsvarande sätt som redovisas i motiveringen till svaret på fråga 1. Bolaget får alltså fast driftställe i Sverige vid tillämpning av artikel 5.6 i skatteavtalet. - De aktier som bolaget kan komma att avyttra får därför anses utgöra del av rörelsetillgångarna i ett fast driftställe i Sverige. Med hänsyn härtill finner Skatterättsnämnden att Sverige med stöd av artikel 13.3 i skatteavtalet har rätt att beskatta bolagets vinster vid avyttring av marknadsnoterade aktier.

Ordföranden André var skiljaktig i fråga om motiveringen av svaren på frågorna 1 och 3 och anförde bl.a. följande. Av lämnade uppgifter om bolagets verksamhet framgår att bolagets ägare, A, också utgör företagsledningen. Han kommer själv att utföra bolagets egentliga verksamhet. Det har vidare upplysts

att arbetsuppgifterna "kan förväntas" utföras från bl.a. den egna bostaden. - Av kommentaren till artikel 5 punkterna 4 och 4.1 i OECD:s modellavtal framgår att kraven för att en plats för affärsverksamhet "place of business" ska föreligga är lågt ställda. Det kan räcka med att ett företag har ett visst utrymme till sitt förfogande som används för affärsaktiviteter. - Det anförda leder enligt min uppfattning till slutsatsen att i varje fall A:s bostad uppfyller kravet på att vara en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten delvis kommer att bedrivas. Redan på den grunden föreligger ett fast driftställe i Sverige enligt 2 kap. 29 § första stycket IL. - I motiveringen av svaret till fråga 3 bör ett fast driftställe anses föreligga av motsvarande skäl.

Ledamöterna Påhlsson och Werkell var skiljaktiga och ansåg att fråga 1 skulle besvaras nekande och fråga 3 därmed förfalla. Efter ett inledande resonemang om uttryckssätten i 2 kap. 29 § samt 13 kap. 1 och 2 §§ IL anförde de att ordalydelsen i 2 kap. 29 § syftar på aktiviteten näringsverksamhet (det snävare begreppet) och inte på inkomstslaget näringsverksamhet (det vidare begreppet). De anförde vidare bl.a. följande. Frågan blir nu om innehållet i andra rättskällor kan medföra en tolkning av bestämmelsen som går utöver vad som kan utläsas av dess ordalydelse. Endast en sådan tolkning skulle möjliggöra förekomsten av ett fast driftställe i ett fall som det förevarande. Det kan noteras att tolkning med detta innehåll skulle vara till den skattskyldiges nackdel. - Först kan konstateras att det i motiv och praxis synes förutsatt, att definitionen i svensk rätt av fast driftställe ska vara i linje med motsvarande begrepp i OECD:s modellavtal. Även om ordalydelse i 2 kap. 29 § IL respektive artikel 5 i modellavtalet uppenbarligen skiljer sig åt anses det dessutom att kommentaren till modellavtalet ska ligga till grund för tolkningen av begreppet i intern svensk rätt. - Av kommentaren till artikel 5 framgår tydligt att förekomsten av ett fast driftställe förutsätter att den skattskyldige carries on a business. Termen business är inte definierad, men språkbruket talar snarast emot att kapitalförvaltning för egen räkning skulle omfattas av artikel 5. Hänvisningen i avtalets artikel 7.7 talar vidare för att den snävare typen av näringsverksamhet i svensk rätt är den som kommer närmast modellavtalets term business. Med detta synsätt ligger det närmast till hands att anta att kapitalförvaltning för egen räkning av det slag som anges i förutsättningarna faller utanför avtalets rörelsebegrepp. Vid sådant förhållande utgör kapitaltillgångar av det aktuella slaget inte rörelsetillgångar i avtalets mening. Det sagda talar sammanfattningsvis för att kapitalförvaltning av det aktuella slaget normalt inte heller utgör sådan verksamhet som kan konstituera fast driftställe enligt artikel 5 i modellavtalet. - Vår slutsats är att de aktuella begreppen i modellavtalet i vart fall inte är så klart definierade att de kan föranleda en utvidgande avvikelse från ordalydelsen i 2 kap. 29 § IL. Svårigheten förstärks dessutom av hänvisningen till nationell terminologi i modellavtalets artikel 3.2.

