

Udskriftsdato: lørdag den 13. juni 2026

AFG nr 9410 af 24/04/2018 (Gældende)

Fast driftssted - byggeplads - 12-månedersfrist, jf. dobbeltskatningsoverenskomst

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 17-1810618

Fast driftssted - byggeplads - 12-månedersfrist, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomst

Spørger ønskede Skatterådets stillingtagen til, om aktiviteterne i Danmark ville udgøre et fast driftssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, sammenholdt med artikel 5, stk. 3 i den dansk-østrigske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Skatterådet tiltrådte, at spørgers aktiviteter, ville udgøre et fast driftssted i Danmark, efter artikel 5, stk. 3, da arbejdets omfang oversteg 12 måneder.

Spørger har i perioden april-august 2017 udført arbejde for kunden. Byggepladsen blev herefter forladt af spørger. Spørger skal i perioden juni-august 2018 udføre nyt arbejde for ordregiveren. Alt arbejde blev, og skal udføres i kundens sommerpause.

Det var oplyst, at kunden, fra start havde besluttet, at en del af forbedringerne skulle udføres som led i kontrakten for arbejdet i 2017, og at en anden del udføres i 2018. Alle forbedringer kunne udføres i en kort periode, men ikke indenfor én sommerpause, pga. driftsmæssige begrundelser.

Driftsmæssige afbrydelser skal medtages i beregningen af byggepladsens levetid, jf. OECD's kommentarer til art. 5, stk. 3, hvilket medfører, at 12-månedersfristen løber fra byggearbejdets start ved udførelsen af byggearbejdet i 2017. Hermed får spørger et fast driftssted i Danmark.

Skatterådsmøde 24. april 2018 - SKM2018. 216. SR

Afgørelsen er af hensyn til tavshedspligten offentliggjort i en forkortet og dermed redigeret form.

Spørgsmål

1. Udgør spørgers aktiviteter et fast driftssted ifølge selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, sammenholdt med artikel 5, stk. 3, i den dansk-østrigske dobbeltbeskatningsoverenskomst?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgeren er en østrigsk virksomhed. Selskabet er momsregistreret i Danmark. Selskabet planlægger, bygger og fremstiller scener m.v., til teater, opera- og skuespilhuse. I 2017 indgik spørgeren en aftale med en kunde. Kontrakten indeholder levering af varer og montering på scenen hos kunden. Hele leverancen kan betragtes som en renovering af den eksisterende scene.

Ifølge arbejdstidsplanen blev arbejdet på stedet udført mellem april og august 2017. Leverancen blev afsluttet i august 2017. Hele ombygnings- og renoveringsarbejdet blev udført i kundens sommerpause. Alle medarbejderne og alt udstyr har forladt byggepladsen, som blev opgivet august 2017.

Spørgeren er ved at indgå en ny aftale (kontrakt nr. 2) med kunden.

Arbejdet skal udføres i 2018 mellem juni og august. Der blev ikke truffet en rammeaftale eller lignende i forvejen.

Alle leverancer, som blev udført i 2017, kan bruges uden yderligere arbejde. Alle ydelser omfattet af kontrakt nr. 1 kan bruges isoleret og uden ydelserne omfattet af den planlagte kontrakt nr. 2.

Enkelte ydelser omfattet af kontrakt nr. 2 giver kun mening, hvis ydelserne nævnt i kontrakt 1 er udført. Man kan sige, at enkelte ydelser i kontrakt nr. 1 er teknisk set en forudsætning for, at yderligere ombygningsarbejde kan udføres.

Ydelserne nævnt i kontrakt nr. 2 kunne udføres af andre leverandører. Ydelserne i kontrakt nr. 2 er ikke nødvendige for at opretholde hele kundens drift. Da kontrakt nr. 1 blev indgået, var det ikke sikkert, at de yderligere ydelser eller ombygningsarbejde ønskedes udført. Der vil som led i kontrakt nr. 2 blive udført enkelte opgraderinger som er relateret til den allerede installerede teknik, men hovedopgaven vil være et styringssystem til scenevognssystemet.

Alle tekniske ombygninger og renoveringer kan kun foregå indenfor sommerpausen.

Der er ved anmodningens indsendelse slutfregnet for kontrakt nr. 1 og gennemført en afleveringsforretning i efteråret 2017.

