

Not 25

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 18 september 2019 följande beslut (mål nr 6696-18).

Bakgrund

1. Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga i Sverige vilket innebär att de bara beskattas för vissa särskilt angivna inkomster, bl.a. inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe här. Med fast driftställe avses, som huvudregel, en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.

2. Audi AG utvecklar, producerar och säljer bilar. Under perioden november–mars vistas regelmässigt en del av bolagets anställda i Sverige för att utföra vintertester av bilar och bilkomponenter.

3. Skatteverket anser att testverksamheten medför att bolaget får ett fast driftställe i Sverige och sedan Skatteverket begärt att bolaget skulle lämna inkomstdeklaration för beskattningsåret 2017 ansökte bolaget om förhandsbesked för att få klarhet i frågan.

4. Skatterättsnämnden fann att bolaget inte har ett fast driftställe i Sverige.

Yrkanden m.m.

5. Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet ska ändras och vidhåller att bolagets testverksamhet medför att bolaget får ett fast driftställe i Sverige.

6. Audi anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

7. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

8. För en enskild syftar förhandsbeskedsinstitutet till att ge en möjlighet att inför förestående affärer och andra rättshandlingar få klarhet i hur förfarandet kommer att bedömas i beskattningshänseende (se t.ex. HFD 2015 ref. 78). Institutet är inte avsett att erbjuda en, vid sidan av det ordinarie skatteförfarandet, alternativ ordning för prövning av redan genomförda transaktioner. Att ett visst tillvägagångssätt redan har kommit till användning behöver emellertid inte utesluta att förfarandet som sådant kan bli föremål för förhandsbesked, men då med avseende på en ny händelse, t.ex. en ny affärstransaktion. En sådan situation kan vara att den sökande, om ett negativt förhandsbesked lämnas, överväger att vidta andra åtgärder eller dispositioner för att uppnå samma resultat som med det omfrågade tillvägagångssättet (HFD 2018 ref. 3).

9. En förutsättning för att en fråga ska besvaras genom ett förhandsbesked på grund av att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning, är att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande. I annat fall bör prejudikatbildningen på skatteområdet, liksom på andra rättsområden, ske genom rättslig argumentation och bedömningar i skilda domstolsinstanser (HFD 2018 ref. 3).

10. Som skäl för att förhandsbesked ska lämnas har bolaget anfört att frågan om det har ett fast driftställe i Sverige berör många av bolagets anställda. Ett beslut med den innebörden medför att en mängd administrativa åtgärder behöver vidtas för att skattesituationen för bolaget och dess anställda ska hanteras korrekt. Vidare har bolaget anfört att en prövning av frågan är av vikt för en enhetlig rättstillämpning.

11. Bolaget har alltså inte påstått att det i händelse av ett negativt besked i frågan om det har ett fast driftställe i Sverige överväger att göra några förändringar i testverksamheten eller vidta några andra åtgärder eller dispositioner som skulle kunna motivera att frågan prövas genom ett förhandsbesked. Det kan därmed inte anses ha varit av vikt för bolaget att förhandsbesked lämnades. Det har inte heller kommit fram att frågan är av det slaget att den av prejudikatskäl bör besvaras genom ett förhandsbesked.

12. Av det anförda följer att Skatterättsnämnden inte borde ha prövat ansökningen. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Ståhl, Baran, Gäverth* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

Skatterättsnämnden (2018-11-30, Eng, ordförande, *Hellenius, Jönsson, Pahlsson, Sundin* och *Werkell*):

Förhandsbesked

Fråga 1: Audi AG har inte fast driftställe i Sverige.

Motivering

En första förutsättning för svensk beskattningsrätt är att Audi har en stadigvarande plats för affärsverksamhet här enligt IL. I begreppet stadigvarande ligger ett krav på en viss varaktighet. Normalt anses verksamhet som pågår under minst sex månader vara stadigvarande. Att även verksamhet som pågår under kortare tid kan anses vara stadigvarande om den är återkommande och pågår under flera år framgår av punkterna 28 och 29 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

Eftersom Audi återkommande bedriver verksamhet på samma plats i Sverige under vinterperioden anser Skatterättsnämnden att bolaget har en stadigvarande plats för affärsverksamhet här i landet.

För att ett fast driftställe ska uppkomma krävs att bolagets verksamhet helt eller delvis bedrivs från denna plats. Det är bolagets kärnverksamhet som avses.

Även om den svenska bestämmelsen inte uttryckligen undantar verksamhet av förberedande eller biträdande art anses sådana verksamheter inte självständigt utgöra fast driftställe (prop. 1986/87:30 s. 43).

Frågan är hur bedömningen av vad som är kärnverksamhet och vad som är verksamhet av förberedande eller biträdande karaktär ska göras.

Av kommentaren till artikel 5 i modellavtalet framgår bland annat följande.

