

Målnummer:	3251-97	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2001-04-25		
Rubrik:	En person med hemvist i Belgien ägde skogsfastigheter i Sverige. Fråga vid tillämpning av 1965 års dubbelbeskattningsavtal med Belgien om fastigheterna var att anse som fast driftställe i Sverige för ett företag i Belgien. Inkomsttaxering 1990.		
Lagrum:	Artikel 13 i dubbelbeskattningsavtalet (1968:568) med Belgien		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1986 not. 315• RÅ 1991 not. 228• RÅ 1996 ref. 84• RÅ 1997 ref. 35		

REFERAT

Taxeringsnämnden i Kopparbergs län åsatte i avsaknad av självdeklaration U.H. taxeringar efter skönsmässig grund i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet med 23 024 020 kr hänförligt till avyttring av U.H:s skogsfastigheter Norrvik 8:10 m.fl. i Ludvika kommun.

U.H. överklagade och yrkade att han inte skulle taxeras för den uppkomna realisationsvinsten.

Skattemyndigheten bestred bifall.

Länsrätten i Kopparbergs län (1993-11-17, ordförande Uddenberg) yttrade: Av artikel 13 i för taxeringen aktuella dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Belgien (SFS 1968:568) framgår bl.a. följande. § 1. Vinst på grund av avyttring av fastighet eller lös egendom, som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i ett fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat innehar i den andra avtalsslutande staten må beskattas i denna andra stat. § 2. Vinst på grund av avyttring av all annan i § 1 avsedd egendom skall beskattas endast i den stat, i vilken säljaren äger hemvist. - I målet är följande upplyst. U.H. emigrerade från Sverige den 29 november 1987 och han har alltsedan dess varit bosatt i Belgien. Han ägde vid utflyttningen ett antal skogsfastigheter (Norrvik 8:10 m.fl.). Sedan gåva skett av den del av hans skogsfastigheter (del av Persbo Övre 63:3) som var bebyggd till hans barn ungefär samtidigt som utflyttningen ägde rum var ingen del av de av U.H. ägda fastigheterna bebyggd. U.H. träffade under våren 1988 ett skötselavtal avseende skogsfastigheterna med Stora Skog. Enligt detta avtal åtog sig Stora Skog att föreslå, utföra, leda och övervaka skötseln av och avverkningarna på skogsfastigheterna. Även skogsvårdsåtgärder och andra arbeten föreslogs och verkställdes av Stora Skog. Stora Skog skulle avverka efter en av parterna gemensamt överenskommen plan. Stora Skog hade rätt och skyldighet att köpa de från avverkningarna fallande virkessortimenten, vilka skulle förbrukas vid Stora Skogs egna industrier. Stora Skog skulle betala marknadspris för virket. Marknadsvärdet fastställdes på visst sätt, angivet i skötselavtalet. De arbeten Stora Skog utförde betalades efter avtalsenliga priser eller efter de riktpriser som Stora Skog tillämpade. De olika kostnader, som U.H. skulle ersätta Stora Skog, var angivna i avtalet. U.H. kunde även enligt avtalet få fast pris offererat på drivningskostnader och/eller få ett fast rotvärde offererat för planerad avverkning. I målet är vidare upplyst att skötselavtal tidigare år 1980 har träffats med Stora Skog vilket innebär att Stora Skog alltsedan dess har haft hand om skötseln av ifrågakvarande fastigheter. I samband med övertagandet