Selve tilbuddet vedrørende kontrakt nr. 2 er ikke færdigt endnu, da omfanget p.t. er under drøftelse.

Det er oplyst, at ordregiveren fra start har besluttet, at en del af forbedringerne udføres som led i kontrakt nr. 1 og en anden del i kontrakt nr. 2. Alle forbedringer kan udføres i en kort periode, men ikke indenfor en sommerpause.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det følger af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, at udenlandske selskaber og foreninger m.v. som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, er begrænset skattepligtige i Danmark, når der udøves erhverv gennem et fast driftssted her i landet.

Begrebet fast driftssted bruges både i forbindelse med dobbeltbeskatningsoverenskomster og i interne danske regler. Med ganske få undtagelser (bygge- og anlægsvirksomhed) fortolkes de interne fast driftssteds regler i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst.

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., udgør et byggearbejde et fast driftssted fra den første dag. I forhold til et udenlandsk foretagende fortolkes reglen således, at fast driftssted først foreligger, når varighedskravet i den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst er opfyldt.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Østrig indeholder en definition af fast driftssted for så vidt angår byggearbejder, som indholdsmæssigt er identisk med OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 3.

Det følger af artikel 5, stk. 3 i OECD modeloverenskomsten, at et bygningsarbejde i sig selv kun giver fast driftssted, hvis det opretholdes i mere end 12 måneder. Danmark er derfor efter den dansk-østrigske dobbeltbeskatningsoverenskomsts kildeland afskåret fra at beskatte spørger, medmindre entreprisen har varet mere end 12 måneder.

Bygningsarbejde omfatter ifølge kommentaren til OECD modeloverenskomstens pkt. 17 ikke blot opførelse af bygninger, men også renovering (der indbefatter mere end den blotte vedligeholdelse) af bygninger. Det udførte arbejde findes derfor at være bygningsarbejde i OECD modeloverenskomstens forstand.

Af kommentaren til OECD modeloverenskomstens pkt. 18 fremgår, at 12-månedesreglen skal anvendes på hvert enkelt byggeri eller arbejde, og at der ikke skal tages hensyn til den forudgående tid, som en entreprenør har brugt på andre byggerier eller arbejder, som er uden forbindelse med det byggeri, som aktuelt er til vurdering.

Det fremgår endvidere, at et bygningsarbejde skal betragtes som en enhed, selvom der foreligger flere kontrakter, hvis byggeriet kommercielt og geografisk udgør et sammenhængende hele.

Det er spørgerens opfattelse, at begge projekter må anses som to forskellige og indbyrdes uafhængige montagearbejder, og at perioden imellem projekt 1 og projekt 2 derfor ikke skal medregnes, når det skal vurderes, om spørger får et fast driftssted i Danmark.

Der skal lægges vægt på, at monteringsarbejde i projekt 1 og projekt 2 ikke hænger direkte sammen, men kan bruges hver for sig og uafhængigt af hinanden.

Selvom man ville betragte begge projekter som et fælles projekt, skal mellemprioriteten på et år ikke medregnes i 12-månedersfristen.

Dette mellemrum kan ikke betragtes som en midlertidig afbrydelse, da spørgeren har forladt byggepladsen og slutfregnet projekt nr. 1. Først efter afslutningen af projekt nr. 1 blev der forhandlet vilkår for et nyt projekt nr. 2. Kontraktvilkårene for det andet projekt vil komme til at afvige fra kontrakt nr. 1. De to enkeltstående projekter blev ikke kunstigt opdelt i to. Afgørelsen for udførelsen af yderligere ydelser omfattet af kontrakt nr. 2 blev først truffet efter afslutningen af kontrakt nr. 1. Spørgeren har derfor ikke afbrudt sit arbejde hos kunden, men afsluttet arbejdet endeligt i August 2017. Byggepladsen blev ikke opretholdt derefter.

Denne betragtning kan understreges med et andet eksempel. Når et hotel overvejer at få alle vandrørledninger renoveret og først efter denne renovering beslutter sig for at etablere nye badeværelsesinteriører, så kan man ikke betragte rørledningsrenovering og modernisering af badeværelser som et enkelt projekt, selvom begge arbejder udføres på det samme sted.

