



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Fredrik Fränberg

Beskattning vid internationell handel

- Med inriktning på mervärdesskatt och fast driftställe

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Christina Moëll

Ämnesområde: Skatterätt

VT 2003

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	4
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och problem	6
1.3 Avgränsning	7
1.4 Metod och material	7
1.5 Disposition	7
2 MERVÄRDESSKATTENS BAKGRUND	9
2.1 Allmänt	9
2.2 EG och mervärdesskatten	9
3 MERVÄRDESSKATTENS KONSTRUKTION	11
3.1 Allmänt	11
3.2 Konsumtionsskatt	12
3.3 Modell av momsens allmänna uppbyggnad	13
3.4 Kumulativ effekt	14
3.5 Influenser från EG-rätten	15
4 YRKESMÄSSIG OMSÄTTNING AV VARA ELLER TJÄNST I SVERIGE	16
4.1 Allmänt	16
4.2 Yrkesmässig verksamhet	16
4.2.1 Allmänt	16
4.2.2 Huvudregeln för yrkesmässig verksamhet	17
4.2.3 Utvidgning samt inskränkning av begreppet yrkesmässig verksamhet	17
4.3 Omsättning	18

4.3.1	Allmänt	18
4.3.2	Överlåtning av vara eller tjänst mot ersättning	18
4.3.3	Omsättningsland	19
4.4	Vara och tjänst	20
4.4.1	Allmänt	20
4.4.2	Vara	20
4.4.3	Tjänst	20
4.4.4	Destinationsprincipen	21
4.4.5	Ursprungsprincipen	21
4.5	Exemplifierande modell för bedömning när momsplikt föreligger	22
5	OMSÄTTNINGSLAND VID UTTAG AV MERVÄRDESSKATT	23
5.1	Allmänt	23
5.2	Gemenskapsinternt förvärv	23
5.2.1	Allmänt	23
5.2.2	Vara från EU-land	24
5.2.3	Tjänst från EU-land	25
5.3	Mervärdesskatt vid elektronisk handel	25
5.4	Rättspraxis omsättningsland	26
5.4.1	Allmänt	26
5.4.2	Berkholtz	26
5.4.3	FG-Linien	27
6	FAST DRIFTSTÄLLE ENLIGT IL	29
6.1	Allmänt	29
6.2	Inkomst från fast driftställe i Sverige	30
6.2.1	Beskattning av fast driftställe i Sverige	31
6.2.2	Rättspraxis hänförlig	31
	Allmänt	31
	RÅ 1993 ref.29	31
	RÅ 1997 ref.35	32
	RÅ 1998 not.229	33
6.2.3	Enskilda personer med stadigvarande vistelse	34
6.3	Royalty	34
7	FAST DRIFTSTÄLLE ENLIGT OECD	36
7.1	Allmänt	36
7.2	Primär definition av fast driftställe	36
7.2.1	Plats för affärsverksamhet	37
7.2.2	Stadigvarande	37
7.2.3	Hel eller delvis drift av verksamhet	38
7.2.4	Förberedande eller biträdande verksamhet	39
	Rättspraxis förberedande eller biträdande verksamhet	39
	RÅ 1998 not.188	40
7.2.5	Plats för byggnads-, anläggning eller installationsverksamhet	41

7.3	Sekundär definition av fast driftställe	42
7.3.1	Inledning	42
7.3.2	Beroende representant	42
7.3.3	Oberoende representant	44
	Rättspraxis oberoende representant	45
	Mål 1776-1995 Stena Line	45
8	ANALYS	48
	BILAGA A	52
	BILAGA B	53
	BILAGA C	54
	LITTERATURFÖRTECKNING	56
	Böcker	56
	Artiklar	56
	Riksskatteverkets publikationer	57
	Offentligt tryck	57
	Gemenskapsrättsliga källor	57
	Sverige	57
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	58
	Rättsfall Sverige	58
	Rättsfall EG-domstolen	58

Sammanfattning

Vid internationell handel är det viktigt för både företag och stater att veta när och vilka skatter som skall erläggas. Skatterna kan delas in i tre grupper; mervärdesskatt, punktskatt och inkomstskatt. Mervärdesskatt och punktskatt är så kallade indirekta skatter till skillnad från inkomstskatt som är en direkt skatt.

Mervärdesskatten infördes i Sverige 1969 och är en indirekt konsumtionskatt på omsättning av varor och tjänster. 1991 blev mervärdesskattelagen mer omfattande inom främst tjänsteområdet och undantagen blev färre. 1995 anpassade man från svensk sida mervärdesskattesystemet till områden som rör EG-handeln.

Mervärdesskatten uppkommer då ett företag i sin yrkesmässiga verksamhet omsätter varor eller tjänster. Mervärdesskatten är en indirekt skatt för slutkonsumenten och har en flerledskatts-karaktär, där varje led i produktion-tillverkning- och distributionskedjan betalar in mervärdesskatten till staten. Det innebär att varje led i produktionskedjan betalar skatt på det mervärde (värdetillväxt) som uppkommit. För att slutkonsumenten inte skall betala skatt på skatt får varje led i kedjan tillbaka den skatt man tidigare har betalat, när man säljer vidare varan. Olika mervärdesskattenivåer kan ibland utgå beroende av om det är fråga om en vara eller tjänst, därför är det av stor vikt att kunna skilja på de två begreppen vara och tjänst. Med vara avser man alla materiella ting och med tjänst avser man allt som inte klassificeras som vara men trots allt tillhandahålls yrkesmässigt.

När man bestämmer i vilket land som mervärdesskatten skall betalas utgår man i internationell handel från destinationsprincipen eller ursprungsprincipen. Destinationsprincipen innebär att man erlägger mervärdesskatten i landet där varan eller tjänsten konsumeras. Ursprungsprincipen innebär att man flyttar mervärdesskatteplikten från konsumtionsområdet till produktionsområdet. Idag använder man destinationsprincipen vid handel inom unionen och vid handel med tredje land då man försöker undvika att en dubbelbeskattningssituation uppstår. Man försöker från EU:s sida övergå från destinationsprincipen till ursprungsprincipen, när det gäller handel inom unionen. Arbetet går dock trögt.

En skillnad mellan mervärdesskatt och inkomstskatt är att en näringsidkare eller en privatperson kan bli mervärdesskatteskyldig i Sverige, på ett tidigare stadium. Då inget krav på att ett fast driftställe föreligger vid mervärdesbeskattning. I den svenska mervärdesskattelagen räknas de situationer då omsättning av en vara eller en tjänst i Sverige har uppstått, vid övriga situationer anser man att omsättningen har skett utomlands.

Intressanta rättsfall som rör begreppet "omsättningsland" är Berkholtz och FG-Linien.

I Sverige är man antingen obegränsat skatteskyldig dvs. personer som bor i Sverige. Eller obegränsat skatteskyldig kan även en person vara som stadigvarande vistas i Sverige vara och den person som har väsentlig anknytning eller tidigare varit bosatt här. Om en person inte är obegränsad skatteskyldig anses personen vara begränsad skattskyldig. En begränsad skattskyldig person i Sverige skall dock erlägga skatt för inkomst av näringsverksamhet från fastighet eller fast driftställe i Sverige.

Målsättningen för den svenska beskattningen är att undvika illojal skattekonkurrens gentemot andra länder. Detta leder till att internationella företag "treatyshoppar" efter olika skatteförmåner. De svenska lagstiftarna vill dock undvika att dubbelbeskattning av utländska juridiska och fysiska personers inkomster uppstår.

De två huvudprinciper till hur dubbelbeskattning skall undvikas är "exemptionmetoden" som innebär att endast en av staterna äger beskattningsrätt. Den andra metoden är "credit of tax metoden" vilken innebär att en stat har primär beskattningsrätt. Den inbetalda skatten får sen avräknas från den skatt som den andra staten i sin interna beskattning tar ut. En näringsidkare som bedriver verksamhet mellan två länder där ett dubbelbeskattningsavtal klargör ländernas beskattningsrätt, förutsätts automatiskt beskattas i det andra landet.

Sverige har anslutit sig till OECD och har på området fast driftställe i stort sett liknande bestämmelser som bestämmelserna i OECD:s modellavtal. I 2 kap. 29 § IL uttrycks vad som menas med fast driftställe enligt svensk lag. De interna svenska reglerna angående fast driftställe är något mer omfattande än reglerna i OECD:s modellavtal. Ett utländskt bolag som i Sverige bedriver en verksamhet från ett fast driftställe skall beskattas enligt reglerna i IL. Det innebär att bolaget får skatta för den del av vinst som är hänförlig till det fasta driftstället i Sverige, med undantag om ett dubbelbeskattningsavtal inskränker den interna svenska lagstiftningen. För att beskattning skall kunna ske i Sverige måste skatteskyldighet alltid föreligga enligt svensk rätt.

Enligt intern svensk rätt skall ersättning av royalty räknas till inkomstslaget näringsverksamhet om verksamheten bedrivs yrkesmässigt. Om royaltyersättningen grundar sig på verksamhet som inte bedrivs yrkesmässigt som exempelvis anställning eller uppdrag, skall beskattning ske i som inkomst av tjänst. Inkomsten av royalty skall anses utgöra ett fast driftställe i Sverige om royaltyn utgår från en näringsverksamhet i Sverige.

Det är viktigt för en enskild stat att beskatta inkomster från ett företag vars fasta driftställe finns i den egna staten. En verksamhet som är att betrakta som ett fast driftställe, ger den enskilda staten rätt att beskatta

näringsverksamheten. Dock enbart för den del av näringsverksamheten som kan hänföras till det fasta driftstället. Enligt OECD:s modellavtal föreligger ett fast driftställe om tre villkor är uppfyllda:

1. Plats för affärsverksamhet
2. Stadigvarande affärsverksamhet
3. Hel eller delvis drift av företagets rörelse från det platsen för affärsverksamheten.

Exempel på fast driftställe enligt modellavtalet är platsen för företagsledningen, filial, kontor, fabrik, verkstad samt gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller någon annan form av utvinningsplats för en naturtillgång. Om en byggnads-, anläggnings eller installationsverksamhet pågår mer än 12 månader (6 månader i Sverige) utgör även det ett fast driftställe.

OECD:s modellavtal räknar även upp ett antal undantag som inte utgör ett fast driftställe. Till undantagen hör bland annat en anordning som ägs av ett företag som uteslutande används för lagring, utställning eller utlämning av varor. Men även om anläggningen används för bearbetning eller förädling av varor föreligger inget fast driftställe. Till undantagen av fast driftställe räknas även ett företag som bedriver verksamhet i en medlemsstat genom en oberoende representant, kommissionär eller mäklare. En beroende representant utgör i sig själv ett fast driftställe i en avtalsslutande stat.

Förord

Inom det juridiska området har skatterätten varit det område som har attraherat mig mest. Med anledning av mitt intresse för skatterätt så har jag valt att fördjupa mig de sista två terminerna inom området och främst med inriktning på mervärdesskatt. Som en del av mitt examensarbete har jag gjort en utredning av begreppet fast driftställe på skattemyndigheten i Malmö.

Min handledare under skrivandet av examensarbetet har varit Dr. Christina Moëll. Jag tackar Christina för det tålamod och goda arbete som hon har lagt ner under arbetets gång i form av handledningsträffar och samtal. Men jag vill även tacka min mor och min sambo för de språkliga korrigeringarna de hjälpt mig med.

Förkortningar

AB	Aktiebolag
Anv.	Anvisning
EU	Europeiska unionen
EG-domstolen	Europeiska Gemenskapens domstol
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
GIF	Gemenskapsinternt varuförvärv
IL	Inkomstskattelagen
KL	Kommunalskattelagen
ML	Mervärdesskattelagen
Moms	Mervärdesskatt
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Omsen	Omsättningsskatt
RegR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt
Skm	Skattemyndigheten
SN	Skattenytt
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk skattetidning
VAT	Value Added Tax
WTO	World Trade Organization

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Ett problem som internationaliseringen har gett upphov till är att olika multinationella företag i allt större utsträckning "treatyshoppar" efter länder med de mest förmånliga skatteavtalen för dem. Det har lett till att en del länder har förlorat eller riskerar att förlora en stor del av sin skattebas. Ett dilemma för dessa länder är emellertid att man inte vill hindra utvecklingen för företagen genom att dubbelbeskatta dem. Detta är en av bakgrunderna till upprättandet av OECD:s modellavtal, vilket ligger till grund för ett stort antal dubbelbeskattningsavtal som upprättats mellan olika länder. I modellavtalet dras riktlinjer upp för att se till att dubbelbeskattningsituationer inte uppstår, men även för att försöka stoppa en utveckling där multinationella företag väljer att bli beskattade i det land med förmånligast skatteavtal för dem.

I och med den ökade och förändrade internationella handeln så har de olika ländernas förutsättningar för att beskatta företag förändrats. Med dagens internationella handel har det blivit svårare för exempelvis Sverige att avgöra var beskattning skall ske, men även om beskattning sker. I och med att tekniken vid skatteplanering ständigt förändras så måste även skattemyndigheten följa med i den tekniska utvecklingen.

1.2 Syfte och problem

Syftet med uppsatsen är att utreda innebörden av den skatterättsliga skillnaden mellan mervärdesskattens "omsättningsland" och den direkta beskattningens "fast driftställe" för företag i internationell handel. Begreppen kommer att analyseras både ur ett internationellt och ett svenskt perspektiv. Syftet är även att visa hur internationella avtal och rättsfall påverkar den svenska interna rätten samt att belysa hur man med hjälp av bland annat rättspraxis, moderniserar det gällande modellavtalet och den svenska nationella rätten.

De problem som uppstår för företag vid internationell handel är bland annat att mervärdesskatteplikt uppstår när man har omsatt en vara eller tjänst i ett annat land. Men företaget kan även bli inkomstskattepliktigt om man bygger upp en struktur i ett annat land som faller under begreppet fast driftställe. För de enskilda länderna uppstår en situation där landet vill undvika att ett företag blir dubbelbeskattat samtidigt som man inte vill urholka det egna skattesystemet.

Vad innebär mervärdesskatteplikt och när uppstår den i Sverige? Vid internationell handel finns risk för att dubbelbeskattningsituationer uppstår.

Hur försöker enskilda stater undvika dubbelbeskattning av enskilda företag? Kan ett företag som bedriver internationell handel bli momspliktig för omsättning i ett land innan en direkt beskattning uppstår med anledning av ett fast driftställe? Vilket är EU:s långsiktiga mål med mervärdesbeskattning? Vad innebär ett fast driftställe och när föreligger ett fast driftställe? Vad skiljer OECD:s modellavtal från den svenska inkomstskattelagen och får det någon praktisk betydelse?

1.3 Avgränsning

Arbetet kommer att begränsas till mervärdesskatten och de problem som uppstår vid internationell handel, med en främsta inriktning på tidpunkt och krav då omsättningsland uppstår. Den inriktning jag har valt på arbetet är handel inom EU och då med utgångspunkt i Sverige. Av utrymmesskäl har jag valt att använda mig av EU:s och OECD:s arbete vid min analys av den internationella handeln, eftersom EU och OECD är av störst vikt för företag som bedriver handel inom den europeiska unionen. Vid utredningen av begreppet fast driftställe utreder jag främst beskattningsrätten. Tyngdpunkten kommer i denna del att ligga på 2 kapitel 29 § IL och artikel 5 OECD:s modellavtal. Jag berör problematiken bakom royalty men därutöver ser jag inte på hur intäkter som exempelvis inkomst skall klassificeras.

1.4 Metod och material

Syftet med arbetet är främst att visa det rådande rättsläget och de problem som kan uppstå vid internationell handel idag. Avslutningsvis besvarar jag problemställningen i arbetet. Under arbetets gång har jag använt mig av intern svensk lagstiftning och dess förarbeten, men även Regeringsrätten och EG-domstolens praxis är centrala delar i arbetet. Utredningen om fast driftställe tar sin utgångspunkt i OECD:s modellavtal. Härvid behandlas bl.a. hur man från svensk sida har ratificerat OECD:s modellavtal och hur begreppet "fast driftställe" har tolkats i rättspraxis. Till grund för studien ligger även en svensk översättning av kommentaren till OECD:s modellavtal. Härutöver har jag använt mig av artiklar från Skattenytt och Intertax som behandlar ämnet. Ytterligare underlag för diskussionen har jag hämtat från böcker i vilka begreppen "omsättningsland" och "fast driftställe" behandlas.

1.5 Disposition

Arbetets disposition inleds med en inledande beskrivning av mervärdesskatten och dess uppkomst. Därefter kommer en beskrivning av mervärdesskattens konstruktion. I kapitel 4 och 5 analyseras skillnaden mellan vara och tjänst, då mervärdesskatteskyldighet har uppstått. Dessutom

redogör jag för begreppet omsättningsland och dess inverkan på mervärdesskatten vid internationell handel. I kapitel 6 beskrivs begreppet fast driftställe enligt inkomstskattelagen. I kapitel 7 analyseras begreppet fast driftställe med utgångspunkt i OECD:s modellavtal och dess inverkan på internationell handel. I det avslutande kap. analyserar jag de olika möjligheterna för stater att beskatta företag vid internationell handel i ett tidigt skede. Med inriktning på skillnaden mellan mervärdesskatt och inkomstskatt.