av skötsel träffade parterna också en överenskommelse som inneburit att Stora Skog förvärvade U.H:s maskinpark och erbjöd hans anställda anställning hos Stora. - I målet är ostridigt att aktuell realisationsvinst uppgår till 23 024 020 kr. Vidare är ostridigt att U.H. med stöd av de interna reglerna om beskattning enligt 53 § kommunalskattelagen skall beskattas i Sverige för realisationsvinsten. Den fråga som härefter är att pröva är om beskattning kan ske för vinsten i Sverige även i enlighet med de bestämmelser som gäller i Sveriges dubbelbeskattningsavtal med Belgien i den för den aktuella beskattningen gällande lydelsen. - I tillämpningsanvisningarna till det belgiska dubbelbeskattningsavtalet framgår att Sverige inte kan utöva sin beskattningsrätt enligt de interna reglerna om en person med hemvist i Belgien förvärvar en vinst "genom icke yrkesmässig försäljning av fastighet eller rörelse i Sverige" men att skattskyldighet i Sverige inträder om inkomsttagaren har fast driftställe i Sverige och "den sålda egendomen utgöres av anläggnings- eller driftkapital i den från det fasta driftstället bedrivna rörelsen". En beskattning i Sverige av fastighetsförsäljningen kan enligt avtalet således ske om fastigheten antingen är en tillgång ("anläggnings- eller driftkapital") i ett fast driftställe här eller om den i sig utgör ett fast driftställe (avyttringen av fastigheten skulle då ses som en "avyttring av sådant fast driftställe"). Gemensamt för de båda fallen är att kravet på fast driftställe får anses innefatta ett krav att verksamheten kan betraktas som rörelse i det belgiska dubbelbeskattningsavtalets mening. - U.H. har själv genom sitt ombud och med stöd av ett sakkunnigutlåtande av professor Nils Mattsson hävdade att innehavet av ifrågavarande skogsfastigheter inte konstituerar något fast driftställe för honom. För att ett fast driftställe skall anses föreligga krävs enligt dubbelbeskattningsavtalets artikel 5 § 1 en stadigvarande affärsanordning. Enbart mark med därpå växande skog kan inte rymmas inom begreppet stadigvarande affärsanordning. På detta följer att förutsättningarna för ett fast driftställe inte är uppfyllda med beaktande av att verksamheten helt eller delvis skall utövas i en stadigvarande affärsanordning. Begreppet fast driftställe skall enligt förarbetena (prop. 1967:132) ha den innebörd som uttrycket har i OECD:s modellavtal. - Av artikel 5.1 modellavtalet framgår att "vid tillämpning av detta avtal åsyftar uttrycket "fast driftställe" en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs". - En fråga som härefter återstår är vilken betydelse skötselavtalet har vid bedömningen. U.H. kan inte genom detta avtal anses ha sträckt ut en affärsverksamhet från Belgien till Sverige och i Sverige bedrivit den i ett fast driftställe. Ett av kraven är att affärsverksamheten skall utövas i det fasta driftstället. Detta sker enligt kommentaren till OECD:s modellavtal huvudsakligen genom företagaren själv eller genom anställd personal, som arbetar direkt för företagaren. Stora Skogs åtagande i skötselavtalet kan inte uppfylla detta krav. Hela verksamheten har övertagits av Stora Skog, som dessutom tillgodogjort sig allt det virke som avverkats. Någon affärsverksamhet har inte förekommit i den mening, som förutsätts för att ett fast driftställe skall föreligga. U.H. har inte i något avseende uppträtt utåt och Stora Skog har inte uppträtt för U.H:s räkning. Vid betraktande av skötselavtalet, dess syfte och innehåll, är detta av sådant slag att det inte kan vara möjligt att betrakta Stora Skog som en uppdragstagare av sådant slag att Stora Skog skulle konstituera ett fast driftställe för U.H. - Skattemyndigheten har anfört att fastigheterna ifråga utgör anläggningstillgångar i skogsbruk - ett förhållande som inte ifrågasatts. I kravet på att affärsanordningen - som avses i artikel 5 § 1 dubbelbeskattningsavtalet - skall vara "stadigvarande" ligger att den skall vara geografiskt bestämd och ha en viss varaktighet. Att fastigheterna är geografiskt bestämda ligger härvid i sakens natur. Vidare framgår att fastigheterna innehafts i ett flertal år varför innehavet inte kan sägas ha varit av tillfällig karaktär. Affärsanordningen får således anses ha varit stadigvarande. För att ett fast driftställe skall anses föreligga krävs enligt artikel 5 § 1 slutligen att fråga är om en affärsanordning "i vilken företagets verksamhet helt eller delvis utövas". Vad som innefattas i detta uttryck framgår inte av dubbelbeskattningsavtalet. I kommentaren till motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal från 1977 (punkt 2 av kommentaren till artikel 5 punkt 1) sägs emellertid att företags rörelse måste bedrivas från den

stadigvarande platsen och att detta "vanligen" innebär "att personer, som på ett eller annat sätt är beroende av företaget (personal), sköter företagets rörelse i den stat där den stadigvarande platsen är belägen". Användningen av ordet "vanligen" markerar härvid att uttalandet tar sikte på typfallet. I detta fall är omständigheterna speciella såtillvida att fråga är om anläggningstillgångar av stort värde och som sällan omsätts. Något behov av att för verksamheten ha anställda eller andra med uppgift att ta emot kunder föreligger inte. Vid tillämpning av artikel 5 § 1 i dubbelbeskattningsavtalet bör enligt skattemyndighetens uppfattning därför redan fastighetsinnehavet som sådant anses innebära att verksamheten "utövas". Den nu redovisade

