

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6687-11 och 6688-11

meddelad i Stockholm den 25 oktober 2012

KLAGANDE

1. AA
2. BB

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 31 augusti 2011 i mål nr 6051-10 och 6052-10

SAKEN

Inkomsttaxering 2009

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandena.

YRKANDEN M.M.

AA och BB yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att schablonintäkterna avseende uppskovsbeloppen är inkomster som omfattas av det nordiska skatteavtalet (se SFS 1996:1512) och anför bl.a. följande.
Inkomstbegreppet är inte definierat i skatteavtalet och ska därför anses ha den

Dok.Id 125615

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

Mål nr
6687-11 och 6688-11

betydelse begreppet har enligt intern svensk rätt. Enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är schablonintäkten en inkomst som ska tas upp i inkomstslaget kapital. Schablonintäkten är således en inkomst även i avtalets mening. Beskattning av denna inkomst ska enligt avtalet ske endast i Finland.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Schablonintäkten motsvarar inte en faktisk inkomst. Den är inte en mottagen ersättning, vinst eller någon form av avkastning på tillgångar. Schablonintäkten får närmast ses som en kompensation till staten för den kredit den skattskyldige erhåller för den skatteskuld som kommer att realiseras någon gång i framtiden. Det förefaller också högst tveksamt att en annan stat skulle kunna beskatta intäkten då det rent faktiskt är fråga om ett skatteuttag.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

I 47 kap. IL finns bestämmelser om uppskovsbelopp. De innebär att den skattskyldige vid byte av bostad under vissa förutsättningar kan få uppskov med beskattningen av vinst som uppkommit vid försäljningen av ursprungsbostaden. Den som beviljas uppskov får ett uppskovsbelopp. Enligt 47 kap. 11 b § ska den som har ett uppskovsbelopp ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 1,67 procent av uppskovsbeloppets storlek vid beskattningsårets ingång. Att detta gäller även begränsat skattskyldiga framgår av 3 kap. 18 §.

I förarbetena anges att schablonintäkten infördes i syfte att räntebelägga den skattecredit som är knuten till uppskovsbeloppet (prop. 2007/08:27 s. 120 ff.).

AA och BB har uppskovsbelopp från en tidigare bostadsförsäljning och ska därmed ta upp schablonintäkter enligt de nämnda bestämmelserna. De är båda bosatta i Finland och har vid tillämpningen av det nordiska skatteavtalet sin skatterättsliga hemvist där. Frågan i målen är om Sveriges rätt att beskatta schablonintäkterna begränsas av skatteavtalet. För att så ska vara fallet krävs att intäkterna kan inordnas under någon av avtalets s.k. fördelningsartiklar.

Den enda fördelningsartikel som enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening därvid skulle kunna komma i fråga är artikel 22 om annan inkomst. Enligt den artikeln ska inkomst som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar och som inte behandlats i föregående artiklar i avtalet beskattas endast i hemviststaten. För att artikeln ska vara tillämplig fordras således att det är fråga om en inkomst i bestämmelsens mening. Vad som avses med uttrycket inkomst definieras dock inte i avtalet.

Enligt den tolkningsregel som finns i artikel 3 punkt 2 gäller då, såvida inte sammanhanget föranleder annat, att uttrycket anses ha den betydelse som det har enligt svensk intern rätt. Tolkningsregeln innebär att man i första hand med ledning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra sådana förhållanden ska försöka klarlägga vad som kan anses ha varit de avtalsslutande parternas avsikt (se RÅ 1987 ref. 162 och HFD 2012 ref. 20). Innan man går till den interna rätten ska man således försöka fastställa innebörden av uttrycket genom en tolkning av avtalet.

Vid denna tolkning bör ledning framför allt hämtas från de övriga fördelningsartiklarna i avtalet. En genomgång av dessa visar att de tar sikte på inkomster som på något sätt berikar den skattskyldige och tillför denne skatteförmåga, såsom ersättningar av olika slag, avkastning på egendom, vinster m.m. Schablonintäkten har inte denna karaktär utan är en teknisk konstruktion som skapats i syfte att räntebelägga en skattecredit. Schablonintäkten är således inte en i reell mening uppuren inkomst och kan därmed inte jämföras med sådana inkomster som räknas upp i övriga fördelningsartiklar. Det framgår inte heller på något annat sätt att de avtalsslutande staterna avsett att intäktsposter av det nu aktuella slaget ska omfattas av avtalet. Schablonintäkten kan därmed inte anses vara en inkomst i den mening som avses i artikel 22.

Mål nr
6687-11 och 6688-11

Av det anförda följer att skatteavtalet inte begränsar Sveriges rätt att beskatta schablonintäkterna. Överklagandena ska därför avslås.

Henrik Jermsten

Nils Dexe

Eskil Nord

Kristina Ståhl

Anita Saldén Enérus

Per-Arvid Gustafsson

Föredragande justitiesekreterare

Avd. II

Föredraget 2012-10-03