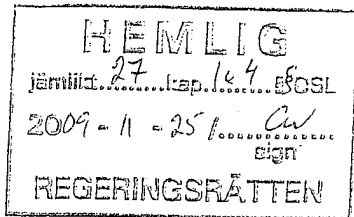


REGERINGSRÄTTENS DOM



Mål nr
7569-08

meddelad i Stockholm den 25 november 2009

KLAGANDE OCH MOTPART

[REDACTED]

Ombud:

1. [REDACTED]

2. [REDACTED]

MOTPART OCH KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 20 oktober 2008 i ärende dnr 99-07/D,
se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE


Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrätten förordnar att sekretessbestämmelserna i
27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska

fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubrikerna Regeringsrättens avgörande och Skälen för Regeringsrättens avgörande.

YRKANDEN M.M.

Yrkanden

 AS yrkar att frågorna 1 och 3 besvaras nekande.

Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet fastställs.

Bolagets talan

Bolaget anför bl.a. följande. Med fast driftställe för näringsverksamhet avses enligt 2 kap. 29 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. I andra stycket anges att uttrycket fast driftställe särskilt innefattar vissa där uppräknade "platser", exempelvis plats för företagsledning. Bolaget har ingen sådan stadigvarande plats, kontor e.d., i Sverige för sin verksamhet. Inte heller kan ägarens bostad utgöra ett fast driftställe för bolaget. Det är vidare svårt att se att bolagets ägare kan vara en sådan beroende representant som avses i tredje stycket.

Med 1990 års skattereform infördes det nya inkomstslaget näringsverksamhet. Detta ersatte för juridiska personer samtliga tidigare inkomstslag och förändringen medförde att sådana personer kom att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för alla sina inkomster. Vidare ändrades ordalydelsen i bestämmelserna om fast driftställe så att uttrycket rörelse byttes ut mot uttrycket näringsverksamhet. En juridisk person med enbart inkomst av kapital och tillfällig förvärvsverksamhet omfattades således inte av dessa bestämmelser före skattereformen. Det kan därför ifrågasättas om förändringen verkligen medfört att även rent kapitalförvaltande företag kan få ett fast driftställe i Sverige, allrahelst då ändringen var enbart redaktionell (prop. 1989/90:110 del 1 s. 683).

I IL har uttrycken näringsverksamhet minst två betydelser. Dels är det benämningen på ett av inkomstslagen, dels benämningen på själva aktiviteten näringsverksamhet. Trots de förändringar som skett i den interna svenska rätten utgör alltjämt OECD:s modellavtal tolkningsdatum för uttrycket fast driftställe. Skatteavtalsrätten synes förutsätta att fast

driftställe endast kan uppkomma för företag med sådan verksamhet som i den interna svenska rätten före skattereformen hänfördes till inkomstslaget rörelse. I artikel 7.7 i dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna (SFS 1996:1512) anges att, om i inkomst av rörelse ingår inkomst som behandlas särskilt i andra artiklar av avtalet, bestämmelserna i dessa artiklar inte berörs av reglerna i rörelseartikeln. En ren kapitalförvaltning medför inte att rörelse kan anses vara för handen.

I OECD:s modellavtal knyts uttrycket fast driftställe (permanent establishment) till uttrycket "place of business". Uttrycket "business" torde inte kunna ges en mer långtgående betydelse än det svenska uttrycket rörelse såsom detta definieras i 2 kap. 24 § IL. En kapitalförvaltning som inte utgör rörelse skulle således inte träffas av OECD:s driftställebegrepp. Det framstår som orimligt att Sverige ensidigt skulle upprätthålla ett rörelsebegrepp och driftställebegrepp som går utöver det internationellt vedertagna.

Enligt artikel 13.3 i det nordiska avtalet får vinst på grund av överlåtelse av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i ett svenskt fast driftställe, beskattas i Sverige. Vinst vid överlåtelse av t.ex. aktie som inte utgör rörelsetillgång i ett fast driftställe här ska däremot enligt artikel 13.6 beskattas endast i bolagets hemviststat. Hur beskattningsrätten ska fördelas enligt avtalet avgörs således av vilken innebörd uttrycket rörelse har.

Uttrycket rörelse definieras inte särskilt i det nordiska avtalet, dess förarbeten eller OECD:s modellavtal. Av artikel 3.2 i det nordiska avtalet följer då att tolkningen bör ske med utgångspunkt i intern svensk rätt. I 2 kap. 24 § IL definieras uttrycket rörelse som annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Bolagets verksamhet faller klart utanför detta rörelsebegrepp.

