Bidrag till begreppet fast driftställe enligt intern rätt och enligt OECD:s modellavtal

Av taxeringsdirektören Hans Pehrson

Här i riket bosatta fysiska personer och svenska aktiebolag är oinskränkt skattskyldiga i Sverige. Skattskyldighet föreligger alltså för all inom och utom riket förvärvad inkomst och när det gäller de fysiska personerna för all inom och utom riket ägd förmögenhet. Driver sålunda en i Sverige bosatt fysisk eller juridisk person rörelse i annat land från ett där beläget fast driftställe är han enligt våra interna regler i princip skattskyldig i Sverige även för den i utlandet förvärvade inkomsten. Inskränkning i denna skattskyldighet kan förekomma om Sverige träffat dubbelbeskattningsavtal med den stat i vilken den här bosatte driver sin utländska verksamhet.

Fysiska personer som inte bor i Sverige eller utländska bolag — hit räknas främmande stat, utländsk menighet, försäkringsanstalt och förening ävensom annan i Sverige icke hemmahörande juridisk person — är inskränkt skattskyldiga i Sverige. Sådana personer är bl a skattskyldiga för rörelse som här bedrivs och för här i riket nedlagd förmögenhet. Enligt intern rätt erfordras inte ett fast driftställe för att rörelse skall anses som här bedriven. Sålunda utgör från Sverige utgående t ex royaltyintäkt skattepliktig inkomst i Sverige för den i utlandet bosatte mottagaren av inkomsten. I de flesta av de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med andra länder har emellertid beskattningsrätten till inkomst av royalty förbehållits det s k bosättningslandet. Däremot har regelmässigt rätten att beskatta inkomst av rörelse från fast driftställe tilldelats den stat i vilken det fasta driftstället är beläget. Har en utomlands bosatt person eller där hemmahörande juridisk person ett fast driftställe här i riket äger Sverige beskatta den inkomst som härrör från driftstället efter avdrag för de omkostnader som är att hänföra till driftstället samt den i fasta driftstället nedlagda förmögenheten om densamma är av sådan storleksordning att statlig förmögenhetsskatt skall utgå. Finns dubbelbeskattningsavtal med den främmande staten i vilken rörelseidkaren är hemmahörande har om denne utgöres av ett bolag förmögenheten i regel undantagits från beskattning i Sverige.

Enligt svensk skatterätt (61 § KL) skall som fast driftställe anses ”plats, å vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning, såsom kontor, fabrik, verkstad, verk, bruk, handelsbod eller annat stadigvarande försäljningsställe. Med fast driftställe likställes gruva eller annan fyndighet, som varit föremål för bearbetning, stenbrott eller torvmosse, fastighet, som omfattats av tomtrörelse, samt plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning”.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:24:11

Vid en jämförelse med definitionen på fast driftställe i OECD:s modellavtal (art 5) finner man i sak inte några större skillnader. I modellavtalet finns två punkter antecknade a) plats för företagsledning och b) filial, vilka begrepp torde inrymmas även i den svenska texten.

Vad beträffar entreprenadarbete är att märka att detta för att utgöra fast driftställe enligt svensk rätt skall vara av större omfattning och vidare skall arbetet ha drivits under lokal ledning. I modellavtalet finns inte föreskriften om lokal ledning utan det är tillfyllest om arbetet sträcker sig över tolv månader.

Till skillnad mot vår svenska interna rätt har i modellavtalet intagits särskilda bestämmelser då fast driftställe inte skall anses föreligga. Enligt modellavtalet skall till en början uttrycket "fast driftställe" inte anses innefatta

a. användningen av anordningar, avsedda uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor,

b. innehavet av ett företaget tillhörigt varulager, avsett uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande,

c. innehavet av ett företaget tillhörigt varulager, avsett uteslutande för bearbetning eller förädling genom ett annat företags försorg.