2 Mervärdesskattens bakgrund

2.1 Allmänt

Mervärdesskatten (momsen) infördes i Sverige den 1 januari 1969 genom lagen (1968:430) om mervärdesskatt. Den är en indirekt konsumtionsskatt. Grunden till den nuvarande momsen har vi i den allmänna varuskatten (Omsen) som infördes 1960. När omsen infördes 1960 låg den på 4% och steg sedan till 10%, vilket den även blev då momsen infördes 1969. I och med att momsen är ett billigt och effektivt sätt för staten att få in skattepengar på, har man successivt höjt momsen för omsättning av varor och tjänster till dess nuvarande normala nivå på 25%.¹

1971 tillsatte man en mervärdesskatteutredning som pågick fram till 1987. Vid den stora skattereformen 1991 trädde de flesta lagförslagen i kraft. All omsättning av varor och tjänster med några få undantag skulle vara momspliktiga. Skattereformen fick stora konsekvenser inom tjänstesektorn. Tjänstesektorn beskattas nu i större omfattning än tidigare.²

När Sverige 1 juli ansökte om medlemskap i EG tillsattes en utredning som gjorde en teknisk översyn av mervärdesskattelagen. Den resulterade i att mervärdesskattelagen skulle göras mer lättillgänglig. Konsekvensen blev att mervärdesskattelagen fick en annan systematik med bland annat en kapitelindelning. Dessutom anpassades mervärdesskattelagen i vissa delar till EG:s regler. Mervärdesskattelagen (1994:200) infördes 1 juli 1994. Ett halvår senare 1 januari 1995 ändrade man ytterligare i mervärdesskattelagen så att den skulle passa in på områden som främst rör EG-handeln.³

2.2 EG och mervärdesskatten

Det viktigaste mervärdesskattedirektivet för den Europeiska unionen antogs 1977 och är EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.⁴ Tanken med EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv är att på sikt uppnå ett enhetligt mervärdesskattesystem för hela EU. Ursprunget till sjätte mervärdesskattedirektivet kom fram i och med Romfördraget 1957, där man uttrycker behov av att skapa en inre marknad inom unionen. Den inre marknaden skulle leda till fri rörlighet för varor och tjänster. För att uppnå målet med fri rörlighet på varor och tjänster inom unionen krävs dock en harmonisering av EU-staternas mervärdesskattesystem. Medlemsstaterna

¹ Melz, Peter: Mervärdesskatt, s. 14.

² RSV: handledning för mervärdesskatt 2001, s. 47.

³ RSV: handledning för mervärdesskatt 2001, s. 47.

⁴ Sjätte mervärdesskattedirektivet 77/338/EEG, av den 17 maj 1977.

kan då ta bort gränskontrollerna mot varandra utan att en allt för stor illojal skattekonkurrens uppstår.⁵

Från EU:s ministerråds sida har man infört minimiskattesatser, så att enskilda medlemsstater inte skall kunna gynna den inhemska produktionen. Man har lagt miniminivån för en medlemsstats generella skattesats på 15% (Sverige har 25%). Utöver den generella nivån kan en medlemsstat ha upp till två andra lägre nivåer för specifikt uppräknade varor och tjänster, dock en lägsta nivå på 5% (Sveriges lägsta nivå är 6%). Från EU:s sida försöker man även bredda mervärdesskattens tillämpningsområde, för att minimera medlemsstaternas möjligheter till undantag.⁶

Inom EU har man traditionellt använt sig av destinationsprincipen.⁷ Destinationsprincipen innebär att det är i landet där varan eller tjänsten omsätts, som moms tas ut. Destinationsprincipen medför dock stora transaktionskostnader för företagen. De måste bland annat momsregistrera sig i varje land de bedriver handel. EU:s mål är att övergå till ursprungsprincipen.⁸ En övergång till ursprungsprincipen skulle innebära att momsbeskattningen flyttas från landet där varan eller tjänsten är omsatt till landet som producerar, tillhandahåller eller varifrån varan transporteras.⁹

Arbetet med att övergå från destinationsprincipen till ursprungsprincipen var tänkt att genomföras mellan 1993-1996, men det har inte hänt. Man har förstått att en övergång till ursprungsprincipen kommer ta tid. Från EU:s sida inriktar man sig i dagsläget på att modernisera sjätte mervärdesskattedirektivet, för att på sikt kunna övergå till ursprungsprincipen vid momsbeskattning.¹⁰

⁵ RSV: handledning för mervärdesskatt 2001, s. 47-48.

⁶ Melz, Peter: Mervärdesskatt, s. 15-16.

⁷ Se kap. 4.4.4 Destinationsprincipen.

⁸ Se kap. 4.4.5 Ursprungsprincipen.

⁹ Melz, Peter: Mervärdesskatt, s. 16. RSV: handledning för mervärdesskatt 2001, s. 48.

¹⁰ RSV: handledning för mervärdesskatt 2001, s. 48.

3 Mervärdesskattens konstruktion

3.1 Allmänt

Mervärdesskatten (Moms) är en konsumtionskatt och uppkommer för företag vid en yrkesmässig verksamhet, då företaget omsätter varor eller tjänster inom Sverige.¹¹ Momsen är en indirekt skatt för slutkonsumenten då företagen vältrar över skatten genom de olika leden i produktionskedjan fram till slutkonsumenten.

Momsen är även en flerledsskatt där slutkonsumenten svarar för skatten. Att momsens är en flerledsskatt innebär att staten tar ut skatt i varje led i produktion-, tillverkning- och distributionskedjan. Grundtanken är att företagen i varje led i produktionskedjan från råvara till varan som köpts av konsumenten, betalar skatt på det mervärde (värdetillväxt) som uppkommer i varje företagsled (utgående moms). För att slippa att en kund betalar skatt på skatt (kumulativ effekt) får företaget i sin tur dra av den moms företaget har betalat för sina förvärv (ingående moms). Slutkonsumenten behöver inte vara en privatperson utan kan även vara ett företag som inte har rätt till återbetalning av momsens.

I princip är all omsättning av varor och tjänster momspliktig och den generella momsens är på 25% av beskattningsunderlaget.¹² Utöver den generella momsplikten på 25% tillämpas även två andra nivåer, den ena på 12% och den lägsta nivån på 6%. Dessa två nivåer gäller enbart för särskilt uppräknade varor eller tjänster.¹³

Från den generella momsens och dess tre olika nivåer, har man även undantagit vissa områden helt från momsbeskattning.¹⁴ Till områden som helt undantas från moms räknas exempelvis omsättning av fastigheter,

¹¹ ML 1 kap 1 § Mervärdesskatt skall betalas till staten enligt denna lag

1. Vid omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktiga och görs i en yrkesmässig verksamhet,
2. Vid skattepliktig gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller
3. Vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

Vad som utgör omsättning eller import anges i 2 kap. Vad som utgör gemenskapsinternt förvärv anges i 2 a kap. Huruvida skatteplikt föreligger för en omsättning, ett gemenskapsinternt förvärv eller import anges i 3 kap. Vad som är yrkesmässig verksamhet anges i 4 kap. I vilka fall en omsättning anses ha gjorts inom landet anges i 5 kap. Lag (1994:1798).

¹² RSV: handledning för mervärdesskatt 2001, s. 63.

¹³ 7 kap. 1 § ML. Se Bilaga A

¹⁴ 3 kap. 1 §: Omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktiga, om inget annat anges i detta kap.

sjukvården, skolsystemet och varor som under viss tid är placerade i vissa lager. Områden som är undantagna från momsbeskattning kan betecknas som indirekta subventioner från staten.¹⁵

3.2 Konsumtionsskatt

Med anledning av att slutkonsumenten får stå för hela skattebördan, kallas momsen för en konsumtionsskatt. Momsen är proportionell till sin karaktär vilket leder till att skatten är den samma oavsett vem som är slutkonsument. Inkomstskatten är till skillnad från momsen delvis en progressiv skatt, vilket innebär att ju högre inkomsten är för en näringsidkare eller en privatperson desto högre blir skatten.¹⁶

Momsen är ett kostnadseffektivt sätt för staten att få in skattepengar. Samtidigt är momsen ett enkelt beskattningssätt för staten. En höjning respektive sänkning av momsen får snabbt genomslag i statens kassa.¹⁷ Det effektivaste och enklaste för staten är om man i stället för det nuvarande systemet med en generell moms på 25% och två kompletterade nivåer med 12% respektive 6% samt vissa områden helt undantagna moms hade haft enhetlig moms nivå utan undantag.

En låginkomsttagare spenderar troligtvis en större del av sin inkomst på konsumtionsvaror än vad en höginkomsttagare gör. Dock måste man likväl säga att det svenska momssystemets struktur ser ut som det gör av främst fördelningspolitiska skäl. Man ser det genom att basvaror och tjänster som livsmedel, allmänna nyhetstidningar, byggnadsverksamhet och sjukvård, antingen har en lägre momsskatt eller saknar den helt.¹⁸

Ur statlig synvinkel är det effektivt och billigt att få in skattepengar genom moms. Det är samtidigt är det en av statens främsta inkomstkällor idag.¹⁹ Viktigt är att företagen plockar in momspengarna till staten från konsumenterna.²⁰ Det sker genom övervältringseffekten av momsen på varans väg från råvaruproducent till slutkonsument.²¹

Huvudregel för företag är att momsen periodiseras månadsvis. Företagen betalar den sammanlagda utgående momsen, men de får samtidigt igen den sammanlagda ingående momsen. Tanken är att företag varken skall vinna eller förlora på momsen. Det är bara pengar ut och in i kassan.²² Utgående moms innebär att ett företag är skyldigt staten moms efter försäljning av en

¹⁵ Forssèn, Björn: Momshandboken, s. 16.

¹⁶ Melz, Peter: Mervärdesskatt, s. 12.

¹⁷ Forssèn, Björn: Momshandboken, s 16.

¹⁸ Melz, Peter: Mervärdesskatt, s. 12-13.

¹⁹ Melz, Peter: Mervärdesskatt, s. 14.

²⁰ Forssèn, Björn: Momshandboken, s 16.

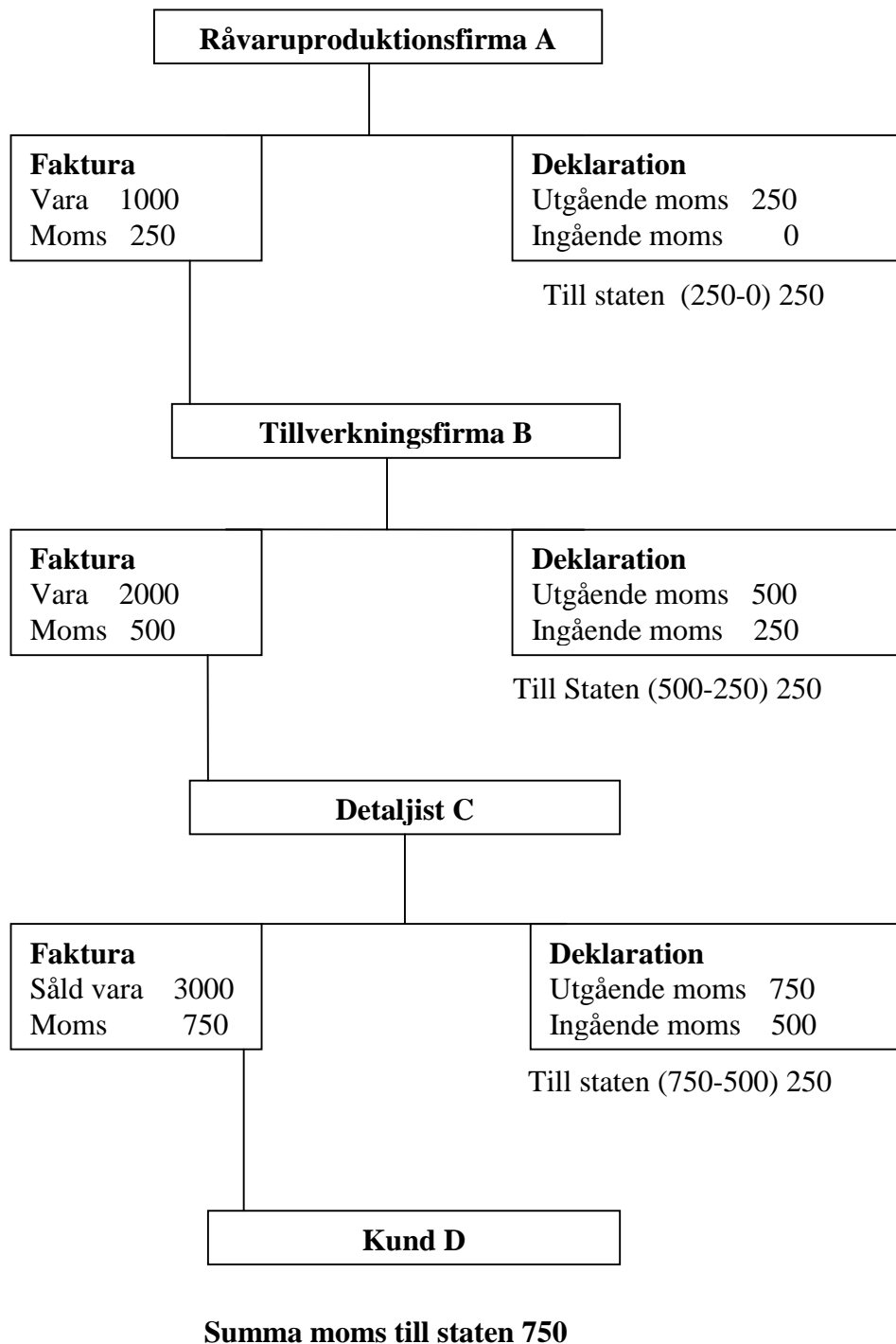
²¹ Se modell kap. 3.3.

²² Forssèn, Björn: Momshandboken, s 17.

vara. Ingående moms innebär istället att staten är skyldig samma företag pengar för utlägg som företaget gjort för att kunna producera en vara, som till exempel maskiner och råvaror.²³

3.3 Modell av momsens allmänna uppbyggnad

Exempel på momsens allmänna uppbyggnad:²⁴



²³Se modell kap. 3.3.

²⁴Modellen bygger på, RSV: handledning för mervärdesskatt 2001, s. 51.

3.4 Kumulativ effekt

En nackdel med momsen är om ett företag någonstans i förädlingsledet dyker upp och saknar avdragsrätt för ingående moms. När företag som saknar avdragsrätt säljer vidare sin produkt uppstår en situation där konsumenterna i leden efter blir tvungna att betala skatt på skatt. Detta kallas för att en kumulativ effekt har uppstått. Därför ska mervärdesskattens undantagsregler tolkas strikt. Anledningen är att det skulle vara kontraproduktivt för slutkonsumenter om staten var alltför generös vid bedömning av vad som är momsbefriade sektorer eller inte.²⁵

Exempel på det negativa resultat den kumulativa effekten har för konsumenten får vi enkelt om vi använder oss av modellen av momsens allmänna uppbyggnad²⁶ och Tillverkningsfirman B av någon anledning inte är momspliktig:

- Tillverkningsfirman B får i denna situation inte dra av momsen, vilket innebär att Tillverkningsfirman B:s köp av varan blir på 1250 kr istället för 1000 kr.
- Vid sitt naturliga påslag säljer sedan Tillverkningsfirman B vidare den förädlade till ett pris av 2250 kr (2000 kr), vilket innebär att detaljisten C inte har någon ingående moms.
- Detaljist C:s vidareförsäljning till konsumenten med 1000 kr påslag blir priset på varan blir 3250 kr + moms på 812,50 kr.
- Slutvaran kostar konsumenten 312,50 kr mer med anledning av den kumulativa effekten eftersom Tillverkningsfirman B inte får dra av sin moms på 250 kr. I nästa led får slutkunden betala 62,50 kr i skatt på dessa ej avdragsgilla 250 kr, vilket innebär en extra kostnad för slutkonsumenten på 312,50 kr och en försämrad konkurrenssituation för hela produktionsledet.²⁷

Anledningarna till att man idag använder sig av destinationsprincipen vid införsel av varor och tjänster till landet. En snäv tolkning av undantag från momsbeskattning på omsättning inom landet så att säljare av varor slipper att vissa konkurrenter kan sälja varor utan moms. Följden blir att säljaren kan sätta ett pris på en vara, som möjliggör för säljaren att betala in momsen. Det leder till att man i så stor utsträckning som möjligt slipper en kumulativ effekt för slutkonsumenten.²⁸

²⁵ Forssèn, Björn: Momshandboken, s. 17.