X AS överklagade förhandsbeskedet hos Regeringsrätten och yrkade att frågorna 1 och 3 skulle besvaras nekande. Bolaget anförde bl.a. följande. Med fast driftställe för näringsverksamhet avses enligt 2 kap. 29 § första stycket IL en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. I andra stycket anges att uttrycket fast driftställe särskilt innefattar vissa där uppräknade "platser", exempelvis plats för företagsledning. Bolaget har ingen sådan stadigvarande plats, kontor e.d., i Sverige för sin verksamhet. Inte heller kan ägarens bostad utgöra ett fast driftställe för bolaget. Det är vidare svårt att se att bolagets ägare kan vara en sådan beroende representant som avses i tredje stycket. - Med 1990 års skattereform infördes det nya inkomstslaget näringsverksamhet. Detta ersatte för juridiska personer samtliga tidigare inkomstslag och förändringen medförde att sådana personer kom att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för alla sina inkomster. Vidare ändrades ordalydelsen i bestämmelserna om fast driftställe så att uttrycket rörelse byttes ut mot uttrycket näringsverksamhet. En juridisk person med enbart inkomst av kapital och tillfällig förvärvsverksamhet omfattades således inte av dessa bestämmelser före skattereformen. Det kan därför ifrågasättas om förändringen verkligen medfört att även rent

kapitalförvaltande företag kan få ett fast driftställe i Sverige, allra helst då ändringen var enbart redaktionell (prop. 1989/90:110 del 1 s. 683). - I IL har uttrycken näringsverksamhet minst två betydelser. Dels är det benämningen på ett av inkomstlagen, dels benämningen på själva aktiviteten näringsverksamhet. Trots de förändringar som skett i den interna svenska rätten utgör alltså OECD:s modellavtal tolkningsdatum för uttrycket fast driftställe. Skatteavtalsrätten synes förutsätta att fast driftställe endast kan uppkomma för företag med sådan verksamhet som i den interna svenska rätten före skattereformen hänfördes till inkomstlaget rörelse. I artikel 7.7 i det nordiska skatteavtalet anges att, om i inkomst av rörelse ingår inkomst som behandlas särskilt i andra artiklar av avtalet, bestämmelserna i dessa artiklar inte berörs av reglerna i rörelseartikeln. En ren kapitalförvaltning medför inte att rörelse kan anses vara för handen. - I OECD:s modellavtal knyts uttrycket fast driftställe (permanent establishment) till uttrycket "place of business". Uttrycket "business" torde inte kunna ges en mer långtgående betydelse än det svenska uttrycket rörelse såsom detta definieras i 2 kap. 24 § IL. En kapitalförvaltning som inte utgör rörelse skulle således inte träffas av OECD:s driftställebegrepp. Det framstår som orimligt att Sverige ensidigt skulle upprätthålla ett rörelsebegrepp och driftställebegrepp som går utöver det internationellt vedertagna. - Enligt artikel 13.3 i det nordiska avtalet får vinst på grund av överlåtelse av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i ett svenskt fast driftställe, beskattas i Sverige. Vinst vid överlåtelse av t.ex. aktie som inte utgör rörelsetillgång i ett fast driftställe här ska däremot enligt artikel 13.6 beskattas endast i bolagets hemviststat. Hur beskattningsrätten ska fördelas enligt avtalet avgörs således av vilken innebörd uttrycket rörelse har. - Uttrycket rörelse definieras inte särskilt i det nordiska avtalet, dess förarbeten eller OECD:s modellavtal. Av artikel 3.2 i det nordiska avtalet följer då att tolkningen bör ske med utgångspunkt i intern svensk rätt. I 2 kap. 24 § IL definieras uttrycket rörelse som annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Bolagets verksamhet faller klart utanför detta rörelsebegrepp.

