



UPPSALA
UNIVERSITET

Höstterminen 2015

Examensarbete i skatterätt
30 högskolepoäng

Beskattning av fast driftställe

- med särskilt fokus på agentregeln i
2 kap. 29 § inkomstskattelagen

Författare: Mowri Kawsar

Handledare: Anna Lewander



Innehållsförteckning

Vissa förkortningar	5
1 Inledning.....	7
1.1 Ämnesbeskrivning.....	7
1.2 Syfte och frågeställning.....	9
1.3 Avgränsningar	9
1.4 Metodval.....	10
1.5 Terminologi	11
1.6 Disposition.....	12
2 Begreppet ”fast driftställe”	13
2.1 En historisk tillbakablick.....	13
2.2 Syftet med att definiera begreppet.....	14
3 Huvudregeln om fast driftställe	16
3.1 Svensk intern reglering.....	16
3.2 Jämförelse mellan svensk intern reglering och OECD:s modellavtal	24
3.3 Rekvisiten för huvudregeln om fast driftställe	25
3.3.1 Plats för affärsverksamhet	25
3.3.2 Stadigvarande	27
3.3.3 Från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs	31
4 Agentregeln	33
4.1 Svensk intern reglering.....	33
4.2 Jämförelse mellan svensk intern reglering och OECD:s modellavtal	35
4.3 Rekvisiten i agentregel	36
4.3.1 Beroende kontra oberoende agenter	36
4.3.2 Kommissionärsförhållandet.....	40
4.3.3 Fullmakten och det regelmässiga utnyttjandet av den.....	41
4.4 Åtgärder för att förhindra skatteflykt	43
4.5 Svårigheter i samband med agentregelns utövande.....	44
5 Analys och slutsats	47
5.1 Huvudregeln	47
5.2 Agentregeln	50
5.3 Slutsats.....	55
Källförteckning och litteraturhänvisning.....	57

Vissa förkortningar

AvtL	lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	kommunalskattelagen (1928:370)
KommL	kommissionslagen (2009:865)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	propositionen
SIL	lag (1947:576) om statlig inkomstskatt

1 Inledning

1.1 Ämnesbeskrivning

För att Sverige ska kunna göra beskattningsanspråk på inkomster som härrör ur näringsverksamhet i landet måste ”fast driftsställe” föreligga här för bolaget i fråga. Det är både en nödvändig och tillräcklig anknytning för beskattningsrätten.¹ För att fast driftsställe, enligt bestämmelsen i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) ska föreligga måste tre rekvisit vara uppfyllda. Rekvisiten är att det ska finnas en *plats för affärsverksamhet*, platsen ska vara *stadigvarande* och *verksamheten ska helt eller delvis bedrivas från den platsen*. En allmän definition av begreppet ”fast driftsställe” finns även i artikel 5, OECD:s modellavtal. Bestämmelsen i IL och den i OECD:s modellavtal överensstämmer i stort.

Begreppet ”fast driftsställe” och vad som utmärker ett sådant har varit omdiskuterat i en rad rättsfall fram tills idag. Regeringsrätten har i RÅ 2009 ref. 91, kommit fram till att fast driftsställe förelåg för ett bolag som var registrerat i Norge men bedrev verksamhet i Sverige. Stödet för sitt beslut fann Regeringsrätten bland annat i punkterna 4 och 4.1 i kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal. Målet var ett överklagande av Skatterättsnämndens beslut, som angav att fast driftsställe uppstått för bolaget i fråga med anledning av en aktiv delägares verksamhet i Sverige. Skälet för Skatterättsnämndens beslut baserades på agentregeln, som återfinns i 2 kap. 29 § st. 3 IL. Enligt den bestämmelsen kan fast driftsställe i landet föreligga om någon som är *verksam* för en näringsverksamhet i Sverige, *har fått* och *regelmässigt använder sig av fullmakt* för att ingå avtal för verksamhetens innehavare. Målet diskuteras mer ingående senare i uppsatsens avsnitt 3.1.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4085-14 m.fl. tog återigen upp frågan om fast driftsställe förelåg för ett bolag på grund av en ägares aktiviteter i Sverige.

¹ Dahlberg, M. Internationell skatterätt, s. 262.

Den verkliga ledningsplatsen för bolaget fanns i Cypern. Kammarrätten stödde i föreliggande mål sitt beslut på Regeringsrättens avgörande i RÅ 2009 ref. 91 och anförde att fast driftsälle hade uppstått. Även detta mål diskuteras mer ingående i avsnitt 3.1 i uppsatsen.

Gemensamt för de båda målen var att både Regeringsrätten i RÅ 2009 ref. 91 och kammarrätten i mål nr 4085-14 m.fl. tog fasta på att det räcker med att det finns en teoretisk plats i landet varifrån verksamheten bedrivs. Rekvisitetet plats för affärsverksamhet, som återfinns i 2 kap. 29 § IL, kan i skenet av dessa två avgöranden anses vara problematiskt. Utomlandsregistrerade bolag kan vara av den uppfattningen att deras närvaro i landet inte stipulerar fast driftställe för bolaget eftersom de saknar en stadigvarande plats för affärsverksamhet i Sverige varifrån verksamheten bedrivs.

Det måste dock finnas i åtanke att inkomster alltid ska beskattas. Huvudregeln för beskattning är att beskattning av inkomster ska ske där bolaget har fast driftsälle.² Grunden för en stats beskattningsrätt utgår ifrån två huvudsakliga principer; hemvistprincipen (eller domicilprincipen) och källstatsprincipen. Många gånger används båda principerna när en stat grundar sitt beskattningsanspråk. En person som är obegränsad skattskyldig i en stat är skattskyldig för alla sina inkomster i den staten, vart än inkomsterna har förvärvats. Detta är ett uttryck för hemvistprincipen. Den andra principen, källstatsprincipen, beskattar inkomsten där den har förvärvats. Då blir personen ifråga begränsat skattskyldig i den stat där inkomsten uppstod.³ För juridiska personer finns reglerna om begränsad och obegränsad skattskyldighet i 6 kap. IL. Som en utländsk juridisk person är ett bolag begränsat skattskyldig i Sverige enligt 6 kap. 7 § IL. Den som är begränsat skattskyldig i landet är skattskyldig för inkomster från ett fast driftställe enligt 6 kap. 1 § p. 1 IL.

² Prop. 1986/87:30 s. 41.

³ Dahlberg, M. Internationell beskattning, s. 24-25.

1.2 Syfte och frågeställning

Uppsatsen har två syften. Det första syftet är att tydliggöra hur fast driftställe uppstår för utomlandsregistrerade bolag genom bestämmelsen i 2 kap. 29 § IL. Det andra syftet med uppsatsen kan fördelas in i två fragment, dels att belysa agentregeln i 2 kap. 29 § st. 3 IL för att tydliggöra att fast driftställe kan uppstå på fler sätt än de som räknas in i lagregelns första och andra stycke, dels att tydliggöra vilket resultatet kan bli av att ha en agent närvarande i en annan stat.

Den huvudsakliga frågeställningen som uppsatsen ska besvara är vad som krävs för att Sverige ska få beskattningsrätt över de inkomster som genereras i landet genom en agents verksamhet. Därutöver tillkommer frågor om när någon är en så kallad beroende representant i den mening lagen förutsätter för att en giltig beskattningsrätt ska uppstå.

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen begränsas till att behandla juridiska personers skattskyldighet. Dock tar uppsatsen inte upp alla aspekter när det gäller beskattning av juridiska personer utan fokus ligger på 2 kap. 29 § IL och begreppet ”fast driftställe”, särskilt agentregeln i tredje stycket. Det kan vara intressant att se på hur det land som bolaget i fråga är registrerat i eller har sin hemvist i förhåller sig till Sveriges beskattningsanspråk. Eftersom uppsatsen tar upp fast driftställe som har uppkommit i samband med verksamhet utförd i Sverige är dock inte lagstiftning hänförlig till bolagets hemvist aktuell i uppsatsens framställning. Vad gäller de rättsfall uppsatsen tar upp har jag valt att koncentrera mig på de frågor i rättsfallen som berör fast driftställe eftersom uppsatsens syfte är att belysa hur fast driftställe uppstår.

Jag är medveten om att det har föreslagits en utvidgning av de artiklar i OECD:s modellavtal som är av vikt för uppsatsen, i BEPS handlingsplan 7.⁴ Syftet med den föreslagna utvidgningen är att förhindra att bolag kringgår bland annat bestämmelsen i modellavtalet genom att upprätta konstruerade kommissionärsförhållanden. Även om handlingsplanen är av intresse när det kommer till fast driftställe har jag valt att endast kort ta upp något om den.

Slutligen är inte syftet med uppsatsen att ta upp huruvida ett kommissionärsförhållande stipulerar fast driftställe. Däremot finns det ett samband mellan agent och kommissionär, och det förhållandet förtjänar att bli belyst.

1.4 Metodval

Vad gäller metodvalet för uppsatsen har jag använt mig av den rättsdogmatiska metoden för att tydliggöra för läsaren dels hur ett fast driftställe för utomlandsregistrerade bolag uppstår genom de regelverk som finns tillhandahållna, dels belysa agentregeln och vilket resultatet kan bli av att ha verksamma agenter i en annan stat än den bolaget i fråga är hemmahörande i. I processen att ta reda på hur gällande rätt ser ut ter sig en rättsdogmatisk metod naturlig.

Utgångspunkten i det vetenskapliga arbetet är materialet som domstolar lägger till grund för sina avgöranden. Materialet består bland annat av författningar, prejudikat och förarbeten. Gemensamt betecknas materialet för rättskällor. Genom studiet av materialet tillämpar rättsvetenskapsmannen vad som i brukligt tal kallas för rättsdogmatik.⁵ Utöver studiet av rättskällorna för att fastställa gällande rätt har jag genom jämförelser mellan svensk intern reglering och OECD:s modellavtal framhävt likheter och skillnader mellan 2 kap. 29 § IL

⁴ BEPS Actionplan 7. Preventing the artificial avoidance of PE status, s. 1.

⁵ Hellner, J. Metodproblem i rättsvetenskapen, s. 22.

och artikel 5, OECD:s modellavtal. Jämförelsen har skett mellan huvudregeln i respektive reglering och mellan agentregeln i respektive reglering.

1.5 Terminologi

Agent – en person eller ett företag som för en huvudmans räkning självständigt verkar för försäljning eller köp av varor. Detta gör agenten genom att ta upp anbud till bolaget (huvudmannen) eller sluta avtal i dennes namn enligt 1 § lag (1991:351) handelsagentur.

Kommissionär – en person som uppträder i eget namn men för någon annans räkning.⁶ Rekvisiten för vad som föranleder ett kommissionsförhållande finns i kommissionslagen (2009:865, KommL).

Fullmakt – en rättshandlingstyp, vars syfte är att ge en annan person en makt eller kompetens att företa en rättshandling för annans räkning.⁷ Reglering kring fullmakt i avtalsrättsliga situationer går att finna i lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område (AvtL).

Common law – den angloamerikanska rättsordningen som utgår ifrån rättsprinciper och begrepp, utvecklade av domstolarna.⁸

Civil law – kontinentaleuropeisk rättsordning, som utgår ifrån de skrivna regelverken.⁹

⁶ Ramberg, C och Ramberg, J. Allmän avtalsrätt, s. 58.

⁷ Adlercreutz, A och Gorton, L. Avtalsrätt 1, s. 34.

⁸ Agell, A och Malmström, Å. Civilrätt, s. 23.

⁹ Agell, A och Malmström, Å. Civilrätt, s. 23.

1.6 Disposition

I kapitel två behandlas begreppet ”fast driftställe”. Kapitlet beskriver vad regeringens syfte har varit med att definiera fast driftställe i lagen och vad doktrinen anser om begreppet. Det är en historisk tillbakablick för att underlätta förståelsen av varför lagstiftaren ansåg att begreppet bör fastslås i lag. Kapitel tre tar upp gällande rätt. I kapitlet finns en jämförelse mellan svensk intern reglering och den gällande artikeln i OECD:s modellavtal. Kapitlet tar upp aktuella lagrum och rättsfall i syfte att fastställa de lege lata. Kapitel fyra tar upp huvudfrågan med uppsatsen, nämligen vad agentregeln innebär. Även i detta kapitel finns en jämförelse mellan svensk intern reglering och regleringen enligt OECD:s modellavtal. Kapitlet innehåller även en problematisering av agentregeln. I uppsatsens avslutande kapitel fem finns en analys med slutsats.

2 Begreppet ”fast driftställe”

2.1 En historisk tillbakablick

För att lättare förstå varför det var nödvändigt att precisera begreppet ”fast driftställe” och fastslå begreppet i lag krävs en kort historisk tillbakablick till den tidsperiod som begreppet började användas som ett skattekoncept.

Begreppet ”fast driftställe” har sitt historiska ursprung i de forntyska staterna. Ursprungligen användes inte begreppet som ett skattekoncept, utan det användes för andra ändamål. Fast driftställe som skattekoncept utvecklades senare som en nödvändighet för att förhindra framväxten av dubbelbeskattning i preussiska kommuner i mitten av 1800-talet. Då gällande lag i östra delen av Preussen stadgade att ett bolag (stehendes Gewerbe) skulle beskattas i den kommun som bolaget befann sig i, även om ägaren till bolaget bodde i en annan kommun. Enligt Skaar kan termen ”stehendes Gewerbe” översättas till ”handel med fast driftställe”. Även om källmaterialet till uttalandet är knappa är det rimligt att anta att begreppet vid den tiden innebar att det krävdes varaktighet och plats inom ett område.¹⁰ När dubbelbeskattningsavtalet mellan Preussen och Sachsen slöts 1869 ansågs det vara nödvändigt att specificera villkoren för att ett bolag skulle bli skattskyldigt i egenskap av deras ställning som en handel med fast driftställe. Villkoren som senare blev kända som ”Betriebsstätte”, eller fast driftställe som Skaar har översatt det till, uppstod från villkoren som gällde för skatteplikt av en handel med fast driftställe i mellankommunala relationer i Preussen.¹¹

Föreliggande avsnitt och det kommande har tydliga kopplingar till varandra. Det är dock av vikt att klargöra varför begreppet ”fast driftställe” även ansågs vara nödvändigt att fastställa inom svensk intern reglering. I det kommande

¹⁰ Skaar, A. Permanent establishment, s. 72-73.