tolkningen av avtalet vinner också stöd av att det i den i artikel 5 § 2 f) intagna exemplifierande uppräknings av vad som typiskt sett kan sägas utgöra fast driftställe särskilt nämner "plats för bedrivande av skogsbruk eller jordbruk". Skattemyndigheten har också pekat på att U.H. enligt vad som framkommit i 1988 års självdeklaration bedrivit aktivt skogsbruk till och med den 30 april 1987. Vidare åberopar myndigheten förhandsbeskedet RÅ 1991 not. 228. - U.H. har genmält att han inte har haft något fast driftställe i Sverige. Han åberopar därvid ett förnyat yttrande av Nils Mattsson. Han menar att uthyrd fast egendom i allmänhet inte uppfyller det krav som ställs för att den skall anses som ett fast driftställe för uthyraren. Den inkomst U.H. förvärvat genom skötselavtalet med Stora Skog kan inte anses vara av det slaget att inkomsten kan anses härröra från en "stadigvarande affärsanordning, i vilken företagets verksamhet utövas". U.H. kan inte betecknas som företag i avtalets mening och han kan inte heller själv anses ha utövat någon affärsverksamhet från fastigheterna. Det fasta driftstället skall tjäna en affärsverksamhet och inte vara föremålet för densamma. I RÅ 1991 not. 228 har begreppet fast driftställe i dubbelbeskattningsavtalet varit föremål för bedömning. I det aktuella fallet förelåg ett fast driftställe. Med denna utgångspunkt utvecklades en motivering som i nu aktuella målet saknar relevans. Frågan var om en fastighet vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Belgien kunde ses som en lagertillgång i en rörelse och om innehavet av denna lagertillgång kunde göra att artikel 13 § 1 blev tillämplig vid taxeringen. Vidare befanns det nödvändigt att verksamheten kunde betraktas som rörelse i den mening detta uttryck har i dubbelbeskattningsavtalet. Av motiveringen framgår att begreppet företag skall läsas som "en fysisk eller juridisk person som driver rörelse". Den skattskyldige befanns inte driva rörelse i den mening detta uttryck har i dubbelbeskattningsavtalet. Det är denna del av rättsfallet som nu är intressant. U.H. drev med stöd av nu sagda inte rörelse i Sverige. U.H. åberopar också ett sakkunnigutlåtande av en rättssakkunnig i Belgien, Henri-Robert Depret, som intygar att enligt belgisk rätt är U.H. inte att betrakta som ett företag som bedrivit verksamhet avseende aktuella fastigheter. - Länsrättens bedömning. - I målet är ostridigt att skattskyldighet i och för sig föreligger enligt 53 § 1 mom. a) kommunalskattelagen, att dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Belgien är tillämpligt och att U.H. enligt detta avtal hade sitt hemvist i Belgien vid tidpunkten för avyttringen av fastigheterna. Vidare är det ostridigt att avtalets artikel 13 är tillämplig för att avgöra om U.H. är skattskyldig i Sverige eller ej för den realisationsvinst som uppkom vid avyttringen. - I målet är fråga om den närmare tolkningen av artikel 13 i det belgiska dubbelbeskattningsavtalet. Är § 1 i denna artikel tillämplig får beskattning ske i Sverige medan motsatsen gäller om § 2 skall tillämpas. - Det kan antas att syftet med artikel 13 § 1 i avtalet varit bl.a. att skilja ut de fall där tillgångar - fasta eller lösa - avyttrats i en yrkesmässig verksamhet från de fall där avyttringen skett i en icke yrkesmässig verksamhet. Antagandet kommer till uttryck bl.a. genom att innehav av den avyttrade egendomen uttryckligen benämnes företag. - U.H. har - i motsats till skattemyndigheten - hävdats att han inte kan anses som "företag" i avtalets mening. Länsrätten gör här följande bedömning. - Av artikel 3 § 2 i dubbelbeskattningsavtalet framgår att i avtalet använda uttryck, vilka inte definierats i avtalet, skall tolkas enligt gällande skattelagstiftning i den stat som har att tillämpa avtalet. Detta innebär att uttrycket "företag" skall ges den betydelse det har i gällande svensk

lagstiftning. - Efter utflyttningen till Belgien år 1987 har U.H. överlåtit byggnaderna på fastigheterna till sina barn samt med Stora Skog med tre månaders uppsägning ingått ett skötselavtal av i och för sig omfattande slag. Oavsett detta skulle emellertid U.H:s inkomster - om de taxerats i Sverige - ha upptagits som intäkt av skogsbruk och då redovisats på en s.k. jordbruksbilaga till självdeklarationen. Det får också beaktas att U.H. under en lång följd av år före utflyttningen själv och med egen personal har skött skogsbruket på fastigheterna. Med hänsyn till det nu sagda är avyttringen av fastigheterna år 1989 att se som den sista affärshändelsen i en tidigare bedriven skogsrörelse. Länsrätten bedömer därför att U.H. skall anses som "företag" i den mening som avses i artikel 13 § 1 av dubbelbeskattningsavtalet. - För att vinsten från avyttringen skall kunna beskattas i Sverige fordras också att realisationsvinsten avser bl.a. fast egendom hänförlig till anläggningstillgång i ett "fast driftställe". - U.H. anser härvidlag att "fast driftställe" inte kan anses ha förelegat medan skattemyndigheten hävdar motsatsen. Länsrätten gör här följande bedömning. - Enligt artikel 5 i dubbelbeskattningsavtalet förstås med "fast driftställe" en stadigvarande anordning (une installation fixe d'affaires), i vilken företagets verksamhet helt eller delvis bedrivs. Av § 2 i samma artikel framgår vad uttrycket "fast driftställe" särskilt innefattar. Under f) anges således bl.a. plats för bedrivande av skogsbruk. - OECD:s modellavtal upptar i artikel 5 såsom beskrivning av uttrycket "fast driftställe" ett annorlunda uttryck, nämligen en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Avtalet innehåller också en uppräknad av tänkbara driftställen, dock - till skillnad från det belgiska avtalet - utan exempel avseende skogsbruk. - Dubbelbeskattningsavtalet har således på angivet sätt givits en från modellavtalet avvikande lydelse. Det finns enligt länsrättens mening inte anledning att anta att avvikelserna inte har varit avsedda. Dubbelbeskattningsavtalet bör därför tolkas enligt sin lydelse. Plats för bedrivande av skogsbruk får därvid anses innebära att skogsfastigheten som sådan upptagits som ett "fast driftställe". Anledning att anse - som U.H. gjort gällande - att denna tolkning av artikel 5 § 2 punkten f) skulle strida mot den allmänna i samma artikel § 1 intagna definitionen av uttrycket "fast driftställe" finns inte. Länsrätten anser sålunda att de avyttrade fastigheterna utgjort ett för U.H. "fast driftställe" i dubbelbeskattningsavtalets mening. - Med hänsyn till vad sålunda upptagits och övriga omständigheter - varom tvist inte råder - finner länsrätten att dubbelbeskattningsavtalet inte utgör hinder för beskattning av den på grund av avyttringen uppkomna realisationsvinsten i Sverige. U.H:s talan skall därför inte bifallas. - Länsrätten avslår överklagandet.