²⁶ Se kap. 3.3.

²⁷ Melz, Peter: Mervärdesskatt, s. 20.

²⁸ Melz, Peter: Mervärdesskatt, s. 20-21.

3.5 Influenser från EG-rätten

Från och med 1 januari, 1995 när Sverige gick med i EU så förband sig Sverige att implementera EU:s momsregler, vilka främst går att finna i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.²⁹ När det gäller momsen skall EU ses som en enhet. Det innebär att näringsidkare och privatpersoner skall slippa att betala dubbel moms. Syftet är att omsättningen av varor och tjänster träffas av en stats moms inom EU och att varan, tjänsten samt personer sedan kan röra sig fritt inom EU. På detta sätt har de flesta hindren mot den fria rörligheten inom EU stoppats. Momsen är även viktig för EU:s ekonomi, då en viss procentsats av en stats momsintäkter tillfaller olika EU-organ.³⁰

Ett krav från EU:s sida är att varje medlemsstat har en egen momsbeskattning på omsättning av varor och tjänster. Varje medlemsstat måste därför implementera EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv i sin egen lagstiftning. Detta följs upp från EU:s sida.³¹ I och med att implementeringstiden gått ut, har EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv fått direkt effekt gentemot nationell lagstiftning. Vilket man även ser i EG-målet Ursula Becker,³² där en konflikt hade uppstått mellan en nationell lagregel och EU:s direktiv. Vid rättstillämpningen i svenska domstolar skall domstolarna tolka ML, så att den överensstämmer med EG:s sjätte mervärdesskattedirektivs ordalydelse och syfte.³³ Uppstår oklarheter ska den svenska domstolen begära förhandsavgörande från EG-domstolen.

Man kan se en klar skillnad mellan företags inkomstskatt på produktion och momsen. I inkomstskattefrågan har man från EU:s sida inget mandat att bestämma skattesatser.³⁴ Det är nationell kompetens så länge inkomstskatten inte strider mot EU:s regler om etableringsfrihet och den fria rörligheten.

Det traditionella sättet att plocka ut moms för stater inom EU är destinationsprincipen.³⁵ EU:s målsättning är att på sikt övergå till ett system där ursprungsprincipen av varan eller tjänsten är huvudregel.³⁶ Övergången från destinationsprincipen till ursprungsprincipen vid momsbeskattning av varor eller tjänster går långsamt. I dagsläget är det i stort sett endast privatpersoners egna inköp, som beskattas enligt ursprungsprincipen.³⁷

²⁹ Sjätte mervärdesskattedirektivet 77/338/EEG.

³⁰ Melz, Peter: Mervärdesskatt, s. 15.

³¹ Prop. 1994/95:57 s. 75.

³² EG-målet 8/81 (Ursula Becker)

³³ Forssèn, Björn: Momshandboken, s. 19-20.

³⁴ Forssèn, Björn: Momshandboken, s. 18.

³⁵ Se kap. 4.4.4.

³⁶ Se kap. 4.4.5.

³⁷ Forssèn, Björn: Momshandboken, s. 18-19.

4 Yrkesmässig omsättning av vara eller tjänst i Sverige

4.1 Allmänt

I 1:a kap. 1 § ML står det att man skall betala mervärdesskatt till staten, och enligt första punkten i lagen står att det ”vid sådan omsättning av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet”. Men vad innebär skattepliktig vara eller tjänst? Vad menas med omsättning? Vad krävs för yrkesmässig verksamhet?

Momsskyldighet inträffar som tidigare nämnts endast vid yrkesmässig omsättning av varor och tjänster. Det innebär bland annat att en privatperson som till exempel säljer vidare sin begagnade bil inte får dra av ingående moms och privatpersonen behöver inte heller lägga till moms på försäljningsvärdet av bilen eller betala in någon moms till staten. För att momsskyldighet skall uppstå, skall det således föreligga yrkesmässig verksamhet och momspliktig omsättning.

4.2 Yrkesmässig verksamhet

4.2.1 Allmänt

Ett av kraven för att mervärdesskatteskyldighet skall uppstå, är att en omsättning av en vara eller en tjänst uppstår i en yrkesmässig verksamhet. I den svenska ML uttrycks det genom 4:e kap. 1-8 §§ ML. Huvudregeln av vad som utgör "yrkesmässig verksamhet" i Sverige, är att det är näringsverksamhet enligt 13:e kap. IL.³⁸ Dock finns det bestämmelser som inskränker men även utvidgar begreppet "yrkesmässig verksamhet". Vilket får till följd att en verksamhet kan vara yrkesmässig enligt ML, samtidigt som den inte är yrkesmässig enligt IL och tvärt om. Man uttrycker sig på ett liknande sätt inom EG-rätten. I det sjätte mervärdesskattedirektivet uttrycker man att mervärdesskatt skall erläggas, då en leverans av en vara eller tillhandahållande av tjänst sker i utbyte mot ett vederlag.³⁹

³⁸ Mervärdesskattelagens 4 kap. 1 § 1p.

³⁹ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG. Artikel 2.

4.2.2 Huvudregeln för yrkesmässig verksamhet

Huvudregeln av vad som utgör en yrkesmässig verksamhet, är att verksamheten enligt 13:e kap. IL bedrivs som en näringsverksamhet. Det innebär att det föreligger ett krav på att den yrkesmässiga verksamheten är en förvärvsverksamhet som på självständig basis bedrivs yrkesmässigt.⁴⁰ Enligt huvudregeln måste den yrkesmässiga verksamheten bedrivas enligt rörelsekriterierna och för att en verksamhet skall uppfylla rörelsekriterierna måste verksamheten bedrivas självständigt samt i vinstsyfte och med varaktighet.⁴¹ Vid en bedömning om en yrkesmässig verksamhet föreligger, så måste alla tidigare uppräknade rörelsekriterierna vara uppfyllda. Är inte rörelsekriterierna uppfyllda föreligger ingen yrkesmässig verksamhet och frågan om mervärdesskattskyldighet inte blir aktuell.

Anledningen till att alla rekvisiten i rörelsekriteriet måste vara uppfyllt för att en yrkesmässig verksamhet skall föreligga är att de olika rekvisiten avgränsar mot andra former av verksamheter. Lagstiftarens avsikt med självständighetsrekvisit har lagstiftarens avsikt varit att avgränsa yrkesmässig verksamhet från inkomst av tjänst. Med kravet på vinstsyfte i den yrkesmässiga verksamheten har den svenska lagstiftarens vilja varit att avgränsa yrkesmässig verksamhet från främst hobbyverksamhet men exempelvis även stiftelser. Vinstrekvisitet har dock luckrats upp något då man i sjätte mervärdesskattedirektivet inte har något krav på vinstsyfte i en yrkesmässig verksamhet.⁴² Med varaktighetsrekvisitet i rörelsekriterierna har man avgränsat den yrkesmässiga verksamheten från tillfällig verksamhet som exempelvis inkomst av kapital.⁴³

4.2.3 Utvidgning samt inskränkning av begreppet yrkesmässig verksamhet

Utöver huvudregeln om yrkesmässig verksamhet så finns det kompletterande regler som utvidgar respektive inskränker begreppet. Utvidgning av begreppet yrkesmässig verksamhet uppstår exempelvis vid omsättning av varor eller tjänster från en privatbostadsfastighet om värdet överstiger 30 000 kr/år och till detta räknas bland annat försäljning av virke från en fastighet.⁴⁴ En statlig eller kommunal omsättning när de inte bedriver myndighetsutövning är att betrakta som yrkesmässig verksamhet.⁴⁵ En verksamhet är yrkesmässig om den bedrivs i former som liknar huvudregeln och har en årsomsättning för varor eller tjänster överstiger 30

⁴⁰ Inkomstskattelagens 13 kap. 1 § 1st.

⁴¹ RSV: Handledning för mervärdesskatt 2001, s. 105.

⁴² Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG. Artikel 4.1. Rå 1996 not 168.

⁴³ Forssèn, Björn: Momshandboken, s. 26.

⁴⁴ Mervärdesskattelagens 4 kap. 3 § och RSV: Handledning för mervärdesskatt 2001, s. 108-109.

⁴⁵ Mervärdesskattelagens 4 kap. 6-7 §§.

000 kr/år.⁴⁶ Till denna form av undantag räknas privatpersoner, ideella föreningar och stiftelser. Det innebär att något som inledningsvis enbart var en hobby så som fotografering kan bli yrkesmässig och därmed även momspliktig.

Till inskränkningarna av begreppet yrkesmässig verksamhet räknas bland annat när en arbetsgivare som inte är skatteskyldig eller har rätt till återbetalning av moms tillhandahåller sin personal kost, enbart då kostnaden överstiger 30 000 kr blir omsättningen momspliktig.⁴⁷ En ideell förening eller ett trossamfund anses inte bedriva en yrkesmässig verksamhet, om de är frikallade från skatteskyldighet enligt inkomstskattelagen för inkomst av näringsverksamhet.⁴⁸ För att en ideell förening eller ett trossamfund skall bli frikallat från skatteskyldighet enligt IL måste det främja ett allmännyttigt ändamål som exempelvis religiöst, politiskt, idrottsligt eller välgörande ändamål.⁴⁹ En allmännyttig förening slipper således momsplikt men får inte heller göra avdrag för ingående moms.⁵⁰

4.3 Omsättning

4.3.1 Allmänt

I Sverige uppkommer momsplikt under tre situationer. I 1:a kap. 1 § ML uttrycker lagstiftaren att det krävs en omsättning av skattepliktiga varor eller tjänster i Sverige i en yrkesmässig verksamhet för att momsplikt skall uppstå. De andra två situationerna uppstår genom införsel av varor dels GIF (Gemenskapsinternt varuförvärv)⁵¹ och dels skattepliktig import av varor.⁵²

4.3.2 Överlåtning av vara eller tjänst mot ersättning

Med begreppet omsättning avser den svenska lagstiftaren att en vara har överlåtits mot en ersättning eller att en tjänst har utförts, tillhandahållits eller överlåtits mot en ersättning.⁵³ Med rekvisitet ”ersättning” avser lagstiftaren att en prestation har utförts för en motprestation, vilket är den grundläggande principen för att en omsättning har skett.⁵⁴ Men en omsättning kan även ske då en vara eller en utförd tjänst har tagits i anspråk.⁵⁵ En inskränkning i begreppet omsättning är när ett bidrag av någon

⁴⁶ Mervärdesskattelagens 4 kap. 1 § 2p.

⁴⁷ Mervärdesskattelagens 4 kap. 2 §.

⁴⁸ Mervärdesskattelagens 4 kap. 8 § och

RSV: Handledning för mervärdesskatt 2001, s. 111.

⁴⁹ Inkomstskattelagens 7 kap. 7-14 §§.

⁵⁰ RSV: Handledning för mervärdesskatt 2001, s. 111.

⁵¹ Se kap. 5.2.

⁵² Mervärdesskattelagens 1 kap. 1 § 1-3p.

⁵³ Mervärdesskattelagens 2 kap. 1 §.

⁵⁴ RSV: Handledning för mervärdesskatt 2001, s. 89.

⁵⁵ Mervärdesskattelagens 2 kap. 1 §.

form som exempelvis näringsbidrag, lokaliseringsstöd eller sponsring har skett. Det krävs dock att ingen motprestation för bidraget finns. Bidraget får inte få vara specificerat, utbetalaren har rätt till återbetalning om prestationen ej utförts korrekt eller att utbetalaren har rätt till att övervaka eller kontrollera vad bidraget används till.⁵⁶

För att en vara eller en tjänst skall kunna momsbeskattas krävs som tidigare nämnts att en ersättning från mottagaren har utgått. Men även en leverans av varan är nödvändig för att en omsättning har skett och med ”leverans” menas att varan eller tjänsten skall ha tagits i anspråk av mottagaren.⁵⁷ Med ersättning för en vara eller en tjänst, finns inget krav på att det måste ha varit en kontant ersättning för att omsättning skall ha uppstått. Även vid byte helt eller delvis utan pengar samt underprissättning av vara eller tjänst utgör en ersättning, som därmed klassas som en beskattningsbar omsättning.⁵⁸

4.3.3 Omsättningsland

I 5:e kapitel ML räknas olika situationer upp där omsättning har skett inom Sverige, övrig omsättning anses ha skett utomlands.⁵⁹ All omsättning som sker i Sverige av varor, tjänster eller genom import är skattepliktig, med undantag av vissa varor och tjänster som räknas upp i 3:e kapitel ML. Till undantagen räknas bland annat sjukvården, socialtjänsten, banktjänster, försäkringstjänster, utbildning och massmedia.⁶⁰

De svenska mervärdesskattereglerna om vilket land som skall anses utgöra omsättningslandet anges i 5:e kap. ML, är utformade i enlighet med det sjätte mervärdesskattedirektivet. Vid internationella affärer bestäms varors omsättningsland som huvudregel efter leveransvillkoren och för tjänster gäller i allmänhet det land där personen som utför tjänsten har sitt fasta driftställe. När man utreder om en vara eller en tjänst i Sverige är skattepliktig utreder man först om det är fråga om en vara eller en tjänst. Därefter undersöker man om det föreligger ett undantag för att se om varan eller tjänsten trots allt skall beskattas utomlands, om så inte är fallet är varan eller tjänsten skattepliktig i Sverige.⁶¹

⁵⁶ RSV: Handledning för mervärdesskatt 2001, s. 93-94.

⁵⁷ Mervärdesskattelagens 1 kap. 3 §.

⁵⁸ Forssèn, Björn: Momshandboken, s. 31-32.

⁵⁹ Mervärdesskattelagens 5 kap. 1 §.

⁶⁰ Mervärdesskattelagens 3 kap. 1 §

⁶¹ RSV: Handledning för mervärdesskatt 2001, s. 227ff och Forssèn, Björn: Momshandboken, s. 34.

4.4 Vara och tjänst

4.4.1 Allmänt

Enligt sjätte mervärdeskattedirektivet ska varje försäljning av en tillgång mot en ersättning ses som en omsättning där moms skall tas ut.⁶² I svensk rätt regleras genom 2:a kap. 1 § ML vad som menas med omsättning av varor respektive tjänster. I 3:e kap. 1 § ML uttrycker lagstiftaren att det föreligger en generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster, om inga undantag särskilt har skrivits in i lagen. Ibland kan det utgå olika storlekar på momsen beroende på om det är en vara eller om det ska räknas som en tjänst och därför är det viktigt att veta skillnaden.

4.4.2 Vara

Till begreppet vara räknas materiella ting, men även fastigheter, gas, värme, elektrisk kraft eller kyla.⁶³ En byggnad, ledning eller stängsel som inte är för stadigvarande bruk är också att se som en vara, skog eller annan växtlighet är annan vara om den inte säljs i samband med fastigheten.⁶⁴

Vid bedömning om det är fråga om en vara eller tjänst kan man som huvudregel säga att en varuomsättning är en beställning av eller tillverkning av en hel vara, och att det för en tjänsteomsättning krävs att någon form av arbete utförts.⁶⁵ Tidigare krävdes enligt svensk rätt att varan hade levererats för att omsättning skulle föreligga och varan bli momspliktig. I och med EU-inträdet är det troligen inte nödvändigt att en leverans av en vara måste ske för att omsättning skall uppstå.

4.4.3 Tjänst

Allt som inte klassificeras som en vara enligt mervärdesskattelagen är att anse som en tjänst om den tillhandahålls i en yrkesmässig verksamhet.⁶⁶ I 5:e kap. ML räknas exempel på tjänster upp som bl. a. konsulttjänst, uthyrning av arbetskraft, franchising eller teletjänst. För att utlösa momsen på en tjänst i Sverige måste tjänsten ha utförts i Sverige, i en yrkesmässig verksamhet och som huvudregel måste tjänsten ha utgått från ett i Sverige beläget fast driftställe.⁶⁷

När det gäller tjänster kan man förenklat säga att om köparen ger material till säljaren för tillverkning av en beställning är det fråga om en tjänst.

⁶² Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG. Artikel 2.

⁶³ Mervärdesskattelagens 1 kap. 6 § 1 meningen.

⁶⁴ Mervärdesskattelagens 1 kap. 11 §.

⁶⁵ Forssèn, Björn: Momshandboken, s. 45.

⁶⁶ Mervärdesskattelagens 1 kap. 6 § 2 meningen.

⁶⁷ Mervärdesskattelagens 1 kap. 1 § och mervärdeskattelagens 5 kap. 8 §.