¹¹ Skaar, A. Permanent establishment, s. 73.

avsnittet ska uppsatsen gå igenom skälen för varför regeringen ansåg att begreppet skulle fastslås i lag.

2.2 Syftet med att definiera begreppet

Regeringens skäl för varför begreppet ”fast driftställe” behövdes preciseras i lagen återfinns i proposition ”*Om följdändringar till slopandet av den kommunala garanti- och utbobskattningen m.m.*” från 1986. Bland annat föreslog regeringen att den definition som fanns av rörelse bedriven i landet skulle ändras och preciseras till att avse rörelser som bedrivits från fast driftställe i landet. Begreppet ”fast driftställe” skulle därmed ges en ny definition.¹² Skälen för regeringens förslag var att det inte fanns någon bestämmelse som angav när en rörelse ansågs vara bedriven i Sverige. Det bedömdes vara en självklarhet att skattskyldighet föreligger om en rörelse bedrivs från fast driftställe i landet.¹³ I dåvarande kommunalskattelagen (1928:370, KL) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) fanns sedan tidigare bestämmelser om att utländska bolag var skattskyldiga i Sverige för bland annat inkomst av rörelse, men bestämmelser om *när* rörelsen skulle anses vara bedriven i landet saknades. Genom förslaget klargjordes att utländska bolag skulle anses vara skattskyldiga i Sverige för bland annat inkomst av rörelse, som preciseras till att avse rörelse bedriven från fast driftställe i landet.¹⁴

Ursprungligen fanns bestämmelsen om fast driftställe i 61 § KL. Bestämmelsen bör ha varit vägledande i praktiken för bedömningen om en rörelse skulle anses vara bedriven i Sverige även om lagrummet rent formellt endast reglerade frågan om rätt beskattningsort. Beskattningsrätt bestämd på detta sätt visade sig dock vara mer begränsande än den som regelmässigt tillkom genom slutna dubbelbeskattningsavtal.¹⁵

¹² Prop. 1986/87:30 s. 40.

¹³ Prop. 1986/87:30 s. 40.

¹⁴ Prop. 1986/87:30 s. 40-41.

¹⁵ Prop. 1986/87:30 s. 41.

Ett dubbelbeskattningsavtal reglerar beskattningsrätten för de inblandade staterna. Genom att ha ett dubbelbeskattningsavtal kan man dels förhindra skatteflykt, dels undanröja eller lindra effekten av internationell dubbelbeskattning.¹⁶ Flertalet av de svenska dubbelbeskattningsavtalen har sin grund i OECD:s modellavtal. Enligt OECD:s modellavtal beskattas all inkomst av rörelse i den stat där den som bedriver rörelsen har sin hemvist, det vill säga där rörelsen är skattskyldig på grund av sin plats för företagsledning.¹⁷ Den andra staten, källstaten, får beskatta så stor del av inkomsten som är hänförlig till det fasta driftstället i källstaten om rörelsen bedrivs från ett fast driftställe där.¹⁸

Ett bolag bör enligt propositionen behandlas som om det har fast driftställe i en stat om det finns en person verksam för bolaget som fått och regelmässigt använder sig av fullmakt för att sluta avtal för bolagets (huvudmannens) räkning. Detta gäller för bolag som inte har en stadigvarande plats för sin affärsverksamhet i den aktuella staten i den mening som avses i punkterna 1 och 2 i kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal. Regeringen var av den åsikten att även den svenska interna regleringen borde innehålla en sådan lagregel. Numera finns regeln i 2 kap. 29 § st. 3 IL. Regeringen menade dock att det borde klargöras i bestämmelsen att det faktum att rörelsens innehavare företar affärstransaktioner genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant inte grundar fast driftställe, om detta ingår i representantens vanliga näringsverksamhet, vilket framgår av 2 kap. 29 § st. 4 IL. Detsamma gäller när företag bedrivs genom dotterbolag eftersom dotterbolag rättsligt utgör självständiga skattesubjekt.¹⁹

¹⁶ Dahlberg, M. Internationell beskattning, s. 236.

¹⁷ Dahlberg, M. Internationell beskattning, s. 259.

¹⁸ Prop. 1986/87:30 s. 41.

¹⁹ Prop. 1986/87:30 s. 42.

3 Huvudregeln om fast driftställe

3.1 Svensk intern reglering

Begreppet ”fast driftställe” med dess definition och innebörd går att finna i 2 kap. 29 § IL. I paragrafens första stycke stadgas att *”med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.”*. Definitionen anger vilken anknytning som krävs för att en verksamhet som helt eller delvis bedrivs här i landet ska bli skatteskyldig i Sverige. För att Sverige ska få beskattningsrätt krävs att det finns ett dubbelbeskattningsavtal som fördelar beskattningsrätten på ett skäligt sätt mellan de parter som avtalet avser.²⁰ Genom en särskild införlivandelag integreras sedan det svenska skatteavtalet i den interna regleringen. Skattemyndigheten kan åberopa skatteavtalet först när det har införlivats. Lindencrona har utformat en gyllene regel som stadgar att beskattningsreglerna endast får tillämpas om reglerna innebär en inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga.²¹ Regeln innebär att Sverige förlorar den beskattningsrätt som föreligger enligt befintligt skatteavtal, om inte det finns någon intern reglering som stadgar beskattningsrätten.²² Eftersom det finns intern reglering i 2 kap. 29 § IL som stadgar en beskattningsrätt för Sverige, om fast driftställe anses föreligga, bör utgångspunkten bli att Sverige alltid har beskattningsrätt gentemot ett utomlandsregistrerat bolag för inkomster som härrör ur näringsverksamhet i landet. Således är slutsatsen att bestämmelsen i 2 kap. 29 § IL måste läsas ihop med befintligt dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och det land som bolaget är hemmahörande i för att beskattningsrätt ska föreligga.

²⁰ Skatteverket, Tolkning och tillämpning av skatteavtal m.m. s. 361.

²¹ Dahlberg, M. Internationell skatterätt, s. 244.

²² Dahlberg, M. Internationell skatterätt, s. 244.

I det kommande återfinns tre rättsfall som är av betydelse för huruvida fast driftställe föreligger för utomlandsregistrerade bolag. Endast de delar av rättsfallen som är av vikt för att avgöra huruvida fast driftställe föreligger har tagits upp i avsnittet.

Domstolen har i RÅ 2009 ref. 91 tagit upp de omständigheter som kan föranleda fast driftställe, för ett utomlandsregistrerat bolag, i Sverige. I uppsatsen har rättsfallet behandlats i tidigare avsnitt 1, mycket kortfattat. I det följande ska omständigheterna som föranledde frågan i domstol presenteras närmare.

Ett norskt hemmahörande bolag bedrev kapitalförvaltning. I bolaget fanns en person, bosatt i Sverige, som var den som fattade bolagets olika placeringsbeslut och dess verksamhet bedrevs i sin helhet av den verksamma delägaren i Sverige. Bolaget begärde att Skatterättsnämnden skulle besvara frågan huruvida fast driftställe uppkommit i Sverige med hänsyn till den aktiva delägarens verksamhet i landet. Skatterättsnämnden kom fram till att bolaget skulle anses ha fast driftställe i landet. Beslutet överklagades till Regeringsrätten. Både Skatterättsnämnden och Regeringsrätten anförde i sina skäl att inget fast driftställe förelåg enligt 2 kap. 29 § st. 1 IL eftersom det inte framgick av målet att någon stadigvarande plats varifrån verksamheten helt eller delvis bedrevs ifrån existerade i Sverige. Anledningen var att inget av de exempel som tas upp i 2 kap. 29 § st. 2 IL aktualiserades i detta fall. För att fast driftställe ska föreligga tar lagrummet upp bland annat plats för företagsledning (vilket i detta mål var Norge), kontor (vilket inte fanns i Sverige), eller, fabrik eller verkstad (bolaget bedrev ingen verksamhet som krävde något av dessa).

I 2 kap. 29 § st. 3 IL finns en regel som belyser situationer då någon är verksam för en näringsverksamhet i Sverige har fått eller regelmässigt använder sig av fullmakt för att ingå avtal för bolagets räkning. Bestämmelsen är ett uttryck för den så kallade agentregeln. Om rekvisiten enligt regeln uppfylls kan en sådan situation föranleda fast driftställe för bolaget i fråga. Skatterättsnämnden stödde sitt beslut på agentregeln när de beslutade att fast driftställe för det norska bolaget förelåg i Sverige. Eftersom delägaren har varit verksam för sitt bolag i Sverige genom att ha fått och regelmässigt använt sig av

fullmakt för att ingå affärer som rör bolagets verksamhet ansåg Skatterättsnämnden att han varit en sådan beroende representant som krävs för att fast driftställe ska föreligga. Regeringsrätten höll förvisso med om att fast driftställe uppstått genom delägarens verksamhet i Sverige. Det fanns visserligen inget fast driftställe enligt första paragrafen i lagrummet men Regeringsrätten framhöll att det enligt punkterna 4 och 4.1 i kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal fanns utrymme för att inbegripa det teoretiska utrymmet för affärsverksamhetens bedrivande. Skälet för bedömningen utgick med andra ord inte ifrån ordalydelsen i huvudregeln. Det är dock viktigt att ha i åtanke att den version av modellavtalet som Regeringsrätten syftar till i sitt avgörande är modellavtalet från 2008. Eftersom ägaren kunde komma att befinna sig i sin bostad när han lämnade köp- och säljinstruktioner till den bank som bolaget bedrev affärer med saknades det anledning att utgå från annat än att övrigt arbete med kapitalförvaltningen åtminstone delvis skulle kunna komma att utföras i bostaden.

Inledningsvis i uppsatsen har även kammarrättens dom i mål nr 4085-14 m.fl. refererats till i sin korthet. Kammarrätten i Stockholm, ansåg i föreliggande mål att ett bolag har fast driftställe i Sverige med anledning av en verksam delägars aktiviteter här i landet. Bolaget som var hemmahörandes i Cypern bedrev verksamhet i Sverige genom en aktiv ägare i bolaget, som befann sig i landet. Frågan som behandlades i målet var om fast driftställe hade uppstått för bolaget genom dess verksamhet i Sverige. Precis som Regeringsrätten i RÅ 2009 ref. 91 kom kammarrätten fram till att det räcker med att bolaget rent teoretiskt haft ett utrymme till sitt förfogande för att fast driftställe skulle uppstå, varför ett kontor eller annan fysisk plats för verksamhetens bedrivande inte var nödvändigt. Ägaren var folkbokförd i Sverige och bodde i landet under ett visst antal dagar om året. Därmed kunde det inte uteslutas att han utfört vissa arbeten i någon av sina bostäder i Sverige. Kammarrätten gjorde således bedömningen att bostaden var en sådan stadigvarande plats som utifrån Regeringsrättens bedömning i RÅ 2009 ref. 91 utgjorde ett fast driftställe.

Det som är anmärkningsvärt i kammarrättens dom i föreliggande mål är att domstolen skriver ”hans bostäder”. Enligt huvudregeln i 2 kap. 29 § st. 1 IL ska det finnas *en* särskild plats varifrån affärsverksamheten helt eller delvis bedrivs ifrån. För den som inte är insatt i ämnet, eller i juridiken över lag, kan skrivelsen lätt misstolkas till att avse antalet platser. Böjningen i ordet ”bostäder” är plural och innebär att det finns fler än en bostad i åtanke. Frågan som uppstår då per automatik är hur dessa bostäder kan utgöra *en* stadigvarande plats. Domstolen menar dock inte att alla bostäderna gemensamt skulle utgöra en plats utan att en av dem teoretiskt sett skulle kunna utgöra platsen. Jag har inget att erinra mot formuleringen eftersom det framgår i domskälet att det inte är säkert var och i vilken bostad delägaren faktiskt har befunnit sig. Därmed kunde vilken som helst av bostäderna bilda en stadigvarande plats.