Även Skatteverket överklagade och yrkade för sin del att förhandsbeskedet skulle fastställas samt anförde bl.a. följande. Frågan är om införandet av uttrycket näringsverksamhet i bestämmelserna om fast driftställe innebär att alla inkomster som omfattas av inkomstlagen näringsverksamhet inbegrips eller om innebörden är att endast förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt avses. I RÅ 2006 ref. 58, som handlade om avdrag för koncernbidrag när ett av de berörda bolagen var ett nyförvärvat lagerbolag, ansåg Regeringsrätten att även vilande bolag får anses bedriva verksamhet. I RÅ 2001 ref. 38 ansågs ägaren av skogsfastigheter i Sverige bedriva verksamhet i form av skogsbruk, trots att skötseln utfördes av annan, eftersom ägaren erhöll avkastning och stod risken för förluster på verksamheten. I det nu aktuella fallet är det bolaget som erhåller avkastning och står risken för förluster avseende kapitalförvaltningen. Denna verksamhet bör anses som näringsverksamhet. - Bolagets verksamhet är kapitalförvaltning och denna bedrivs i sin helhet i Sverige. Det råder således inget tvivel om att den i Sverige bedrivna verksamheten utgör bolagets kärnverksamhet. Kärnverksamhet som bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet medför att fast driftställe uppkommer. A:s bostad uppfyller kravet på att vara en sådan plats. Av punkt 4 i kommentaren till artikel 5 i modellavtalet framgår att kraven för att en plats för affärsverksamhet ska föreligga är lågt ställda. I de fall då ingen fast plats är nödvändig för att bedriva verksamheten räcker det med att bolaget har ett visst utrymme till sitt förfogande. Bolaget behöver inte äga eller hyra utrymme utan det räcker med att bolaget på annat sätt kan anses förfoga över detta. Eftersom A är ägare till och styrelseledamot i bolaget får han anses ha frihet att utföra sina arbetsuppgifter var och hur han vill. Detta talar för att bolaget kan anses förfoga över visst utrymme i A:s bostad. Om det inte skulle anses möjligt att fastställa att bolaget disponerar en stadigvarande plats för affärsverksamhet i Sverige, bör ett fast driftställe uppkomma på den grunden att A representerar bolaget på det sätt som sägs i 2 kap. 29 § tredje stycket IL. - Enligt det nordiska avtalet får Sverige beskatta

bolagets inkomst av rörelse endast om bolaget bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige och inkomsten är hänförlig till detta fasta driftställe. Skatteverket anser att bolagets inkomst från den i Sverige bedrivna verksamheten omfattas av uttrycket rörelse i artikel 7 i avtalet och att uttrycket rörelse i 2 kap. 24 § IL har en annan innebörd än i avtalet. I svensk rätt infördes uttrycket rörelse för att reglera de fall då omstruktureringar ska kunna göras och utdelning kunna tas emot utan att utlösa omedelbar beskattning. Uttrycket har således ett helt annat syfte än i skatteavtalen. - Enligt artikel 13.3 i avtalet får Sverige beskatta vinst på grund av överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe i Sverige. En följd av att bolaget ska anses ha ett fast driftställe i Sverige är att de aktier som bolaget kan komma att avyttra ska anses utgöra del av rörelsetillgångarna i det fasta driftstället. De vinster som bolaget gör vid avyttring av aktier kan därmed beskattas i Sverige.

Regeringsrätten (2009-11-25, Sandström, Eliason, Dexe, Lundin, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

Fråga 1

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

Bolaget vill få klarlagt om det enligt 2 kap. 29 § IL får ett fast driftställe i Sverige. Enligt paragrafens första stycke avses med fast driftställe för näringsverksamhet en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.

Juridiska personer har bara ett inkomstslag, nämligen näringsverksamhet (13 kap. 1 och 2 §§ IL). Mot denna bakgrund har ett nybildat aktiebolag vid tillämpning av koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL ansetts bedriva näringsverksamhet trots att någon egentlig verksamhet inte hunnit påbörjas och bolaget enbart förvaltat det inbetalade kapitalet (RÅ 2006 ref. 58).