Om säljaren däremot bearbetar enbart eget material då omsätter säljaren varor. En annan regel är att om säljaren överlåter en vara är det fråga om varuomsättning, men om säljaren istället hyr ut varan är det tjänsteomsättning.⁶⁸ När det gäller exempelvis aktier eller obligationer så räknas de vid omsättning som tjänsteomsättning såvida man inte har omsatt eller importerat det som en trycksak.⁶⁹

4.4.4 Destinationsprincipen

Destinationsprincipen innebär att man erlägger moms i det land där varan eller tjänsten skall konsumeras. Systemet med destinationsprincipen används fortfarande vid import från tredje land och vid varuhandel mellan näringsidkare inom EU eftersom man vill undvika att dubbelbeskattningssituationer uppstår. Fram till 1996 var det meningen att mottagarländerna inom EU skulle använda sig av destinationsprincipen vid beskattning av varor och tjänster. Det skulle vara slutdatumet för en övergångsperiod till ett enhetligt och permanent momssystem inom EU för övergång till ursprungsprincipen. Det finns fortfarande inte något gemensamt momssystem för länderna inom EU. Därför används fortfarande destinationsprincipen som huvudregel.⁷⁰

Inom EU använder man destinationsprincipen genom att förvärvet ses som utgångspunkt för momsen. Förvärvaren tar upp destinationslandet i sin deklaration och har sedan avdragsrätt på sin vidareförsäljning av varan. Innebörden blir att utgående och ingående moms tar ut varandra enligt 8:e kap. och 10:e kap. ML.⁷¹

4.4.5 Ursprungsprincipen

Ursprungsprincipen innebär att man flyttar momsplikten från konsumtionsområdet till produktionsområdet. Momsen tas ut från den plats varan eller tjänsten är producerad/tillhandahållen eller transporterad från. EU vill övergå till ursprungsprincipen. Arbetet med att gå över till denna princip har dock mattats av något under 1990-talets senare del. Anledningen till att man från EU:s sida vill gå över till ursprungsprincipen är att EU önskar framstå som ett land vid gränsöverskridande handel.⁷²

⁶⁸ Forssèn, Björn: Momshandboken, s. 45-46.

⁶⁹ RSV: Handledning för mervärdesskatt 2001, s. 64.

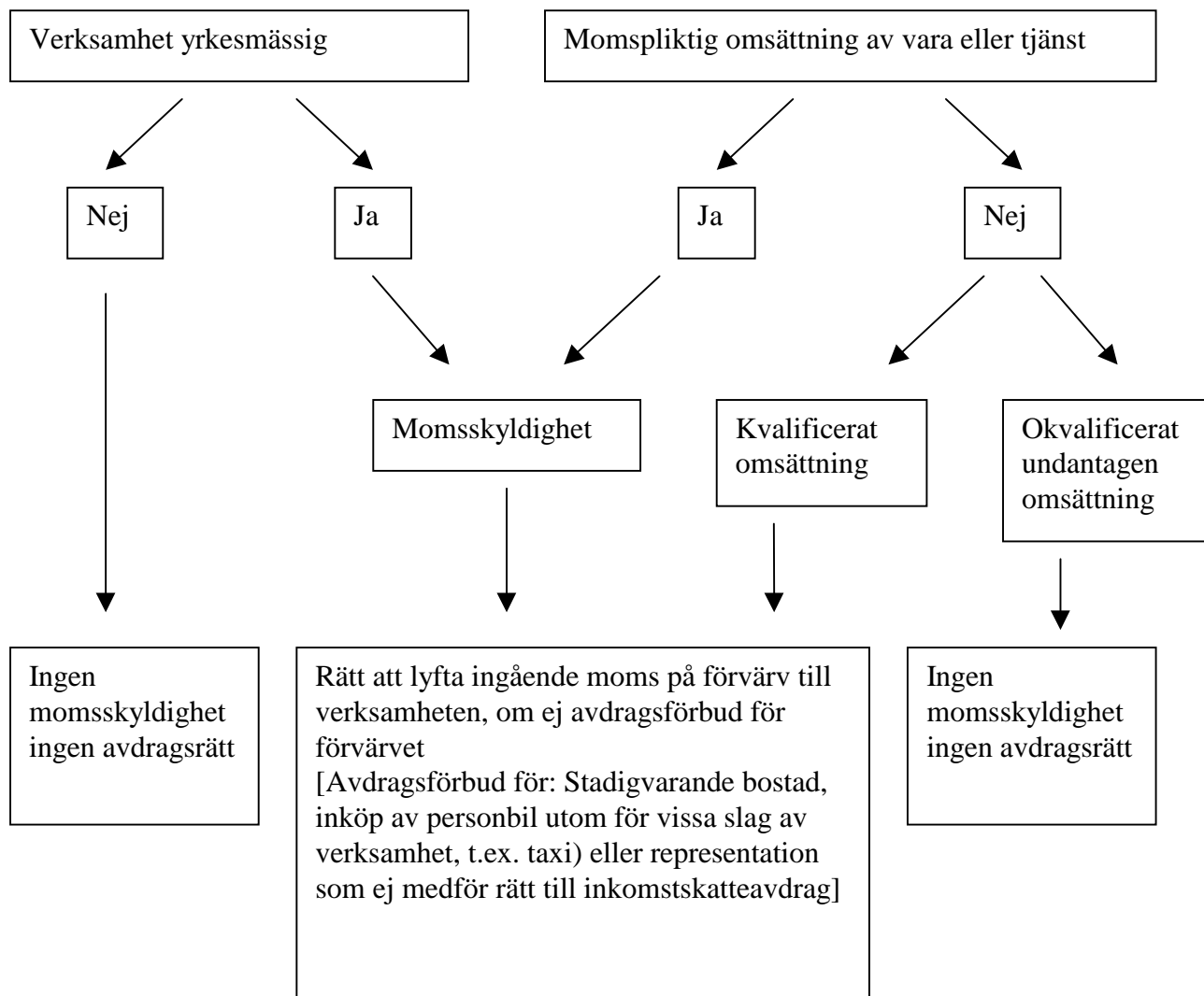
⁷⁰ RSV: Handledning för mervärdesskatt 2001, s. 167.

⁷¹ RSV: Handledning för mervärdesskatt 2000, s. 326

⁷² RSV: Handledning för mervärdesskatt 2000, s. 58.

4.5 Exemplifierande modell för bedömning när momsplikt föreligger

Exempel på en modell hur man kan bedöma om en vara eller tjänst är momspliktig:⁷³



⁷³ Modellen är hämtad från, Forssèn, Björn: Momshandboken, s 22.

5 Omsättningsland vid uttag av mervärdesskatt

5.1 Allmänt

Vid internationell handel så försöker man undvika att en vara eller tjänst blir dubbelbeskattad, genom att främst utgå från destinationslandsprincipen (vilket innebär att varan eller tjänsten blir momspliktig i det landet där varan eller tjänsten omsätts). Det är här som momsens skiljer sig från inkomstskatten där man utgår från ursprungslandsprincipen (vilken innebär att beskattning sker i landet där varan eller tjänsten produceras). En annan skillnad mellan mervärdesskatt och inkomstskatt är att en näringsidkare eller privatperson blir moms skyldig redan vid omsättningstidpunkten i Sverige och vilket innebär att skatteskyldighet i Sverige kan inträffa även om ett fast driftställe inte föreligger.

Vid gränsöverskridande handel inom unionen strävar EU efter minsta möjliga fördyring av en vara. I kap. 2a ML behandlas vad som skall anses utgöra ett GIF (gemenskapsinternt varuförvärv) av en vara inom EU, till skillnad från förvärv av tjänster vilka inte utgör ett GIF.⁷⁴ Själva omsättningen av varor och tjänster behandlas främst i 5:e kap. ML men även delvis i 3:e kap. ML. Intressanta rättsfall för en närmare redogörelse över begreppet "omsättningsland" är Berkholtz och FG-linien.⁷⁵

5.2 Gemenskapsinternt förvärv

5.2.1 Allmänt

Med GIF avser man handel av varor mellan skatteskyldiga personer inom EU. I den svenska lagstiftningen regleras GIF i kap. 2a ML.

Huvudregeln med GIF är att skatteskyldigheten för en vara uppstår i det land där omsättningen har skett d.v.s. destinationsprincipen. Förutsättningen för att destinationsprincipen skall användas är dock att både säljaren och köparen är momsregistrerade i sina respektive hemländer (d.v.s. innehavare av ett VAT-nummer). I Sverige uppstår beskattning under tre situationer:⁷⁶

1. Att någon mot ersättning förvärvar en vara som transporteras till Sverige från ett annat EG-land.

⁷⁴ Se kap. 5.2.

⁷⁵ Se kap. 5.4.

⁷⁶ Mervärdesskattelagens 2a kap. 2 §.

2. Att någon mot ersättning förvärvar en vara som transporteras från Sverige till ett EG-land eller mellan två andra EG-länder.
3. Om någon i sin yrkesmässiga verksamhet överför en vara från ett EG-land till Sverige.

I handeln av varor mellan EG-länder så finns det undantag från att varan skall beskattas enligt destinationsprincipen. I det fall privatpersoner eller andra icke skatteskyldiga⁷⁷ för in mindre varuförsändelser beskattas varan enligt ursprungsprincipen. Undantagen gäller inte om det rör sig om ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara.⁷⁸

5.2.2 Vara från EU-land

Till definitionen av vara räknas exempelvis materiella ting, fastighet, elektrisk kraft och värme som tillhandahålls yrkesmässigt.⁷⁹ Huvudregeln enligt mervärdesskattelagen är att varornas moms skall betalas i det land där varorna omsätts.⁸⁰ I 5:e kap. 2-3 §§ ML anges vilka kriterier som ligger till grund för att omsättning skall ha skett i Sverige. All annan omsättning anses ha skett utomlands.⁸¹

En näringsidkare som är momspliktig i Sverige erlägger svensk moms vid GIF. Momsen som skall erläggas kvittas normalt mot utländska punktskatter på varan, vilket resulterar i att beloppen tar ut varandra. En icke momspliktig näringsidkare i Sverige exempelvis en ideell förening eller trossamfund, måste trots allt erlægga moms om värdet på varorna vid ett GIF överstiger 90 000 kr/år.⁸² En punktskattepliktig vara såsom cigaretter, alkohol eller mineralolja anses omsatt i Sverige och är således momspliktig i Sverige.⁸³ Även en utländsk säljare till exempel en postorderförsäljning eller distansförsäljning blir momspliktig när omsättningen överstiger 320 000 kr/år i Sverige.

För privatpersoner gäller av praktiska skäl att man betalar skatt där man köper varan. Säljaren kan dock bli momspliktig i Sverige enligt reglerna om distansförsäljning (exempelvis postorder).⁸⁴ Vissa undantag finns när det gäller köp av ett nytt transportmedel såsom bil eller båt. Dessa transportmedel skall momsbeskattas av köparen oavsett om det är en näringsidkare eller privatperson i det land där transportmedlet stadigvarande skall användas.⁸⁵

⁷⁷ Se kap. 5.2.2.

⁷⁸ Riksskatteverket: Handledning för mervärdesskatt 2001. s. 167.

⁷⁹ Mervärdesskattelagens 1 kap. 6 §.

⁸⁰ Mervärdesskattelagens 1 kap. 1 §.

⁸¹ Riksskatteverket: Handledning för mervärdesskatt 2001. s. 143-144 och mervärdesskattelagens 5 kap. 1 § 1st.

⁸² Mervärdesskattelagens 4 kap. 8 § och mervärdesskattelagens 2a kap. 3 §.

⁸³ Mervärdesskattelagens 5 kap. 2 § ML.

⁸⁴ Mervärdesskattelagens 5 kap. 2 § 4p och 2a §.

⁸⁵ Mervärdesskattelagens 1 kap. 13a §.

5.2.3 Tjänst från EU-land

Allt som inte klassificeras som en vara, definieras i den svenska mervärdesskattelagen som en tjänst, om den tillhandahålles yrkesmässigt.⁸⁶ I 5:e kap. ML räknas exempel på tjänster upp bl. a. konsulttjänst och teletjänst. Utlöses moms på en tjänst skall man som omsättningsland för tjänsten räkna det land där säljaren har sitt fasta driftställe.⁸⁷

I 5:e kap. 4-8 §§ ML räknas ett antal tjänster upp som anses omsatta i Sverige trots att tjänsten tillhandahålls utomlands. Skatteskyldigheten skall i dessa fall normalt ligga på den som förvärvar tjänsten. Exempel på tjänster som skall anses omsatta i Sverige även om de tillhandahålls från utlandet till en näringsidkare med fast driftställe i Sverige är:

- Konsult-, jurist- och finansiella tjänster men även transporttjänster med Sverige som slutdestination.
- Omsättningslandet för fastighetstjänster är det land där fastigheten är belägen. Det innebär att exempelvis byggnads- och anläggningstjänster, skogsavverkning och skörd av växtlighet, lokalstädning samt fastighetsförvaltning, skall mervärdesbeskattas i Sverige om fastigheten är belägen i Sverige.⁸⁸

5.3 Mervärdesskatt vid elektronisk handel

RSV har i en promemoria angivit riktlinjer för hur moms ska beräknas vid elektronisk handel, med uppgifter om var beskattning skall ske.⁸⁹ Med anledning av den elektroniska handeln har det blivit viktigt att utreda vad som är en vara respektive en tjänst. Varor är materiella föremål som inte kan tillhandahållas en kund elektroniskt och en tjänst är allt som inte är en vara.⁹⁰ Om till exempel en Cd-skiva levereras ”on-line” anses den utgöra en tjänst och beskattas som tjänst.⁹¹ Men om varan i stället *beställs* ”off-line” och levereras via vanlig post betraktas den som en vara vid momsbeskattningen. När en vara levereras ”on-line” förlorar den sin materiella karaktär.⁹²

⁸⁶ Mervärdesskattelagens 1 kap. 7 §.

⁸⁷ RSV:s skrivelse 1998 och ML 5 kap. 8 § 1st.

⁸⁸ Riksskatteverket: Handledning för mervärdesskatt 2001. s. 232-233 och ML 1 kap. 2 § 2-3st.

⁸⁹ RSV:s Skrivelse 1998.

⁹⁰ Se kap. 5.2.2 och mervärdesskattelagens 1 kap. 6 §.

⁹¹ Mervärdesskattelagens 5 kap. 7 §.

⁹² RSV : Skrivelse 1998, sid. 13-15 och ML 5:7 §.

5.4 Rättspraxis omsättningsland

5.4.1 Allmänt

Varje EG-direktiv skall vara bindande för varje enskild medlemsstat inom EU, men varje nationell myndighet väljer själva tillvägagångssätt.⁹³ Den svenska mervärdesskattelagen måste sålunda vara formulerad så att den har samma innehåll som mervärdesskattedirektivet. Om en nationell lagstiftning strider mot ett direktiv har direktivet direkt effekt till fördel för en enskild individ gentemot medlemsstaten. Det innebär att EG-domstolens praxis är viktig vid tolkning av den svenska lagstiftningen. I exempelvis Berkholtz⁹⁴ gör EG-domstolen en analys över vad begreppet omsättningsland är vid momshandel.

5.4.2 Berkholtz

Berkholtz bedriver en rörelse där han hyr ut spelautomater, jukeboxar och liknande maskiner i området kring Hamburg. Företagets säte finns i Hamburg och anledningen till att det blivit en tvist mellan Berkholtz och Finanzamt (tysk motsvarighet till skattemyndigheten) är att Berkholtz har installerat ett par spelautomater på två tyska färjor som går i reguljärtrafik mellan Puttgarden (Tyskland) och Rödbyhavn (Danmark).⁹⁵ Berkholtz har ingen fast personal på färjorna, men personal som tillhör Berkholtz företag *abe-Werbung* utför med jämna mellanrum underhåll, reparationer eller byter ut apparaterna. Det är vid dessa tillfällen som man reglerar kontot med Deutsche Bundesbahn som äger färjorna.⁹⁶

Finanzamt har tagit ut skatt på hela *abe-Werbungs* omsättning på färjorna med hänvisning till att företagets säte finns i Hamburg. Trots att Finanzamt anser att 10% av omsättningen kommer från tidpunkter då färjorna ligger i tysk hamn och 25% av omsättningen kommer från tidpunkter då färjorna befinner sig på tyskt territorialvatten. Övrig omsättning anses komma från öppet vatten eller danskt territorium. Berkholtz bestrider att han skall beskattas för hela omsättningen på färjorna, då han anser att automaterna i sig själva utgör ett fast driftställe. Berkholtz anser därför att han bara skall betala skatt för 35% av omsättningen på färjorna, då den procentsatsen är hänförlig till tyskt territorium. Finanzamt menar istället att det är platsen från vilken tjänsten tillhandahålls som är avgörande, vilket i det här fallet är där företaget har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe. I fallet med Berkholtz är det Hamburg.⁹⁷

⁹³ Romfördraget Artikel 249 (tidigare artikel 189).

⁹⁴ Mål 168/84.

⁹⁵ Mål 168/84.

⁹⁶ Mål 168/84 punkt 2-3.

⁹⁷ Mål 168/84 punkt 4 och 6.