Även om det primära skälet till varför kammarrätten ansåg att fast driftställe hade uppstått i Sverige var det teoretiska utrymmet, kan det tänkas enligt mig, att domstolen även haft agentregeln i åtanke när de gjorde sin bedömning. Anledningen till varför jag påstår något sådant är att domstolen i detta fall tog upp bland annat ägarens rätt att företräda bolaget och det faktum att de avtal som tecknades skulle skrivas på av ägaren. Han hade dessutom ensam rätt att teckna bolagets konto och diverse transaktioner krävde hans godkännande. Detta kan om inget annat betraktas som att han fått och regelmässigt använt sig av fullmakt i sina åtaganden gentemot bolaget. Därmed har han också uppträtt som en beroende representant i den mening lagen kräver för att fast driftställe ska uppstå genom 2 kap. 29 § st. 3 IL. Vad begreppet ”beroende representant” innebär förklaras mer ingående senare i uppsatsen.²³

Målet som tas upp härnäst avgjordes så sent som i mitten på december 2015. Frågan som Kammarrätten i Stockholm hade att bedöma i mål nr 6856-14, var om ett utomlandsregistrerat bolag med huvudkontor i USA hade skyldighet att betala allmän löneavgift för anställd i Sverige under vissa perioder. För skyldigheten att betala löneavgift krävs fast driftställe i landet eftersom

²³ Se avsnitt 4.3.1.

löneavgiften räknas som en skatt och inte en socialavgift.²⁴ Vid bedömningen är det av betydelse om den verksamhet som har bedrivits i Sverige helt eller delvis är hänförlig till bolagets affärsverksamhet.²⁵ Det är endast inkomster som har en tillräcklig anknytning till landet som beskattas varför det är av vikt att fastställa att det skattskyldiga bolaget har en tillräcklig anknytning till landet enligt 6 kap. 11 § IL. Begränsat skattskyldiga personer har varit skattskyldiga för inkomst av rörelse ända sedan KL kom till men 1986 preciserades bestämmelsen till att omfatta inkomst av rörelse som bedrivits från fast driftställe i landet.²⁶

I bedömningen av föreliggande rättsfråga tog förvaltningsrätten upp det faktum att det i anställningsavtalet mellan bolaget och den anställde angavs att den anställdes hemmakontor skulle vara platsen för bedrivandet av hans arbetsuppgifter, vilka enligt bolaget endast var av förberedande och biträdande art. Sedermera ansåg förvaltningsrätten att hemmakontoret utgjorde det fasta driftstället för bolaget. Stödet för deras beslut går att finna i 2 kap. 29 § IL och i kommentaren till OECD:s modellavtal. I kommentaren anges att det är tillräckligt att bolaget har ett utrymme till sitt förfogande för att en plats för affärsverksamhet ska föreligga. De behöver inte heller ha någon legal rätt att utnyttja platsen för affärsverksamhet. Det faktum att bolaget inte hade tillgång till denna privata bostad som Skatteverket ansåg vara platsen för affärsverksamhet togs inte i beaktande, vilket även var fallet i kammarrättens avgörande i mål nr 4085-14 m.fl. som avgjordes i början på år 2015.²⁷

Förvaltningsrättens avgörande överklagades till kammarrätten som fann att dels att det arbete som utförts i Sverige var av sådan karaktär att det utgjorde bolagets kärnverksamhet, dels att den anställdes hemmakontor utgjorde en sådan stadigvarande plats för affärsverksamhet som lagen föreskriver. Därmed avlog kammarrätten bolagets överklagan och bolaget befanns skyldig att betala den allmänna löneavgiften för den anställde i Sverige.

²⁴ Prop. 1994/95:122 s. 18. Löneskatten behandlas i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

²⁵ Se skatteverkets rättsliga vägledning.

²⁶ Prop. 1986/87:30 s. 40. Se även Bækkevold m.fl. *Inkomstskatt, en lagkommentar del 1*, s. 93.

²⁷ Se s. 16.

Skatteverket har uttalat att verksamhet som bedrivs och har karaktären förberedande eller biträdande art inte utgör fast driftställe. Verksamheter som faller in under sådan karaktär är sådana som bara indirekt bidrar till företagets intäkter.²⁸ I föreliggande mål hävdade bolaget att den anställda svensken endast hade uppgifter som var av förberedande eller biträdande art eftersom hans arbetsuppgifter var att genomföra marknadsundersökningar. Skatteverket hävdade i målet att hans titel och den information som fanns om honom på bolagets hemsida antydde att hans arbetsuppgifter var av en annan karaktär vilket även domstolen tog fasta vid i sin bedömning. Enligt Skatteverket är arbete med marknadsundersökningar sådan verksamhet som har karaktären förberedande art.²⁹

Sammanfattningsvis framgår av de tre rättsfallen att domstolarna har behandlat beskattningsrätt för inkomster som härrör ur näringsverksamhet på grund av fast driftställe i landet. Domstolarna i de aktuella målen har tagit upp de rekvisit som måste vara uppfyllda för att beskattningsrätt ska föreligga, men den så kallade agentregeln som behandlas i uppsatsens senare del, får likväl utrymme av domstolarna, även om regeln tas upp i sin korthet. Däremot kommer domstolarna inte fram till att det var agentregeln som var aktuell i målen utan att fast driftställe förelåg med anledning av tolkningen av punkterna 4 och 4.1 i kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal. Domstolarnas beslut grundade sig inte på huvudregeln i varken 2 kap. 29 § 1 st. IL eller artikel 5, OECD:s modellavtal. Rättsfallen kan sägas ha betydelse eftersom domstolarna förbisåg lagens ordalydelse och istället valde att tolka lagen enligt kommentaren till OECD:s modellavtal. Därmed förelåg fast driftställe, inte på grund av en fysisk närvaro av bolaget och inte på grund av att det fanns en aktuell plats för affärsverksamhet som var stadigvarande och varifrån verksamheten helt eller delvis bedrevs, men för att det fanns ett teoretiskt utrymme som kunde utgöra den stadigvarande platsen som efterlyses i både intern reglering och OECD:s modellavtal.

²⁸ Skatteverket.

²⁹ Skatteverket.

I avsnitt 4.3.1 i uppsatsen tas upp huruvida dotterbolag kan utgöra fast driftställe för utomlandsregistrerade moderbolag när det gäller agentförhållandet. Att dotterbolag till sådana bolag har ansetts utgöra fast driftställe enligt huvudregeln bör dock belysas eftersom propositionen tydligt har angett att dotterbolag utgör självständiga skattesubjekt.³⁰ Även OECD:s modellavtal har angivit att förekomsten av dotterbolag inte i sig medför någon beskattningsskyldighet för moderbolaget.³¹ Jacobsson har vidare tagit upp ämnet i Skattenytt 2012.³² Slutligen har praxis flertalet gånger tagit upp huruvida dotterbolag kan stipulera fast driftställe, vilket framkommer härnäst i uppsatsen.

Kammarrätten i Stockholm har, i mål nr 383-1996 och 5154-1996, tagit upp en fråga om dotterbolag och dess lokaler var att betrakta som fast driftställe i Sverige för det utomlandsregistrerade moderbolaget. Målet gällde en internationell koncern som hade sex regionala bolag. Varje bolag var ansvarigt för en viss region. Ansvaret för marknadsföring, säljaktivitet och affärsverksamhet inom sina respektive geografiska områden anlåg på regionbolagen. När en order mottagits av ett tillverkande bolag inom koncernen från något land som regionbolaget ansvarade för, betalade det tillverkande bolaget kommission enligt ett system till regionbolaget. Moderbolaget hade dessutom ett dotterbolag i Sverige. Totalt fanns det sju personer med företagsledande funktion varav två var verksamma i Sverige. Genom det sätt som ett regionbolag till moderbolaget hade disponerat det svenska dotterbolagets lokaler, uppstod enligt kammarrätten en stadigvarande plats för affärsverksamhet i Sverige. Regionbolaget hade förmedlat sin adress som varandes hos det svenska dotterbolaget och även förfogat över ett par rum på dotterbolagets kontor. Kammarrätten ansåg att regionbolaget hade bedrivit verksamhet från kontoret i Sverige bland annat av skälet att regionbolagets verksamhet i Sverige integrerades med redovisningen för det svenska dotterbolaget. Kammarrättens bedömning ändrades inte av det faktum att de personer, som såväl mot tredje

³⁰ Prop. 1986/86:30 s. 43.

³¹ Artikel 5.7, OECD:s modellavtal.

³² Jakobsson, L. Skattenytt 2012 s. 495 ff. Dotterbolag som fast driftställe.

man som internt inom koncernen företrätt regionalbolaget, uppgavs vara formellt anställda av ett annat bolag.³³

I ytterligare en dom, RÅ 1998 not 229, kom Regeringsrätten och Skatterättsnämnden fram till att fast driftställe förelåg för ett utländskt moderbolag på grund av att moderbolaget hade förfogat över dotterbolagets kontor där koncernledningsgruppen sammanträdde veckovis. Frågan i målet gällde om utdelning, som ett utländskt moderbolag mottog från ett helägt dotterbolag skulle beskattas i landet såsom hänförligt till ett fast driftställe för moderbolaget i Sverige. Skatterättsnämnden hade tidigare prövat frågan och konstaterade i ett förhandsbesked att kontoret i Sverige utgjorde fast driftställe. Bolaget överklagade till Regeringsrätten som gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden. Regeringsrätten framförde att det krävs att aktierna innehas i och för den verksamhet som driftstället bedriver för att utdelning på aktier ägda av utländskt bolag som bedriver verksamhet från fast driftställe ska kunna utgöra skattepliktig intäkt av näringsverksamhet. Dock fann Regeringsrätten att innehavet av aktierna inte betingades av den verksamhet som specifikt bedrevs från det fasta driftstället utan av moderbolagets verksamhet i allmänhet. Därmed skulle utdelningen inte hänföras till det fasta driftstället och beskattas i Sverige.³⁴

Av de två domarna från kammarrätten som har behandlats ovan är slutsatsen att dotterbolags verksamhet kan stipulera fast driftställe för moderbolag, trots att såväl förarbetena, som OECD:s modellavtal talar emot den utgången. Det är dock inte bara de uttalanden som finns i propositionen³⁵ och i artikel 5.7, OECD:s modellavtal som läggs till grund för beslutet, utan som det har framgått av de ovan refererade målen läggs stor vikt vid den kontroll som utövas av moderbolaget utöver vad som anses normalt i ett moder- och dotterbolagsförhållande. Moderbolag som har dotterbolag i andra länder och som på något vis kontrollerar eller ger sken av att de kontrollerar dotterbolagen i större utsträckning än vad som är normalt i ett moder- och

³³ Se Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 637.

³⁴ Se Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 637.

³⁵ Prop. 1986/86:30 s. 43.

dotterbolagsförhållande, kan i och med rättsfallen som behandlats i det föregående, räkna med att deras förhållande kommer att bli hårdare granskat i syfte att förhindra att vinster skiftas mellan källstaten och hemviststaten. Internationellt kan det medföra att moderbolag blir mindre benägna att etablera dotterbolag i andra länder.

3.2 Jämförelse mellan svensk intern reglering och OECD:s modellavtal

I prop. 1986/87:30, s. 41, anges att den svenska regleringen är baserad på artikel 5 i OECD:s modellavtal, varför det känns väsentligt att ta upp regleringen i modellavtalet. I artikel 5, OECD:s modellavtal, konstateras när ett fast driftsställe anses föreligga. I det följande ska beskrivas vad OECD menar stipulerar ett fast driftsställe. Artikelns portalparagraf lyder i dess första stycke *”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.”* En svensk översättning blir *”Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket ”fast driftsställe” en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs.”* Bestämmelsen stämmer i stort sett överens med den interna regleringen i 2 kap. 29 § IL.

Definitionen av fast driftsställe i OECD:s modellavtal är dock snävare till sin ordalydelse än den svenska definitionen. Det finns i avtalet en så kallad negativ lista som innehåller en uttömmande uppräkningslista av undantag från huvudregeln i artikel 5.1, OECD:s modellavtal, och dess exempelförteckning i artikel 5.2. Förhållandet att ett bolag kontrollerar eller kontrolleras av ett bolag med hemvist i den andra staten eller ett bolag som bedriver verksamhet där, medför nödvändigtvis inte fast driftsställe, detta klargörs i artikel 5.7, OECD:s modellavtal.³⁶

³⁶ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftsställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 629.

Tre kriterier måste för det första vara uppfyllda precis som i den svenska interna regleringen. Kriterierna är *plats för affärsverksamhet*, *stadigvarande* och *att verksamheten helt eller delvis bedrivs därifrån*. I OECD:s modellavtal finns därutöver ett kriterium om beroende representation. Den svenska regleringen tar upp kriteriet som ett undantag i 2 kap. 29 § st. 4 IL.

3.3 Rekvisiten för huvudregeln om fast driftställe

3.3.1 Plats för affärsverksamhet

Innan jag fördjupar mig i huvudregelns första rekvisit bör det nämnas att regeringen har anfört i prop. 1986/87:30 att den svenska interna regleringen bör baseras på principerna i OECD:s modellavtal eftersom modellavtalet alltid ligger till grund för de dubbelbeskattningsavtal Sverige ingår med andra stater.³⁷ Regelverken överensstämmer i stort varför det i de kommande avsnitten inte görs någon egentlig skillnad mellan huvudregeln i 2 kap. 29 § IL och artikel 5, OECD:s modellavtal. Avsnitten refererar mestadels till OECD:s regelverk eftersom regeringens proposition inte tillhandahöll någon närmare bakgrund till huvudregeln i svensk intern reglering. Det bör även nämnas att när jag i fortsättningen skriver huvudregeln åsyftas huvudregeln i både 2 kap. 29 § IL och artikel 5, OECD:s modellavtal.

Det första rekvisitet, *plats för affärsverksamhet*, är enligt kommentaren till artikel 5.2, OECD:s modellavtal, fråga om en anordning, exempelvis en lokal och i vissa fall kan det även röra sig om maskiner eller utrustning.³⁸ Rekvisitet kan enligt Berthou delas in i två delar, dels att det ska finnas en faktisk påvisbar plats för affärsverksamheten, dels att bolaget i fråga förfogar över platsen för affärsverksamheten.³⁹

³⁷ Prop. 1986/86:30 s. 42.

³⁸ Dahlberg, M. Skattenytt 1993 s. 712 ff. Fast driftsställe – ett begrepp på drift? s. 715-716.

³⁹ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftsställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 630.