Helt generellt vågar man nog påstå att ett varunederlag icke i och för sig konstituerar ett fast driftställe enligt intern svensk rätt. Sålunda anses t ex från apotek i en kommun utan kostnad utplacerat läkemedelsförråd i annan kommun inte utgöra fast driftställe i den senare kommunen (RÅ 1938 ref 62).

För att ett varunederlag skall anses utgöra fast driftställe erfordras något mer än själva lagerlokalen. I ett fall bestod förutom lokal nederlagets personal av lagerförman, kontorist och springpojke och då fann högsta instansen förutsättningar föreligga för fast driftställe enligt vår interna skatterätt, RÅ 1935 Fi 523. (Flera liknande rättsfall med samma utgång föreligger på detta område.) — Det får hållas för visst att skulle modellavtalets regler tillämpas på det nu senast beskrivna fallet hade fast driftställe *inte* ansetts föreligga utan avtalets bestämmelser ger — sett ur svensk synvinkel — lättnad för den i utlandet hemmahörande företagaren. Han hade sålunda undantagits från beskattning i Sverige, självfallet under förutsättning att han inte hade andra i Sverige skattepliktiga inkomster under beskattningsåret.

Det finns ytterligare bestämmelser i modellavtalet då fast driftställe inte anses föreligga enligt följande.

d. Innehavet av en stadigvarande affärsanordning, avsedd uteslutande för inköp av varor eller införskaffande av upplysningar för företagets räkning,

e. innehavet av en stadigvarande affärsanordning, avsedd uteslutande för att för företagets räkning ombesörja reklam, meddela upplysningar, bedriva vetenskaplig forskning eller utöva liknande verksamhet, under förutsättning att verksamheten är av förberedande eller biträdande art.

Däremot föreligger fast driftställe i redan angivet fall.

f. En person, som är verksam i en av staterna för ett företag i den andra staten behandlas såsom ett fast driftställe i den förstnämnda staten om han innehar och i den förstnämnta staten regelbundet använder en fullmakt att sluta avtal i företagets namn samt verksamheten icke begränsas till inköp av varor för företagets räkning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:24:11

Några rättsfall på dessa områden vad gäller vår nuvarande interna svenska skatterätt torde inte föreligga. Däremot finns från äldre rätt — RÅ 1921 ref 41 — rättsfall som utvisar att utlänning som i Sverige gjort uppköp av kreatur för export till utlandet och som haft sitt kontor där inte beskattas här i landet för inkomst av sin verksamhet.

I modellavtalet finns därutöver två punkter som behandlar omständigheter då fast driftställe inte anses föreligga och de är följande.

g. Ett företag i en av staterna anses icke hava ett fast driftställe i den andra staten allenast på den grund, att företaget uppehåller affärsförbindelser i den andra staten genom förmedling av en mäklare, kommissionär eller annan fullständigt oberoende representant, under förutsättning att dessa personer därvid fullgöra uppdrag, vilka tillhöra deras vanliga affärsverksamhet.

h. Den omständigheten, att ett bolag med hemvist i en av staterna kontrollerar eller kontrolleras av ett bolag, som har sitt hemvist i den andra staten eller som uppehåller affärsförbindelser i denna andra stat (antingen genom ett fast driftställe eller annorledes), skall icke i och för sig medföra att någotdera bolaget betraktas såsom ett fast driftställe för det andra bolaget.

I princip överensstämmer dessa föreskrifter med den interna svenska rätten utan att några uttryckliga föreskrifter finns i våra skatteförfattningar. En annan sak och vid sidan av detta ämne är att steget inte är långt mellan dessa bestämmelser och de som berör vinstöverföringar. Dessa kan som bekant ske öppet genom koncernbidrag eller dolt genom för hög eller för låg prisbildning allt efter vad den skattskyldige åstundar.