Den danska och franska regeringen har under rättegången tillsammans med kommissionen inkommit med yttranden. Den danska regeringen ansåg att den grundläggande beskattningen bör utgå från flaggstatsprincipen. Men även att spelautomater inte tillhör den typ av tjänster som behövs för att täcka ett fartygs direkta behov. Det gör att de inte faller under EG:s undantag. Mot den ståndpunkten ställer sig den franska regeringen som menar att automaterna faller under EG-direktivet och således ett fast driftställe. Kommissionen anser liksom den franska regeringen att den här typen av automater kan utgöra fast driftställe. Det innebär att de skall beskattas som all annan personal på de öppna haven och således inte beskattas alls.⁹⁸

Europadomstolen kom fram till att Danmarks tolkning av rättsfrågan i detta fall var den mest korrekta. EG-domstolen menar att den här typen av spelautomater endast kan utgöra ett fast driftställe under en situation där den här typen av tekniska apparater kräver en ständig närvaro av mänsklig personal. EG-domstolen anser att platsen där leverantörens etablerat sin rörelse är den primära anknytningspunkten för firman och endast i en situation där en konflikt med en medlemsstat kan uppstå skall man frångå den synpunkten. EG-domstolen anser även att enbart en situation där en ständig samverkan mellan mänskliga och tekniska resurser uppstår och det inte finns någon rationell koppling till rörelsens plats för etablering, skulle ett fast driftställe på färjan skulle bli ett faktum.⁹⁹

5.4.3 FG-Linien

I målet FG-Linien handlar det liksom i Berkoltz-fallet om ett färjebolag som trafikerar sträckan Faaborg (Danmark) och Geltingen (Tyskland). Under åren 1984-1989 har inte färjebolaget redovisat någon mervärdesskatt på sin restaurangverksamhet på färjorna för den tyska skattemyndigheten. Anledningen är att man anser att företaget som har sin hemvist i Danmark, skall betala sin mervärdesskatt i Danmark. FG-Linien anser att restaurangverksamheten är att se som tillhandahållande av en tjänst och inte som en leverans av varor, vilket den tyska skattemyndigheten ansåg att det var.¹⁰⁰

EG-domstolen kommer fram till att en restaurangverksamhet är att betrakta som en serie av tjänster, där själva leveransen av mat bara kan anses vara en mindre del. Med anledning av att EG-domstolen anser att restaurangverksamheten är att betrakta som en tjänst, skall beskattning ske i det land där leverantören av tjänsten har sitt fasta driftställe. Om det inte finns fast driftställe gäller den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas. I fallet med FG-Linien blir det enkelt eftersom leverantören har sitt hemvist i Danmark. Det blir med anledning av

⁹⁸ Mål 168/84 punkt 9-13.

⁹⁹ Mål 168/84 punkt 17-19.

¹⁰⁰ C-231/94 punkt 2-3.

rättspraxis från fallet Berkholtz tämligen enkelt att se att Danmark utgör den fasta anknytningspunkten. Således beskattas FG-Linien för sin restaurangverksamhet i Danmark.¹⁰¹

¹⁰¹ Mål 168/84 Domslut: punkt 14-20.

6 Fast driftställe enligt IL

6.1 Allmänt

Fysiska och juridiska personer i Sverige som stadigvarande vistas här eller har väsentlig anknytning hit, anses vara obegränsat skattskyldiga för sina inkomster till Sverige. Det skiljer sig från en fysisk eller juridisk person som är begränsad skattskyldig i Sverige. Den begränsat skattskyldige personen skall enbart erlägga skatt till Sverige som är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet från fastighet eller fast driftställe i Sverige.

Målsättningen för den svenska beskattningen är att undvika illojal skattekonkurrens gentemot andra länder. Men även förhindra att dubbelbeskattning av utländska juridiska och fysiska personers inkomster uppstår. De två huvudprinciper till hur dubbelbeskattning skall undvikas är "exemptionmetoden" som innebär att endast en av staterna äger beskattningsrätt. Den andra metoden är "credit of tax metoden" vilken innebär att en stat har primär beskattningsrätt, vilken sen får avräknas från den skatt som den andra staten i sin interna beskattning tar ut.¹⁰²När en näringsidkare bedriver verksamhet mellan två länder där ett dubbelbeskattningsavtal klargör ländernas beskattningsrätt förutsätts att den korrekta beskattningen betalas i det andra landet.

Sverige har anslutit sig till OECD och har på området fast driftställe i stort sett liknande bestämmelser som de i OECD:s modellavtal. I 2:a kap. 29 § IL¹⁰³ uttrycks vad som menas med fast driftställe enligt svensk lag. De interna svenska reglerna angående fast driftställe är något mer omfattande än reglerna i OECD:s modellavtal.¹⁰⁴ Ett utländskt bolag som i Sverige bedriver en verksamhet från ett fast driftställe skall beskattas enligt reglerna i IL. Detta innebär att bolaget får skatta för den del av vinsten som är hänförlig till det fasta driftstället i Sverige. Undantaget är om ett dubbelbeskattningsavtal inskränker den interna svenska lagstiftningen. För att beskattning skall kunna ske i Sverige måste skattskyldighet alltid föreligga enligt svensk rätt. För länder som inte är anslutna till OECD-samarbetet används FN:s modellavtal vid tolkningssituationer. Likheten mellan FN:s modellavtal och OECD:s modellavtal är visserligen stor men skillnader finns.

¹⁰² Riksskatteverket: Kontrollinformation i utlandsfrågor, Rapport 2002:1 s. 19-20.

¹⁰³ Se Bilaga B.

¹⁰⁴ Mattson, Nils: Svensk internationell beskattning. s. 86ff.

6.2 Inkomst från fast driftställe i Sverige

Vid inkomst av en verksamhet utgår man från att verksamheten skall beskattas i den stat, där verksamheten har sitt hemvist. Men om ett fast driftställe föreligger i en annan fördragsstat, skall den del av inkomsten som är hänförlig¹⁰⁵ till det fasta driftstället beskattas i den staten. Det är därför av stor vikt för de enskilda staterna att kunna fastställa om en verksamhet är ett fast driftställe eller ej.¹⁰⁶

Huvudregeln för beskattning av näringsverksamhet är att den skall beskattas i det land där verksamheten har sin hemvist. Beskattning av en näringsverksamhet kan även ske i Sverige, för den delen av en näringsverksamhet som är hänförlig till det i Sverige belägna fasta driftstället.¹⁰⁷ Med fast driftställe avser man i Sverige näringsverksamhet som helt eller delvis bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet.¹⁰⁸

I 2:a kap. 29 § IL preciseras de svenska reglerna för vad som menas med uttrycket fast driftställe. Som exempel räknar man upp plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruva, fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet samt en plats för byggnads- och anläggningsverksamhet. Reglerna är till för att näringsverksamhet som enbart är begränsat skatteskyldig i Sverige skall kunna bli beskattade.¹⁰⁹ För att inga oklarheter skall uppstå avseende vad som menas med ”Sverige” klargörs det i 2:a kap. 30 § IL.¹¹⁰ Skillnaden mellan Sveriges regler angående fast driftställe och OECD:s regler är att man i 2:a kap. 29 § IL bland annat inte tar upp undantagen från fast driftställe som exempelvis lagring, förberedande eller biträdande verksamhet. Följden blir således att begreppet fast driftställe i Sverige får en vidare tolkning än vad som är fallet med OECD:s regler. Ett dubbelbeskattningsavtal kan dock inskränka den svenska regeln om beskattning av fast driftställe men inte tvärt om.¹¹¹

Exempel på verksamhet som enligt OECD:s modellavtal inte utgör fast driftställe men som i Sverige utgör fastdriftställe är entreprenadarbete. Enligt OECD:s modellavtal skall det pågå i minst 12 månader för att utgöra fast driftställe till skillnad från Sverige som inte har någon tidsgräns. Även en fastighet som är en lagertillgång är ett fast driftställe enligt svensk rätt.¹¹² Ett svenskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag kan utgöra ett fast driftställe i Sverige om det är en beroende representant till moderbolaget.

¹⁰⁵ Se RÅ 1993 ref. 29, RÅ 1997 ref. 35.

¹⁰⁶ Mattson, Nils: Svensk internationell beskattning. s. 153.

¹⁰⁷ Riksskatteverket: Kontrollinformation i utlandsfrågor, Rapport 2002:1 s. 20-21.

¹⁰⁸ IL 2 kap. 29 § 1st.

¹⁰⁹ Mattson, Nils: Svensk internationell beskattning. s. 91.

¹¹⁰ IL 2:30 § klargör bland annat att ”med Sverige avses Sveriges land- och sjöterritorium”.

¹¹¹ Mattson, Nils: Svensk internationell beskattning. s. 153.

¹¹² IL 2 kap. 29 § 2st. g och h.

6.2.1 Beskattning av fast driftställe i Sverige

Huvudregeln för beskattning av ett fast driftställe är att endast den delen av en verksamhets inkomst, som kan hänföras till det fasta driftstället är möjlig att beskatta. Vid beskattning av ett fast driftställe betraktar man därför dess verksamhet som ett fristående företag.¹¹³ Kritiken mot att endast inkomst, som är hänförlig till det fasta driftstället kan tas upp till beskattning, är att det blir enkelt för företag att flytta inkomsterna till ett land där skatterna är mer fördelaktiga genom organisatoriska förändringar.¹¹⁴

Om man i den svenska lagstiftningen inte kan avgöra i vilket land en fysisk eller juridisk person skall beskattas går man vidare till dubbelbeskattningsavtalet som reglerar ländernas förehavanden. Föreligger inget dubbelbeskattningsavtal mellan länderna får man från exempelvis Sveriges sida används hemvistprincipen i OECD:s modellavtal.¹¹⁵

Hemvistprincipen innebär att Sverige utreder om den utländske juridiske personen är obegränsat skatteskyldig eller inte. Personen har bland annat sin hemvist i Sverige om personen är bosatt eller om platsen för företagsledning finns i Sverige.¹¹⁶

6.2.2 Rättspraxis hänförlig

Allmänt

När man försöker lösa frågorna om var omsättning av en vara eller tjänst har uppstått eller när det föreligger ett fast driftställe får man inte enbart söka efter svaret på frågan i lagtext och förarbeten. Det är även av stor vikt att man vet vilken praxis som finns på området.

Ett rättsfall kan exempelvis ge ett närmare svar på frågan vad lagstiftaren menar med uttrycket "hänförlig" vilket man ser i exempelvis RÅ 1993 ref.29 och RÅ 1997 ref.35. I RÅ 1998 not. 229 preciserar RegR. vad som krävs för att en verksamhet skall vara hänförlig till ett fast driftställe och beskattningsbar i Sverige.

RÅ 1993 ref.29

I RÅ 1993 ref.29 yrkade Riksskatteverket att Ingvar skulle eftertaxeras i inkomstslaget kapital. Ingvar hade under åren 1980-1982 ingått i ett konsortium i USA vars verksamhet bestod i travhästen Interception, som Ingvar ägde en tiondel av. Under åren 1980-1981 hade verksamheten gått med förlust. Hästen avled 1981, Interception och verksamheten kunde inte

¹¹³ Mattson, Nils: Svensk internationell beskattning. s. 155-156.

¹¹⁴ Mattson, Nils: Svensk internationell beskattning. s. 155.

¹¹⁵ OECD:s modellavtal. Kommentarer till artikel 4 punkt 1.

¹¹⁶ OECD:s modellavtal. Artikel 4.

längre bedrivs. 1982 erhåller rörelsen en försäkringsersättning på 1 miljon kronor som är rörelsens enda affärshändelse under 1982.¹¹⁷

Riksskatteverket anser att det fasta driftstället upphör i USA i samband med att hästen dör. Det leder till att Ingvars inkomst från försäkringsbolaget minus hästens inköpspris (1 000 000-625 557=374 443/10=37 444 kr) skall beskattas i inkomstslaget kapital i Sverige och inte som en intäkt i det fasta driftstället, som beskattas i USA.¹¹⁸

RegR. anser att det inte är någon tvekan om att travsportrörelsen utgör ett fast driftställe i USA så länge hästen levde. RegR. kommer även fram till att vinster som är hänförliga till ett fast driftställe i en stat endast skall beskattas i den staten. RegR:s slutsats är att försäkringsutbetalningen är ett led i en händelse som utspelade sig under den tid då fast driftställe förelåg. Ingvars vinst i försäkringsutbetalningen kan således *hänföras* till det fasta driftstället och skall därför beskattas i USA.¹¹⁹

RA 1997 ref.35

I RA 1997 ref.35 behandlas frågan hur A som är bosatt i Sverige och verkställande direktör i Y AB. Y AB:s verksamhet bestod i framställning av olika system för liftkortskontroll (Y AB är ett dotterbolag till ett moderbolag i Österrike). Vid sidan av verksamheten i Y AB har A sedan 1987 bedrivit en näringsverksamhet i Tyskland gemensamt med ett tyskt bolag (X GmbH). Den gemensamma näringsverksamheten i Tyskland är jämförbar med ett svenskt enskilt bolag. Näringsverksamheten i Tyskland bestod i att framställa olika typer av jojos, vilka används till att hålla olika plastkort exempelvis liftkort och passerkort.¹²⁰

A:s fråga till SRN (Skatterättsnämnden) var om hans sidoverksamhet tillsammans med det tyska bolaget var av sådan art att det ansågs vara ett företag enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland.¹²¹ A undrade om det i en sådan situation innebar att inkomsten från den gemensamma näringsverksamheten mellan A och X enbart skulle beskattas i Tyskland.¹²²

SRN anser att den gemensamma näringsverksamheten som A förvärvar i Tyskland skall beskattas i Sverige med anledning av dubbelbeskattningsavtalet.¹²³ A får dock göra avdrag på den beskattningsbara inkomsten som är hänförlig till det fasta driftstället i Tyskland och därför kan A beskattas där. Genom dubbelbeskattningsavtalet

¹¹⁷ RA 1993 ref.29.

¹¹⁸ RA 1993 ref.29.

¹¹⁹ RA 1993 ref.29.

¹²⁰ RA 1997 ref.35.

¹²¹ Dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1992:1193) mellan Sverige och Tyskland. Artikel 7.1.

¹²² RA 1997 ref.35.

¹²³ Dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1992:1193) mellan Sverige och Tyskland. Artikel 7.1.

undviker A att bli dubbelbeskattad i Sverige för den del av hans inkomst som är hänförlig till ett fast driftställe i Tyskland.¹²⁴ RegR. fastställde SRN:s beslut.¹²⁵

RÅ 1998 not.229

I RÅ 1998 not. 229 överklagar det finska bolaget X ett förhandsbesked från SRN angående inkomstskatt.¹²⁶ Bolaget X är en nybildad koncern med säte i Helsingfors. Det finska bolaget Y och det svenska bolaget Z är helägda bolag i X koncernen. Koncernledningen sammanträder varannan vecka i Finland och varannan vecka i Sverige för att enklare kunna samordna koncernens verksamhet. För att underlätta koncernledningens verksamhet i Sverige innehar bolaget X ett kontor i Stockholm med sekreterarservice och arbetsrum åt koncernledningen. SRN har fastslagit att kontoret utgör ett fast driftställe. Bolaget X frågar om det leder till att en aktieutdelningen från bolaget Z till bolaget X blir skattepliktigt i Sverige.

SRN anser att utgångspunkten är bolaget X är skatteskyldig i Sverige för verksamhet som är hänförlig till fast driftställe eller fastighet.¹²⁷ För att aktierna skall bli skattepliktiga i Sverige måste aktierna innehas i och för den verksamhet som bedrivs av det fasta driftstället. Aktierna skall utgöra en tillgång i det fasta driftstället. Verksamheten vid det fasta driftstället i Sverige består i en övergripande samordning av koncernens verksamhet. Det innebär att en skälig del av bolaget X:s verksamhet skall beskattas genom det fasta driftstället i Sverige. Beskattningen av det fasta driftstället sker genom att verksamheten vid det fasta driftstället ses som en fristående verksamhet gentemot bolaget X. Den del av bolaget X:s vinst, som på marknadsmässiga grunder anses hänförlig till det fasta driftstället i Sverige, skall beskattas i Sverige.¹²⁸

På frågan om en aktieutdelning från bolag Z till bolag X är skattepliktig i Sverige anser SRN att aktierna har ett specifikt förhållande till det fasta driftstället. Aktierna måste ses som en allmän del i bolag X:s verksamhet. SRN:s slutsats blir att den del av bolaget X:s vinst, som skall beskattas genom det fasta driftstället i Sverige, inte ingår i aktieutdelningar från bolaget Z. RegR. fastställer SRN:s förhandsbesked.¹²⁹ Innebörden av rättsfallet blir således att aktier som resulterar i utdelning måste innehas i och för verksamheten i det fasta driftstället för att bli beskattningsbar i Sverige.

¹²⁴ Dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1992:1193) mellan Sverige och Tyskland. Artikel 23.

¹²⁵ RÅ 1997 ref.35.

¹²⁶ Förhandsbesked 28 april 1998.

¹²⁷ Lagen om statlig inkomstskatt 6 § 1 mom. 1st c.
inkomstskattelagen 6:e kap. 11 §.