Det finns inget tvång för det utländska bolaget att använda lokalen enbart för sin rörelse och det är möjligt att hyra ut en del av lokalen till ett annat bolag eller till och med till en privatperson. Dock anges inte vilken storlek bolaget ska ha. Dahlberg har tolkat detta som att storleken på bolaget inte har någon större betydelse så länge lokalen till viss del används för att bedriva bolagets egen rörelse.⁴⁰ Enligt kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, är det till och med möjligt att plats för affärsverksamhet föreligger även om det inte finns någon lokal till förfogande. Detta kan styrkas genom bland annat det norska rättsfallet ”Creolesaken”.⁴¹ Visserligen fanns det ett rum till förfogande, som det amerikanska bolaget Creole kunde använda för att utföra sina arbetsuppgifter, men den arbetstagare som var utsänd för att utföra arbetet använde inte rummet och bolaget ansåg även att förekomsten av ett tillgängligt rum inte utgjorde ett förfogande. Domstolen kom dock fram till att det rum som fanns till förfogande för bolaget kunde utgöra plats för affärsverksamhet eftersom i rummet fanns skrivbord och kontorsutrustning. Detta utgjorde ett kontor eftersom det norsk-amerikanska dubbelbeskattningsavtalet innehöll en regel som angav a priori vad som kunde utgöra ett fast driftsställe, varav ett var kontor. Den minsta gemensamma nämnaren för att plats för affärsverksamhet ska föreligga är att ett bolag ska förfoga över ett utrymme.⁴²

Det har dock inte i OECD-kommentaren angivits i vilken utsträckning ett bolag ska utnyttja en plats för sin affärsverksamhet för att uppfylla rekvisitet. Att ett bolag endast närvarar på en viss plats räcker inte för att platsen ska bli tillgänglig för bolaget.⁴³ Tidigare framhölls att bolag ska ha rätt att förfoga över platsen för affärsverksamhet men i OECD-förslaget⁴⁴ som likställs med punkt 4.1 i kommentaren till artikel 5, förtydligas att ingen legal rätt att utnyttja en plats är nödvändig för att rekvisitet ska anses vara uppfyllt. Fast driftsställe kan enligt förslaget etableras även om ett bolag tar en viss plats i anspråk, utan laga rätt, för

⁴⁰ Dahlberg, M. Skattenytt 1993 s. 712 ff. Fast driftsställe – ett begrepp på drift? s. 715.

⁴¹ Utv. 1981 s. 285, Stavanger byrett. Utv = ”dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål”.

⁴² Dahlberg, M. Skattenytt 1993 s. 712 ff. Fast driftsställe – ett begrepp på drift? s. 715-716.

⁴³ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftsställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 631.

⁴⁴ Ett första utkast till revidering av OECD-kommentaren som framtogs 2001, se Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftsställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 629.

att bedriva sin verksamhet. Hur det utländska bolaget förfogar över platsen spelar enligt punkt 4.2 i kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal ingen roll, utan avgörande blir om platsen står till bolagets förfogande.⁴⁵

3.3.2 Stadigvarande

Rekvisitet ”stadigvarande” innebär enligt kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal, att platsen för affärsverksamheten ska vara fast. Vidare ska platsen vara upprättad på en bestämd plats och ha en viss grad av varaktighet. Enligt kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, måste det i allmänhet finnas ett samband mellan platsen för affärsverksamhet och en bestämd geografisk punkt. Tidsperioden som ett bolag i en avtalsslutande stat bedriver verksamhet i en annan avtalsslutande stat, är oväsentlig enligt kommentaren till artikeln, om inte verksamheten sker på en viss plats. Den utrustning som bildar platsen för affärsverksamheten måste dock inte vara fast förenad vid marken som den står på, utan det räcker med att utrustningen förblir på ett bestämt ställe.⁴⁶ Dahlberg uppfattar just den sista meningen, att det räcker med att den utrustning som ger upphov till verksamhetsplatsen förblir på det bestämda stället, som förbryllande. Enligt Dahlberg kan det inte vara en praktisk skillnad mellan en geografisk punkt och en bestämd plats. Konsekvensen enligt honom blir att det undantag som kommentarförfattaren gett genom skrivningen, att ”det i allmänhet” krävs ett samband mellan den geografiska punkten och den bestämda platsen, inte är reell.⁴⁷

Även jag anser att formuleringen är något otydlig i denna del. I min mening verkar det som att den geografiska punkten och den bestämda platsen måste vara densamma om utrustningen ska förbli på platsen. Det är märkligt att de hävdar att utrustningen inte måste vara fixerad men att den kan stå kvar, dock

⁴⁵ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 631.

⁴⁶ Dahlberg, M. Skattenytt 1993 s. 712 ff. Fast driftsställe – ett begrepp på drift? s. 717-718.

⁴⁷ Dahlberg, M. Skattenytt 1993 s. 712 ff. Fast driftsställe – ett begrepp på drift? s. 717-718.

beror det på vad man menar med fixerad, menar man exempelvis att den inte behöver vara fastbörad? I sådana fall klaras tvetydligheten upp eftersom en utrustning enkelt kan stå kvar på en bestämd plats. Ett kontor kan tas upp som exempel. Bord och stolar som utgör en del av kontoret och dess utrustning står oftast kvar och genom bland annat Creolesaken har det fastslagits att kontor kan vara en sådan stadigvarande plats för affärsverksamhet som lagen föreskriver.

Berthou håller med om att OECD-kommentaren är något oklar när det först sägs att det allmänt måste finnas ett samband mellan bestämd plats och geografisk punkt för att sedan i nästa mening uttala att tidsperioden för vilken det utländska bolaget är verksamt är utan betydelse om det inte bedriver verksamheten på en bestämd plats.⁴⁸ Genom Dahlbergs uttalanden menar Berthou att man frågar sig hur begreppen bestämd plats och geografisk punkt står i relation till varandra. Frågeställningen utvecklas i OECD-förslaget där det klargörs att begreppet bestämd plats ska ges en vidsträckt tolkning. Därmed är det tveksamt, enligt Berthou, huruvida bestämd plats kan anses vara synonymt med geografisk punkt så som Dahlberg har hävdad. Anledningen till Berthous ifrågasättande av Dahlbergs ställningstagande är att det i OECD-förslaget framförs att om verksamheten ifråga förflyttas mellan olika intilliggande platser kan det vara svårt att avgöra om det finns en enda plats för affärsverksamhet. Rent generellt kommer en plats för affärsverksamheten att existera när området inom vilket aktiviteterna flyttas utgör en kommersiellt och geografiskt sammanhängande enhet.⁴⁹

Jag håller med Dahlberg om att en bestämd plats och en geografisk punkt kan ses som synonymt till varandra eftersom den geografiska punkten tas fram genom koordinater och den bestämda platsen brukar oftast vara en plats inom dessa koordinater. Däremot är jag mer benägen om att hålla med Berthou om att det i denna specifika situation kanske inte är tänkt att begreppen ska ses synonymt med varandra eftersom den vidsträckta tolkning som OECD-förslaget innebär ger upphov till att fånga de verksamheter som flyttas runt till närliggande

⁴⁸ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 632.

⁴⁹ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 632.

platser. Om uppståendet av fast driftställe skulle vara beroende av att den bestämda platsen och geografiska punkten skulle vara densamma skulle många verksamheter falla utanför lagen och skatteintäkter skulle gå förlorade.

Rekvisitet ”stadigvarande” förtydligas ytterligare i punkt 6 i kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal. Där står att platsen för affärsverksamhet måste ha en viss grad av varaktighet.⁵⁰ I något avseende uppfattas det som att detta förtydligande går emot det föregående sagda om att tidsperioden för vilken det utländska bolaget är verksamt är utan betydelse. Å andra sidan uttrycks det även att det är utan betydelse om bolaget inte bedriver verksamheten från ett bestämt ställe. Verksamheten får inte enbart vara av tillfällig natur enligt punkt 6 i kommentarens första paragraf. Även detta uttalande talar för att tidpunkten är viktig, därmed anser jag att uttalandena är motstridiga.

Punkt 6 i kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal ger enligt Dahlberg upphov till tre möjliga scenarion. För det första ska syftet med att upprätta en plats för affärsverksamhet inte vara tillfällig. I detta scenario har verksamheten även bestått med en viss grad av varaktighet. I scenario två är syftet inte tillfälligt men platsen för affärsverksamheten finns inte kvar. Legitima orsaker till varför affärsverksamheten inte finns kvar kan exempelvis vara knutet till verksamhetens karaktär eller därför att verksamheten avvecklades i förtid på grund av särskilda skäl. Det tredje scenariot enligt Dahlberg är att syftet med upprättandet var tillfällig men platsen för affärsverksamhet innehas under en så lång tid att den inte kan anses vara tillfällig. Vid sådana situationer blir platsen för affärsverksamhet ett fast driftställe med retroaktiv verkan.⁵¹ För att återgå till kriteriet om att varaktigheten inte får vara temporär kan tilläggas att fast driftställe ändå kan uppstå även om varaktigheten varit temporär. Detta sker då verksamheten till sin natur är kortvarig. Dock har fast driftställe inte ansetts uppstå om verksamhetens varaktighet varit kortare än sex månader. För verksamheter av återkommande natur har det dock gjorts undantag ifrån denna bedömning då tidsperioden bedömts för varje gång platsen har använts och

⁵⁰ Dahlberg, M. Skattenytt 1993 s. 712 ff. Fast driftsställe – ett begrepp på drift? s. 717.

⁵¹ Dahlberg, M. Skattenytt 1993 s. 712 ff. Fast driftsställe – ett begrepp på drift? s. 718.

sammanvägt detta med antal gånger platsen använts för att ta reda på om fast driftställa har uppstått. Temporära uppehåll i verksamheten leder dock inte till att det fasta driftstället upphör att existera.⁵²

Det kan vidare, enligt Berthou, vara svårt att avgöra om det finns en enda plats för affärsverksamhet om verksamhetens karaktär är sådan att den ofta flyttas mellan olika närliggande platser.⁵³ Stödet för detta uttalande går att finna i punkt 5.1 i kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal. En plats för affärsverksamhet kommer generellt att existera när området inom vilket aktiviteterna flyttas utgör en kommersiellt och geografiskt sammanhängande enhet för affärsverksamheten. Hänsyn ska vid prövningen tas till verksamhetens art. Några exempel på när en kommersiellt och geografisk sammanhängande enhet föreligger är exempelvis en gruva där verksamheten förflyttas till en annan större gruva, ett kontorshotell som regelbundet hyrs av en konsultfirma för kontorsändamål och en trottoar eller marknadsplats där en försäljare sätter upp sitt marknadsstånd.⁵⁴ Stödet för detta går att hitta i punkt 5.2 i kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal. Det bör dock noteras att det faktum att aktiviteter utförs inom ett geografiskt begränsat område inte är tillräcklig för att etablera fast driftställe om kommersiell sammanhållning mellan aktiviteterna saknas. För förtydligandets skull gäller det exempelvis om en målare som successivt och i enlighet med sinsemellan orelaterade kontrakt arbetar för olika, inte närstående uppdragsgivare i en stor kontorsbyggnad. Det måste dock tilläggas att om målaren under ett kontrakt och för en klient skulle utföra arbete i hela kontorsbyggnaden så konstituerar uppdraget ett enda kommersiellt sammanhängande projekt för målaren. Därutav skulle byggnaden som helhet betraktas som en geografisk enhet.⁵⁵ Slutligen kan tilläggas att om en verksamhet (entreprenadarbete) har pågått i mer än 12 månader utgör verksamheten ett fast driftsställe enligt artikel 5.3, OECD:s modellavtal.⁵⁶ Eftersom det inte finns något

⁵² Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 633.

⁵³ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 632.

⁵⁴ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 632.

⁵⁵ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 632.

⁵⁶ Dahlberg, M. Internationell beskattning, s. 262.

angivet tidskriterium i grunddefinitionen av fast driftställe i artikel 5.1 eller dess kommentar, tolkar Dahlberg detta som att varaktighetskriteriet kan vara uppfyllt även om tidsperioden understiger 12 månader.⁵⁷

3.3.3 Från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs

Det tredje och sista kriteriet är att ett ”företags rörelse måste bedrivas från denna stadigvarande plats för affärsverksamhet”, vilket framgår av punkt 2 i kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal. Kriteriet förtydligas genom att det anges att personer som på ett eller annat sätt är beroende av bolaget, sköter bolagets rörelse i den stat där den stadigvarande platsen är belägen.⁵⁸ Den fråga som uppstår när kriteriet läses är om uttrycket däri kan ses som ett uttryck för agentregeln i 2 kap. 29 § st. 3 IL alternativt artikel 5.5, OECD:s modellavtal. Eftersom det krävs en beroende representant för att agentregeln ska bli giltig anser jag att svaret på den nyss ställda frågan bör besvaras jakande. Närmare om beroende representanter förklaras längre fram i uppsatsen.⁵⁹ Anledningen till varför jag anser att svaret bör besvaras jakande är för att kriteriet gör det tydligt att det ska finnas personer som är beroende av bolaget på ett eller annat sätt exempelvis därför att personen i fråga arbetar åt bolaget och därmed erhåller lön från detsamma samt sköter bolaget. Oavsett vilket förhållande personen har till bolaget krävs för att agentregeln ska bli tillämplig att personen ifråga är verksam för näringsverksamheten, och har fått och regelmässig använder sig av fullmakt för att ingå avtal för verksamhetens ägare. För att förtydliga det tidigare anförda om att frågan bör besvaras jakande bör det finnas i åtanke att frågan endast besvaras jakande om förutsättningarna för agentregeln i 2 kap. 29 § st. 3 IL är uppfyllda. Är det istället endast fråga om en plats varifrån affärsverksamheten helt eller delvis bedrivs föreligger inget agentförhållande utifrån de rekvisit som

⁵⁷ Dahlberg, M. Skattenytt 1993 s. 712 ff. Fast driftsställe – ett begrepp på drift? s. 720.

⁵⁸ Dahlberg, M. Skattenytt 1993 s. 712 ff. Fast driftsställe – ett begrepp på drift? s. 720.

⁵⁹ Se avsnitt 4.3.1.

är uppställda i 2 kap. 29 § IL. Det synes vara mer sannolikt att lagstiftaren hade det senare anförda i åtanke. Rekviset ger egentligen ingen anledning att anta att personerna i fråga som är beroende av företaget skulle föranleda fast driftställe på grund av agentförhållande. Ordet beroende i kommentaren ska med störst sannolikhet inte tolkas som detsamma som beroende representant. Kommentaren får istället tolkas som ett traditionellt arbetstagar- och arbetsgivarförhållande anser jag.