U.H. överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten, med upphävande av länsrättens dom och taxeringsnämndens beslut, skulle underlåta att taxera honom för den uppkomna realisationsvinsten. Han åberopade som grund härför att han enligt artikel 13 § 2 i det för målet gällande dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Belgien inte var skattskyldig för realisationsvinsten i Sverige. Han åberopade vidare vad han hade anfört och åberopat i underinstanserna. Därjämte åberopade han i kammarrätten ingivna utlåtanden från Yngve Hallin, f.d. chef för internationella enheten vid finansdepartementets rättsavdelning, och från Josef Bublot, som haft motsvarande befattning i Belgien. Härjämte tillade U.H. i huvudsak följande. Såväl Hallin som Bublot har mycket god kännedom om avsikten med dubbelbeskattningsavtalet eftersom de båda deltagit i de förhandlingar som förts i samband med tillkomsten av avtalet. Enligt Bublot får Sverige inte beskatta realisationsvinst som förvärvats av en person med hemvist i Belgien på grund av försäljning av fastighet (t.ex. skogsfastighet) i annat fall än då sådan egendom är investerad i svenskt fast driftställe, som innehas av ett belgiskt företag. Enligt Bublot krävs härför att företaget sysselsätter personal vid det fasta driftstället, dvs. tjänstemän, arbetare, förmän etc., vilka är bundna av anställnings- eller arbetskontrakt och som bedriver sin verksamhet i Sverige i företagets namn och för dess räkning i enlighet med företagets anvisningar. I förevarande fall menar Bublot att den belgiska lagstiftningen anser att U.H. begränsat sig till god förvaltning av privat egendom och att han inte utövat någon som helst verksamhet av industriell natur eller som utgjorde handel eller jordbruk och att U.H. alltså erhöll inkomst av fastighet. I fråga om