I målet är fråga om ett bolags kapitalförvaltning för egen räkning, dvs. en form av verksamhet som är näringsverksamhet enligt 13 kap. IL (jfr rättsfallet). Frågan är därmed om de i 2 kap. 29 § använda uttrycken näringsverksamhet och affärsverksamhet kan anses innebära någon form av begränsning till näringsverksamhet av visst slag.

Bestämmelserna om fast driftställe har utformats med OECD:s modellavtal som förebild (prop. 1986/87:30 s. 42 och prop. 1999/2000:2 del 2 s. 47). Definitionen av fast driftställe finns i artikel 5 i modellavtalet (här och i det följande hänvisas till Model Tax Convention on Income and on Capital, July 2008, condensed version, och OECD:s kommentar till avtalet). Enligt huvudregeln i punkt 1 avses med fast driftställe "a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on".

För att ett fast driftställe ska föreligga enligt modellavtalet krävs alltså att den aktuella verksamheten utgör "business". Som Skatterättsnämnden konstaterat anknyter det uttrycket i sin tur till avtalets artikel 7 om beskattning av "business profits".

Uttrycket "business" definieras inte i modellavtalet på annat sätt än att där anges att det innefattar självständig yrkesutövning (artikel 3.1 h). Enligt punkt 59 i kommentaren till artikel 7 har uttrycket "profits" en vid innebörd "including all income derived in carrying on an enterprise". Modellavtalet ger inte stöd för att den aktuella bestämmelsen i 2 kap. 29 § IL bör ges en snäv tolkning.

Oavsett detta anser Regeringsrätten att avgörande vikt måste läggas vid systematiken i IL. Den bestämning av uttrycket näringsverksamhet som görs i 13 kap. IL gäller självklart i de efterföljande kapitlen om näringsverksamhet (14-40 kap.). Enligt Regeringsrättens mening har uttrycket samma innebörd i

hela IL (jfr prop. 1999/2000:2 del 3 s. 372 och del 2 s. 18).

Regeringsrätten finner därför, i likhet med Skatterättsnämnden, att bolaget bedriver näringsverksamhet vid tillämpning av bestämmelserna om fast driftställe i 2 kap. 29 § IL.

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

För att ett fast driftställe ska föreligga enligt 2 kap. 29 § första stycket IL krävs vidare att näringsverksamheten helt eller delvis bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet ("fixed place of business" enligt modellavtalet). Med beaktande av att rörelsedefinitionen i 2 kap. 24 § infördes utan att föranleda några terminologiska ändringar i bestämmelserna om fast driftställe får uttrycket affärsverksamhet anses omfatta sådan näringsverksamhet som det här är fråga om. Enligt paragrafens andra stycke kan en stadigvarande plats för affärsverksamhet vara t.ex. plats för företagsledning. Fast driftställe kan också föreligga med stöd av fullmaktsregeln i tredje stycket. Skatterättsnämnden har grundat sitt ställningstagande på den regeln.

I första hand bör prövas om bolaget får en stadigvarande plats för affärsverksamhet i Sverige. Enligt punkterna 4 och 4.1 i kommentaren till artikel 5 i modellavtalet kan det räcka med att ett företag har ett visst utrymme till sitt förfogande för att "place of business" ska föreligga. Det är inte nödvändigt att företaget äger, hyr eller har någon annan formell juridisk rätt att använda de aktuella lokalerna utan det är tillräckligt att dessa rent faktiskt står till företagets förfogande och används i företagets verksamhet.

Verksamheten i det aktuella bolaget ska bestå av kapitalförvaltning. Någon särskild lokal för verksamheten finns inte. Bolaget ägs av en fysisk person som är bosatt i Sverige. Denne kommer själv att bedriva kapitalförvaltningen. Eftersom det uppgetts att ägaren kan komma att befinna sig i bostaden när han lämnar sina köp- och säljinstruktioner till banken saknas anledning att utgå från annat än att också övrigt arbete med kapitalförvaltningen åtminstone delvis kommer att utföras där.