Det hittills anförda torde ge vid handen att några större skiljaktigheter mellan intern svensk skatterätt och den internationella så som den kommit till uttryck i OECD:s modellavtal vad gäller begreppet fast driftställe inte torde föreligga. Sammanfattningsvis torde kunna sägas att vissa varunederlag kan enligt intern svensk rätt utgöra fast driftställe men på grund av dubbelbeskattningsavtal gå fria från beskattning i Sverige om företagaren är hemmahörande utom riket. På en punkt torde modellavtalet ge Sverige möjlighet att beskatta viss inkomst av i Sverige bedriven verksamhet av utländsk företagare men fråga är om Sverige i alla lägen kan utnyttja sin beskattningsrätt. Det gäller entreprenadarbeten. Som tidigare sagts erfordras enligt modellavtalet att verksamheten blott sträcker sig över ett år. För svensk rätt erfordras dessutom att arbetet skall ha drivits under lokal ledning. Oftast torde väl omfattande arbeten kräva lokal ledning på platsen för arbetet men med moderna kommunikationer och i de fall verksamheten är förlagd nära gränsen till entreprenörens hemland synes fall vara tänkbara då Sverige inte kan utnyttja sin genom dubbelbeskattningsavtal tilldelade beskattningsrätt. I Sverige kan — som framhållits i andra sammanhang — ett dubbelbeskattningsavtal inte konstituera skattskyldighet utan blott ge lättnad.

För vissa rörelseinkomster ges särskilda regler i modellavtalet. Så är t ex fallet med inkomst som förvärvats genom utövande av sjöfart eller luftfart i internationell trafik. Enligt modellavtalet tilldelas det land beskattningsrätten i vilket det ifrågavarande företaget har sin verkliga ledning. Enligt intern rätt torde Sverige inte be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:24:11

skatta utom riket bosatt person för inkomst av rederirörelse om han inte har fast driftställe i Sverige eller fartyget har sin hemort i någon svensk kommun. I andra fall kan modellavtalet ge lättnad från svensk beskattning.

I det tidigare anförda har några prov getts på hur högsta instansen i Sverige sett på frågan för här bosatta om för deras del fast driftställe föreligger eller inte enligt intern svensk rätt. Ett annat spörsmål är om den svenska högsta instansen fått ta ställning till fall då någon i utlandet drivit rörelse i Sverige. Det finns sådana fall men de är få. Ett par exempel skall återges i all korthet.

1) Person bosatt i Norge hade uthyrt silverrävar till rävgård i Sverige. Han ansågs genom denna uthyrning inte ha drivit rörelse i Sverige och blev ej beskattad i Sverige för inkomsten (RÅ 1930 not Fi 1156). Det får erinras att något dubbelbeskattningsavtal inte förelåg med Norge på den tiden.

2) Person bosatt i Berlin drev konsulterande verksamhet där som ingenjör. Han fullgjorde ett uppdrag i Sverige. Han beskattades inte för inkomsten i Sverige; ej rörelse här (RÅ 1931 not Fi 626).

3) Revisionsfirman Price Waterhouse hade åren 1937—1940 uppburit arvoden för revisionsuppdrag avseende *ett* svenskt bolag. Det utländska bolaget ansågs inte ha bedrivit rörelse i Sverige varför eftertaxeringarna undanröjdes (RÅ 1946 ref 22).

Trots den vägledning de angivna rättsfallen ger torde de likväl vara för få för att man skall kunna dra någon bestämd slutsats när rörelse anses bedriven i Sverige och när fast driftställe skall anses föreligga.

En annan fråga som man kan ställa sig i detta sammanhang är om högsta instansen i Sverige fått ta ställning till om fast driftställe förelegat i ett annat avtalsland för svenska företagare. I ett fall har frågan satts på sin spets och frågan gällde om försäljning av fast driftställe skett i USA eller om det var försäljning av andelar i ett amerikanskt bolag som liknade våra handelsbolag. Det befanns därvid av utredningen att fråga var om försäljning av del av fasta driftstället varför endast progressionsbestämmelserna blev tillämpliga (RÅ 1963 not Fi 31 och 32). Dubbelbeskattningsavtalet med USA är ett s k "exemptavtal".