Nuvarande

¹²⁸ RÅ 1998 not. 229.

¹²⁹ RÅ 1998 not. 229.

6.2.3 Enskilda personer med stadigvarande vistelse

Huvudregeln för en person som utövar ett fritt yrke som exempelvis självständig försäljningsrepresentant, vetenskapsman, byggnadsarbetare, ingenjör, läkare, revisor eller advokat är att man skall betala tjänsteskatte i det landet, där det faktiska arbetet utförs.¹³⁰

Undantag till huvudregeln är pension, ersättning och pension på grund av offentlig tjänst samt ersättning till en medlem av en bolagsstyrelse.¹³¹ Andra undantaget är om arbetstagaren har en arbetsgivare i annan stat som betalar ut lönen. Följden blir då att inkomstskatten skall betalas i arbetsgivarens hemviststat. Undantaget sätts dock ur spel om arbetstagaren har vistats i Sverige i mer än 183 dagar under en 12 månadersperiod (den så kallade 6-månadersregeln). Vid beräkning av antal dagar räknas exempelvis del av dag, ankomst-, avresedag. Men även andra dagar som helgdagar och semesterdagar räknas då arbetstagaren vistas i Sverige.¹³²

6.3 Royalty

Med royalty avses en ersättning som utnyttjaren av en materiell (fast och lös egendom) eller immateriell egendom (lös egendom ex patent eller upphovsrätt) betalar till egendomens ägare.¹³³ För att ersättningen skall anses utgöra en royalty till egendomens ägare, skall ersättningen avse en upplåtelse och inte en överlåtelse av egendom. För att en ersättning skall räknas som royalty är huvudkravet att ersättningen varierar i storlek, och att utbetalningarna är periodiserade. Exempelvis menar man ett pris per producerad enhet eller en ersättning med en verksamhetsomsättning som grund. En royaltyersättning får inte var känd på förhand vilket innebär att en förtida utbetalad ersättning inte räknas som royalty. Till skillnad från en i efterhand reglerad ersättning eller då en ersättning utgår periodvis.¹³⁴

Definitionen av royalty finns att hämta i OECD:s modellavtal artikel 12 punkt 2 och 3. Med begreppet royalty ses främst rättigheter till litterär eller konstnärlig egendom, vetenskapliga verk (exempelvis biografifilm), varumärken, mönster, ritning eller patent. Dessutom kan man till begreppet royalty även räkna hemliga tillverkningsmetoder eller recept (exempelvis läsk).¹³⁵ Enligt intern svensk rätt skall ersättning av en royalty räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, om verksamheten bedrivs yrkesmässigt (vid bedömning av kravet på yrkesmässighet är varaktighet av stor betydelse).¹³⁶ Om royaltyersättningen grundar sig på verksamhet som inte

¹³⁰ OECD:s modellavtal. Artikel 15.

¹³¹ OECD:s modellavtal. Kommentarer till artikel 15 punkt 2.

¹³² OECD:s modellavtal. Kommentarer till artikel 15 punkt 3-8.

¹³³ Riksskatteverket: Handledning för internationellbeskattning 2002. s. 194.

¹³⁴ Riksskatteverket: Handledning för internationellbeskattning 2002. s. 195.

¹³⁵ OECD:s modellavtal. Artikel 12. Kommentaren till OECD:s modellavtal.

¹³⁶ 3 kap. 18 § 2st. IL. För juridiska personer gäller 6 kap. 11 § 2st.

bedrivs yrkesmässigt som en anställning eller ett uppdrag, sker beskattning i inkomstslaget tjänst.¹³⁷ Inkomsten av royalty skall även utgöra ett fast driftställe i Sverige om royaltyn utgår från en näringsverksamhet med fast driftställe i Sverige. Följden blir att royaltymottagaren automatiskt får ett fast driftställe i Sverige.¹³⁸

Det vanligaste är att Sverige i sina dubbelbeskattningsavtal tar bort bestämmelserna om royaltybeskattning. Exempelvis kan man nämna Kanada, Japan och Spanien som länder där royaltyreglerna avtalats bort. Sverige får en viss procentsats. I situationer där en royaltymottagare försöker att undvika beskattning är det vanligaste förfarandet att använda sig av Holland vid det första steget och sedan föra intäkterna vidare till ett skatteparadis.

¹³⁷ 13 kap. 1 § och 11 § IL samt Mattson, Nils: Svensk internationell beskattning. s. 92.

¹³⁸ Riksskatteverket: Handledning för internationellbeskattning 2002. s. 195.

7 Fast driftställe enligt OECD

7.1 Allmänt

Det är viktigt för en enskild stat som är ansluten till OECD att veta vilka möjligheter man har att beskatta inkomster, från företags fasta driftställe i den egna staten.¹³⁹ Är en verksamhet att betrakta som ett fast driftställe ger det den enskilda staten rätt att beskatta näringsverksamheten. Men enbart för den delen av näringsverksamheten som är hänförlig till det fasta driftstället.¹⁴⁰ Enligt OECD:s modellavtal föreligger ett fast driftställe om tre villkor är uppfyllda:

1. Plats för affärsverksamhet
2. Stadigvarande affärsverksamhet
3. Hel eller delvis drift av företagets rörelse från den platsen för affärsverksamheten.

Exempel på fast driftställe enligt modellavtalet är platsen för företagsledningen, filial, kontor, fabrik, verkstad samt gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller någon annan form av utvinningsplats för en naturtillgång.¹⁴¹ Om en byggnads-, anläggnings eller installationsverksamhet pågår mer än 12 månader utgör även denna ett fast driftställe.¹⁴²

OECD:s modellavtal räknar upp ett antal undantag som inte utgör ett fast driftställe. Till undantagen hör en anordning som ägs av ett företag och vilken uteslutande används för lagring, utställning eller utlämning av varor. Även om anläggningen används för bearbetning eller förädling av varor föreligger inget fast driftställe. Till undantagen av fast driftställe räknas även ett företag som bedriver verksamhet i en medlemsstat genom en oberoende representant, kommissionär eller mäklare (en beroende representant utgör dock ett fast driftställe).¹⁴³

7.2 Primär definition av fast driftställe

Enligt OECD:s modellavtal föreligger ett fast driftställe för ”en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs”. Frågan om ett fast driftställe föreligger beror på om det föreligger en plats för affärsverksamhet och om platsen är knuten till

¹³⁹ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.1.

¹⁴⁰ Artikel 7.1 OECD:s modellavtal.

¹⁴¹ Artikel 5.2 OECD:s modellavtal. Se bilaga A.

¹⁴² Artikel 5.3 OECD:s modellavtal. Se bilaga A.

¹⁴³ Artikel 5.4-6 OECD:s modellavtal. Se bilaga A.

en geografisk punkt. Det innebär att ett företag måste ha någon form av fysisk närvaro i staten. Det kan innebära ett kontor eller ett vindkraftverk.¹⁴⁴

7.2.1 Plats för affärsverksamhet

Plats för affärsverksamhet är exempelvis en lokal eller någon annan form av anläggning. Men plats för affärsverksamhet kan även utgöra en maskin eller annan liknande utrustning.¹⁴⁵ Det är oväsentligt om företaget äger, hyr eller bara förfogar över utrymmet. Att utrymmet används helt eller endast delvis för företagets ändamål eller enbart är beläget i ett annat företags utrymme är oväsentligt. De olika situationerna som uppstår kan alla självständigt utgöra ett fast driftställe.¹⁴⁶

Maskiner och annan liknande utrustning bör delas in i två grupper:

1. Stationär utrustning.
2. Flyttbar utrustning (utgör inte fast driftställe enligt modellavtalet).
Bankkonton eller annan säkerhet utgör inte heller fast driftställe. Enbart fysiska saker utgör fast driftställe. Det kan däremot uppstå en situation där ett rum eller kontor i vilket den flyttbara utrustningen förvaras utgör ett fast driftställe.¹⁴⁷

Enligt modellavtalet finns det inget krav på bemanning av ett fast driftställe. Det innebär att även ett vindkraftverk utgör ett fast driftställe.¹⁴⁸

7.2.2 Stadigvarande

Med stadigvarande plats för affärsverksamhet menas i huvudsak att en verksamhet måste vara knuten till en viss geografisk punkt. Det finns inget krav på att utrustning måste vara fast förankrad i marken för att utgöra ett fast driftställe. Det räcker att utrustningen befinner sig i ett bestämt område.¹⁴⁹ Med uttrycket ”stadigvarande” menar man i modellavtalet att det även föreligger ett varaktighetskrav för att affärsverksamheten skall utgöra ett fast driftställe. Svensk rätt skiljer sig här från modellavtalet då det i Sverige inte finns något varaktighetskrav i frågan om entreprenadverksamhet. Enligt modellavtalet räcker det att affärsverksamheten uppförs i syfte att vara varaktig för att utgöra fast driftställe. Om en tillfällig verksamhet som exempelvis en datakonsult, arbetar i ett projekt i längre än 12 månader övergår verksamheten automatiskt till ett fast driftställe med retroaktiv verkan.¹⁵⁰

¹⁴⁴ Skaar, Arvid Aage: Erosion of the concept of permanent establishment. s. 189 och Artikel 5.1 OECD:s modellavtal. Se bilaga C.

¹⁴⁵ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.2.

¹⁴⁶ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.4.

¹⁴⁷ Skaar, Arvid Aage: Erosion of the concept of permanent establishment. s. 189.

¹⁴⁸ Skaar, Arvid Aage: Erosion of the concept of permanent establishment. s. 190.

¹⁴⁹ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.5.

¹⁵⁰ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.6.

En mobil verksamhet som ett åkeri eller ett bussbolag skulle om deras stadigvarande affärsverksamhet finns i ett land, men de även kör i Sverige undgå att beskattas för sin näringsverksamhet i Sverige då inget fast driftställe finns i Sverige. Men om ett biljettkontor eller annan liknande verksamhet etableras i Sverige uppstår ett fast driftställe och näringsverksamheten kan beskattas i Sverige.¹⁵¹ Dock uppstår en momsplikt i Sverige för transporttjänsten om slutdestinationen på tjänsten är Sverige, även om inget fast driftställe finns i Sverige.¹⁵² När det till exempel gäller utländska byggarbetare (exempelvis polska och baltiska) samt utländska konsulter, som enbart under kortare perioder (mindre än 183 dagar/år) arbetar i Sverige, föreligger inget fast driftställe i Sverige. Om deras lön dessutom utbetalas av ett fast driftställe i deras hemviststat behöver de inte tjänstebeskatta i Sverige.¹⁵³ Om avsikten med arbetet i Sverige är exempelvis 9 månader föreligger ett fast driftställe även om arbetet utförs under 3 månader.

7.2.3 Hel eller delvis drift av verksamhet

En näringsverksamhet måste bedrivas helt eller delvis under en tidsperiod för att utgöra ett fast driftställe. Näringsverksamheten måste således bedrivas på en regelbunden basis vilket innebär att verksamheten har någon form av kontinuitet och uthållighet (vissa länder anser 6 månader, bland annat Sverige). Inget krav finns på att verksamheten skall vara produktiv eller bedrivas utan uppehåll.¹⁵⁴ När det exempelvis gäller tidpunkten då en entreprenadverksamhet börjar räknas som ett fast driftställe. Inleds tidpunkten den dag det fasta driftstället går att utnyttja även om det bara rör sig om förberedande verksamhet. För att ett fast driftställe skall upphöra krävs att all verksamhet kopplad till det fasta driftstället upphört. Det räcker inte med tillfälliga avbrott som exempelvis väder eller arbetsbrist. Undantaget är tiden mellan olika säsongsarbeten då fast driftställe inte föreligger.¹⁵⁵

Automatisk utrustning utgör inte fast driftställe om den enbart hyrs ut. Men om firman själv serverar och övervakar utrustningen för egen räkning eller av en oberoende representant kan detta leda till att ett fast driftställe föreligger.¹⁵⁶

¹⁵¹ Skaar, Arvid Aage: Erosion of the concept of permanent establishment. s. 189.

¹⁵² Se kap. 1.3.3.

¹⁵³ Artikel 5.2 OECD:s modellavtal. Se bilaga C.

¹⁵⁴ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.7. Skaar, Arvid Aage: Erosion of the concept of permanent establishment. s. 190.

¹⁵⁵ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.11.

¹⁵⁶ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.10.

7.2.4 Förberedande eller biträdande verksamhet

I modellavtalet räknar man upp olika verksamheter som inte skall utgöra ett fast driftställe trots att de uppfyller kraven på stadigvarande plats för affärsverksamhet. Den gemensamma nämnaren för dessa verksamheter är att de bedriver förberedande eller biträdande verksamhet. Man vill således förhindra att ett företag beskattas i två länder när verksamheten i den ena staten är av förberedande eller biträdande art.¹⁵⁷

Undantagen i OECD:s modellavtal artikel 5 punkt 4:

- Användning eller innehav av anordning uteslutande för lager, utställning eller utlämning av företagets varor.
- Innehav av ett varulager uteslutande för bearbetning eller förädling genom ett annat företags försorg.
- Innehav av en stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor eller inhämtning av upplysningar.
- Innehav av en stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för verksamhet av förberedande eller biträdande art
- En kombination av de ovan uppräknade verksamheterna, under förutsättning att det är av förberedande eller biträdande art.

Till förberedande eller biträdande verksamhet räknas bland annat offensiv marknadsföring, ombesörjande av reklam, tekniskt kunnande, meddelande av upplysning och företag i tidningsbranschen som har ett kontor för att inhämta upplysningar.¹⁵⁸ Den förberedande och biträdande verksamheten får endast bedrivas åt det egna företaget eller företag inom samma företagsgrupp.

En affärsverksamhet som bedriver en så kallad "aftersale organisation", vilket exempelvis kan vara att tillhandahålla reservdelar och underhåll, anses vara en så viktig del av företagets verksamhet att det bör räknas som ett fast driftställe.¹⁵⁹ Ett annat viktigt undantag från OECD:s modellavtal artikel 5 punkt 4 är om den stadigvarande affärsverksamheten bedriver någon form av ledningsverksamhet. Ledande verksamhet utgör en väsentlig del av en företagsverksamhet. En sådan form av affärsverksamhet bör därför vara ett fast driftställe.¹⁶⁰

Rättspraxis förberedande eller biträdande verksamhet

Enligt svensk lagstiftning utgår man i första hand från den svenska lagstiftningen och ser om ett fast driftställe föreligger. Föreligger ett fast driftställe enligt intern svensk rätt måste lagstiftaren utreda om

¹⁵⁷ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.21.

¹⁵⁸ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.22-23.

¹⁵⁹ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.25-26.

¹⁶⁰ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.24.

dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och exempelvis Tyskland, inskränker den svenska lagstiftningen. I rättsfallet RÅ 1998 not.188 prövar RegR. frågan om ett fast driftställe föreligger med anledning av förberedande eller biträdande verksamhet.

RÅ 1998 not.188

I RÅ 1998 not.188 prövade regeringsrätten ett förhandsbesked från D.A.M (Deutsche Angelgeräte Manufaktur Hellmuth Kuntze GmbH & Co. KG). Frågan gällde innebörden av fast driftställe enligt 53 § anv.p3. KL (Nuvarande 2: a kap. 29 § IL) och Artikel 5 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland.¹⁶¹

D.A.M:s verksamhet bestod i att tillverka och sälja vissa typer av produkter. D.A.M hade för avsikt att etablera sig på den svenska marknaden, främst genom att utnyttja detaljister inom samma område. Med anledning av det geografiska avståndet mellan D.A.M i Tyskland och marknaden i Sverige, ville man från D.A.M:s sida inrätta ett kontor med utställningslokal i Sverige. Kontoret i Sverige skulle ha tre anställda personer, vars uppgifter var tänkt att vara marknadsföring samt förmedling av företagets produkter i Sverige. Från D.A.M:s sida framhöll man särskilt att personalen i Sverige inte skulle ha någon fullmakt att ingå bindande avtal åt D.A.M. Lönen för den svenska personalen skulle till 3/4 vara fast och betalas av D.A.M i Tyskland. Den sista 1/4 skulle vara rörlig och beroende av storleken på orderarna från Sverige.¹⁶²

D.A.M ställde tre frågor i sin ansökan om förhandsbesked:

1. Kommer D.A.M:s verksamhet i Sverige leda till att bolaget får ett fast driftställe i Sverige enligt 53 § KL (2: a kap. 29 § IL)?
2. Om fast driftställe föreligger enligt fråga 1. Föreligger även ett fast driftställe för D.A.M:s verksamhet i Sverige enligt dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1992:1193) mellan Sverige och Tyskland?
3. Skulle svaret på fråga 1 och 2 bli annorlunda om den svenska personalen fick en fast lön istället för den rörliga lönen som man angett i ansökan om förhandsbesked?