Personer som handlar som mellanmän är dock undantagna lagens bestämmelser i både svensk intern reglering, enligt 2 kap. 29 § st. 4 IL och enligt punkt 10 i kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal.⁶⁰ Fjärde stycket kan anses vara ett undantag till tredje stycket i 2 kap. 29 § IL, eftersom stycket räknar upp de tillfällen en mellanman inte aktualiserar ett agentförhållande som stipulerar fast driftställe. Senare i uppsatsen återkommer jag till undantaget, se avsnitt 4.1.

⁶⁰ Dahlberg, M. Skattenytt 1993 s. 712 ff. Fast driftsställe – ett begrepp på drift? s. 720.

4. Agentregeln

4.1 Svensk intern reglering

Enligt propositionen bör ett bolag behandlas som om det har fast driftställe i en stat om det i bolaget finns en person som är verksam för bolaget och har fått och regelmässigt använder fullmakt för att ingå avtal för bolagets räkning.⁶¹ Detta gäller i allra högsta grad för bolag som inte har en stadigvarande plats för affärsverksamhet i den mening som avses i 2 kap. 29 § st. 1 IL. Bestämmelsen som reglerar fasta driftställen som kan ha uppstått på grund av avsaknaden av stadigvarande plats för affärsverksamhet, regleras i 2 kap. 29 § st. 3 IL. Bestämmelsen ger uttryck för agentregeln och häri formuleras regelns innebörd. Regeringen har anfört att bestämmelsen, inte bara tredje stycket utan hela lagrummet, i stort stämmer överens med bestämmelsen i OECD:s modellavtal och att även svensk reglering bör följa regleringen i OECD.⁶²

Undantaget till när fast driftställe anses ha uppkommit finns i 2 kap. 29 § st. 4 IL. Fast driftställe anses inte ha uppstått vid omständigheten att *”någon bedriver affärsverksamhet genom förmedling av mäklare, kommissionär eller någon annan oberoende representant, om detta ingår i representantens vanliga näringsverksamhet.”*. Den svenska lagstiftaren är noggrann med att poängtera när fast driftställe på grund av agent inte ska anses föreligga. På så vis knyter lagstiftaren ihop undantaget i fjärde stycket med tredje stycket i lagrummet. En väsentlig skillnad mellan den svenska regleringen och OECD:s modellavtal är att undantaget i 2 kap. 29 § st. 4 IL kan läsas som en av fyra förutsättningar som måste vara uppfyllda för agentregeln ska bli tillämplig.⁶³ Det ställs med andra ord upp som en förutsättning att agenten ska vara en beroende representant medan undantaget i 2 kap. 29 § st. 4 IL ger utrymme för läsaren att själv dra den

⁶¹ Prop. 1986/87:30 s. 43.

⁶² Prop. 1986/87:30 s. 42.

⁶³ Se mer i avsnitt 4.2.

slutsatsen. I det följande ska återges ett rättsfall som tar upp beskattning enligt agentregeln och den fullmakt som ger någon behörighet att binda sin huvudman. I rättsfallet tar domstolen även fasta på den typ av arbete som agenten utförde för huvudmannens räkning.

I kammarrättens dom i mål nr 6532-6539-2000, ansågs fast driftställe föreligga i Sverige för ett bolag, genom en agents aktiviteter i samband med värdepapperstransaktioner i Sverige. Bolaget var registrerat i Cypern och hade en företrädare i Sverige som utförde värdepapperstransaktioner i landet. Direktörerna för bolaget var cyprioter och bolagets adress fanns hos en revisionsbyrå i Cypern. Den svenska medborgaren hade fått en generalfullmakt utfärdad och handeln med värdepapper skedde via depåer i en svensk bank som den svenska medborgaren lämnade köp- och säljordrar till. Enligt bolaget var en utav dess huvudsakliga verksamhetsområden att ägna sig åt affärsförmedling, bland annat inom bentonitbranschen och att den svenska medborgaren hade fått en generalfullmakt för ett uppdrag att kartlägga marknaden för bentonit i Europa. Den svenska medborgarens uppdrag avsåg, enligt bolaget, inte dess huvudsakliga verksamhetsområde. Därmed ansåg bolaget att fast driftställe för bolaget inte fanns i Sverige. Både länsrätten och kammarrätten gjorde bedömningen att medborgaren i enlighet med generalfullmakten bedrivit verksamhet i Sverige. Verksamheten var därutöver relativt omfattande, vad bolaget anfört angående dess huvudverksamhet föranledde således inte någon annan bedömning. Därmed var bolaget skattskyldigt för de inkomster som hänförde sig till det fasta driftstället i Sverige.⁶⁴

Rättsfallet påminner mycket om det nyligen avgjorda målet från Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6856-14,⁶⁵ trots att frågan där gällde löneavgifter och inte inkomster som hänför sig till näringsverksamheten som i föreliggande mål. Gemensamt för de båda målen är att domstolen i båda fallen uttalade att det är av betydelse om verksamheten som bedrivits helt eller delvis är hänförlig till bolagets affärsverksamhet. I föreliggande mål kom domstolen fram

⁶⁴ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 632.

⁶⁵ Se avsnitt 3.1.

till att den verksamhet som bedrivits av den svenska medborgaren var knuten till bolagets kärnverksamhet trots att bolaget hävdade att den svenska medborgarens uppgifter inte var knutna till bolagets kärnverksamhet. Skillnaden mellan målen är dock att föreliggande mål gällde den generalfullmakt som utfärdades och huruvida den kunde binda bolaget i Cypern enligt agentregeln i 2 kap. 29 § st. 3 IL. Både länsrätten och kammarrätten kom, som beskrivits, fram till att den svenska medborgaren i enlighet med generalfullmakten bedrivit sådan verksamhet för bolagets räkning. Slutsatsen i kammarrättens dom i mål nr 6856-14 var att bolaget ansågs vara skyldigt att betala den allmänna löneavgiften på grund av att den svenska medborgaren det var fråga om hade arbetsuppgifter som var av sådan karaktär att de utgjorde bolagets kärnverksamhet.

4.2 Jämförelse mellan svensk intern reglering och OECD:s modellavtal

I artikel 5.5, OECD:s modellavtal uttrycks att när en person agerar på uppdrag av ett bolag och har och regelmässigt använder sig av en fullmakt för att ingå avtal i bolagets namn, ska bolaget anses ha fast driftställe i denna stat. Bestämmelserna i den svenska interna regleringen och i OECD:s modellavtal stämmer i det stora hela överens med varandra, vilket inte är så märkligt med tanke på att den svenska regleringen i stort baseras på bestämmelsen i OECD:s modellavtal.⁶⁶

En skillnad mellan den svenska interna regleringen i IL och artikeln i modellavtalet är att i 2 kap. 29 § st. 3 IL anges inte att agenten ska vara en oberoende representant, vilket ställs upp som en utav fyra förutsättningar, enligt artikel 5.5, OECD:s modellavtal, för att fast driftställe ska anses föreligga. Däremot finns i rekvisiten de tre övriga förutsättningarna, nämligen att agenten ska ha fullmakt att sluta avtal i bolagets (huvudmannens) namn, agenten ska regelmässigt utnyttja fullmakten och fullmakten ska innefatta rätten att ingå avtal som rör bolagets verksamhet. Huvudregeln i artikel 5.1, OECD:s modellavtal har

⁶⁶ Prop. 2986/87:30 s. 41.

utvidgats genom artikel 5.5, OECD:s modellavtal. Rekvisitet ”plats för affärsverksamhet” har tagits bort i agentregeln i artikel 5.5, OECD:s modellavtal, dock gäller stadigvaranderekvisitet fortfarande. Agentens funktioner och fullmakt får vidare inte bara avse förberedande och biträdande verksamhet som faller in under den negativa listan i artikel 5.4, OECD:s modellavtal.⁶⁷

4.3 Rekvisiten i agentregel

4.3.1 Beroende kontra oberoende agenter

Inledningsvis vill jag hänvisa till det som skrivits om avsnitt 3.3, rekvisiten för huvudregeln, och påtala att samma premisser gäller för avsnittet om rekvisiten för agentregeln. Regeringen har inte uttalat något särskilt om skälet för att ha en agentregel mer än att de har påtalat ett behov av att reglera situationer då det finns någon i ett bolag som har fått och regelmässigt använder sig av fullmakt för att sluta avtal för bolaget.⁶⁸ I den fortsatta framställningen av avsnitt 4.3 ska det finnas i åtanke att rekvisiten gäller för agentregeln i både svensk intern reglering såväl som i OECD:s modellavtal.

I Skattenytt 2002 anför Berthou att de agenter som avses i artikel 5.5, OECD:s modellavtal är, både i juridiskt och ekonomiskt hänseende, beroende av huvudmannen.⁶⁹ De är med andra ord osjälvständiga i förhållande till huvudmannen, eller som jag tidigare har uttryckt det, beroende av huvudmannen. Huvudkriteriet för att agentregeln i 2 kap. 29 § st. 3 IL ska bli gällande är att agenten är en sådan beroende representant, som lagen föreskriver. Förutsättningen i artikel 5.5, OECD:s modellavtal, att agenten ska vara beroende av huvudmannen, finns dessvärre inte med i tredje stycket i den svenska bestämmelsen utan ställs upp som ett undantag i 2 kap. 29 § st. 4 IL för när fast

⁶⁷ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 634.

⁶⁸ Prop. 1986/87:30 s. 43.

⁶⁹ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 634.

driftställe inte anses föreligga på grund av en agent. Undantaget stadgar att fast driftställe inte föreligger på grund av att affärsverksamheten bedrivs genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant. Kravet är dock att uppgifterna som agenten tar på sig ska ingå i hans vanliga näringsverksamhet.

2 kap. 29 § st. 3 IL har sin motsvarighet i artikel 5.5, OECD:s modellavtal. En person som inte är en sådan oberoende representant, på vilken artikel 5.6 kan tillämpas, kan stipulera fast driftställe för ett bolag i en avtalsslutande stat. Villkoret är att personen i fråga ska ha fått och regelmässigt använt sig av fullmakt för att sluta avtal i bolagets namn. Bolaget anses, utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 och 2 artikel 5, OECD:s modellavtal, ha fast driftställe i den stat som personen är verksam i. Detta gäller inte om den verksamhet som personen bedriver är begränsad till sådan som avses i punkt 4 som inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt bestämmelserna i samma punkt.⁷⁰

Två förutsättningar måste vara uppfyllda för att en agent ska anses som oberoende. Agenten måste dels vara oberoende av det utländska bolaget både rättsligt och ekonomiskt, dels måste agenten bedriva sin egen verksamhet samtidigt som han är verksam för det utländska bolaget. Efter att detta utretts och agenten konstateras vara oberoende kan inte ett fast driftställe ha uppstått med hänvisning till det arbete han utför åt det utländska bolaget.⁷¹

Den omfattning av skyldigheter som agenten har gentemot bolaget är av avgörande vikt för att bedöma huruvida agenten är en beroende eller en oberoende representant. Enligt OECD-förslaget är en oberoende representant inte underkastad detaljerad kontroll av det arbete han utför åt bolaget. Om huvudmannen har fått rätt till att kontrollera agentens redovisning eller om huvudmannen betalar agentens räkningar kan det dock ses som att agenten är en beroende representant.⁷²

⁷⁰ Se kommentaren till de i texten nämnda artiklarna i OECD:s modellavtal.

⁷¹ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 634-35.

⁷² Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 635.

Berthou skriver vidare att med ”person” avses enligt OECD-kommentaren både fysiska personer och bolag. I sådana fall kan även ett dotterbolag i skattehänseende betraktas som en beroende representant för sitt moderbolag och därmed konstituera ett fast driftställe för moderbolaget.⁷³ Eftersom dotterbolag utgör självständiga skattesubjekt är uttalandet underligt och även motstridigt till vad regeringen uttalat i prop. 1986/87:30 s. 42. Om dotterbolagens aktiviteter skulle stipulera fast driftställe skulle konsekvensen vara att otaliga bolag genom sina dotterbolag runt om i världen skulle få fast driftställe i det land dotterbolaget är verksamt i och i praktiken bli skatteskyldigt i flertalet länder.

Att dotterbolag kan utgöra fast driftställe för moderbolag får dock stöd av Jacobsson.⁷⁴ Han menar att det är möjligt för dotterbolag att utgöra fast driftställe för sitt moderbolag enligt huvudregeln i artikel 5.1, OECD:s modellavtal, förutsatt att dotterbolaget kontrolleras av och får instruktioner av moderbolaget samt att övriga rekvisit är uppfyllda.⁷⁵ Det måste dock finnas i åtanke att ett dotterbolag normalt kontrolleras av sitt moderbolag. I artikel 5.7, OECD:s modellavtal, anges att omständigheten att ett bolag kontrolleras av eller kontrollerar ett utländskt bolag i sig inte medför att fast driftställe uppstår. Det är alltså inte själva existensen av dotterbolaget som utgör det fasta driftstället. Förklaringen ger tydlighet till de tveksamheter som kan uppstå i skenet av Berthous uttalande eftersom det framgår att det är själva beroendeställningen som stipulerar det fasta driftstället. Eftersom förekomsten av dotterbolaget i sig inte räcker innebär det även att den normala kontroll och inflytande som ett moderbolag har över sitt dotterbolag inte kan anses utgöra tillräckliga skäl för att behandla dotterbolaget som ett fast driftställe. Jacobssons frågeställning handlar istället om kontroll och inflytande över det normala kan stipulera fast driftställe för moderbolag genom dotterbolags verksamhet i avtalsslutande stat. Frågan besvaras genom artikel 5.5, OECD:s modellavtal, som fastslår att fast driftställe uppstår om dotterbolaget verkar som en beroende representant för sitt

⁷³ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 634.