Selvom hotelejer ville være klar over, at der skal følge en modernisering af badeværelserne, og at modernisering af vandrørssystemet skulle udføres inden modernisering medfører det ikke per se, at det er et fælles projekt. Ellers ville entreprenøren, som har udført moderniseringsarbejdet ikke være i stand til at udføre yderligere arbejde på hotellet, uden at alle leverancer sammenregnes og udgør et fast driftssted. At antage et fast driftssted i denne situation kun ville accepteres, hvis begge leverancer blev planlagt på det samme tidspunkt og aftalen blev kunstigt opdelt i to forskellige aftaler, hvis udførelse strækker sig over mere end 12 måneder inklusive midlertidige afbrydelser.

Hvis man betragter denne mellemprioritet som en midlertidig afbrydelse, kan denne periode alligevel ikke medregnes i 12-månedersfristen.

Ifølge SKATs administrative praksis skal ikke enhver afbrydelse medregnes (TfS 1999.409 LR) Også skatterådet har ifølge Anders Nørgård et mere nuanceret syn på sagen (SKM. 2012.566SR). Som udgangspunkt må også standsninger, som kan tilregnes parterne selv, skulle medregnes. Visse undtagelser må dog gøres. I teorien opstilles en sondring mellem driftsmæssige og ikke driftsmæssige standsninger, hvor kun driftsmæssige standsninger af kort varighed skal medregnes.

Hvis man antager, at de to projekter skulle udføres under en kontrakt, ville hele varigheden udgøre 6 måneder. Hvis man nu endvidere antager, at afbrydelsen skyldes, at arbejdet kun kan udføres, når kunden holder sommerferie, så skyldes afbrydelsen operationelle årsager, som kan tilregnes parterne. Isoleret betraget er en afbrydelse af 10 måneder ikke kort. Denne afbrydelses længde fører dertil, at også denne skal anses som en opgivelse af projektet, så at der ville begynde en ny periode, hvis arbejdet starter i juni 2018.

Spørgeren betragter de to kontrakter som to enkelte projekter, som vurderes hver for sig i forhold til 12-månedersfristen. Alternativt betragtes mellempriode som en afbrydelse, som ikke skal medregnes i 12-månedersfristen.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørgerens aktiviteter ikke udgør et fast driftssted ifølge selskabsskattelovens § 2 stk. 1 litra a, sammenholdt med artikel 5 stk. 3 i den dansk-østrigske dobbeltbeskatningsaftale.

Begrundelse

Efter selskabsskattelovens § 1 er der skattepligt for selskaber og foreninger, der er hjemmehørende her i landet.

Endvidere er der skattepligt for udenlandske selskaber og foreningers faste driftssteder i Danmark. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted i eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

I samme bestemmelse, er det anført, at bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag.

Skattepligten i medfør af blandt andet § 2, stk. 1, litra a omfatter alene indtægter fra de dér nævnte indkomstkilder, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 3, 1. pkt.

Da Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Østrig, skal denne benyttes til at bestemme, hvorvidt der er fast driftssted eller ej.

Begrebet ”fast driftssted” er for så vidt angår nærværende anmodning om bindende svar, defineret nærmere i artikel 5, i den dansk-østrigske dobbeltbeskatningsoverenskomst (herefter ”dobbeltbeskatningsoverenskomsten”).

Udtrykket ”fast driftssted” skal som udgangspunkt forstås som et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5, stk. 1.

Efter artikel 5, stk. 3, skal udtrykket ”fast driftssted” også omfatte en byggeplads eller et anlægs- eller monteringsarbejde, hvis det varer mere end 12 måneder.

Retskildemæssigt, kan kommentarerne til OECDs modeloverenskomst benyttes af forvaltningen, i det omfang der er tale om egentlige fortolkningsbidrag, til udfyldelse af dobbeltbeskatningsoverenskomstens enkelte udtryk, jf. Den juridiske vejledning, 2018-1, afsnit C. F. 8.2.1.

I OECDs kommentarer til modeloverenskomsten 2017, artikel 5, stk. 3, er angivet, at udtrykket ”monteringsarbejde” ikke er begrænset til installation relateret til byggearbejde, men også kan omfatte installation af nyt udstyr i en eksisterende bygning, jf. pkt. 50.