Ett annat fall där inte frågan om fasta driftstället (filial) i utlandet var det avgörande utan hur dess vinst skulle beräknas föreligger i rättsfallet RÅ 1971 ref 50. Därvid befanns att räkenskaperna för det i Spanien belägna fasta driftstället som sådana lades till grund för beräkningen. Någon fördelning av bolagets hela vinst på de svenska och spanska delarna av företagets omsättning skedde således inte utan räkenskaperna — som sagt — lades till grund. Det är att märka att filialens räkenskaper självfallet skall redovisas och ingå i det svenska företagets.

Ett tredje fall är följande. Fast driftställe i Schweiz ansågs inte föreligga därigenom att den i Sverige bosatta personen till schweiziskt bolag (AG) lämnat ersättning för förvaltningskostnader och kostnader för personal med avsevärda belopp (RR 19/12 1972 ang. Eric Ottossons eftertaxering för 1964—1967).

Avslutningsvis må tilläggas att under senare år framför allt efter modellavtalets tillkomst vill det synas som om man inom den internationella skatterätten ville

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:24:11

vidga begreppet fast driftställe. Så t ex kan företag i ett land, som utövar övervakande verksamhet (kontrollverksamhet) i annat land mer än tolv månader i samband med byggnads-, anläggnings- eller installationsarbete, anses ha ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten (t ex avtalen med Japan, Kenya och Malaysia; beträffande sist nämnda stat räcker det med sex månader).

En annan utvidgning är följande. Företag i ett land som utövar verksamhet i den andra staten kan konstituera fast driftställe i denna andra stat i de fall verksamheten består i att företaget tillhandahåller tjänster av vissa artister, vilka tjänster i sin tur fullgöres å företagets vägnar. Det är således fråga om de artistbolag som kammarrättsassessor Jan Francke omnämnt i sin artikel "Dubbelbeskattningsavtalens regler om inkomst av personligt arbete" i Skattenytt 1973 sid. 534 f. Sverige har i ett flertal avtal ingångna under senare tid bestämmelser av vilka följer att artistbolags verksamhet i ett land kan konstituera fast driftställe där (avtalen med Japan, Liberia, Malaysia, Singapore).

För fullständighetens skull kan anmärkas att inledningsvis uttalades att som fast driftställe ansågs även gruva, stenbrott eller utnyttjandet av naturtillgångar. Inkomst härav kan enligt några avtal hänföras till inkomst av fastighet t ex avtalet med Liberia. Någon större skillnad i beskattningseffekten torde en sådan bestämmelse inte ha och inte heller få.

Utvecklingen inom den internationella skatterätten har varit snabb framför allt under tiden efter andra världskriget och pågår alltjämt på grund av det tekniska och ekonomiska framåtskridandet. Detta i sin tur måste påverka skattelagstiftningen och medföra nya och ändrade bestämmelser.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:24:11

