

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
4135-18

meddelad i Stockholm den 28 juni 2019

## **KLAGANDE**

Allmänna ombudet hos Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

Kompleksowa obsluga boduwnictwa sp.zo.o., 502070-9282

Ombud: AA och BB  
Skeppsbron Skatt AB  
Skeppsbron 5  
211 20 Malmö

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 3 juli 2018 i ärende dnr 111-17/D

## **SAKEN**

Förhandsbesked om inkomstskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Kompleksowa obsluga boduwnictwa sp.zo.o. ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 6 300 kr.

Dok.Id 207275

---

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00  
**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00–16:30

**BAKGRUND**

1. En fysisk eller juridisk person som har hemvist i en stat och bedriver verksamhet i en annan kan bli skattskyldig för sin verksamhet i båda staterna. Det finns dock olika metoder att undanröja eller lindra effekterna av en sådan internationell dubbelbeskattning. Ett sätt är att berörda stater ingår skatteavtal med varandra. Genom sådana avtal fördelar staterna beskattningsrätten mellan sig. Detta kan ske genom att en stat avstår från beskattningsrätten till förmån för den andra staten eller genom att skatt som har betalats i en stat får avräknas vid beskattningen i den andra staten.
2. Vid inkomstbeskattningen gäller att en utländsk juridisk person beskattas i Sverige för inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe här. Med fast driftställe avses bl.a. en stadigvarande plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet.
3. Enligt skatteavtalet mellan Sverige och Polen utgör plats för bl.a. byggnadsverksamhet fast driftställe endast om verksamheten pågår under en tidsperiod som överstiger tolv månader.
4. Kompleksowa obsługa budownictwa sp.zo.o. är ett polskt bolag som bedriver bygg- och anläggningsverksamhet. Bolaget har utfört arbeten vid uppförandet av en etantank i Stenungsund. Under perioden 27 augusti–8 oktober 2014 hade bolaget i uppdrag att utföra arbete på etantankens bottenplatta. När uppdraget var avslutat lämnade bolagets personal byggarbetsplatsen och utrustningen avlägsnades. Under perioden 9 oktober 2014–15 februari 2015 uppfördes etantankens väggar av andra företag. I slutet av oktober 2014 ombads bolaget att lämna en offert på arbeten med etantankens takkupol. Bolaget lämnade en offert som accepterades av beställaren. Bolagets arbete med takkupolen pågick under perioden 16 februari–17 oktober 2015.

## DOM

Mål nr  
4135-18

5. Bolaget ansåg att det inte hade haft något fast driftställe i Sverige eftersom arbetet med bottenplattan och arbetet med takkupolen utgjorde två separata uppdrag. Även om arbetena skulle betraktas som ett sammanhängande projekt så menade bolaget att avbrottet under perioden 9 oktober 2014–15 februari 2015 inte skulle räknas med i tolv månadersperioden, eftersom det inte var fråga om ett tillfälligt avbrott. Bolaget tog därför inte upp inkomsterna från arbetena till beskattning här.
6. Skatteverket beslöt att beskatta bolaget för inkomst av näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige. Som skäl för beslutet angavs i huvudsak följande. Arbetena utfördes på samma byggarbetsplats och utgjorde därmed en geografisk enhet. De utfördes vidare för samma kund med användande av samma projektnamn och projektnummer på fakturorna vilket innebar att det även fanns ett kommersiellt samband. Avbrottet mellan de två uppdragen var ett sådant tillfälligt avbrott som ska räknas in i prövningen av om ett byggprojekt pågått i mer än tolv månader. Bolaget har därmed bedrivit verksamhet i Sverige i mer än tolv månader och har fast driftställe här.
7. Allmänna ombudet ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden för att få svar på frågan om bolaget ska anses ha haft fast driftställe i Sverige vad avser de arbeten som utfördes på etantanken i Stenungsund under perioden augusti 2014–oktober 2015, trots att bolaget inte haft någon verksamhet där under perioden 9 oktober 2014–15 februari 2015.
8. Skatterättsnämnden fann att bolaget inte fått fast driftställe i Sverige. Nämnden ansåg att avbrottet mellan de två projekt som bolaget arbetat med inte hade kunnat undvikas eftersom arbetet med takkupolen förutsatte att väggarna till tanken var uppförda. Vidare ombads bolaget att lämna offert på takarbetet först efter det att arbetet med bottenplattan var klart och bolaget hade lämnat byggnadsplatsen. Avbrottet kunde därmed inte anses som tillfälligt. Härtill kom att bolagets sammanlagda byggtid understeg tolv månader. Det var därmed fråga om två separata uppdrag.

# DOM

Mål nr  
4135-18

## YRKANDEN M.M.

9. *Allmänna ombudet* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas och anför bl.a. följande. Till skillnad från vad Skatterättsnämnden funnit är de arbeten som bolaget har utfört en geografiskt och kommersiellt sammanhängande enhet och det är därför fråga om ett enda projekt. Det som är avgörande för om bolaget har ett fast driftställe i Sverige är om tiden mellan arbetena utgör ett tillfälligt avbrott. Eftersom arbetet med takkupolen inte var förutbestämt och arbetsperioderna var korta jämfört med längden på avbrottsperioden var det inte fråga om ett tillfälligt avbrott i den mening som avses i OECD:s modellavtal. Etableringstiden har därför inte varit tillräckligt lång för att ett fast driftställe ska anses föreligga.
10. *Bolaget* medger allmänna ombudets yrkande och yrkar ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 6 300 kr.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

### Frågan i målet

11. Frågan i målet gäller om verksamheten vid en plats för byggnadsverksamhet ska anses ha pågått mer än tolv månader och bolaget därmed har fått fast driftställe enligt skatteavtalet mellan Sverige och Polen.