Endvidere er anført, at 12-måneders-prøven gælder for hvert enkelt projekt. Et byggeprojekt skal betragtes som én enhed, selvom den er baseret på flere kontrakter, forudsat at den udgør en sammenhængende hele, kommercielt og geografisk, jf. pkt. 51.

12-månedersgrænsen har givet anledning til misbrug. Det har undertiden vist sig, at virksomheder i forbindelse med deres aktivitet deler deres kontrakter i flere dele, som hver er mindre end 12 måneder, til

flere forskellige selskaber, ultimativt ejet af den samme gruppe. Sådanne omstændigheder vil blive anset som misbrug, jf. pkt. 52.

Med henblik på at fastslå, om aktiviteterne er sammenhængende, jf. pkt. 52, skal omstændighederne tages i betragtning, i det konkrete tilfælde.

Omstændigheder, der kan være relevante, kan være, om kontrakterne vedrørende de forskellige aktiviteter er indgået mellem de samme parter, om afslutning af yderligere aftaler med den samme part er en logisk følge af tidligere indgåede kontrakter, om ydelserne ville være omfattet af en enkelt kontrakt, hvis der ikke tages hensyn til skatteplanlægning, om ydelserne er identiske eller sammenlignelige, om de samme medarbejdere udfører aktiviteterne under forskellige kontrakter, jf. pkt. 53.

En byggeplads eksisterer fra den dag, hvor entreprenøren starter sit arbejde, og den ophører, generelt, først med at eksistere, når arbejdet er fuldført eller byggepladsen er forladt. Midlertidige afbrydelser bør ikke indebære, at byggepladsen ophører med at eksistere. Sæsonmæssige eller andre midlertidige afbrydelser skal medtages i beregningen af byggepladsens levetid, jf. pkt. 54-55.

Ved "sæsonmæssige afbrydelser" menes der fx dårligt vejr, og ved "midlertidige afbrydelser" menes der fx arbejdsmæssige vanskeligheder eller varemangel, jf. pkt. 55.

Det er af repræsentanten oplyst, at ordregiveren har besluttet, at en del af forbedringerne udføres som led i kontrakt nr. 1 (2017) af hensyn til kundens drift, og en anden del i kontrakt nr. 2 (2018). Alle forbedringer kan udføres indenfor en kort periode, men ikke indenfor en enkelt sommerpause.

Det er SKATs opfattelse, at arbejdspladsen er omfattet af definitionen af en byggeplads og at der foretages byggearbejde, jf. OECD's kommentarer til art. 5, stk. 3, da der er tale om en byggeplads, hvor der renoveres og installeres ny teknik, hos ordregiveren.

Det afgørende, for nærværende anmodning om bindende svar er, om der er sket en opdeling af kontrakterne (kontrakt nr. 1 og kontrakt nr. 2), og om 12-månedersfristen i art. 5, stk. 3, i den dansk-østrigske dobbeltbeskatningsoverenskomst er overholdt eller ej.

Som det er anført ovenfor, er det oplyst, at ordregiveren af hensyn til dennes drift, har besluttet, at en del af forbedringerne udføres i 2017 (kontrakt nr. 1) og anden del i 2018 (kontrakt nr. 2).

SKAT lægger til grund, at ordregiver allerede i 2017 har truffet beslutning om, at hele arbejdet skal udføres, men at opdeling af arbejdet var nødvendigt, da det kun kan udføres i kundens sommerpause. Hele projektet er dermed besluttet gennemført fra starten, men opdelt i to, da projektet er for omfattende til at kunne nås på én gang, pga. driftsmæssige begrundelser.

Dette medfører efter SKATs opfattelse, at der er tale om en afbrydelse, der kan karakteriseres som værende en driftsmæssig afbrydelse ("sæsonmæssige afbrydelser"), da det har været parterne bekendt, at det fulde arbejde ikke kunne udføres i én sommerpause.

Det følger af OECD's kommentarer til artikel 5, stk. 3, at driftsmæssige afbrydelser skal medtages i beregningen af byggepladsens levetid, jf. pkt. 54-55.

SKAT anser herefter ikke de to kontrakter (kontrakt nr. 1 og kontrakt nr. 2), som værende to separate projekter, der medfører at kontrakterne underkastes hver deres 12-månedersfrist, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 5, stk. 3. Dette, uanset om byggepladsen forlades helt af spørger i en periode på ca. et år, før tilbagevenden til byggepladsen.

