

HFD 2019 ref. 36

Fråga om ett företag har fått fast driftställe i Sverige enligt skatteavtalet mellan Sverige och Polen genom att tiden för byggnadsverksamhet här har överstigit tolv månader. Förhandsbesked om inkomstskatt.

Artikel 5 lagen (2005:248) om skatteavtal mellan Sverige och Polen

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 28 juni 2019 följande dom (mål nr 4135-18).

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.

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.

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

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.

I avgörandet deltog justitieråden *Saldén Enérus, Classon, Andersson, Svahn Starrsjö* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

Skatterättsnämnden (2018-07-03, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Pahlsson, Rubenson, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

Kompleksowa obsluga boduwnictwa sp.zo.o. (Kobnext eller bolaget) har inte fast driftställe i Sverige.

Beslut

Kobnext beviljas ersättning med 65 025 kr för sina kostnader i Skatterättsnämnden.

Motivering

En första förutsättning för svensk beskattningsrätt är att Kobnext har en stadigvarande plats för affärsverksamheten här enligt intern rätt. Normalt anses verksamhet som sträcker sig över sex månader som stadigvarande. De arbeten som Kobnext utförde under fas 3 pågick under åtta månader. Det uppkommer därmed ett fast driftställe enligt intern rätt. Nästa fråga är om skatteavtalet med Polen inskränker den svenska beskattningsrätten.

Enligt artikel 5 punkt 3 i skatteavtalet uppkommer fast driftställe endast om byggverksamheten pågår under en period som överstiger tolv månader. De arbeten som Kobnext utfört i Stenungsund har inte pågått under en så lång period om inte avbrottet mellan uppdragen i fas 1 och fas 3 räknas in i verksamhetstiden.

Av kommentaren till OECD:s modellavtal framgår att tillfälliga avbrott ska inräknas i verksamhetstiden. Bedömningen av om fast driftställe uppkommer måste därför göras i efterhand. Som tillfälliga avbrott räknas, förutom de exempel på oförutsedda händelser som ges i kommentaren till artikel 5 punkt 55, även uppehåll på grund av semester, arbetsfria dagar och liknande.

Kommentaren till modellavtalet ger intryck av att tillfälliga avbrott endast kan uppkomma under ett sammanhållet projekt och inte mellan två projekt.

Avbrottet mellan de två projekt som Kobnext arbetat med hade inte kunnat undvikas eftersom fas 3 krävde att väggarna till tanken var uppförda. Om det från början hade avtalats, eller på annat sätt stått klart, att bolaget skulle utföra arbetena i såväl fas 1 som i fas 3 hade därför avbrottet ansetts vara tillfälligt. Så är inte fallet här. Kobnext ombads att lämna offert på takarbetet först efter det att arbetet med bottenplattan var avslutat och bolaget hade lämnat byggplatsen.

Vid bedömningen av om fast driftställe uppkommer bör enligt Skatterättsnämndens mening även beaktas att den sammanlagda byggtiden för bolagets del understiger tolv månader. Hur lång tid som gått mellan de olika byggnadsprojekten är närmast av betydelse ur ett sannolikhetsperspektiv. Ju kortare avbrotten mellan de olika projekten är desto större är sannolikheten att de utgör ett enda på förhand avtalat projekt. I detta fall står det klart att arbetena i fas 3 inte var förutbestämda att utföras av Kobnext när fas 1 avslutades.

Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att det för Kobnexts del är fråga om två separata uppdrag. Eftersom det inte heller är fråga om en återkommande verksamhet ska perioden mellan fas 1 och fas 3 inte inräknas vid beräkning av tolv månadersperioden. Kobnext får därmed inte fast driftställe i Sverige.

Kostnadsersättningen

Kobnext har yrkat ersättning för biträdeskostnader enligt bestämmelserna i 43 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) med sammanlagt 65 025 kr exklusive mervärdesskatt. Allmänna ombudet har inte haft något att erinra mot detta.

Skatterättsnämnden finner att Kobnext bör medges ersättning med yrkat belopp.