### Rättslig reglering

12. Enligt 6 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är utländska juridiska personer begränsat skattskyldiga.
13. I 6 kap. 11 § IL 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.

14. Med fast driftställe för näringsverksamhet avses enligt 2 kap. 29 § första stycket IL en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Uttrycket fast driftställe innefattar enligt andra stycket bl.a. plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet.
15. Av 2 § lagen (2005:248) om skatteavtal mellan Sverige och Polen framgår att avtalets beskattningsregler endast ska tillämpas till den del dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga.
16. Av artikel 5.1 i skatteavtalet framgår att vid tillämpningen av avtalet avser uttrycket ”fast driftställe” en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Det framgår vidare av artikel 5.3 att plats för byggnads-, anläggnings-, monterings- eller installationsverksamhet eller verksamhet som består av övervakning i anslutning därtill utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår under en tidsperiod som överstiger tolv månader (byggregeln).
17. Enligt artikel 7.1 i skatteavtalet får den avtalsslutande stat där det fasta driftstället är beläget beskatta endast så stor del av företagets inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

18. Inledningsvis kan konstateras att bolaget har ett fast driftställe i Sverige enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen och att Sverige därmed har rätt att beskatta bolagets inkomster från det fasta driftstället om inte skatteavtalet mellan Sverige och Polen inskränker beskattningsrätten.
19. Enligt artikel 5.3 i skatteavtalet utgör en plats för byggnadsverksamhet fast driftställe endast om verksamheten pågår under en tidsperiod som överstiger tolv månader.

20. Av förarbetena till lagen om skatteavtal mellan Sverige och Polen framgår att skatteavtalet baserats på OECD:s modellavtal (prop. 2004/05:121 s. 41). Vid bedömningen av om bolaget ska anses ha fast driftställe i Sverige vid tillämpningen av skatteavtalet kan vägledning därför sökas i modellavtalet och kommentarerna till detta.
21. Den senaste versionen av modellavtalet är från 2017 och den aktuella avtalstexten är oförändrad i förhållande till den version som skatteavtalet baserats på.
22. Kommentaren till 2017 års version av avtalstexten i modellavtalet är, i förhållande till vad som gällde när skatteavtalet med Polen ingicks, mer omfattande med bl.a. fler exempel men har i de frågor som nu är aktuella inte medfört att artikelns tillämpningsområde utvidgats (jfr HFD 2016 ref. 57). De hänvisningar som görs i det följande avser därför 2017 års version av modellavtalet.
23. Av kommentaren till artikel 5.3 framgår bl.a. följande. Tolvmånadersregeln gäller för varje särskild plats för byggnadsverksamhet. När man bestämmer hur länge verksamheten har pågått, bör inte den tid medräknas som entreprenören ifråga har ägnat annan plats eller annat projekt som helt saknar samband med den förstnämnda verksamheten (punkt 51). Platsen för byggnadsverksamhet består i allmänhet ända till dess att arbetet avslutats eller definitivt avbrutits. Byggnadsverksamhet bör inte anses upphöra när arbetet tillfälligt avbryts t.ex. på grund av dåligt väder, materialbrist eller arbetskonflikter (punkt 55). I kommentaren uttalas även att tolv månadersperioden har gett upphov till missbruk av byggregeln (punkt 52).
24. Villkoret om att en verksamhet ska pågå mer än tolv månader utgör ett undantag från källstatens rätt att beskatta utländska företags verksamhet på källstatens territorium. Regeln bör tillämpas med ledning av lätt iakttagbara kriterier och på ett sätt som inte underlättar kringgåenden eller missbruk. Enligt Högsta

## DOM

Mål nr  
4135-18

förvaltningsdomstolens mening ger kommentaren till regeln i modellavtalet stöd för ett sådant synsätt.

25. I förevarande fall har de båda arbetena utförts för samma uppdragsgivare på samma plats och på samma objekt, dvs. etantanken. Dessa omständigheter medför enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening att de båda arbetena ska anses utgöra olika delar av en och samma verksamhet vid tillämpningen av artikel 5.3 i skatteavtalet.
26. Eftersom det är fråga om en enda verksamhet bör som utgångspunkt gälla att bolagets byggverksamhet ska anses ha pågått fr.o.m. den 27 augusti 2014, då arbetena påbörjades, t.o.m. den 17 oktober 2015, då arbetena avslutades.
27. Den fråga som härfter uppkommer är om det finns skäl för att inte räkna med tiden när arbetet på etantanken var avbrutet vid beräkningen av om bolagets verksamhet överskridit tolv månader.
28. Det drygt fyra månader långa avbrottet har inte sin grund i någon av de olika slags situationer som enligt kommentaren till modellavtalet ska leda till att det ska anses vara ett sådant tillfälligt avbrott i verksamheten som inte ska beaktas vid beräkningen av tolv månadersperioden.
29. Mot denna bakgrund bör enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening endast den tid som bolaget faktiskt varit verksamt på byggnadsplatsen i Stenungsund beaktas vid beräkningen. Eftersom denna tid inte överstiger tolv månader har bolaget inte fått fast driftställe i Sverige vid tillämpning av skatteavtalet med Polen.
30. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.
31. Bolaget har rätt till skälig ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen eftersom det är det allmänna ombudet som har ansökt om

# DOM

Mål nr  
4135-18

förhandsbesked. Högsta förvaltningsdomstolen finner att den yrkade ersättningen är skälig och bolaget ska därför beviljas ersättning med yrkat belopp.

---

---

---

---

---

I avgörandet har deltagit justitieråden Anita Saldén Enérus, Per Classon, Mari Andersson, Kristina Svahn Starrsjö och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.