de årliga eller periodiska inkomster som personer med hemvist i Belgien erhåller från skogsfastighet i Sverige tillämpas enligt Bublots artikel 6 i avtalet och dessa inkomster är således skattepliktiga i Sverige såsom inkomst av fastighet där. Hallin har framhållit bl.a. att i det här fallet är fråga om en privatperson i Belgien som inte har annan anknytning till Sverige än att han äger en skogsfastighet där på vilken han själv inte bedriver någon som helst kommersiell rörelseverksamhet och inte heller har bedrivit någon sådan verksamhet i Belgien. Enligt Hallin är fråga om en engångstransaktion i Sverige genom en försäljning av fastigheterna. Såsom framgår av främst vad Bublöt och Hallin sålunda har anfört har länsrätten tolkat tillämpliga bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalet felaktigt. En riktig tolkning ger vid handen att Sverige inte har rätt att beskatta honom för den aktuella realisationsvinsten eftersom han inte bedrivit någon rörelse i Sverige och inte varit att anse som ett företag i Belgien. Redan på den grunden skall hans talan bifallas. Han har inte heller haft något fast driftställe i Sverige. Försäljningen av fastigheterna var enligt de svenska skattebestämmelserna en realisationsvinst, dvs. en inkomst av tillfällig verksamhet och inte en rörelseinkomst på grund av yrkesmässig verksamhet. Han hade för övrigt inte sedan 1980 haft personal anställd eller skött skogsbruket i egen regi.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Sundsvall (1997-03-26, Ekman, Carlsson, Johansson, referent) yttrade: I målet är - såsom länsrätten uttalat - ostridigt att skattskyldighet i och för sig föreligger enligt 53 § 1 mom. första stycket kommunalskattelagen, att dubbelbeskattningsavtalet den 2 juli 1968 (1968:568) mellan Sverige och Belgien är tillämpligt, att U.H. enligt detta avtal hade sitt hemvist i Belgien vid tidpunkten för avyttringen av de ifrågakvarande fastigheterna samt att avtalets artikel 13 är tillämplig för att avgöra om U.H. är skattskyldig i Sverige eller ej för den realisationsvinst som uppkom vid fastighetsavyttringen. - Av artikel 13 § 1 i dubbelbeskattningsavtalet framgår att vinst på grund av avyttring av fastighet, som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i ett fast driftställe, vilket ett företag i en avtalslutande stat innehar i den andra avtalslutande staten, däri inbegripet vinst genom avyttring av sådant fast driftsställe (för sig eller i samband med avyttring av hela företaget), må beskattas i denna andra stat. I artikel 13 § 2 stadgas att vinst på grund av avyttring av all annan än i § 1 avsedd egendom skall beskattas endast i den stat, i vilken säljaren äger hemvist. Det kan antas att avsikten med artikel 13 § 1 i dubbelbeskattningsavtalet varit bl.a. att skilja ut de fall där fasta tillgångar avyttras i en yrkesmässig verksamhet från de fall där avyttring sker i en icke yrkesmässig verksamhet. - Av de särskilda anvisningarna (tillämpningsanvisningarna) till artikel 13 framgår att Sverige inte kan utöva sin beskattningsrätt enligt de interna reglerna (53 § 1 mom. kommunalskattelagen och 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt) om en person med hemvist i Belgien förvärvar en vinst "genom icke yrkesmässig försäljning av fastighet eller rörelse i Sverige" men att skattskyldighet i Sverige inträder om inkomsttagaren har fast driftställe i Sverige och "den sålda egendomen utgöres av anläggnings- eller driftkapital i den från det fasta driftstället bedrivna rörelsen." - Mot bakgrund av det nu sagda kan en beskattning i Sverige av vinsten vid fastighetsförsäljningen enligt dubbelbeskattningsavtalets artikel 13 § 1 ske om U.H. är att hänföra till företag i avtalets mening, dvs. en person som driver rörelse, och om fastigheterna antingen är en tillgång ("anläggnings- eller driftkapital") i ett fast driftställe här eller om de i sig utgör ett fast driftställe (avyttringen av fastigheten skulle då ses som en "avyttring av sådant fast driftställe"). Kravet på fast driftställe måste därvid anses innefatta ett krav på att verksamheten kan betraktas som rörelse i dubbelbeskattningsavtalets mening. Det måste alltså först prövas om U.H:s verksamhet i Sverige avseende fastigheterna kan hänföras till rörelse enligt avtalet. - I målet är upplyst att U.H. inte sedan 1980 bedrivit verksamhet med avseende på fastigheterna i fråga med egen personal eller i övrigt. Han har i stället överlåtit skötseln av fastigheterna, som är obebyggda, till Stora Skog AB genom ett särskilt skötselavtal. Skattemässigt har inkomsterna av fastigheterna vid aktuell tid

behandlats som inkomster i förvärvskällan jordbruksfastighet och U.H. har i enlighet med artikel 6 i dubbelbeskattningsavtalet deklarerat inkomsten av fastigheterna i Sverige. Vad sålunda och i övrigt förekommit i detta avseende i målet kan vid en samlad bedömning inte anses ge tillräckligt stöd för att U.H. vid avyttringen av fastigheterna bedrivit rörelse eller att avyttringen i sig är att se som en sista affärshändelse i en tidigare bedriven rörelse. U.H. är därför inte att betrakta som ett företag i dubbelbeskattningsavtalets mening. Den ifrågavarande fastighetsförsäljningen utlöser följaktligen inte svensk beskattning enligt artikel 13 § 1 i dubbelbeskattningsavtalet. Inte heller har sådana omständigheter påståtts föreligga som kan medföra att U.H. i annat avseende enligt avtalet skall anses som skattskyldig i Sverige för vinsten av fastighetsförsäljningen. Överklagandet skall därför bifallas och U.H. åsätta taxeringar således undanröjas. - Kammarrätten upphäver med ändring av länsrättens dom U.H. åsätta taxeringar.

Riksskatteverket (RSV) överklagade domen hos Regeringsrätten och yrkade att U.H. vid 1990 års taxering skulle beskattas för den realisationsvinst som uppkommit vid avyttringen under år 1989 av skogsfastigheterna Norrvik 8:10 m.fl. i Ludvika kommun. RSV ansåg att U.H. på grund av sin verksamhet med avseende på fastigheterna hade utgjort ett företag i den mening som avsågs i artikel 3 § 1 d i 1965 års dubbelbeskattningsavtal med Belgien (av Regeringsrätten nedan benämnt det belgiska avtalet). Med hänvisning till bl.a. artikel 5 § 1 och § 2 f i samma avtal hävdade RSV vidare att fastigheterna utgjort ett fast driftställe för företaget. Därmed var enligt RSV förutsättningarna för tillämpning av artikel 13 § 1 i avtalet uppfyllda, vilket innebar att realisationsvinsten fick beskattas i Sverige.

