

HFD 2018 ref. 78

Aktiviteter av visst slag som utförs i Sverige inom ramen för en utländsk stiftelses fullföljdsverksamhet har inte ansetts medföra att den får ett fast driftställe här. Förhandsbesked om inkomstskatt.

6 kap. 7, 8 och 11 §§ samt 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 december 2018 följande dom (mål nr 1669-18).

Bakgrund

Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga i Sverige. De beskattas här endast för vissa särskilt angivna inkomster, t.ex. inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe. Med fast driftställe avses, som huvudregel, en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Ett kontor kan vara en sådan plats.

I en ansökan om förhandsbesked uppgav Bill and Melinda Gates Foundation (stiftelsen) följande.

Stiftelsen, som är en välgörenhetsorganisation, är registrerad i USA och undantagen från inkomstbeskattning där. Den har till ändamål att bl.a. främja hjälpverksamhet i utvecklingsländer.

Stiftelsen har fyra fokusområden. Ett av dessa är att arbeta för att hjälpa världens fattigaste människor att ta sig ur hunger och fattigdom. Ett annat område är att utnyttja framsteg inom vetenskap och teknik för att rädda liv i utvecklingsländerna. Ytterligare ett område har benämnts Global Policy & Advocacy och är inriktat på att bygga upp strategiska relationer och främja en politik som bidrar till att förbättra stiftelsens arbete.

Stiftelsen överväger nu att rekrytera en s.k. Senior Program Officer (SPO) som ska arbeta heltid inom området Global Policy & Advocacy från ett kontor i Sverige. SPO ska bl.a. kommunicera med olika beslutsfattare i Sverige för att öka det politiska stödet för stiftelsens projekt. Denne ska också bilda opinion för att skapa en gynnsam politisk miljö för global utveckling och samarbete inom utvecklingspolitiken.

Stiftelsen kommer inte att ordna eller delta i några insamlingar i Sverige. Eventuella donationer som arbetet i Sverige genererar kommer direkt att tillföras andra organisationer som stiftelsen samarbetar med. SPO ska inte heller arbeta med investeringar eller förvaltning av kapital i eller från Sverige. Arbetet kommer således inte att generera några inkomster utan kommer uteslutande att

bestå i ideell verksamhet finansierad med medel ur stiftelsekapitalet.

SPO kommer formellt att vara anställd av ett fristående företag som yrkesmässigt tillhandahåller tjänster till företag och organisationer, såsom lönehantering, betalning av sociala avgifter och hantering av kontrolluppgifter. Tillsyn och administrativt stöd ska tillhandahållas av stiftelsens kontor i London. Inköp, betalningar, bokföring och redovisning kommer att skötas från USA.

Genom ansökan om förhandsbesked ville stiftelsen få klarlagt om den får ett fast driftställe i Sverige. Det ställdes också ett antal följdfrågor för det fall stiftelsen skulle anses ha ett fast driftställe här.

Skatterättsnämnden fann att stiftelsen inte får fast driftställe i Sverige. Nämnden ansåg att stiftelsen i egenskap av juridisk person bedriver näringsverksamhet. Då stiftelsen ska hyra ett kontor i Sverige kommer det vidare att finnas en stadigvarande plats för verksamheten. Näringsverksamheten kan emellertid inte anses, helt eller delvis, bedriven från denna plats. Stiftelsens kärnverksamhet är att förvalta det donerade kapitalet och att genom donationer ur kapitalet främja de allmännyttiga ändamålen. Den person som stiftelsen avser att rekrytera i Sverige kommer inte att hantera något kapital eller förvalta några tillgångar och inte heller arbeta med att samla in medel eller få andra att donera medel till stiftelsen. Något fast driftställe uppkommer därför inte. Med denna utgång förföll följdfrågorna.

Yrkanden m.m.

Skatteverket anser att lämnade förutsättningar inte är entydiga vad gäller frågan om stiftelsen kommer att delta i insamlingar i Sverige. Verket yrkar därför att förhandsbeskedet ska undanröjas och ansökan avvisas. Om så inte sker yrkar Skatteverket att svaret ändras till att stiftelsen får fast driftställe i Sverige. Skatteverket anför följande.

