

Not 20

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 11 maj 2020 följande beslut (mål nr 6265-19).

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. MAN Truck & Bus SE utvecklar, producerar och säljer fordon och motorer. Under perioden november–mars vistas regelmässigt en del av bolagets anställda i Sverige för att utföra vintertester av bolagets produkter.

3. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få reda på om testverksamheten medför att bolaget har ett fast driftställe i Sverige.

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 har ett fast driftställe i Sverige.

6. *MAN Truck & Bus SE* 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 det är av stor betydelse för både bolaget och dess anställda att frågan om

fast driftställe klarläggs så att bolaget kan vidta erforderliga administrativa åtgärder och för att skattesituationen för både bolaget och dess anställda ska hanteras korrekt. Om bolaget anses ha ett fast driftställe i Sverige kommer den verksamhet som utförs här troligen att omlokaliseras till ett annat land. Vidare har bolaget anfört att en prövning av frågan är av vikt för en enhetlig rättstillämpning.

11. Att bolaget eventuellt kommer att avveckla sin verksamhet i Sverige innebär inte att bolaget står inför en valsituation av sådant slag som gör att det kan anses vara av vikt för bolaget att ett förhandsbesked lämnas (se Högsta förvaltningsdomstolens beslut den 11 mars 2020 i mål nr 3837-19). 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 *Jäderblom, Knutsson, Baran, Gäverth* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

Skatterättsnämnden (2019-11-11, *Eng, ordförande, Pettersson (skiljaktig), Dahlberg (skiljaktig), Jönsson, Pålsson, Sundin och Werkell*):

Förhandsbesked

MAN Truck & Bus SE har inte fast driftställe i Sverige.

Motivering

Kan ansökan prövas?

MAN Truck & Bus SE (MAN) har framhållit att ett förhandsbesked är av stor betydelsen för bolaget. MAN har vidare redovisat handlingsalternativ för det fall bolaget skulle få ett negativt besked i frågan om det har ett fast driftställe i Sverige (jfr Högsta förvaltningsdomstolens beslut den 18 september 2019 i mål nr 6696-18). Det måste därmed enligt Skatterättsnämndens uppfattning anses vara av vikt för bolaget att ett förhandsbesked meddelas, jfr 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Att det är fråga om en verksamhet som bedrivits på ett motsvarande sätt i flera år förändrar inte denna bedömning.

Prövning i sak

En första förutsättning för svensk beskattningsrätt är att MAN har en stadigvarande plats för affärsverksamhet här enligt inkomstskattelagen (1999:1229), 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 MAN 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 vidare att bolagets verksamhet helt eller delvis bedrivs från denna plats. Det är bolagets kärnverksamhet som avses.

Även om de svenska bestämmelserna 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 MAN:s totala verksamhet, den är inte av produktiv karaktär utan avser insamling av data som sedan överförs och 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 MAN:s hela verksamhet utan är uteslutande av biträdande karaktär. Något fast driftställe uppkommer därmed inte enligt IL.

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 fråga 2.

Dalberg och Pettersson var skiljaktiga och anförde följande:

Enligt vår mening har MAN ett fast driftställe i Sverige genom den ifrågasvarande verksamheten. Fast driftställe definieras i 2 kap. 29 § IL och i artikel 5 i skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland.

Huvudregeln för fast driftställe framgår av 2 kap. 29 § första stycket IL: "Med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs."

I artikel 5.1 i skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland stadgas: "Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "fast driftställe" en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs."

[text här utelämnad]

I likhet med majoriteten anser vi att de två första villkoren är uppfyllda och att bolaget således har en stadigvarande plats för affärsverksamhet här i landet.

Frågan är om det tredje villkoret är uppfyllt eller inte. Enligt detta villkor måste företags verksamhet helt eller delvis bedrivas från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet. Det är klart att det endast kan vara fråga om en del av MAN:s verksamhet som bedrivs från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet i Arjeplogs kommun. Enligt vår mening är den verksamhet som bedrivs där visserligen en liten del av MAN: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 vår mening går den verksamhet som bedrivs av MAN i Arjeplogs kommun långt utöver den förberedande eller biträdande art som dessa exempel visar. Verksamheten i Sverige är i stället en integrerad del av fordonsproduktionen.

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 fordon för körning i vinterklimat måste anses vara en central verksamhet för en fordonstillverkare som vill utveckla, tillverka och tillhandahålla fordon till försäljning i länder med vinterklimat. Att detta endast är en liten del av MAN:s totala verksamhet påverkar inte den bedömningen – verksamheten är ändå central för affärsverksamheten som helhet.