Prövningstillstånd meddelades.

U.H. bestred bifall till RSV:s yrkande. Han hävdade att han inte hade bedrivit aktivt skogsbruk sedan det första skötselavtalet träffades år 1980 och att han därför vid tiden för fastighetsförsäljningen inte utgjorde ett företag i det belgiska avtalets mening. Redan på denna grund ansåg han att artikel 13 § 1 i avtalet inte var tillämplig. Vidare gjorde han gällande att företaget, om ett sådant ändå skulle anses föreligga, i vart fall inte hade haft något fast driftställe i Sverige. Enligt hans mening var på grund härav realisationsvinsten undantagen från beskattning i Sverige i enlighet med artikel 13 § 2 i avtalet.

Regeringsrätten (2001-04-25, Swartling, Bækkevold, Nordborg, Ersson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

1. Bakgrunden

U.H. har ägt skogsfastigheterna Norrvik 8:10 m.fl. i Ludvika kommun. I mars 1980 träffade han ett avtal om skötsel av skogarna med Stora Kopparberg (nedan kallat Stora Skog). I samband med att skötselavtalet ingicks träffades också en överenskommelse om att Stora Skog skulle förvärva U.H:s maskinpark och att hans anställda skulle erbjudas ny anställning hos bolaget. Avtalstiden bestämdes till fem år och avtalet skulle förlängas med fem år i taget, om det inte sades upp. U.H. flyttade i november 1987 från Sverige till Belgien. Vid tiden för utflyttningen skänkte han bebyggda delar av skogsfastigheterna till sina barn. Han ingick därefter under våren 1988 ett nytt skötselavtal med Stora Skog med i stort sett samma innehåll som avtalet från år 1980.

Genom köpekontrakt den 17 februari 1989 avyttrade han de i målet aktuella skogsfastigheterna.

På grund av avyttringen beslutade taxeringsnämnden vid 1990 års taxering att beskatta U.H. för en realisationsvinst om 23 024 020 kr. Länsrätten fann att det belgiska avtalet var tillämpligt men inte utgjorde hinder för beskattning av realisationsvinsten och avslog U.H:s överklagande av taxeringsnämndens beslut. Kammarrätten har däremot funnit att U.H. inte varit att betrakta som

ett företag i det belgiska avtalets mening och att fastighetsförsäljningen därför inte skall utlösa beskattning i Sverige.

2. Tillämpliga regler i det belgiska avtalet

I artikel 13 § 1 i det belgiska avtalet föreskrivs, såvitt är av intresse i målet, att vinst på grund av avyttring av en fastighet, som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i ett fast driftställe som ett företag i en avtalsslutande stat innehar i den andra avtalsslutande staten, däri inbegripet vinst genom avyttring av ett sådant driftställe, får beskattas i denna andra stat. Vinst på grund av avyttring av all annan egendom än sådan som avses i § 1 skall enligt § 2 i samma artikel beskattas endast i den stat där säljaren har hemvist.

Uttrycket "företag i en avtalsslutande stat" åsyftar enligt artikel 3 § 1 d ett företag som drivs av en person med hemvist i en avtalsslutande stat.

Uttrycket "fast driftställe" är definierat i artikel 5. Med uttrycket avses enligt § 1 en stadigvarande affärsanordning, i vilken företagets verksamhet helt eller delvis utövas. Enligt § 2 innefattar uttrycket särskilt, förutom plats för företagsledning, filial och andra anordningar som anges i punkterna a-e, gruva eller stenbrott samt varje annan plats för utnyttjandet av naturtillgångar eller för bedrivandet av skogsbruk eller jordbruk (punkten f).

3. Skötselavtalen

De skötselavtal som U.H. träffade med Stora Skog åren 1980 och 1988 är i stort sett likalydande. Enligt det senare avtalet åtog sig Stora Skog "att föreslå, utföra, leda och övervaka skötseln av och avverkningarna på ägarens hela skogsinnehav". Vidare skulle skogsvårdsåtgärder och andra förekommande åtgärder föreslås och verkställas av Stora Skog, som även kunde biträda med rådgivning och utredningar i skattefrågor, fastighetsfrågor och liknande. Avverkning skulle ske i enlighet med en mellan parterna överenskommen plan. Samråd skulle ske i frågor om apteringsgränser och avverkning i ägarens egen regi av energiråvaror för egen förbrukning. Stora Skog hade skyldighet och rätt att köpa de från avverkningarna fallande virkessortimenten som förbrukades vid egna industrier. Specialsortiment skulle tas ut och försäljas enligt särskild överenskommelse från fall till fall. Stora Skog skulle betala marknadspris för virket och U.H. skulle hållas underrättad om prissättningen på förekommande arbeten. Alternativt hade U.H. rätt att få fast pris offererat på drivningskostnaderna. Stora Skog kunde också årsvis offerera ett fast rotvärde för planerad avverkning. U.H. skulle till Stora Skog betala ersättning för direkta och indirekta kostnader, fördelade kostnader - omfattande bl.a. personalutrymmen, arbetartransporter och redskap - samt löneomkostnader, förvaltningskostnader och investeringskostnader.