Skatteverkets talan

Skatteverket anför bl.a. följande. Frågan är om införandet av uttrycket näringsverksamhet i bestämmelserna om fast driftställe innebär att alla inkomster som omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet inbegrips eller om innebörden är att endast förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt avses. I RÅ 2006 ref. 58, som handlade om avdrag för koncernbidrag när ett av de berörda bolagen var ett nyförvärvat lagerbolag, ansåg Regeringsrätten att även vilande bolag får

anses bedriva verksamhet. I RÅ 2001 ref. 38 ansågs ägaren av skogsfastigheter i Sverige bedriva verksamhet i form av skogsbruk, trots att skötseln utfördes av annan, eftersom ägaren erhöll avkastning och stod risken för förluster på verksamheten. I det nu aktuella fallet är det bolaget som erhåller avkastning och står risken för förluster avseende kapitalförvaltningen. Denna verksamhet bör anses som näringsverksamhet.

Bolagets verksamhet är kapitalförvaltning och denna bedrivs i sin helhet i Sverige. Det råder således inget tvivel om att den i Sverige bedrivna verksamheten utgör bolagets kärnverksamhet. Kärnverksamhet som bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet medför att fast driftställe uppkommer. [REDACTED] bostad uppfyller kravet på att vara en sådan plats. Av punkt 4 i kommentaren till artikel 5 i modellavtalet framgår att kraven för att en plats för affärsverksamhet ska föreligga är lågt ställda. I de fall då ingen fast plats är nödvändig för att bedriva verksamheten räcker det med att bolaget har ett visst utrymme till sitt förfogande. Bolaget behöver inte äga eller hyra utrymmet utan det räcker med att bolaget på annat sätt kan anses förfoga över detta. Eftersom [REDACTED] är ägare till och styrelseledamot i bolaget får han anses ha frihet att utföra sina arbetsuppgifter var och hur han vill. Detta talar för att bolaget kan anses förfoga över visst utrymme i [REDACTED]. Om det inte skulle anses möjligt att fastställa att bolaget disponerar en stadigvarande plats för affärsverksamhet i Sverige, bör ett fast driftställe uppkomma på den grunden att [REDACTED] representerar bolaget på det sätt som sägs i 2 kap. 29 § tredje stycket IL.

Enligt det nordiska avtalet får Sverige beskatta bolagets inkomst av rörelse endast om bolaget bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige och inkomsten är hänförlig till detta fasta driftställe. Skatteverket anser att bolagets inkomst från den i Sverige bedrivna verksamheten omfattas av uttrycket rörelse i artikel 7 i avtalet och att uttrycket rörelse i 2 kap. 24 § IL har en annan innebörd än i avtalet. I svensk rätt infördes uttrycket rörelse för att reglera de fall då omstruktureringar ska kunna göras och utdelning kunna tas emot utan att utlösa omedelbar beskattning. Uttrycket har således ett helt annat syfte än i skatteavtalen.

Enligt artikel 13.3 i avtalet får Sverige beskatta vinst på grund av överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe i Sverige. En följd av att bolaget ska anses ha ett fast driftställe i Sverige är att de aktier som bolaget kan komma att avyttra ska anses

utgöra del av rörelsetillgångarna i det fasta driftstället. De vinster som bolaget gör vid avyttring av aktier kan därmed beskattas i Sverige.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Fråga 1

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

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

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

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

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

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

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

Oavsett detta anser Regeringsrätten att avgörande vikt måste läggas vid systematiken i IL. Den bestämning av uttrycket näringsverksamhet som görs i 13 kap. IL gäller självklart i de efterföljande kapitlen om näringsverksamhet (14–40 kap.). Enligt Regeringsrättens mening har uttrycket samma innebörd i hela IL (jfr prop. 1999/2000:2 del 3 s. 372 och del 2 s. 18).

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

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

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

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

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

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

Fråga 2

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

Fråga 3

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

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

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

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

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

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

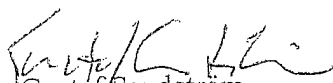
Som framgått av motiveringen till svaret på fråga 1 får bolagets kapitalförvaltning anses vara affärsverksamhet vid tillämpning av 2 kap. 29 § IL. I avtalet används uttrycken affärsverksamhet och rörelse. Särskilt mot bakgrund av det begränsade användningsområdet i IL för uttrycket rörelse ligger det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

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

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

avtalet rätt att beskatta vinst vid bolagets avyttring av marknadsnoterade aktier.

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

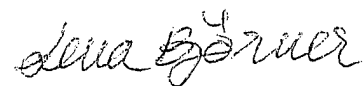

Gustaf Sandström


Marianne Eliason


Nils Dexe


Anna-Karin Lundin


Anita Saldén Enérus



Lena Björner
Föredragande regeringsrätts-
sekreterare

Avd. I
Föredraget 2009-09-14