Den verksamhet som är avsedd att bedrivas i Sverige omfattas av ett av stiftelsens fokusområden. Verksamheten i Sverige kan därför inte anses vara av förberedande eller biträdande karaktär utan utgör en del av kärnverksamheten. Till kärnverksamheten bör vidare hänföras insamling av medel, även om medlen kanaliseras till hjälpverksamheten genom andra organisationer.

Stiftelsen anser att överklagandet ska avslås och anför följande. Stiftelsen avser inte att bedriva aktiv insamling i Sverige. Arbetet här kommer att syfta till att uppmuntra regeringar, icke-statliga organisationer och globala institutioner att hjälpa låg- och medelinkomstländer.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är om en utländsk stiftelse får fast driftställe i Sverige genom att bedriva viss del av den verksamhet som avser fullföljandet av stiftelseändamålet från ett kontor här.

Rättslig reglering m.m.

Enligt 6 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är utländska juridiska personer begränsat skattskyldiga. Av 8 § första stycket framgår att med utländsk juridisk person avses en utländsk association om den, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma, kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter, kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och om enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

I 6 kap. 11 § anges vilka inkomster som en begränsat skattskyldig juridisk person ska beskattas för i Sverige. Enligt första stycket 1 beskattas en sådan skattskyldig för bl.a. inkomst från ett fast driftställe här.

Med fast driftställe för näringsverksamhet avses enligt 2 kap. 29 § första stycket en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Uttrycket fast driftställe innefattar enligt andra stycket bl.a. kontor.

Bestämmelserna om fast driftställe har utformats med OECD:s modellavtal som förebild (RÅ 2009 ref. 91 med där gjorda hänvisningar). Definitionen av fast driftställe finns i artikel 5 i modellavtalet. Enligt huvudregeln i punkt 1 avses med fast driftställe "a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on".

Enligt 13 kap. 1 § första stycket IL räknas till inkomstslaget näringsverksamhet inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Enligt 2 § räknas för juridiska personer inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 1 §. Av 16 kap. 1 § framgår vidare att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster är avdragsgilla.

Av RÅ 2009 ref. 91 följer att uttrycken affärsverksamhet och näringsverksamhet i 2 kap. 29 § inte innebär någon begränsning till näringsverksamhet av visst slag.

I 7 kap. finns särskilda bestämmelser om undantag från skattskyldighet för stiftelser som uppfyller ändamåls-, verksamhets- och fullföljdskraven i kapitlet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Av ansökan om förhandsbesked och de kompletteringar som gjorts till denna framgår vilket slag av arbetsuppgifter som ska utföras från kontoret i Sverige. Högsta förvaltningsdomstolen anser därför, i likhet med Skatterättsnämnden, att omständigheterna är tillräckligt klarlagda för att den ställda frågan ska kunna besvaras.

Stiftelsen uppfyller, enligt lämnade förutsättningar, kraven för att vara en utländsk juridisk person. Det är vidare ostridigt att verksamheten i fråga ska bedrivas från en stadigvarande plats i Sverige. Det kan konstateras att stiftelsen inte avser att bedriva någon egentlig näringsverksamhet eller annan inkomstgenererande verksamhet i Sverige. Frågan är om stiftelsen trots det ska anses ha ett fast driftställe här.

Bestämmelserna i 13 kap. 1 och 2 §§ IL innebär att alla inkomster och utgifter hos en stiftelse hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet; alltså även den verksamhet som syftar till att främja stiftelsens ändamål, den s.k. fullföljdsverksamheten.