⁷⁴ Jacobsson, L. Skattenytt 2012 s. 495 ff. Dotterbolag som fast driftställe.

⁷⁵ Jacobsson, L. Skattenytt 2012 s. 495 ff. Dotterbolag som fast driftställe, s. 503.

moderbolag.⁷⁶ Enligt huvudregeln är avgörande för bedömningen om ett dotterbolag utgör fast driftställe de faktorer som visar på beroendeställning gentemot moderbolaget. Ett bolag bedriver huvudsakligen sin verksamhet genom personer som instrueras av bolaget och får betalt av detsamma. I kommentaren till artikeln finns dessutom tydliga riktlinjer för bedömningen av vad som är en beroende representant.⁷⁷

I avsnitt 3.1 i uppsatsen har det behandlats huruvida dotterbolag får fast driftställe enligt huvudregeln i 2 kap. 29 § IL. I målen ansågs det att stadigvarande plats för affärsverksamheten från vilken respektive moderbolags verksamhet helt eller delvis bedrevs förelåg. Berthou framför att det i sig inte finns något att erinra mot utgången i de båda rättsfallen men emellertid kan reflektionen göras att ett dotterbolag genom sin egen verksamhet kan utgöra ett fast driftställe för det utländska moderbolaget om dotterbolaget uppfyller kriterierna för agentregeln. Berthou anser dock att helt och hållet undanta dotterbolaget från beskattning i källstaten och istället med stöd av agentregeln beskatta moderbolaget utifrån ett fast driftställe bör vara sällsynt.⁷⁸ Jag anser att reflektionen som Berthou framför är en intressant infallsvinkel, men eftersom dotterbolaget i sig utgör ett självständigt skattesubjekt och att moderbolaget alltid har en viss kontroll över dotterbolaget borde det, som Berthou påpekar, vara ett sällsynt närmande på problemet.

⁷⁶ Jacobsson, L. Skattenytt 2012 s. 495 ff. Dotterbolag som fast driftställe, s. 502-503.

⁷⁷ Jacobsson, L. Skattenytt 2012 s. 495 ff. Dotterbolag som fast driftställe, s. 504.

⁷⁸ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 637.

4.3.2 Kommissionärsförhållandet

Kommissionärsförhållandet regleras i artikel 5.6 i OECD:s modellavtal där det stadgas att fast driftställe inte uppstår för ett bolag om de bedriver affärsverksamhet i en annan stat genom att använda sig av bland annat kommissionär och denne representant agerar i sin vanliga verksamhet. Ett kommissionärsförhållande yttrar sig på sättet att någon säljer eller köper varor i eget namn men för annans räkning.⁷⁹ Arrangemanget tillåter att utomlandsregistrerade bolag kan verka i andra stater utan att bli beskattningsskyldiga för de inkomster som härrör ur näringsverksamhet i det specifika landet som verksamheten bedrivs i. BEPS handlingsplan 7 konstaterar att vissa konstruerade kommissionärsförhållanden endast finns till för att erodera skattebaser och förflytta vinster i syfte att undandra sig skattskyldighet. Det har föreslagits ändringar gällande kommissionärsförhållandet i BEPS handlingsplan 7. Huvudsyftet med den föreslagna ändringen i handlingsplanen är genom ändringen kunna hindra sådana förfaranden. I alla fall som en representants aktiviteter i ett visst land är ämnade att utföras genom regelmässigt utnyttjande av fullmakt bör huvudmannen bli skattskyldigt i det land som aktiviteten utförs i, förutsatt att representanten inte utför aktiviteterna i en egen verksamhet.⁸⁰

Genom att försäljning eller köp sker i kommissionärens eget namn har hans motpart inget avtalsförhållande med kommittenten. Således binder inte kommissionären kommittenten och ett fast driftställe föreligger i sådana fall inte enligt Skatteverkets uppfattning. Anledningen är att kommissionären inte ingår avtal i kommittentens namn.⁸¹ Den utvidgning av begreppet fast driftställe som föreslogs i handlingsplanen ämnar komma åt situationer då ett kommissionärsförhållande konstrueras för att undgå skattskyldighet. Genom att bolag omvandlar avtal med representanter till att avse kommissionsförhållande

⁷⁹ BEPS action 7. Preventing the artificial avoidance of PE status, s. 10.

⁸⁰ BEPS action 7. Preventing the artificial avoidance of PE status, s. 10.

⁸¹ Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering, s 1424.

lyckas många bolag undandra sig skattskyldighet i den utsträckning lagen föreskriver och betalar en betydligt mindre summa eller ingen skatt alls. Jag anser att lagen bör innehålla en klarare definition men förhållandet regleras redan genom 2 kap. 29 § st. 4 IL och genom artikel 5.6 i OECD:s modellavtal. Genom att utvidga begreppet kommer förutsebarheten för när regelverket kan tillämpas att öka och ge rättstillämpare en större förståelse inför de situationer som kan föreligga.

4.3.3 Fullmakten och det regelmässiga utnyttjandet av den

Trots det sätt på vilket agentregeln är skriven i OECD:s modellavtal begränsas inte agentregelns tillämpning till fall då en agent bokstavligen ingår avtal i företagets namn. Regeln är tillämplig i samma omfattning då en agent med bindande verkan ingår avtal för bolaget, även om avtalet inte uttryckligen tecknas i bolagets namn. Avsaknaden av aktivt deltagande från huvudmannens sida i de transaktioner som sker kan vara en indikation på att en fullmakt har utfärdats till agenten enligt OECD-förslaget.⁸² Hänsyn till de avtalsslutande parternas faktiska handlande måste tas. Det kan uppstå situationer där huvudmannen för att undvika att fast driftställe uppstår ger agenten en behörighet att sluta avtal men bara om tidpunkten för avtalsslutet, vartefter huvudmannen, eller någon annan från dennes kontor, är den som skriver på det slutliga undertecknandet. Denna formella uppdelning mellan det affärsmässiga ansvaret och den rättsliga behörigheten får inte påverka bedömningen av huruvida fullmakt med bindande verkan att sluta avtal för huvudmannens räkning har getts. Enligt agentregeln i artikel 5.5, OECD:s modellavtal anses agenten ha slutit avtal för huvudmannens räkning i enlighet med sin behörighet och ett fast driftställe har således uppstått även om avtalets undertecknats i annat land.⁸³

⁸² Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 636.

⁸³ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 636.

Även den ekonomiska situationen i det enskilda fallet måste tas med i bedömningen om huruvida fullmakt finns eller inte.⁸⁴ Om det handlar om exempelvis stora avtal med mycket pengar inblandat kan det ses som en välgrundad orsak till varför huvudmannen vill vara den som skriver på det slutliga avtalet. Agenten kan då inte anses haft behörighet att sluta avtal i agentregelns mening. Om det däremot handlar om ingående av massavtal efter standardiserad mall, som rent formellt skrivs på av någon på huvudkontoret, kan agenten förutsättas vara den som de facto har fattat det avgörande beslutet.⁸⁵ Således kan slutsatsen dras att det inte är nödvändigt att agenten är den som tagit fram och format avtalet för att han ska anses vara en sådan beroende representant som lagen kräver för att stipulera fast driftställe för huvudmannen.

Agenten måste utnyttja fullmakten regelmässigt för att fast driftställe ska uppstå, det räcker således inte med att agenten endast fått en fullmakt för att sluta avtal för huvudmannens räkning. Om fullmakten används i den utsträckning som motsvarar den normala användningen av fullmakt i affärsverksamhet av det aktuella slaget anses kravet vara uppfyllt. Vid tveksamhet kan en hjälpande hand vara regeln om varaktighet i artikel 5.1, OECD:s modellavtal, det vill säga stadigvaranderekvisitet. I sådant fall tas hänsyn till parternas avsikt med fullmakten, det vill säga om fullmakten var avsedd att regelmässigt användas eller om den endast var tillfällig. OECD-förslaget bekräftar att frekvenstestet kan ske i belysning av stadigvaranderekvisitet i huvudregeln.⁸⁶

Slutligen måste nämnas att fast driftställe inte kan anses föreligga om den verksamhet som agenten bedriver är av sådan förberedande eller biträdande art som påträffas i den så kallade negativa listan som återfinns i artikel 5.4, OECD:s modellavtal. Bedömningen ska därmed göras med utgångspunkt i ett presumtivt antagande om att verksamheten bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamheten. Bedömningen ska alltså relateras till huvudregeln i artikel 5, OECD:s modellavtal. Det är den reella omfattningen av agentens verksamhet

⁸⁴ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 636.

⁸⁵ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 636.

⁸⁶ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 636.

som blir den avgörande faktorn i bedömningen. Därmed är det viktiga inte att agenten är utrustad med fullmakt men även att han regelmässigt faktiskt utnyttjar den för huvudmannens affärsverksamhet.⁸⁷ Artikeln aktualiseras i allra högsta grad i det nyligen avgjorda målet från Kammarrätten i Stockholm där domstolen tog fasta på huruvida den verksamhet som bedrivit i Sverige var av förberedande eller biträdande art.⁸⁸

4.4 Åtgärder för att förhindra skatteflykt

OECD har genom sin handlingsplan i BEPS action 7 framfört vikten av att omformulera definitionen av fast driftställe för att förhindra konstruerade kommissionärsförhållanden. Uppsatsen syfte är inte att behandla omständigheter som föranleder agentförhållanden genom kommission varför detta inte ska behandlas djupare men det är av vikt att belysa ämnet. Det har i rapporten uttryckts oro kring att bolag utnyttjar den befintliga regleringen, båda inom intern svensk reglering och i OECD:s modellavtal, som undantar kommissionärer som sådana beroende representanter vars verksamhet stipulerar fast driftställe.

Handlingsplanen föreslår att det sker en utvidgning av begreppet fast driftställe. I utvidgningen föreslås att artikel 5.6 i OECD:s modellavtal även ska omfatta personer som i egenskap av representanter för sin vanliga affärsverksamhet anses oberoende medan de som uteslutande agerar i bolags intressen anses som beroende.⁸⁹ I en första anblick finns det i realiteten ingen mening med att göra en sådan utvidgning eftersom utvidgningen indirekt finns med i både intern reglering och i OECD:s modellavtal. Den svenska regleringen inkluderar den föreslagna utvidgningen i ett undantag som finns i 2 kap. 29 § st. 4 IL och kommentaren till artikel 5.6 i OECD:s modellavtal stadgar dessutom att kommissionärsförhållande faller utanför ramen för avtalet. Det kan reflekteras

⁸⁷ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 637.

⁸⁸ Se kammarrättens dom i mål nr 6854-14 från 2015-12-14.

⁸⁹ BEPS action 7, Preventing the artificial avoidance of PE status, s. 1.

över om reglerna kan förtydligas. Ett sätt är att utvidga definition. Således är en utvidgning av definition önskvärd för förtydligandets och förutsebarhetens skull. En utvidgning av förslaget borde leda till att begreppet blir vidare och inte minst till att agentregeln kan utnyttjas vid fler tillfällen. Det måste även finnas i åtanke att utvidgningen i skrivande stund endast är ett förslag. Ett införande av utvidgningen skulle innebära att både den interna regleringen som finns i 2 kap. 29 § IL och svenska skatteavtal måste ändras. Fråga uppstår om ändringen skulle medföra positiva eller negativa effekter. De positiva effekterna som kan uppstå är som nämnt att agentregeln kan utnyttjas vid fler tillfällen och att förutsebarheten för när en beroende representant förekommer bör bli större. Den negativa effekten bör vara det stora antalet tvister som skulle uppstå eftersom bolag och stater är av olika meningar. Tvisterna i sin tur skulle belasta rättsväsendet och de instanser som arbetar med att lösa dessa.

En utvidgning av kommissionsförhållandet i OECD:s modellavtal är inte det enda som skulle bidra till att förutsebarheten i agentregeln skulle förbättras. Jones och Ward har framfört bland annat att det finns andra svårigheter med agentregeln. I det följande avsnittet tas en oroväckande aspekt upp, nämligen att olika rättsordningar tolkar en vidkänd regel och begrepp på olika sätt när de tillämpar agentregeln.

4.5 Svårigheter i samband med agentregelns utövande

Jones och Ward har framhållit att agentregeln i artikel 5.5 och 5.6, OECD:s modellavtal endast har betydelse om ett bolag inte har den fysiska närvaron i ett land som krävs enligt artikel 5.1 till artikel 5.4, OECD:s modellavtal. Även om det finns en fysisk närvaro stipulerar inte bara det faktum att det funnits en närvaro alltid ett fast driftställe för ett bolag. Detta gäller särskilt om någon utav villkoren i den negativa listan i artikel 5.4, OECD:s modellavtal är uppfyllda. Det

faktum att det finns en representant för bolaget som ingår avtal i bolagets namn förbises i sådana situationer.⁹⁰

Problematiken i modellavtalet utgår huvudsakligen från huruvida ett bolags närvaro i en annan stat utgör fast driftställe eller om agenten endast uppehåller sig i den staten, vilket inte skulle föranleda ett fast driftställe med hänvisning till agentens närvaro.⁹¹

Artikel 5.5 och 5.6 i OECD:s modellavtal ger vidare anledning för jurister ur de båda rättsordningarna civil law och common law att känna sig förbryllade eftersom ordet ”agent” och artiklarnas innebörd förstås på olika sätt inom de olika rättsordningarna.⁹² Jones och Ward har förklarat det som att det finns brister i det legala resultat som uppstår ur frågan huruvida avtal skrivna av en agent binder hans huvudman eller inte. Det finns med andra ord fundamentala skillnader mellan common law och civil law på samma grundproblem. Skillnaden mellan de två rättsordningarna är i huvudsak att det i common law finns en allmän regel som innebär att när en agent ingår ett avtal i eget namn men för annans räkning, binder han även huvudmannen medan i civil law binds endast agenten av avtalet och inte hans huvudman.⁹³

Anledningen till varför samma grundproblem får två olika svar är att den rättsliga relationen inom civil law är mellan agenten och tredje man. Common law innehåller ingen sådan tradition och har istället skapat en motsatt regel som stadgar att agenten och hans huvudman har ett solidariskt ansvar och att tredje man kan binda den part han vill när ett avtal existerar mellan en agent och hans huvudman.⁹⁴ Det uppmärksammas inte alltid att tolkningen av agentbegreppet kan se olika ut inom de olika rättsordningarna trots att det finns uppenbara skillnader i agentbegreppet. Agentregeln är en vidkänd regel och representanter

⁹⁰ Jones, J och Ward, D. European Taxation, May 1993. Agents as permanent establishments under the OECD Model Tax Convention, s. 154-155.