Det är ofta svårt att skilja mellan verksamhet som är av förberedande eller biträdande art och sådan som inte är det. Avgörande för bedömningen är om den verksamhet som bedrivs från den stadigvarande platsen i sig utgör en väsentlig och betydande del av företagets verksamhet som helhet betraktad. Det är omständigheterna i det enskilda fallet som ska bedömas. En verksamhet vars allmänna syfte är identiskt med hela företagets allmänna syfte kan i vart fall inte anses vara förberedande eller biträdande (punkt 59).

En verksamhet av biträdande karaktär bedrivs generellt för att stödja, utan att vara en del av, företagets kärnverksamhet. En verksamhet som kräver en stor del av företagets tillgångar eller anställda anses dock sannolikt inte vara biträdande (punkt 60).

Testverksamheten i Sverige utgör en mycket liten del av Audi:s totala verksamhet, den är inte av produktiv karaktär utan avser insamling av data som sedan bearbetas vid det tyska huvudkontorets forsknings- och utvecklingsavdelning.

Mot den bakgrunden kan den i Sverige bedrivna verksamheten inte anses utgöra en väsentlig och betydande del av Audi:s hela verksamhet utan är endast av biträdande karaktär. Något fast driftställe uppkommer därmed inte enligt II.

Med hänsyn till svaret på fråga 1, och att skatteavtalets beskattningsregler endast ska tillämpas i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga, förfaller frågorna 2 och 3.¹

Dahlberg var skiljaktig och anförde bl.a. följande:

Enligt min mening har Audi ett fast driftställe i Sverige genom den ifrågavarande verksamheten enligt såväl intern svensk rätt som skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland.

[text här utelämnad]

Det är fråga om samma huvudregel för att definiera fast driftställe i såväl intern svensk rätt som skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland. Denna definition är baserad på OECD:s modellavtal.

För att tolka innebörden av uttrycket "fast driftställe" både vad gäller rent intern rätt och skatteavtalsrätt finns därför anledning att gå till OECD:s modellavtal och dess kommentar. Av kommentaren till OECD:s modellavtal framgår att definitionen i artikel 5.1 i modellavtalet innehåller tre villkor:

¹ Fråga 2 gällde om bolaget skulle få fast driftställe enligt skatteavtalet och fråga 3 om svaren förändrades om inte någon del av den information som inhämtas vid testerna analyseras eller används i Sverige utan endast överförs till huvudkontoret i Tyskland (red. anm).

1) Det måste finnas "en plats för affärsverksamhet", det vill säga en anordning, exempelvis en lokal, eller i vissa fall maskiner eller utrustning.

2) Denna plats för affärsverksamhet måste vara "stadigvarande", det vill säga den måste vara upprättad på en bestämd plats och ha en viss grad av varaktighet.

3) Företagets rörelse måste helt eller delvis bedrivas från denna stadigvarande plats för affärsverksamhet.

[...]

Frågan är om det tredje villkoret är uppfyllt eller inte. Enligt detta villkor måste företagets verksamhet helt eller delvis bedrivas från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet. Det är klart att det endast kan vara fråga om en del av Audi:s verksamhet som bedrivs från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet i Arjeplogs kommun. Enligt min mening är den verksamhet som bedrivs där visserligen en liten del av Audi:s totala verksamhet, men den är helt avgörande för framtagning och utprovning av bilar som klarar vinterkörning. Denna verksamhet kan inte anses vara av förberedande eller biträdande art, se artikel 5.4 i skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland, som emellertid inte finns upptagen i 2 kap. 29 § IL.

I Klaus Vogel On Double Taxation Conventions, 4 ed., Wolters Kluwer, 2015, Article 5, marg.nr 291 och 292, anges några exempel på verksamheter som är av förberedande eller biträdande art. Det kan vara fråga om marknadsundersökningar, förvärv av operativa tillgångar, marknadsföring, tillhandahållande av marknadsinformation och vetenskaplig forskning. Enligt min mening går den verksamhet som bedrivs av Audi i Arjeplogs kommun långt utöver den förberedande eller biträdande art som dessa exempel visar. Verksamheten i Sverige är i stället en integrerad del av bilproduktionen.

För att ett fast driftställe ska föreligga behöver inte heller verksamheten vara produktiv och avbrott i verksamheten är dessutom tillåtna, se punkt 35 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal. Det är nämligen regelbundenheten som är det viktiga, och den är uppfylld i detta fall. Att testa bilar för körning i vinterklimat måste anses vara en central verksamhet för en biltillverkare som vill utveckla, tillverka och tillhandahålla bilar till försäljning i länder med vinterklimat. Att detta endast är en liten del av Audi:s totala verksamhet påverkar inte den bedömningen — verksamheten är ändå central för affärsverksamheten som helhet.

Om däremot inte någon del av informationen som inhämtas vid testerna i Sverige, analyseras eller används i Sverige, utan endast överförs till huvudkontoret i Tyskland, är situationen annorlunda. I sådant fall är verksamheten i Sverige av förberedande eller biträdande slag, och något fast driftställe föreligger inte i Sverige.

Enligt min mening ska frågorna 1 och 2 besvaras jakande, det vill säga att fast driftställe i Sverige föreligger.

Fråga 3 ska däremot besvaras nekade, det vill säga att fast driftställe inte föreligger.