Till en stiftelses fullföljdsverksamhet som inte utgör egentlig näringsverksamhet räknas – förutom de aktiviteter som direkt främjar stiftelsens ändamål – även annan verksamhet som ingår som ett led i fullföljdsverksamheten och vars syfte är att främja ändamålet (RÅ 2001 ref. 17). Sådana aktiviteter kan avse t.ex. planering, information till och etablering av kontakter med dem som tillhör destinatärskretsen, kontakter med myndigheter och opinionsbildning. Aktiviteter av dessa slag syftar inte till att förvärva och bibehålla inkomster. Utgifter hänförliga till fullföljdsverksamheten är därför inte avdragsgilla när den skattepliktiga inkomsten av näringsverksamhet beräknas. Utgifterna får inte heller beaktas vid beräkningen av de inkomster som skulle ha varit skattepliktiga om undantagsreglerna i 7 kap. inte varit tillämpliga (jfr RÅ 2001 ref. 17). En verksamhet som uteslutande består av sådana aktiviteter bör därför, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, inte medföra att en stiftelse får ett fast driftställe här.

Den i målet aktuella verksamheten vid kontoret i Sverige ska, enligt lämnade förutsättningar, uteslutande bestå av sådana aktiviteter som enligt det sagda inte leder till att stiftelsen får fast driftställe i Sverige. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jüderblom, Knutsson, Baran, Gäverth* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Elin Sedin.

Skatterättsnämnden (2018-02-23, *Eng, ordförande, Pettersson, Hellenius, Jönsson, Pålsson, Pärnhem* och *Sundin*):

Förhandsbesked

Bill och Melinda Gates Foundation får inte fast driftställe i Sverige.

Motivering

Inledningsvis konstaterar nämnden att det av de lämnade förutsättningarna framgår tydligt att stiftelsen inte kommer att delta i några insamlingar i Sverige eller hantera något kapital eller andra tillgångar här. De lämnade förutsättningarna kan därför inte anses motsägelsefulla. Inte heller i övrigt finns skäl att avvisa ansökan. Vid prövning i sak gör nämnden följande bedömning.

Stiftelsen är en utländsk juridisk person och därmed skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe i Sverige. Stiftelsens ändamål är allmännyttiga och verksamheten bedrivs utan vinstintresse. Stiftelsen förvaltar genom Trust tillgångar som uppgår till ca 40 miljarder US-dollar.

Frågan är om den verksamhet stiftelsen bedriver, trots att den är av ideell natur, utgör näringsverksamhet och affärsverksamhet vid tillämpning av bestämmelserna om fast driftställe i 2 kap. 29 § IL.

I rättsfallet RÅ 2009 ref. 91 var frågan om ett norskt bolag, vars enda verksamhet var att förvalta marknadsnoterade aktier, hade fast driftställe i Sverige. En första fråga var om den av bolaget bedrivna kapitalförvaltningen utgjorde näringsverksamhet och affärsverksamhet i den mening som avses i 2 kap. 29 §. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att juridiska personer enligt 13 kap. 1 och 2 §§ bara har ett inkomstslag, nämligen näringsverksamhet och att den bestämningen av uttrycket näringsverksamhet som görs i 13 kap. självklart gäller de efterföljande kapitlen om näringsverksamhet. Enligt domstolen har uttrycket samma innebörd i hela inkomstskattelagen. Den av bolaget bedrivna verksamheten ansågs därmed utgöra näringsverksamhet.

Eftersom stiftelsen är en utländsk juridisk person anses den mot denna bakgrund bedriva näringsverksamhet vid tillämpningen av bestämmelserna om fast driftställe i 2 kap. 29 §.

För att ett fast driftställe ska föreligga krävs vidare att näringsverksamheten helt eller delvis bedrivs från en stadigvarande plats för

affärsverksamheten. Enligt paragrafens andra stycke kan en sådan plats t.ex. vara ett kontor. Mot bakgrund av att stiftelsen kommer att hyra ett kontor i Sverige finns en stadigvarande plats för verksamheten. Slutligen krävs att näringsverksamheten bedrivs från denna plats.

Stiftelsens kärnverksamhet är att förvalta det donerade kapitalet och att genom donationer ur kapitalet främja de allmännyttiga ändamålen. Den person som stiftelsen tänker rekrytera i Sverige kommer inte att hantera något kapital eller förvalta några tillgångar. SPO kommer inte heller att arbeta med att samla in eller donera några medel för stiftelsens räkning. Enligt Skatterättsnämndens mening kan stiftelsens verksamhet därmed inte anses, helt eller delvis, bedriven från Sverige. Något fast driftställe uppkommer därför inte i Sverige.