Kontrakt nr. 1 og kontrakt. nr. 2 skal efter SKATs opfattelse anses for at udgøre ét byggeplads, hvor 12-månedersfristen løber fra byggearbejdets start ved udførelse af kontrakt nr. 1.

Dette medfører, at spørger har fast driftssted efter den dansk-østrigske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 5, stk. 3.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Selskabsskatteloven

(...)

§ 2. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger mv. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

1. udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 6. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her. Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties. Skattepligten omfatter desuden bortforpagtning af en sådan virksomhed. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag. (...)

2. (...)

(...)

Stk. 2. Indkomst i et fast driftssted her i landet opgøres som den indkomst, som driftsstedet kunne have opnået, herunder ved dets interne transaktioner med andre dele af det foretagende, som driftsstedet er en del af, hvis det havde været et særskilt og uafhængigt foretagende, der var beskæftiget med samme eller lignende virksomhed under samme eller lignende vilkår, under hensyn til de funktioner, der udføres, de aktiver, der anvendes, og de risici, der påtages af det pågældende foretagende gennem driftsstedet. Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, hvor det pågældende foretagende er hjemmehørende, og denne overenskomsts artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke er formuleret i overensstemmelse med 1. pkt., opgøres indkomsten i driftsstedet dog i overensstemmelse med den pågældende artikel.

(...)

Bekendtgørelse 2008-04-30 nr. 3 af overenskomst af 25. maj 2007 mellem Kongeriget Danmark og Republikken Østrig vedrørende skatter af indkomst og formue

(...)

Artikel 5

Fast driftssted

1. I denne overenskomst betyder udtrykket »fast driftssted« et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves.

2. Udtrykket »fast driftssted« omfatter navnlig:

1. et sted hvorfra et foretagende ledes;
2. en filial;
3. et kontor;
4. en fabrik;
5. et værksted; og
6. en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes

3. En byggeplads eller et anlægs- eller monteringsarbejde udgør kun et fast driftssted, hvis det varer mere end 12 måneder.

(...)

Praksis

Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C. F. 8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten

(...)

Modeloverenskomstens retskildeværdi

Modeloverenskomsten og dens kommentarer er ikke gennemført i national ret og er derfor ikke folkeretligt bindende. Der er, som navnet siger, tale om en model.

Modeloverenskomsten og dens kommentarer er tilvejebragt gennem et internationalt administrativt samarbejde mellem OECD's medlemslande. Kommentarerne er udtryk for landenes fælles opfattelse. OECD anbefaler, at landene tager udgangspunkt i kommentarerne, når de anvender og fortolker deres DBO'er. Se punkt 3 i indledningen til kommentarerne i modeloverenskomsten

(...)

Kommentaren har kun bindende virkning for forvaltningen, herunder den kompetente myndighed, i det omfang der er tale om egentlige fortolkningsbidrag til udfyldelse af DBO-tekstens enkelte udtryk. Kommentarer, som kun indeholder anbefalinger af processuel karakter, eller som diskuterer overenskomstens indhold ud fra forudsætninger, der findes i landenes interne ret, har ikke direkte bindende virkning efter dansk ret.

(...)

Kommentarer til OECD's modeloverenskomst 2017

(...)

Commentary on article 5

(...)

50. The term “building site or construction or installation project” includes not only the construction of buildings but also the construction of roads, bridges or canals, the renovation (involving more than mere maintenance or redecoration) of buildings, roads, bridges or canals, the laying of pipe-lines and excavating and dredging. Additionally, the term “installation project” is not restricted to an installation related to a construction project; it also includes the installation of new equipment, such as a complex machine, in an existing building or outdoors. On-site planning and supervision of the erection of a building are covered by paragraph 3. States wishing to modify the text of the paragraph to provide expressly for that result are free to do so in their bilateral conventions.

51. The twelve-month test applies to each individual site or project. In determining how long the site or project has existed, no account should be taken of the time previously spent by the contractor concerned on other sites or projects which are totally unconnected with it. A building site should be regarded as a single unit, even if it is based on several contracts, provided that it forms a coherent whole commercially and geographically. Subject to this proviso, a building site forms a single unit even if the orders have been placed by several persons (e.g. for a row of houses).