4. Frågor i målet

I målet har rätt olika uppfattningar om var U.H. vid tiden för fastighetsförsäljningen skall anses ha varit bosatt enligt interna svenska skatteregler. Det är emellertid ostridigt att omständigheterna varit sådana att han enligt det belgiska avtalet skall anses ha haft hemvist i Belgien vid nämnda tidpunkt. Avtalets regler om fördelning av beskattningsrätt m.m. är därmed tillämpliga.

Enligt interna regler är U.H., oavsett var han enligt dessa regler skall anses ha varit bosatt, skattskyldig i Sverige för den realisationsvinst som uppkom vid fastighetsförsäljningen. Huvudfrågan i målet är om bestämmelserna i artikel 13 § 1 i det belgiska avtalet tillåter att vinsten beskattas här eller om vinsten enligt § 2 i samma artikel skall undantas från beskattning i Sverige. Artikel 13 § 1 förutsätter för sin tillämplighet att U.H. vid tiden för fastighetsförsäljningen var att betrakta som ett företag i Belgien enligt artikel 3 § 1 d och att fastigheterna utgjorde eller ingick i ett fast driftställe som företaget enligt definitionen i artikel 5 hade i Sverige.

5. Regeringsrättens bedömning

Av det nyss sagda framgår att utgången i målet är beroende av om artikel 13 § 1 i det belgiska avtalet är tillämplig eller inte. För att paragrafen skall vara tillämplig fordras att två huvudrekvisit är uppfyllda. För det första skall U.H., som enligt det föregående haft hemvist i Belgien vid försäljningstillfället, också vara att betrakta som ett företag i den staten vid samma tillfälle. För det andra skall fastigheterna ha ingått i eller ha utgjort ett fast driftställe som detta företag haft i Sverige.

För att U.H. skall betraktas som ett företag i Belgien i avtalets mening fordras, förutom att han hade hemvist där, att han bedrev verksamhet av det slag som konstituerar ett "företag". Det fordras däremot inte att verksamheten till någon del var lokaliserad till Belgien. Begreppet företag, som inte som sådant är definierat i avtalet, får anses omfatta varje fortlöpande kommersiell verksamhet som kan hänföras till rörelse (jfr RÅ 1991 not. 228). Det bör framhållas att det i detta sammanhang är fråga om ett relativt omfattande rörelsebegrepp. Inte bara verksamhet som faller under avtalets regler för beskattning av rörelseinkomst (artikel 7) utan också bl.a. ett sådant utnyttjande och brukande av en fastighet - inbegripet skogsbruk - som skall behandlas enligt reglerna för fastighetsinkomst (artikel 6) kan konstituera ett företag i avtalets mening (jfr artikel 7 § 7).

När det gäller begreppet fast driftställe finns den övergripande bestämmelsen i artikel 5 § 1 i det belgiska avtalet. Bestämmelsen är hämtad från motsvarande reglering i OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet. OECD har offentliggjort modellavtalet på organisationens två officiella språk, engelska och franska. Den svenska texten i det belgiska avtalet är i denna del en översättning av den franskspråkiga versionen av modellavtalet, vilket återspeglas i användningen av uttrycket "stadigvarande affärsanordning" i artikel 5 § 1. I svenska dubbelbeskattningsavtal läggs annars oftast den engelskspråkiga versionen av modellavtalet till grund för framtagande av den svenska texten, vilket medför att uttrycket "stadigvarande plats för affärsverksamhet" används i stället för "stadigvarande affärsanordning". Trots att således den svenska texten i det belgiska avtalet på bl.a. denna punkt avviker något från ordalydelsen i flertalet övriga dubbelbeskattningsavtal får innehållet anses i sak stämma överens med motsvarande bestämmelse i dessa andra dubbelbeskattningsavtal.

Det står klart att enbart ägandet och förvaltningen av en fastighet inte behöver konstituera ett fast driftställe i avtalets mening. För att en fastighet skall anses som fast driftställe för ägaren fordras till en början att denne på grund av sin verksamhet är att betrakta som ett företag i nyss angiven mening. Vidare fordras att verksamheten i detta företag till någon del har en sådan anknytning till fastigheten som i artikel 5 § 1 i det belgiska avtalet beskrivs med den övergripande termen "stadigvarande affärsanordning" ("stadigvarande plats för affärsverksamhet" i andra avtal) och som i artikel 5 § 2 ytterligare preciseras genom olika exempel. Vad särskilt beträffar företag som bedriver skogsbruk får artikel 5 § 2 f anses innebära att ett företag som bedriver sådan verksamhet på en viss skogsfastighet skall anses ha fast driftställe på fastigheten oberoende av om företaget på den fastigheten har någon av de anordningar (plats för företagsledning, filial, kontor m.m.) som nämns i den föregående exemplifieringen i samma paragraf (jfr punkt 4 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal, Model Tax Convention on Income and on Capital, September 1992, condensed version).