⁹¹ Jones, J och Ward, D. European Taxation, May 1993. Agents as permanent establishments under the OECD Model Tax Convention, s. 155.

⁹² Jones, J och Ward, D. European Taxation, May 1993. Agents as permanent establishments under the OECD Model Tax Convention, s. 155.

⁹³ Jones, J och Ward, D. European Taxation, May 1993. Agents as permanent establishments under the OECD Model Tax Convention, s. 156.

⁹⁴ Jones, J och Ward, D. European Taxation, May 1993. Agents as permanent establishments under the OECD Model Tax Convention, s. 156.

från de två rättsordningarna är inte alla gånger tydliga med att regeln så som den ser ut i common law kan skilja sig från det sätt som den ser ut på i civil law.⁹⁵ Den grundläggande skillnaden har inte uttalats om och bestämmelserna har införlivats i modellavtalet utan en närmare förklaring på skillnaden. Problemet förvärras ytterligare eftersom de hänvisningar till mäklare och kommissionärer i common law, som sker i artikel 5.6, OECD:s modellavtal har olika innebörd i jämförelse med *commissionaires* och *courtiers* (den franska benämningen på kommissionär och mäklare) som finns inom civil law. Konsekvensen härav blir att modellavtalet och speciellt kommentaren inte är helt tillfredsställande i någon av rättsordningarna.⁹⁶

Eftersom agentregeln är en vidkänd regel bör den tillämpas enhetligt oavsett om landet bolaget är hemmahörande i tillhör common law eller civil law. Det har framkommit att bland begreppet kommissionär och det sätt han ingår avtal på har helt olika innebörd beroende på vilken rättsordning som tillämpas. Genom att inte ha enhetliga tolkningsregler uppkommer snabbt fråga om rättsäkerheten kan urholkas.

⁹⁵ Jones, J och Ward, D. *European Taxation*, May 1993. Agents as permanent establishments under the OECD Model Tax Convention, s. 156.

⁹⁶ Jones, J och Ward, D. *European Taxation*, May 1993. Agents as permanent establishments under the OECD Model Tax Convention, s. 156.

5. Analys och slutsats

5.1 Huvudregeln

Regeringen anförde i propositionen om ny inkomstskattelag att begreppet fast driftställe behövdes preciseras till att avse rörelse som bedrivits från ett fast driftställe i landet. Därmed skulle begreppet fast driftställe ges en ny definition.⁹⁷ Skälen till förslaget var att det inte fanns någon bestämmelse som angav *när* en rörelse ansågs vara bedriven i landet. Utländska bolag var sedan tidigare skyldiga att betala skatt i Sverige, men genom det nya förslaget klargjordes att bolagen skulle vara skattskyldiga för inkomst som uppkom *genom* rörelse som bedrivits från ett fast driftställe här.⁹⁸

Den övergripande problematiken är *när* ett fast driftställe anses uppstå och den huvudsakliga frågeställningen i uppsatsen är *vad* som krävs för att ett bolag, som är registrerat utomlands, men har en verksam agent i landet, ska bli skattskyldigt för sina inkomster som härrör ur näringsverksamhet bedriven i Sverige. I dagens samhälle agerar bolag internationellt i många avseenden. Bolag etableras i vissa länder men bedriver rörelse i andra. Skälen till agerandet kan vara många, skatteaspekten är en utav dem. Det kan vara så att det är mer fördelaktigt att vara registrerat i ett land men av skatteskal agera i ett annat. Uppsatsens fokus är dock inte att utreda dessa skäl.

För att en stat ska kunna göra beskattningsanspråk på inkomster som härrör ur näringsverksamhet i den staten måste det föreligga ett fast driftställe för det skattskyldiga bolaget i landet. Ett fast driftställe är både en nödvändig och tillräcklig anknytning för beskattningsrätten.⁹⁹ Men hur uppstår ett fast driftställe? Som det har framhållits tidigare i uppsatsen, i avsnitt 3.1, uppstår ett

⁹⁷ Prop. 1986/87:30 s. 40.

⁹⁸ Prop. 1986/86:30 s. 8.

⁹⁹ Dahlberg, M. Internationell skatterätt, s. 262.

fast driftställe genom att det finns en stadigvarande plats för affärsverksamhet och från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Bestämmelsen finns i 2 kap. 29 § IL. Som tidigare anförts i avsnitt 3.1, måste det skatteavtal som utgör grunden för Sveriges beskattningsrätt införlivas med svensk intern reglering för att Sverige ska kunna göra beskattningsanspråk på inkomster som härrör ur näringsverksamhet i landet. Lindencrona har uttryckt detta i hans så kallade gyllene regel.¹⁰⁰ Regeln går ut på att Sverige förlorar sin beskattningsrätt om inte beskattningsrätten är fastslagen i intern reglering. Resonemanget är logiskt och jag ser ingen anledning till att det bör vara på annat sätt. Finns det ingen bestämmelse som reglerar beskattningsrätten internt spelar det ingen roll om det finns ett avtal som ger Sverige rätt att beskatta bolag för vissa inkomster. Dubbelbeskattningsavtal är avgörande och oavsett hur stor rätt en stat anser sig ha över en inkomst kan inte staten beskatta det utomlandsregistrerade bolaget om det inte är reglerat i lag.

Även om huvudregeln är att det ska finnas en stadigvarande plats för affärsverksamheten har både Regeringsrätten och kammarrätten i två uppmärksammade mål¹⁰¹ kommit fram till att det i praktiken inte krävs en fysisk plats för den stadigvarande verksamheten utan att det räcker med att det teoretiskt sett funnits ett sådant utrymme. Domstolen tolkade lagbestämmelsen med hjälp utav punkt 4 och 4.1 i kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal och anförde att rekvisitet plats för affärsverksamhet som krävs för att huvudregeln ska bli tillämplig i praktiken kan vara ett teoretiskt utrymme. Därmed var det inte nödvändigt, så som bolaget anförde, att platsen för affärsverksamheten existerade i realiteten. Anmärkningsvärt i kammarrättens dom är att domstolen skriver ”hans bostäder”, bostäder är plural och för att fast driftställe ska uppstå krävs *en* stadigvarande *plats* för affärsverksamheten. Rent språkligt syftar inte ordet ”en” i bestämmelsen på platsangivelse, vilket måste ha i åtanke när man läser bestämmelsen. Däremot är jag benägen att hålla med om att ordet kan skapa viss förvirring hos den som inte är juridiskt insatt. Som

¹⁰⁰ Dahlberg, M. Internationell skatterätt, s. 244.

¹⁰¹ Se Regeringsrättens dom i RÅ 2009 ref. 91 och kammarrättens dom i mål nr 4085-14 m.fl.

tidigare har anförts kanske det inte spelar någon roll att det handlar om fler bostäder eftersom det teoretisk ska finnas en plats. Med anledning av att platsen i målet inte var känd kunde vilken som helst av bostäderna utgöra den teoretiska platsen för affärsverksamheten enligt domstolen. Även Berthou och Dahlberg har diskuterat detta rekvisit i Skattenytt 1993 respektive 2002. Berthou menar att det ska finnas en faktisk påvisbar plats för verksamhet och att bolaget ska förfoga över affärsverksamheten. Tittar man närmare på uttalandet om en faktisk påvisbar plats kan det tänkas att Berthou menar att det ska finnas en verklig plats som är bevislig. I sådana fall skulle det gå emot vad kammarrätten och Regeringsrätten har kommit fram till genom RÅ 2009 ref. 91 och mål 4085-14 m.fl. eftersom det i domskälen till dessa mål har framgått att domstolen lagt tyngdpunkten på att det i teorin finns en plats varifrån verksamheten bedrivs. Att något existerar i teorin och i verkligheten är som känt inte desamma. Bolaget ska dessutom förfoga över platsen. Frågan är i vilken utsträckning ett bolag förfogar över en anställds privata bostad. I min mening kan inte bolaget göra det eftersom bolaget rent faktiskt inte har tillgång till bostaden eller bostäderna även om praxis sedermera har uttalat att det inte krävs tillgång till platsen som verksamheten utförs i. Detta framfördes i kammarrättens dom i mål nr 6856-14. Precis som domstolarna har tagit fasta på, står det i kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal att plats för affärsverksamhet föreligger även om det inte finns någon lokal till förfogande, så som jag uppfattar det, att det därmed finns ett teoretiskt utrymme.

Det anges vidare inte i OECD-kommentaren vilka proportioner ett bolag ska ha och Dahlberg har tolkat det som att det inte spelar någon roll så länge lokalen till viss del används för att bedriva bolagets egen rörelse.¹⁰² Kammarrättens och Regeringsrättens domskäl får dock stöd i kommentaren till artikel 5, OECD:s modellavtal, eftersom det däri uttalas att det är möjligt att plats för affärsverksamhet föreligger även om det inte finns någon lokal till förfogande, vilket styrks genom det norska rättsfallet Creolesaken, se avsnitt 3.3 i

¹⁰² Dahlberg, M. Skattenytt 1993 s 712 ff. Fast driftställe – ett begrepp på drift? s. 715.

uppsatsen. I målet kom domstolen fram till att det rum som fanns till förfogande för att utföra arbetsuppgifter kunde ses som ett kontor.¹⁰³ I 2 kap. 29 § st. 2 IL finns en lista på vad uttrycket fast driftställe särskilt innefattar, varav kontor finns med. Det norsk-amerikanska dubbelbeskattningsavtalet innehöll en regel som angav vad som kunde utgöra ett fast driftställe, kontor var ett utav dem. Det kan sägas att domstolen i detta fall tog hänsyn till det befintliga norsk-amerikanska dubbelbeskattningsavtalet eftersom den tog fasta vid den regel i dubbelbeskattningsavtalet som angav kontor som ett av de utrymmen som kan stipulera ett fast driftställe, se avsnitt 3.3 i uppsatsen.

Sammanfattningsvis kan sägas att fast driftställe uppstår om rekvisiten i 2 kap. 29 § st. 1 IL alternativt artikel 5, OECD:s modellavtal uppfylls. Vidare får beskattning av inkomster som härrör ur näringsverksamhet endast ske om det finns intern reglering som reglerar beskattningsrätten, enligt Dahlberg genom Lindencrona.

5.2 Agentregeln

Huvudfrågan i uppsatsen är inte hur ett fast driftställe uppkommer även om det har behandlats på ett grundligt sätt. Med utgångspunkt i det uppställda syftet är huvudfrågan i uppsatsen vad som krävs för att Sverige ska få beskattningsrätt över de inkomster som genereras i landet genom den verksamhet som en aktiv agent bedrivit i landet. Som nämnt kan det finnas olika skäl till varför en delägare, anställd eller annan person med anknytning till ett bolag aktiverar sig i ett annat land än i det som bolaget är registrerat i. Problemet med detta beteende är att aktiviteten skapar en beskattningsrätt för landet där aktiviteten utförs och det är inte alla gånger som bolaget håller med om den staten har ett legitimt beskattningsanspråk på bolagets inkomster. Oftast handlar det om att bolaget inte anser att fast driftställe har uppkommit enligt vare sig huvudregeln i 2 kap. 29 §

¹⁰³ Utv. 1981 s 285, Stavanger Byrett.

st. 1 IL eller enligt artikel 5, OECD:s modellavtal och speciellt inte enligt agentregeln i 2 kap. 29 § st. 3 IL eller artikel 5.5, OECD:s modellavtal

Vid en första anblick på agentregeln kan den till synes verka lätt att förstå. Det första rekvisitet – *om någon är verksam* – kan tolkas som att vem som helst, exempelvis du och jag, kan utgöra den verksamma personen. Visserligen är det i sig ingen feltolkning men vid en djupare analys av orden ”någon som är verksam” visar det sig att ”någon” måste vara en agent för bolaget i fråga och som dessutom ska vara en beroende representant.

Ordet ”beroende” kan dessutom inte utläsas självständigt ur bestämmelsen i 2 kap. 29 § st. 3 IL, utan bestämmelsen måste läsas i förhållande till bestämmelsen i 2 kap. 29 § st. 4 IL. Däri stadgas en rad undantag, som inbegriper ord som kommissionär och mäklare. Detta kräver ytterligare analys. Vem är egentligen kommissionär och vad är en mäklare? Uppsatsen har inte som syfte att ta reda på vad dessa begrepp innebär eller har för konsekvenser för agentregeln mer än vad som tagits upp om kommissionärsförhållandet i avsnitt 4.3.2 tidigare i uppsatsen.