Mot denna bakgrund får ägarens bostad i Sverige anses vara en sådan stadigvarande plats för affärsverksamhet som konstituerar ett fast driftställe.

Fråga 2

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden vad gäller bolagets avtalsrättsliga hemvist.

Fråga 3

Frågan är här om Sverige har rätt enligt artikel 13.3 i det nordiska avtalet att beskatta vinst vid bolagets avyttring av marknadsnoterade aktier. Grunden för beskattning enligt IL finns i 6 kap. 7 och 11 §§.

Enligt den aktuella avtalsbestämmelsen får vinst på grund av överlåtelse av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat har i en annan avtalsslutande stat, beskattas i denna andra stat. För att Sverige ska ha rätt att beskatta aktievinsterna krävs således att bolaget enligt det nordiska avtalet bedriver rörelse här från ett fast driftställe till vilket aktierna är hänförliga.

I artikel 5.1 i det nordiska avtalet används uttrycket affärsverksamhet ("business" enligt modellavtalet) för att beskriva den verksamhet som ska bedrivas vid ett fast driftställe. Uttrycket anknyter till artikel 7 om beskattning av inkomst av rörelse ("business profits" enligt modellavtalet). På motsvarande sätt talas i artikel 13.3 om rörelsetillgångar ("business property" enligt modellavtalet). Kopplingen mellan dessa artiklar talar för att de båda uttrycken affärsverksamhet och rörelse har samma innebörd i det nordiska avtalet. Även

den omständigheten att modellavtalet i samtliga dessa artiklar använder ett och samma uttryck ("business") talar för detta.

Uttrycken affärsverksamhet och rörelse definieras inte i det nordiska avtalet. Därmed aktualiseras den särskilda tolkningsregeln i artikel 3.2 (utformad med förebild i artikel 3.2 i modellavtalet). Där anges att då en avtalslutande stat tillämpar avtalet vid någon tidpunkt anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har vid denna tidpunkt enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas. Med "såvida inte sammanhanget föranleder annat" förstås närmast vad som kan följa av en sedvanlig tolkning av avtalet.

Eftersom innebörden av uttrycken inte kan bestämmas genom en sådan tolkning återstår det att undersöka regleringen i IL. Motsvarigheten till de i avtalet använda uttrycken finns i svensk rätt i 2 kap. 29 § (affärsverksamhet i bestämmelserna om fast driftställe) och 2 kap. 24 § (definition av rörelse). Kapitalförvaltning för egen räkning hos en juridisk person utgör inte rörelse enligt definitionen i 2 kap. 24 §. Definitionen har utformats efter förebild i 12 § lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris och 8 § andra stycket lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser och den används för att reglera vissa speciella fall av omstruktureringar, utdelningar och kapitalförluster.

Som framgått av motiveringen till svaret på fråga 1 får bolagets kapitalförvaltning anses vara affärsverksamhet vid tillämpning av 2 kap. 29 § IL. I avtalet används uttrycken affärsverksamhet och rörelse. Särskilt mot bakgrund av det begränsade användningsområdet i IL för uttrycket rörelse ligger det enligt Regeringsrättens mening närmast till hands att vid tolkningen av avtalsuttrycken falla tillbaka på regleringen i 2 kap. 29 §.

Regeringsrätten finner därför att bolagets kapitalförvaltning vid tillämpning av det nordiska avtalet utgör affärsverksamhet enligt artikel 5 och rörelse enligt artikel 7.

Regeringsrätten finner vidare, av samma skäl som angetts i motiveringen till svaret på fråga 1, att ägarens bostad utgör en sådan stadigvarande plats för affärsverksamhet som konstituerar ett fast driftställe i Sverige enligt det nordiska avtalet. Därmed har Sverige enligt artikel 13.3 i avtalet rätt att beskatta vinst vid bolagets avyttring av marknadsnoterade aktier.

Det saknas således anledning att ändra Skatterättsnämndens svar på den aktuella frågan.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2009-09-16, föredragande Björner, målnummer 7569-08

Sökord: Dubbelbeskattning; Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet; Kapitalvinstbeskattning

Litteratur: Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 18; Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, s. 503 och 655