52. The twelve-month threshold has given rise to abuses; it has sometimes been found that enterprises (mainly contractors or subcontractors working on the continental shelf or engaged in activities connected with the exploration and exploitation of the continental shelf) divided their contracts up into several parts, each covering a period of less than twelve months and attributed to a different company which was, however, owned by the same group. Apart from the fact that such abuses may, depending on the circumstances, fall under the application of legislative or judicial anti-avoidance rules, these abuses could also be addressed through the application of the anti-abuse rule of paragraph 9 of Article 29, as shown by example J in paragraph 182 of the Commentary on Article 29. Some States may nevertheless wish to deal expressly with such abuses. Moreover, States that do not include paragraph 9 of Article 29 in their treaties should include an additional provision to address contract splitting. Such a provision could, for example, be drafted along the following lines:

For the sole purpose of determining whether the twelve-month period referred to in paragraph 3 has been exceeded,

1. where an enterprise of a Contracting State carries on activities in the other Contracting State at a place that constitutes a building site or construction or installation project and these activities are carried on during one or more periods of time that, in the aggregate, exceed 30 days without exceeding twelve months, and
2. connected activities are carried on at the same building site or construction or installation project during different periods of time, each exceeding 30 days, by one or more enterprises closely related to the first-mentioned enterprise, these different periods of time shall be added to the period of time during which the first-mentioned enterprise has carried on activities at that building site or construction or installation project.

(...)

53. For the purposes of the alternative provision found in paragraph 52, the determination of whether activities are connected will depend on the facts and circumstances of each case. Factors that may especially be relevant for that purpose include:

- whether the contracts covering the different activities were concluded with the same person or related persons;
- whether the conclusion of additional contracts with a person is a logical consequence of a previous contract concluded with that person or related persons;

- whether the activities would have been covered by a single contract absent tax planning considerations;
- whether the nature of the work involved under the different contracts is the same or similar;
- whether the same employees are performing the activities under the different contracts.

54. A site exists from the date on which the contractor begins his work, including any preparatory work, in the country where the construction is to be established, e.g. if he installs a planning office for the construction. If an enterprise (general contractor) which has undertaken the performance of a comprehensive project subcontracts all or parts of such a project to other enterprises (subcontractors), the period spent by a subcontractor working on the building site must be considered as being time spent by the general contractor on the building project for purposes of determining whether a permanent establishment exists for the general contractor. In that case, the site should be considered to be at the disposal of the general contractor during the time spent on that site by any subcontractor where circumstances indicate that, during that time, the general contractor clearly has the construction site at its disposal by reason of factors such as the fact that he has legal possession of the site, controls access to and use of the site and has overall responsibility for what happens at that location during that period. The subcontractor himself has a permanent establishment at the site if his activities there last more than twelve months.

55. In general, a construction site continues to exist until the work is completed or permanently abandoned. The period during which the building or its facilities are being tested by the contractor or subcontractor should therefore generally be included in the period during which the construction site exists. In practice, the delivery of the building or facilities to the client will usually represent the end of the period of work, provided that the contractor and subcontractors no longer work on the site after its delivery for the purposes of completing its construction. A site should not be regarded as ceasing to exist when work is temporarily discontinued. Seasonal or other temporary interruptions should be included in determining the life of a site. Seasonal interruptions include interruptions due to bad weather. Temporary interruption could be caused, for example, by shortage of material or labour difficulties. Thus, for example, if a contractor started work on a road on 1 May, stopped on 1 November because of bad weather conditions or a lack of materials but resumed work on 1 February the following year, completing the road on 1 June, his construction project should be regarded as a permanent establishment because thirteen months elapsed between the date he first commenced work (1 May) and the date he finally finished (1 June of the following year). Work that is undertaken on a site after the construction work has been completed pursuant to a guarantee that requires an enterprise to make repairs would normally not be included in the original construction period. Depending on the circumstances, however, any subsequent work (including work done under a guarantee) performed on the site during an extended period of time may need to be taken into account in order to determine whether such work is carried on through a distinct permanent establishment. For example, where after delivery of a technologically advanced construction project, employees of the contractor or subcontractor remain for four weeks on the construction site to train the owner's employees, that training work shall not be considered work done for the purposes of completing the construction project. Concerns related to the splitting-up of contracts for the purposes of avoiding the inclusion of subsequent construction work in the original construction project are dealt with in paragraph 52 above.

(...)