U.H. har ägt ett antal skogsfastigheter i Sverige. Av det redan sagda följer att detta förhållande inte är tillräckligt för att han skall anses som ett företag eller för att fastigheterna skall utgöra fast driftställe för honom. Avgörande för dessa båda frågor är vilken verksamhet som han skall anses ha bedrivit. Detta får bedömas med ledning i första hand av de skötselavtal som han träffat med Stora Skog.

Av avtalen framgår att alla väsentliga åtgärder i fråga om handhavandet av skogsfastigheterna har varit beroende av U.H:s godkännande. Genom att han ersatt Stora Skog för dess kostnader och bolaget köpt den avverkade skogen av honom till marknadspris har han erhållit avkastningen på skogsbruket och stått risken för förluster på verksamheten. Stora Skog har haft hand om det praktiska arbetet med skogen vilket sköts av bolagets anställda och med bolagets maskiner. Genom att Stora Skog fått i princip endast kostnadstäckning för det utförda arbetet och köpt den avverkade skogen för marknadspris har bolaget visserligen garanterats tillgång till skogsråvara men den eventuella vinst som bolaget erhållit synes helt eller i allt väsentligt ha kommit från dess verksamhet i nästa led och inte från skogsbruket.

Mot bakgrund av vad som sagts i det föregående om U.H:s inflytande och ekonomiska engagemang i verksamheten får avtalens innebörd i själva verket anses vara att han bedrivit skogsbruket vidare även efter det att avtalen ingicks. Den omständigheten att han därvid tagit hjälp av Stora Skog medför inte att skogsbruket skall anses ha tagits över av bolaget. Av utredningen i målet framgår inte annat än att avtalen följts och tillämpats i enlighet med vad som överenskommit i dem.

Regeringsrättens slutsats är att den verksamhet som U.H. enligt avtalen har bedrivit haft en sådan karaktär och omfattning att han även efter ingåendet av skötselavtalen skall anses ha bedrivit skogsbruk på de aktuella fastigheterna. Av detta följer att han vid tiden för fastighetsförsäljningen var att betrakta som ett företag i Belgien i det belgiska avtalets mening och att fastigheterna utgjorde fast driftställe i Sverige för detta företag. Bestämmelserna i artikel 13 § 1 i avtalet tillåter därmed att realisationsvinsten vid fastighetsförsäljningen beskattas i Sverige. RSV:s överklagande skall därför bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och fastställer det slut som länsrättens dom innehåller.

Regeringsrådet Schäder var skiljaktig och anförde: Enbart ägandet och förvaltningen av en fastighet behöver inte konstituera ett företag med ett fast driftställe i avtalets mening. Ett sådant bör anses föreligga endast om de åtgärder fastighetsägaren vidtar med avseende på fastigheten går längre än vad en ansvarsfull ägare kan förväntas vidta för att förvalta sin egendom eller ta till vara sin rätt. - Av avtalen framgår att Stora Skog åtagit sig att föreslå, utföra, leda och övervaka skötseln av och avverkningarna på skogsfastigheterna Norrvik 8:10 m.fl. U.H. har själv uppgett att han sedan avtalen ingåtts hade kontakt med en företrädare för Stora Skog ca två gånger om året för att diskutera igenom vilka åtgärder som skulle vidtas på fastigheterna. I målet har inte framkommit något som motsäger dessa uppgifter och de skall därför läggas till grund för Regeringsrättens bedömning. - En befattning med driften på fastigheterna som endast innebär att ägaren ca två gånger om året diskuterar igenom förestående åtgärder med den som förvaltar fastigheterna, kan inte anses mer omfattande än vad som förväntas av en ansvarsfull ägare. Detta gäller oavsett hur storleken på förvaltarens ersättning beräknas. U.H. bör vid detta förhållande inte betraktas som ett företag i det belgiska avtalets mening och fastighetsförsäljningen skall därför inte utlösa svensk beskattning. - Jag vill därför fastställa kammarrättens domslut.

Föredraget 2001-01-24, föredragande Hallbäck, målnummer 3251-1997

Sökord: Dubbelbeskattning; Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet; Realisationsvinstbeskattning

Litteratur: prop. 1967:132 s. 82; prop. 1989/90:33 s. 42 ff; prop. 1990/91:173 s. 39 ff; Handledning för internationell beskattning, RSV, 1998, s. 364 ff;

Model Tax Convention on Income and on Capital, Sept. 1992; Arvid A. Skaar, Permanent Establishment, Erosion of a Tax Treaty Principle, 1991; Mattias Dahlberg, Fast driftställe - ett begrepp på drift?, Skattenytt 1993 s. 712 ff.