Det har framhållits att agenten måste vara beroende av bolaget för att hans aktiviteter ska ge upphov till fast driftställe i landet för bolaget i fråga. Agentens beroendeställning gentemot bolaget baseras på ekonomiska och rättsliga faktorer, se avsnitt 4.3.1 i uppsatsen, där dessa faktorer tas upp mer ingående.¹⁰⁴ Jag anser att själva bedömningen för när någon anses vara beroende är särskilt svår. Som jag tidigare har påpekat, se avsnitt 3.3.3, ger skrivelsen i lagbestämmelsen anledning att tro att ett beroendeförhållande uppstår vid förekomsten av ett arbetstagar- och arbetsgivarförhållande eftersom villkoret är just ett beroendeförhållande. En arbetstagare är som känt beroende av sin arbetsgivare. Det är enkelt att missta en arbetstagare för agent anser jag eftersom det tredje rekvisitet för 2 kap. 29 § st. 1 IL i relation med kommentaren i OECD:s modellavtal tillåter den tolkningen. Särskilt kommentaren till OECD:s modellavtal lämnar utrymme för en sådan tolkning eftersom det däri anges

¹⁰⁴ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s 634-634.

personer som på ett eller annat sätt är *beroende* av bolaget. Efter att ha studerat ämnet blir dock lagstiftarens syfte och ändamål med skrivelsen tydligare. Eftersom det krävs ett mottagande av en fullmakt för att ingå avtal för bolagets räkning, minimeras risken att misstolka bestämmelsen ytterligare. Personal på bolag är givetvis beroende av bolaget men inte på det sättet som bestämmelsen avser.

Den ekonomiska och rättsliga faktorn är enklare att förstå. Agenten får säkerligen någon form av ersättning från bolaget för att bedriva verksamheten. Därmed har en form av beroendeställning för agenten uppstått. Berthou anför att den oberoende agenten kommer, trots den lönemässiga beroendeställningen, inte vara beroende av bolaget, utan han kommer ha ett utrymme för att genomföra sina uppgifter på egen hand.¹⁰⁵ Motsatsvis är en beroende representant någon som är underkastad kontroll. Den andra faktorn som ska tas i beaktande när bedömning ska ske om huruvida agenten är beroende eller oberoende är att agenten måste bedriva sin egen verksamhet samtidigt som han är verksam för det utländska bolaget.¹⁰⁶

Vidare måste den verksamhet som beroende representanten utför vara knuten till bolagets kärnverksamhet och ha en så stark förankring i bolagets verksamhet att fast driftställe anses föreligga. Kopplingen till näringsverksamheten framgår av första meningssatsen i paragrafen som uttryckligen anger ordet ”näringsverksamhet”.

I kammarrättens dom, mål nr 6532-6539-14 ansågs att fast driftsställe förelåg för bolaget i fråga eftersom den person som utförde verksamheten i Sverige hade fått en generalfullmakt utfärdad och den verksamhet han utförde för bolagets räkning var av den art som föranleder fast driftställe i landet för utomlandsregistrerade bolag. I målet framkom att verksamheten personen i fråga hade utfört varit så omfattande att han inte kunde anses ha utfört arbete med förberedande eller biträdande karaktär, mer ingående om omständigheterna som föranlade både länsrättens och kammarrättens beslut går att finna i avsnitt 4.1 i

¹⁰⁵ Artikel 5.5. punkt 38.3, kommentaren till OECD:s modellavtal.

¹⁰⁶ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 635.

uppsatsen. I kammarrättens dom i mål nr 6856-14 gällde istället utebliven löneavgift för en verksam agent i Sverige. Löneavgift anses vara en skatt och inte en socialavgift, enligt löneavgiftslagen, därmed ska den erläggas i källstaten. Verksamheten får vidare inte vara av förberedande eller biträdande art. De båda rättsfallen påminner om varandra i det avseende att domstolen i båda målen uttalade sig om betydelsen av den verksamhet som utförts av agenten. Verksamheten som hade bedrivits i föreliggande mål var så starkt knuten till bolagets kärnverksamhet att domstolen anförde att beskattningsrätt för Sverige förelåg. Det rekvisit som finns i lagrummet som stadgar att agentens verksamhet i Sverige måste vara knuten till bolagets näringsverksamhet får relevans genom dessa två rättsfall. Genom kammarrättens dom i mål 6532-6539-14 ges även rekvisitet om fullmakt betydelse.

Det sätt som agentregeln i OECD:s modellavtal är skriven på begränsar inte agentregelns tillämpning till fall då en agent bokstavligen ingår avtal i bolagets namn, se avsnitt 4.3.3 i uppsatsen. Regeln är tillämplig i samma omfattning då en agent med bindande verkan ingår avtal för bolagets räkning även om avtalet inte uttryckligen tecknats i bolagets namn. Passivitet från bolagets sida och avsaknaden av aktivt deltagande kan vara indikationer på att en fullmakt (det tredje rekvisitet i agentregeln) har utfärdats till bolaget enligt OECD-förslaget.¹⁰⁷ I bedömningen om det föreligger ett verkligt avtal mellan bolaget och agenten måste hänsyn tas till parternas faktiska handlande. Formella uppdelningar mellan det affärsmässiga ansvaret och den rättsliga behörigheten får inte påverka bedömningen om huruvida fullmakt med bindande verkan att sluta avtal i bolagets namn har getts till agenten.¹⁰⁸

Även aspekter som den ekonomiska måste tas i beaktande vid bedömningen om huruvida fullmakt finns. Avtal som innefattar stora transaktioner har ansetts vara en sådan omständighet som föranleder att en agent inte kan anses ha behörighet att sluta avtal i agentregelns mening. Om det däremot handlar om att bolaget skriver på det slutgiltiga avtalet som en

¹⁰⁷ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s 636.

¹⁰⁸ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s 636.

standardiserad process, kan agenten sägas vara den som i själva verket har fattat det avgörande beslutet.¹⁰⁹ Den fullmakt som har getts måste också regelmässigt utnyttjas för att agentregeln ska bli tillämpbar.¹¹⁰

Något bör slutligen nämnas om de svårigheter som agentregeln medför i tolkningsfrågan. Jones och Ward har som nämnt framhållit att det inom common law och civil law finns olika förklaringar på ett gemensamt grundproblem.¹¹¹ Den problematiken går inte att blunda för. Modellavtalet synes ha skrivits ur både common law och civil lawperspektiv. Rättsligt får detta olika innebörd. Common law förespråkar att när en agent ingår avtal i eget namn men för annans räkning, binder han även huvudmannen medan civil law förespråkar att endast agenten binds av avtalet men inte hans huvudman. Den rättsliga relationen, inom civil law, är mellan agenten och tredje man.¹¹² För oss inom den nordiska rättsfamiljen är det självklart att så ska vara fallet men det är lätt att glömma att OECD:s modellavtal inte bara är skriven för oss som tillämpar civil law. Inom common law anliggar ansvaret solidariskt på agenten och hans huvudman vilket medför att tredje man kan binda vilken som av parterna för att fullgöra avtalet.¹¹³ De hänvisningar som sker till mäklare och kommissionärer i common law och som återfinns i artikel 5.6, OECD:s modellavtal har en annan innebörd i jämförelse med begreppen *commissionaires* och *courtiers* i civil law, som är de franska benämningarna på kommissionär och mäklare. Modellavtalet och kommentaren blir således inte helt tillfredställande i någon av rättsordningarna.¹¹⁴

¹⁰⁹ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s 636.

¹¹⁰ Berthou, E. Skattenytt 2002 s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s 636.

¹¹¹ Jones, J och Ward, D. European Taxation, May 1993. Agents as a permanent establishment under the OECD Model Tax Convention, s. 155-156.

¹¹² Jones, J och Ward, D. European Taxation, May 1993. Agents as a permanent establishment under the OECD Model Tax Convention, s. 156.

¹¹³ Jones, J och Ward, D. European Taxation, May 1993. Agents as a permanent establishment under the OECD Model Tax Convention, s. 156.

¹¹⁴ Jones, J och Ward, D. European Taxation, May 1993. Agents as a permanent establishment under the OECD Model Tax Convention, s. 156.

5.3 Slutsats

För att en agent ska binda bolaget genom avtal som han har ingått för bolagets räkning krävs att han har fått en fullmakt och regelmässig utnyttjar den. Rekvisitet är viktigt men vikten läggs inte vid det faktiska utgivandet av fullmakten, utan det viktigaste är att fullmakten används regelbundet.¹¹⁵

Om den verksamhet som agenten bedriver är av sådan art som beskrivs i artikel 5.4 i OECD:s modellavtal kan ett fast driftställe inte anses föreligga.¹¹⁶ I artikeln finns den negativa listan som utesluter fast driftställe för bolag som handlar inom ramen för någon utav punkterna i artikeln. Bedömningen om huruvida fast driftställe föreligger ska göra med utgångspunkt i ett presumtvt antagande om att verksamheten bedrivs från en stadigvarande plats. Således relateras bedömningen till huvudregeln.¹¹⁷ Jones och Ward har dessutom framhållit att agentregeln förlorar sin betydelse om huvudregeln kan tillämpas.¹¹⁸

2 kap. 29 § IL och artikel 5 i OECD är uppbyggda på ett snarlikt sätt och det går inte att välja vilken utav styckena i paragrafen alternativt artikeln som ska tillämpas för att nå det önskvärda beslutet. Å andra sidan är det önskvärda resultatet att kunna beskatta utomlandsregistrerade bolag med hänvisning till fast driftställe, därmed borde resultatet bli önskvärt oavsett om man använder huvudregeln eller agentregeln.

I rättsfallen som presenterades i uppsatsens inledande avsnitt nämner domstolen att det möjligtvis fanns en agent inblandad och att de personer det var på tal om i målen kunde tänkas utgöra sådana personer som avses i 2 kap. 29 § st. 3 IL men bedömningen huruvida fast driftställe förelåg gjordes genom ett presumtvt antagande om att verksamheten bedrevs från en stadigvarande plats. Det ter sig som att lagstiftaren har ansett att det har funnits ett behov av att ha en

¹¹⁵ Berthou, E. Skattenytt 2002, s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 637.

¹¹⁶ Berthou, E. Skattenytt 2002, s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 637.

¹¹⁷ Berthou, E. Skattenytt 2002, s. 628 ff. Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, s. 637.

¹¹⁸ Jones, J och Ward, D. European Taxation, May 1993. Agents as a permanent establishment under the OECD Model Tax Convention, s. 155.

agentregel som reglerar situationer då bolag anlitar mellanmän för att i deras vägnar utföra arbete. Således är det en tråkig slutsats att komma fram till att agentregeln kan förbises på detta sätt. En önskan är att agentregelns betydelse och kraft på något vis tydliggörs ytterligare genom lagreglering. I BEPS handlingsplan 7 föreslås att en utvidgning av kommissionärsbegreppet bör ske för att strama åt möjligheten att utnyttja agentregelns undantag i syfte att undandra sig skattskyldighet.¹¹⁹ Som jag har anfört i avsnitt 4.5 i uppsatsen är det av vikt för förutsebarheten i lagregleringen att göra en utvidgning. Frågan är om inte en utvidgning av artikel 5.6, OECD:s modellavtal ska ske genom att tydligare ange vilka omständigheter som föranleder att personer som uteslutande agerar i ett bolags intresse bör anses som beroende. En utvidgning eller ett förtydligande skulle om inget annat åtminstone uppfylla kraven på förutsebarhet och färre bolag skulle kunna bestrida att de bedriver verksamhet med sådana agenter som är beroende representanter i den mening lagen kräver för att agentregeln i 2 kap. 29 st. 3 § IL alternativt artikel 5.5, OECD:s modellavtal.

¹¹⁹ BEPS actionplan 7, Preventing the artificial avoidance of PE status, s. 1.

Källförteckning och litteraturhänvisning

Offentlig tryck

Prop. 1986/87:30 om *följändringar till slopandet av den kommunala garanti- och utbokeskattningen m.m.*

Prop. 1999/2000:2 om *inkomstskattelag*.

Litteratur

Agell, A och Malmström, Å. *Civilrätt* (18 upplagan), Liber, Uppsala 2002.

Baekkevold, A. Baran, M. Eriksson, L. Fernlund, C. Jonsson, L. Kindlund, P. Sjöblom, P och Virin, N. *Inkomstskatt, en lagkommentar del 1 inkomstskattelagen 1-40 kap*, Thomson Reuters, Stockholm 2010.

Berthou, E. *Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren*, Skattenytt 2002 s. 628 ff.

Dahlberg, M. *Internationell beskattning* (tredje upplagan), Studentlitteratur, Lund 2012.

Dahlberg, M. *Fast driftställe – ett begrepp på drift?* Skattenytt 1993 s. 712 ff

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

Hellner, J. *Metodproblem i rättsvetenskapen, studier i förmögenhetsrätt*, Elanders Gotab, Stockholm 2001.

Jones, J och Ward, D. *Agents as permanent establishments under the OECD Model Tax Convention*, European Taxation, 1993.

https://doc.rero.ch/record/11763/files/Agents_under_OECD.pdf (2016-01-12 kl. 17:05)

Ramberg, C och Ramberg, J. *Allmän avtalsrätt* (sjunde upplagan), Norstedts Juridik, Stockholm 2007.

Skaar, A. *Permanent establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, Kluwer Law International, Deventer 1991.

Svenska domstolar

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6856-14 (2015-12-14)

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4085-14 m.fl. (2015-03-02)

Regeringsrättens dom, RÅ 2009 ref. 91 (2009-11-25)

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6532-6539-2000 (2002-02-04)

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 383-1996 och 5154-1996 (1999-12-17)

Regeringsrättens dom, RÅ 1998 not. 229 (1998-11-13)

Utländska domstolar

Stavanger byrett, Utv. 1981 s. 285

Övrigt

Skatteverket, *Handledning för vid beskattning av inkomst vid 2013 års taxering*
<https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b65a16/1441850685059/399-3-02.pdf> (2016-01-12, kl. 15:13)

Skatteverket, *Fast driftställe i Sverige eller inte*
<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/skatter/internationellt/utlandskaforetag/fastdriftstalle.4.71004e4c133e23bf6db800064933.html> (2016-01-12 kl. 11:42)

Skatteverket, *Tolkning och tillämpning av skatteavtal m.m.*
<http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115071/8.pdf>

Skatteverkets rättsliga vägledning
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2014.1/1352.html>