Tabellen är upprättad av kanslirådet Gunnar Björne	Ogift[1]; hemmavarande barn under 18 år saknas (f 2/11 1955—1/11 1973)	Ogift[1] med hemmavarande barn under 16 år (f 2/11 1957—1/11 1973)	Ogift[1] med hemmavarande barn mellan 16 och 18 år (f 2/11 1955—1/11 1957)	Gift[1] som inte sammanlevt med maken och haft hemmavarande barn under 16 år (f 2/11 1957—1/11 1973)	Gift[1] som inte sammanlevt med maken och haft hemmavarande barn mellan 16 och 18 år (f 2/11 1955—1/11 1957)	Gift[1] som sammanlevt med maken och haft högre inkomst[6] än denne; hemmavarande barn under 16 år saknas (f 2/11 1957—1/11 1973)	Gift[1] som sammanlevt med maken och haft lägre inkomst[6] än denne; hemmavarande barn under 16 år saknas (f 2/11 1957—1/11 1973)	Gift[1] som sammanlevt med maken och haft högre inkomst[7] än denne; hemmavarande barn under 16 år finns (f 2/11 1957—1/11 1973)	Gift[1] s sammar med m och h lägre ink än den hemmava barn u 16 år f (f 2/11 1 1/11 19
Avdrag för obl avgift till allmän sjukförsäkring[4]	Belopp som påförts vid senaste taxering	Belopp som påförts vid senaste taxering	Belopp som påförts vid senaste taxering	Belopp som påförts vid senaste taxering	Belopp som påförts vid senaste taxering	Belopp som påförts vid senaste taxering	Belopp som påförts vid senaste taxering	Belopp som påförts vid senaste taxering	Belopp påförts senas taxer
Avdrag för försäkringspremier	max 250	max 500	max 500	max 250	max 250	Makarna gemensamt max 500	Makarna gemensamt max 500	Makarna gemensamt max 500	Maka gemens max
Avdrag för underhåll av icke hemmavarande barn under 18 år (skall styrkas med skriftligt bevis)[9]	max 2 500/barn	max 2 500/barn	max 2 500/barn	max 2 500/barn	max 2 500/barn	max 2 500/barn	max 2 500/barn	max 2 500/barn	max 2 500/
Förvärvsavdrag[2] avseende A-inkomst av rörelse[3] eller tjänst	—	25 % av inkomsten, dock sammanlagt max 2 000	—	25 % av inkomsten, dock sammanlagt max 2 000	—	—	—	—	25 % inkoms doc samma max 2
Förvärvsavdrag[1] avseende A-inkomst av jordbruksfastighet	—	25 % av inkomsten[2], dock sammanlagt max 2 000	—	25 % av inkomsten[2], dock sammanlagt max 2 000	—	—	—	—	1
Förvärvsavdrag[1] tillkommande gift person med A-inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse, vars make biträtt i verksamheten	—	—	—	—	—	—	—	max 1 000[3]	max 1
Grundavdrag[5]	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500	4
Skattereduktion	—	1 800	1 800	1 800	1 800	max 1 800[8]	—	max 1 800[8]	

1 Med ogift jämställes änka, änkling, frånskild och sådan gift skattskyldig, som ingått äktenskap under beskattningsåret. För sådan gift skattskyldig, som inte sambeskattas med sin make och som inte haft barn under 18 år, gäller samma regler som för barnlös ogift. Skattskyldig med barn under 16 år får förvärvsavdrag som ogift vid taxeringen för det inkomstår maken avlidit under förutsättning att dödsfallet skedde före den 1 juli inkomståret trots att han då sambeskattas med denne. Med gifta skattskyldiga likställes skattskyldiga som utan att vara gifta sammanlevt under större delen av beskattningsåret, om de tidigare varit gifta med varandra eller har eller haft gemensamt barn. Sistnämnda regel tillämpas dock inte för det beskattningsår, under vilket det förhållande inträtt, som motiverar behandlingen som gift skattskyldig.

2 Om flera förvärvsavdrag ifrågakommer samtidigt gäller viss maximering. Förvärvsavdrag får för makar gemensamt eller för ensamstående skattskyldig inte uppgå till högre belopp än sammanlagt det högsta av samtidigt ifrågakommande maximibelopp. Förvärvsavdraget får inte överstiga inkomsten i förvärvskällan eller av arbete rekommande fall efter avdrag för omkostnader och — vid kommunaltaxerin garantibelopp i förvärvskällan.

3 Då fastighet ingår i förvärvskällan är avdraget 25 % av nettointäkten.

4 Förutsättningen är att avgiften påförts under beskattningsåret.

5 Grundavdraget trappas av då den statligt taxerade inkomsten överstiger 30 000 k

6 Med inkomst avses statligt taxerad inkomst.

7 Med inkomst avses ifråga om förvärvsavdrag A-inkomst. Vid lika inkomst medg yngste maken förvärvsavdrag. Vid jämförelse av makarnas inkomster beaktas sjömansinkomst.

8 Vid lika statligt taxerad inkomst medges den äldste maken skattereduktion.

9 Om underhållsbidraget utgår på grund av dom, medges avdrag även såvitt avse över 18 år.