SRN anser att man först måste utreda om ett fast driftställe föreligger enligt nationell rätt. Därefter om ett fast driftställe föreligger enligt dubbelbeskattningsavtalet. SRN anser att frågan om lön till personalen inte inverkar på frågan om ett fast driftställe föreligger varken internt rättsligt eller med anledning av dubbelbeskattningsavtalet.¹⁶³

¹⁶¹ RÅ 1998 not. 188, och Dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1992:1193) mellan Sverige och Tyskland.

¹⁶² RÅ 1998 not. 188.

¹⁶³ RÅ 1998 not. 188.

Enligt intern svensk rätt anser SRN att ett fast driftställe föreligger. Anledningen är att D.A.M:s kontorsverksamhet måste anses vara en stadigvarande plats för affärsverksamhet, då delar av personalen bedriver uppsökande verksamhet. Enligt dubbelbeskattningsavtalet kan visserligen delar av verksamheten från det svenska kontoret vara av förberedande eller biträdande art.¹⁶⁴ Men då verksamheten från kontoret inte uteslutande faller under undantaget föreligger ett fast driftställe även enligt dubbelbeskattningsavtalet.¹⁶⁵ Regeringsrätten fastställer SRN bedömning av D.A.M:s ansökan om förhandsbesked.¹⁶⁶

7.2.5 Plats för byggnads-, anläggning eller installationsverksamhet

Med plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet avser man i modellavtalet inte bara byggnadsverksamhet utan exempelvis även väg-, bro- och kanalbyggen samt schaktning och muddring. Den här typen av entreprenadverksamhet undantar man från begreppet fast driftställe under en 12 månadersperiod (Sverige 6 månader) även om de har kontor eller verkstad knuten till sin anläggningsplats.¹⁶⁷ Enligt svensk internrätt finns inget tidskrav på den här typen av entreprenadverksamhet.¹⁶⁸

Varje form av byggnadsprojekt skall ses som en enhet. Av den anledningen slår man inte ihop den tid en entreprenör lagt ned på ett tidigare projekt, med ett nuvarande projekt. Med olika byggnadsprojekt menas ett hus i Skåne och en väg i Stockholm. Avser ett företag att arbeta på ett husprojekt och arbetar 2 månader på grunden, 4 månader på huset och 3 månader på taket ses detta som ett byggprojekt och inte som tre. Samma sak gäller vägar där hela vägprojektet betraktas som en enhet och inte de olika vägsträckorna. Byggprojekttiden inleds den stund entreprenören börjar sitt arbete, vilket även innebär förberedande arbete. I 12 månaders fristen (Sverige 6 månader) ingår tillfälliga avbrott som dåligt väder och uppehåll på grund av material- eller arbetsbrist. Om en huvudentreprenör överlåter arbetet vid ett omfattande byggnadsprojekt till olika underentreprenörer räknas underentreprenörernas tid in i huvudentreprenörens tid. Man ser till helheten i ett projekt. Det innebär att ett vägbygge är ett projekt och inte flera projekt. Detta trots att man flyttar runt på olika geografiska platser är det vägsträckan som räknas.¹⁶⁹

¹⁶⁴ Dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1992:1193) mellan Sverige och Tyskland. Artikel 5.4.e.

¹⁶⁵ Dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1992:1193) mellan Sverige och Tyskland. Artikel 5.4.e.

¹⁶⁶ RÅ 1998 not. 188.

¹⁶⁷ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.16-17.

¹⁶⁸ IL 2 kap.29 § g

¹⁶⁹ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.18-20.

7.3 Sekundär definition av fast driftställe

7.3.1 Inledning

En representant kan vara antingen beroende eller oberoende av ett företag. Innan man sätter igång och utreder om en representant är oberoende eller ej bör följande frågor besvaras nekande:

1. finns det redan ett fast driftställe kopplat till företaget enligt punkt 1 och 2 i artikel 5?
2. finns det en byggnads- eller anläggningsverksamhet som varat längre än 12 månader (Sverige 6 månader)? Om så är fallet har företaget som representanten företräder redan ett fast driftställe.

I och med att företagets verksamhet i landet redan blir beskattat, föreligger inget behov av att utreda om en representant är oberoende eller ej. Inkomster hänförliga till representanten skall beskattas i det fasta driftstället. Genom regeln om beroende representant i OECD:s modellavtal artikel 5 punkt 5 har man utvidgat begreppet fast driftställe, vilket även framgår då rekvisitet "plats för affärsverksamhet" inte finns med.¹⁷⁰ En representant är en fysisk- eller juridiskperson. Det innebär att ett dotterbolag kan utgöra ett fast driftställe enligt regeln om beroende representant.¹⁷¹

7.3.2 Beroende representant

Med beroende representant menar man en representant för ett företag (utländsk huvudman), som har fullmakt att ingå bindande avtal åt företaget. Det leder till att deras verksamhet i Sverige utgör ett fast driftställe.¹⁷²

Tanken bakom att en beroende representant utgör ett fast driftställe är att juridiska rättigheter och skyldigheter uppstår för den beroende representantens uppdragsgivare. Exempelvis får uppdragsgivaren möjlighet att stämma en tredje part för kontraktsbrott. Även tredje parten kan stämma uppdragsgivaren. Den ekonomiska risken för kontraktet måste således ligga på företaget.¹⁷³ Fullmakten gentemot den beroende representanten skall avse avtal, som gäller företagets egentliga verksamhet och även vara avsedd att användas på en kontinuerlig basis. Exempelvis kan man dra en parallell till en byggnadsverksamhet som måste pågå längre än 6 månader för att utgöra ett fast driftställe i Sverige. Det innebär att en representant vars fullmakt uppfyller kraven i OECD:s modellavtal artikel 5 punkt 5, får till följd att verksamheten utgör ett fast driftställe oavsett om avtal slutes eller ej.¹⁷⁴

¹⁷⁰ Pleijsier, Arthur: The agency permanent establishment: The current definition. s. 167.

¹⁷¹ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.32.

¹⁷² Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.31.

¹⁷³ Pleijsier, Arthur: The agency permanent establishment: The current definition. s. 168 och 177.

¹⁷⁴ Pleijsier, Arthur: The agency permanent establishment: The current definition. s. 178 och Artikel 5.3 OECD:s modellavtal.

En representant, som bara har fullmakt att förhandla men inte att underteckna ett avtal, kan inte anses utgöra en grund för ett fast driftställe i Sverige. Även om själva undertecknandet av kontraktet bara är en ren formalitet. I Sverige är det centralt att en representant har fullmakt att underteckna ett bindande avtal åt sin uppdragsgivare för att utgöra ett fast driftställe.¹⁷⁵ En representant skulle exempelvis inte utgöra ett fast driftställe om representanten enbart marknadsför en på förhand fastslagen prislista gentemot kunden. Men om representanten dessutom har en fullmakt att förhandla om priset gentemot kunden utgör representanten troligtvis ett fast driftställe.¹⁷⁶

En representant, som exempelvis gör reklam åt företaget eller bedriver någon annan form av förberedande eller beredande verksamhet, utgör inte ett fast driftställe. Om representanten däremot förhandlar fram bindande avtal åt företaget uppstår en situation där representanten trots undantagen i OECD:s modellavtal artikel 5 punkt 4 utgör ett fast driftställe. Följden blir att även reklam-, förberedande-, eller den beredandeverksamheten som representanten bedriver också blir beskattad. Viktigt att tänka på när en mixad situation uppstår är att se företagets verksamhet som en helhet. För att i varje enskilt fall utröna om ett fast driftställe uppstår eller ej.¹⁷⁷

De viktigaste faktorerna för en beroende representant är:

- Representanten är rättsligt bunden av företaget vilket man kan avgöra på grundval av hur företaget kontrollerar sin representant. Denne är därför ingen oberoende representant enligt reglerna i OECD:s modellavtal artikel 5 punkt 6.
- Den beroende representanten är ekonomiskt beroende av företaget till exempel genom att företaget svarar för representantens utgifter eller står för representantens risker.
- Det är verksamhetsorten som utgör den beroende agentens fasta driftställe.
- Den oberoende representanten skall ha en fullmakt att sluta avtal i företagets namn, vilken utnyttjas på en regelbunden basis och omfattar företagets egentliga verksamhet.

En enskild firma kan troligtvis inte utgöra ett fast driftställe, trots att firman utgör ledningen i sina egna företag. I ett tyskt rättsfall uttryckte man att en enskild företagare inte själv kan utgöra ett fast driftställe enligt OECD:s modellavtal artikel 5 punkt 5. Man kräver ett tvåpartsförhållande.¹⁷⁸

¹⁷⁵ Skaar, Arvid Aage: Erosion of the concept of permanent establishment. s. 193.

¹⁷⁶ Pleijsier, Arthur: The agency permanent establishment: The current definition. s. 175.

¹⁷⁷ Kommentrar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.23, 24 och 33. Pleijsier, Arthur: The agency permanent establishment: The current definition. s. 173ff.

¹⁷⁸ Kommentrar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.32-35. Pleijsier, Arthur: The agency permanent establishment: The current definition. s. 169. Skaar, Arvid Aage: Erosion of the concept of permanent establishment. s. 193.

7.3.3 Oberoende representant

Skillnaden mellan en beroende och en oberoende representant är att en beroende representant är en integrerad del av företaget som representeras. En oberoende representant däremot utför affärshandlingar åt företaget som en del i sin egen affärsverksamhet.¹⁷⁹ För att vara en oberoende representant måste vissa rekvisit uppfyllas:

- Representanten är oberoende av företaget både rättsligt och ekonomiskt
- Representanten bedriver även sin vanliga verksamhet när representanten är verksam för företaget.¹⁸⁰

I modellavtalet anser man främst att mäklare och kommissionärer utgör oberoende representanter. Dessa två yrkesgrupper utgör inte i några länder en integrerad del av en uppdragsgivares företag. Man lämnar fältet öppet för andra former av oberoende representanter. Mäklarens uppdrag är att föra samman olika parter och har därför inte något med själva kontraktet att göra. Kommissionären utför en liknade verksamhet som mäklaren fast åt ett flertal uppdragsgivare. Som kommissionär räknar man inte någon som arbetar åt endast en uppdragsgivare. Om mäklaren eller kommissionären trots allt bedriver någon form av verksamhet som faller under OECD:s modellavtal artikel 5 punkt 5 övergår självklart mäklaren från oberoende till beroende representant och utgör då fast driftställe.¹⁸¹

Med begreppet "annan oberoende representant" avser man en person som uppfyller de specifika krav som ställs för att utgöra en oberoende representant. De innebär att representanten måste vara rättsligt- och ekonomiskt oberoende av uppdragsgivaren.¹⁸²

Med rättsligt oberoende av uppdragsgivaren menar man:

1. Representanten kan bedriva sin verksamhet enligt sina egna metoder utan att uppdragsgivaren kan dirigera arbetet.
2. En representant vars uppdragsgivare kontinuerligt blandar sig i representantens arbete. Det leder till att representanten anses vara i beroendeställning och kan då utgöra ett fast driftställe.

Med ekonomiskt oberoende menar man att:

1. Representanten skall inte stå och falla med uppdragsgivarens affär. Vid marknadsmässig ersättning måste representanten ses som oberoende. Om ersättningen endast täcker representantens utgifter ses representanten som beroende. En sådan ersättning kan endast utgå till en representant som är beroende av uppdragsgivaren.

¹⁷⁹ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.36. Pleijsier, Arthur: The agency permanent establishment: The current definition. s.178.

¹⁸⁰ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.37.

¹⁸¹ Pleijsier, Arthur: The agency permanent establishment: The current definition. s. 179ff

¹⁸² Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.37. Pleijsier, Arthur: The agency permanent establishment: The current definition. s. 180-181.

2. Representanten är beroende av sin uppdragsgivare om representanten inte själv bär risken för sitt företags affärer. Men en representant som tillsammans med företaget delar på entreprenörsriskerna 50/50 betraktas som en oberoende representant då företaget och representanten har delat upp riskerna.¹⁸³
3. Representanten får inte heller uteslutande eller nästan uteslutande arbeta åt en enda uppdragsgivare.

I Sverige är man antingen obegränsat skatteskyldig vilket innebär personer som bor i Sverige och stadigvarande vistas här samt den person som har väsentlig anknytning till Sverige och tidigare varit bosatt här. Om en person inte är obegränsad skatteskyldig anses personen vara begränsat skattskyldig. En begränsat skattskyldig person i Sverige skall erlägga skatt för inkomst av näringsverksamhet från fastighet eller fast driftställe i Sverige.

Rättspraxis oberoende representant

Den svenska lagstiftaren måste alltid utgå från den svenska lagstiftningen i första hand vid en utredning om ett fast driftställe föreligger. I rättsfall som exempelvis *Stena Line*¹⁸⁴ är det i vissa situationer helt legitimt att hämta vägledning från OECD:s modellavtal. Kammarrätten i Göteborg, som i sin bedömning av om ett fast driftställe föreligger genom en oberoende representant, ansåg att OECD:s modellavtal ger god vägledning då stora likheter finns med svensk lagstiftning.

Mål 1776-1995 Stena Line

Stena Ltd (Stena Ocean Line Ltd) är registrerat på Cayman-öarna och är ett dotterbolag till Stena AB, vars huvudkontor är beläget i Göteborg. Verksamheten vid Stena Ltd har bestått i att äga samt hyra ut redan bemannade fartyg (Time-charter), till bolag i den egna koncernen.¹⁸⁵

Skm anser att Stena Ltd inte har kontor eller personal på Cayman-öarna och att den svenska koncernledningen har fått fullmakt från Stena Ltd, att bedriva den administrativa och ekonomiska verksamheten. Stena Ltd ansåg att de hade ett fast driftställe på Cayman-öarna. Det var ett krav från myndigheterna för att få bedriva verksamhet där med ett så kallat Ordinary Non-resident Company. Detta bevisas även genom att Stena Ltd:s fartyg går under brittisk flagg och är registrerade i Storbritanniens fartygsregister. Fast driftställe på brittiskt territorium är ett krav för registret. Styrelsemötena har alltid hållits på Cayman-öarna där tre av styrelsemedlemmarna är medborgare. De tre styrelsemedlemmar har haft det löpande ansvaret för bolagets drift. Styrelsen för Stena Ltd har alltid fattat sina beslut på Cayman-öarna och utfärdat vissa specifika fullmakter till olika personer med

¹⁸³ Skaar, Arvid Aage: Erosion of the concept of permanent establishment. s. 193.

¹⁸⁴ Mål 1776-1995

¹⁸⁵ Mål 1776-1995 s. 1-2.

nödvändig kompetens, för att de skall utföra specifika uppdrag åt Stena Ltd. Att vissa personer i styrelsen kommer från Sverige leder inte till att företagsledningen även har sitt säte i Sverige. Besluten om att sälja och köpa fartyg har dock tagits av Stena AB:s styrelse och dessa fullmakter har alltid använts utanför Sveriges gränser (oftast skedde Stena AB:s handeln i England).¹⁸⁶

Länsrätten kommer till den slutsatsen att Stena Ltd genom sin anknytning till koncernledningen i Sverige har ett fast driftställe här eftersom stor del av Stena Ltd:s verksamhet har bedrivits från Göteborg. Länsrätten anser därför Stena Ltd är skatteskyldig i Sverige för inkomst av rörelse.¹⁸⁷

Kammarrätten anser att den grundläggande frågan i målet är om Stena Ltd bedrivit en rörelse från ett fast driftställe i Sverige. Kammarrätten anser det vara klarlagt att Stena Ltd är ett utländskt bolag. Enligt svensk lagstiftning är ett utländskt bolag skatteskyldigt för inkomst från rörelse vid fast driftställe i Sverige.¹⁸⁸ Kammarrätten anser att man kan få god vägledning av innebörden av ett fast driftställe från OECD:s modellavtal, även om det inte alltid överensstämmer med de motsvarande svenska reglerna om fast driftställe.¹⁸⁹

Fast driftställe föreligger enligt vissa särskilda kriterier.¹⁹⁰ Utöver de särskilda kriterierna för att ett fast driftställe skall föreligga utgör även situation med beroende representant ett fast driftställe. Beroende representant innebär en person som på regelmässig basis har fått fullmakt från rörelsens innehavare att bedriva verksamhet och sluta avtal. Undantaget från denna regeln är en oberoende representant som exempelvis mäklare eller kommissionär, där fullmakten endast utgör en del av den oberoende representantens vanliga affärsverksamhet.¹⁹¹

Enligt kammarrätten krävs att tre rekvisit är uppfyllda för att fast driftställe skall föreligga i Sverige:¹⁹²

1. *Plats för affärsverksamhet.* Det är helt betydelselöst om anordningen för affärsverksamheten är köpt eller hyrd.¹⁹³
2. *Stadigvarande.* Platsen för affärsverksamhet måste ha någon form av varaktighet till en geografisk punkt för att utgöra ett fast driftställe. Men om en plats för affärsverksamhet upprättas för tillfällig verksamhet, utgör den inte ett fast driftställe. Dock kan platsen efter en viss tid

¹⁸⁶ Mål 1776-1995 s. 1-3.

¹⁸⁷ Mål nr. S 5659-91.

¹⁸⁸ Lagen om statlig inkomstskatt 6 § 1 mom. 1st c, nuvarande Inkomstskattelagen 6:e kap. 11§. Vad som anses utgöra fast driftställe i Sverige framgår av Kommunalinkomstskattelagens 53 § punkt 3 KL, nuvarande Inkomstskattelagens 2:a kap. 29 §.

¹⁸⁹ Mål 1776-1995 s. 10.

¹⁹⁰ Se Bilaga B.

¹⁹¹ Se kap.7.2.3. och 7.3.3.

¹⁹² Mål 1776-1995 s. 10-11.

¹⁹³ Se kap 7.2.1.

övergå till en stadigvarande plats för affärsverksamhet och därmed utgör verksamheten ett fast driftställe med retroaktiv verkan.¹⁹⁴

3. *Rörelsen helt eller delvis bedrivs.*¹⁹⁵ Det innebär att affärsrörelsen måste bedrivas på en regelbunden basis. Något krav på att affärsverksamheten bedrivs utan avbrott finns inte. Om affärsverksamheten vid den stadigvarande platsen bedrivs av en beroende representant föreligger ett fast driftställe även om den beroende representanten inte har fullmakt att sluta avtal med en tredje part. Det faktum att affärsverksamheten nästan uteslutande bedrivs med hjälp av automatiskutrustning kan leda till att ett fast driftställe föreligger, även om personalen bara skött någon del av hanteringen av den automatiska utrustningen.¹⁹⁶

Kammarrätten finner av utredningen att det i Stena Ltd:s styrelse ingår sju personer, av de sju personerna bor tre i Sverige (de tre svenska styrelsemedlemmarna ingår även i Stena AB: styrelse), och de övriga fyra bor på Cayman-öarna. På Cayman-öarna hålls styrelsemöten ungefär en gång i månaden, endast de styrelsemedlemmar som bor på Cayman-öarna brukar närvara vid dessa möten.¹⁹⁷ Kammarrätten anser i likhet med Stena Ltd att fakta i målet talar för att ett fast driftställe har varit belägen på Cayman-öarna enligt deras associationsrättsliga bestämmelser.¹⁹⁸

Kammarrätten utreder även möjligheten om det trots allt har förelegat ett fast driftställe i Göteborg för Stena Ltd. Kammarrättens kommer till den slutsatsen förvisso har Stena AB fattat vissa strategiska beslut för koncernen som Stena Ltd har följt. Men de har inte kunnat visa att de civilrättsliga avtalen för köp, försäljning och uthyrningsverksamhet av fartygen ingåtts i Göteborg. Därför kan det inte föreligga ett fast driftställe i Göteborg. Kammarrätten anser vidare att den kamerala verksamhet som Stena AB: s finansdivision skött åt Stena Ltd i Göteborg inte kan utgöra en oberoende representant. Kammarrätten anser dock att den kamerala verksamheten inte är av en sådan art att den kan utgöra ett fast driftställe.¹⁹⁹

Kammarrättens slutsats i målet är att man bifaller Stena Ltd:s överklagan i målet och undanröjer bolagets eftertaxering.²⁰⁰

¹⁹⁴ Se kap. 7.2.2.

¹⁹⁵ Se kap. 7.2.3.

¹⁹⁶ Mål 1776-1995 s. 11.

¹⁹⁷ Mål 1776-1995 s. 11.

¹⁹⁸ Mål 1776-1995 s. 11-12.

¹⁹⁹ Mål 1776-1995 s. 12.

²⁰⁰ Mål 1776-1995.

8 Analys

Mitt syfte med uppsatsen är att utreda när en mervärdesskatteplikt har uppstått vid gränsöverskridande handel. Och vad gäller begreppet fast driftställe samt utröna vid vilka situationer som ett fast driftställe uppstår vid internationell handel. En annan målsättning har varit att analysera mervärdesskatteplikt och när ett fast driftställe uppstår, ur både ett internationellt och ett svenskt perspektiv. Den stora anledningen till att skilja mellan de två begreppen har varit att mervärdesskatt för ett företag kan uppstå på ett mycket tidigare stadium vid en gränsöverskridande etablering.

I rättsfallen Berkholtz och FG-Linien ser man tydligt att om inget fast driftställe föreligger, så skall man i beskattningssyfte leta efter företagets etableringsort. Om inte en sådan finns så gäller den ort där ägaren av företaget bor. När etableringen eller strukturen i ett land blir tillräckligt omfattande för företagaren utgör verksamheten ett fast driftställe. När ett fast driftställe uppstår blir företaget även inkomstskatteskyldigt för all verksamhet som är hänförlig till det fasta driftstället. Dessutom uppstår en situation för landet där det fasta driftstället är beläget, då landet inte vill att företaget skall bli dubbelbeskattat. Detta kan nämligen hämma etablering av företag i landet. På samma gång vill man inte urholka det egna skattesystemet.

Med moms avser man i Sverige en konsumtionsskatt som uppkommer för företag vid en yrkesmässig verksamhet när företaget omsätter varor eller tjänster inom Sverige.²⁰¹ Momsen är en indirekt skatt för slutkonsumenten och företagen vältrar över skatten genom de olika leden i produktionskedjan fram till slutkonsumenten.²⁰² För att kunden skall slippa betala skatt på skatt får företagen i varje led dra av den ingående moms. Med slutkonsument avser lagstiftaren inte enbart privat personer utan även företag som inte har rätt till återbetalning av ingående moms.

I Sverige uppkommer momsplikt under tre situationer. För det första att det krävs en omsättning av skattepliktiga varor eller tjänster i Sverige under

²⁰¹ ML 1 kap. 1 § Mervärdesskatt skall betalas till staten enligt denna lag

1. Vid omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktiga och görs i en yrkesmässig verksamhet,
2. Vid skattepliktig gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller
3. Vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

Vad som utgör omsättning eller import anges i 2 kap. Vad som utgör gemenskapsinternt förvärv anges i 2 a kap. Huruvida skatteplikt föreligger för en omsättning, ett gemenskapsinternt förvärv eller import anges i 3kap. Vad som är yrkesmässig verksamhet anges i 4 kap. I vilka fall en omsättning anses ha gjorts inom landet anges i 5 kap. Lag (1994:1798).

²⁰² Se modell i kap. 3.3.

utförande av en yrkesmässig verksamhet för att momsplikt skall uppstå. De två andra situationerna uppstår vid varuinförsel. I det ena fallet är det fråga om GIF²⁰³ och i den andra situationen rör det skattepliktig import av varor.²⁰⁴

En problematik vid internationell handel är att en vara eller en tjänst kan bli dubbelbeskattad. För enskilda stater försöker man via internationella avtal som exempelvis dubbelbeskattningsavtal och OECD:s modellavtal att minimera dubbelbeskattningsituationer, men samtidigt inte urholka det egna skattesystemet. Genom att främst utgå från destinationslandsprincipen (vilket innebär att varan eller tjänsten blir momspliktig i det landet där varan eller tjänsten omsätts), så undviker man idag att en dubbelbeskattningsituation uppstår inom momsområdet. Idag skiljer sig momsens från inkomstskatten där man utgår från ursprungslandsprincipen (vilken innebär att beskattning sker i landet där varan eller tjänsten produceras). EU:s långsiktiga mål är att kunna övergå till ursprungsprincipen när det gäller momsbeskattning. Det skulle ytterligare förstärka EU och samtidigt få EU att framstå som en nation utåt.

Momsen skiljer sig även från inkomstskatten när det gäller beskattningstidpunkt. För att en stat skall kunna inkomstbeskatta ett företag vid internationell handel måste ett fast driftställe föreligga i den egna staten. Vid momsbeskattning ser man efter omsättningstidpunkten i exempelvis Sverige. Följden blir att momsskatteskyldighet kan inträffa i Sverige även när ett fast driftställe inte föreligger. Målet för EU med den gränsöverskridande handeln inom unionen är att uppnå minsta möjliga fördyring av en vara och det görs idag genom GIF. I dagsläget utgör inte tjänst ett GIF.

Det är viktigt för en enskild stat som är ansluten till OECD att veta vilka möjligheter man har att beskatta inkomster från ett företag vars fasta driftställe finns i den egna staten.²⁰⁵ Om en verksamhet är att betrakta som ett fast driftställe så ger det den enskilda staten rätt att beskatta näringsverksamheten för den del av näringsverksamheten som kan hänföras till det fasta driftstället.²⁰⁶ Enligt OECD:s modellavtal föreligger ett fast driftställe om tre villkor är uppfyllda:

1. Plats för affärsverksamhet
2. Stadigvarande affärsverksamhet
3. Hel eller delvis drift av företagets rörelse från den platsen för affärsverksamheten.

OECD:s modellavtal räknar även upp ett antal undantag som inte utgör ett fast driftställe. Till undantagen av fast driftställe räknas även ett företag som bedriver verksamhet i en medlemsstat genom en oberoende representant,

²⁰³ Se kap. 5.2.

²⁰⁴ Mervärdesskattelagens 1 kap. 1 § 1-3p.

²⁰⁵ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.1.

²⁰⁶ Artikel 7.1 OECD:s modellavtal.

kommissionär eller mäklare. En beroende representant utgör i sig själv ett fast driftställe i en avtalsslutande stat.²⁰⁷ Om företaget redan utgör ett fast driftställe enligt OECD:s modellavtal artikel 5 punkt 1-2 så behöver det inte utredas vika typer av fullmakter som finns på företaget.²⁰⁸ Om ett företag inte har ett fast driftställe enligt OECD:s modellavtal artikel 5 punkt 1-2 eller använder sig av en beroende representant enligt OECD:s modellavtal artikel 5 punkt 5, så föreligger troligtvis inget fast driftställe.

Utgångspunkten vid en tolkningssituation är vilket lands rättsystem som oftast skrivs in i kontraktet. Anledningen till den stor vikt man lägger vid representants fullmakt, när frågan om fast driftställe avgörs, är att det är genom fullmakten som företaget kan stämma en part för kontraktsbrott men även en möjlighet för en motpart att stämma företaget.²⁰⁹ Den stora anledningen till att en oberoende representant inte skall utgöra ett fast driftställe, är att man är rädd för att det skulle få stora negativa ekonomiska effekter för det enskilda landet, om oberoende representanter blir beskattade.²¹⁰

Skillnaden mellan Sveriges regler angående fast driftställe och OECD:s regler, är att man i de svenska reglerna inte tar upp undantagen från fast driftställe som exempelvis lagring, förberedande eller biträdande verksamhet. Följden blir således att begreppet fast driftställe i Sverige får en vidare tolkning än vad som är fallet med OECD:s regler. Dock kan ett dubbelbeskattningsavtal inskränka den svenska regeln om beskattning av fast driftställe, men inte tvärt om.²¹¹

De senaste årtiondena har den ökade internationella handeln visat att det är enkelt för enskilda företag att flytta runt sina vinstpengar från högbeskattande industrinationer till lågbeskattande skatteparadis. I och med att vi sett en ökad skattekonkurrens bland länderna i världen så har man nu börjat komma till en punkt där man kan se att genom ökat överstatligt samarbete kan de mest utsatta länderna sätta press på de små skatteparadisen. Det leder enligt min mening till en ökad beskattningsutjämning bland de industrialiserade länderna samtidigt som möjligheterna för företagen att undgå beskattning kommer att minska.

Det har visat sig svårare för stater att ta in den direkta beskattningen med anledning av att det är enkelt för företag idag att i den internationella handeln att "treatyshoppa" efter det mest fördelaktiga skattetrycket för företagen. Min uppfattning är att det i framtiden kommer att bli viktigare för enskilda stater som Sverige att ta in skattebasen på verksamheter som inte enkelt kan flyttas runt, vilket bland annat är momsens men även fastigheter. Följden blir således att momsens betydelse för enskilda nationer som Sverige

²⁰⁷ Artikel 5.4-6 OECD:s modellavtal. Se bilaga C.

²⁰⁸ Kommentar till artikel 5 om definitionen av fast driftställe p.32-35.

²⁰⁹ Pleijsier, Arthur: The agency permanent establishment: The current definition. s. 177.

²¹⁰ Pleijsier, Arthur: The agency permanent establishment: The current definition. s. 178.

²¹¹ Mattson, Nils: Svensk internationell beskattning. s. 153.

i framtiden kommer att öka betydligt eftersom det är en konsumtionsskatt och den är relativt enkel att få in.

Bilaga A

7:e kap. 1 § Mervärdesskattelagen

Skatt enligt denna lag tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. *Lag (1995:1365).*

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

1. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande campingverksamhet, *Lag (1995:931).*
2. transport i skidliftar,
3. omsättning av sådana konstverk som avses i 9a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,
4. import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5-7 §§,
5. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971: 511) med undantag för a) vatten från vattenverk, b) spritdrycker, vin och starköl, och c) tobaksvaror. *Lag (2000:1357).*

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. allmänna nyhetstidningar, varmed avses sådana publikationer av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka, samt för motsvarande radio- och kassettidningar,
2. tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera-, eller balettföreställningar,
3. tjänster som avses i 3kap. 11§ 2 och 4 om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna, *Lag (1996:1327).*
- 3 a. tillträde till förevisning av djurpark, *Lag (2000:1357).*
4. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5§ lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämnförlig upptagning av information, *Lag (1996:132).*
5. Upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärns framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk,
6. Omsättning a tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11a§ första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf, och
7. Personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse. *Lag (2000:1357).*

Bilaga B

2 kap. 29 § Inkomstskattelagen

Fast driftställe

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

Uttrycket fast driftställe innefattar särskilt

- plats för företagsledning,
- filial,
- kontor,
- fabrik,
- verkstad,
- gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar,
- plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet, och
- fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet.

Om någon är verksam för en näringsverksamhet här i Sverige och har fått och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal för verksamhetens innehavare, anses fast driftställe också finnas här.

Fast driftställe anses däremot inte finnas i Sverige bara därför att någon bedriver affärsverksamhet här genom förmedling av mäklare, kommissionär eller någon annan oberoende representant, om detta ingår i representantens vanliga näringsverksamhet.

Bilaga C

OECD:s modellavtal artikel 5

PERMANENT ESTABLISHMENT

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

The term "permanent establishment" includes especially:

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

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

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

- a)* the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b)* the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
- c)* the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d)* the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- e)* the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
- f)* the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs *a)* to *e)*, provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an

enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

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

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

Litteraturförteckning

Böcker

- Forssèn, Björn
Momshandboken, enligt 2001 års regler, andra upplagan, Norstedts juridik. Stockholm 2001.
- Francke, Jan och Skurnik, Hillel
Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet. OECD:s kommitté för skattefrågor. Översättning, Iustus förlag, Göteborg 1995.
- Mattson, Nils
Svensk internationell beskattningsrätt. 13: e omarbetade upplagan, Norstedts juridik, Göteborg 2000.
- Melz, Peter
Mervärdesskatt, trettonde upplagan, Iustus förlag, Uppsala 2001.

Artiklar

- Skaar, Arvid Aage
Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Elektronik commerce. Intertax 2000. s. 188ff.
- Pleijsier, Arthur
The agency permanent establishment: The current definition - Part one. Intertax vol. 29, Issue 5. s. 167ff.

Riksskatteverkets publikationer

Riksskatteverket	Skrivelse 980519 Dnr. 4743-98/900
Riksskatteverket	Handledning för internationellbeskattning. Fritzes, Stockholm, Smedjebacken 2000.
Riksskatteverket	Handledning för internationellbeskattning. Fritzes, Stockholm, Smedjebacken 2001.
Riksskatteverket	Handledning för internationellbeskattning. Fritzes, Stockholm, Smedjebacken 2002.
Riksskatteverket	Kontrollinformation i utlandsfrågor, Rapport 2002:1

Offentligt tryck

Gemenskapsrättsliga källor

Sjätte mervärdedirektivet 77/338/EEG, av den 17 maj 1977.

Romfördraget artikel 249 (tidigare artikel 189).

Sverige

Dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1992:1193) mellan Sverige och Tyskland

Inkomstskattelag (1999:1229)

Kommunalskattelag (1928:370)

Mervärdesskattelag (1994:200)

Proposition 1994/95:57

Rättsfallsförteckning

Rättsfall Sverige

RÅ 1993 ref.29

RÅ 1997 ref.35

RÅ 1998 not.188

RÅ 1998 not.229

Kammarrätten i Göteborg 1999-05-20, Mål nr 1776-1995

Länsrätten i Göteborg 1995-01-16 Mål nr S 5659-91

Rättsfall EG-domstolen

Mål C- 8/81 *Ursula Becker v. Finanzamt Münster-Innenstadt* [1982]
ECR 53

Mål C-168/84 *Gunter Berkholtz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*
[1985] ECR 2251

Mål C-231/94 *Faaborg-Geltingen Linien A/S mot Finanzamt Flensburg*
REG 1996 s. I-2395