

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

**HEMLIG**

jämlikt...<sup>27</sup>...kap. 1 e. y. 4 § OSL

2013-05-071...<sup>MX</sup>...  
sign

HÖGSTA  
FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN

Mål nr  
6581-12

meddelad i Stockholm den 7 maj 2013

## KLAGANDE

Skatteverket  
171 94 Solna

## MOTPART



## ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 29 oktober 2012 i ärende dnr 127-11/D, se bilaga

## SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

## HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens avgörande.

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

## DOM

Mål nr  
6581-12**YRKANDEN M.M.**

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

██████████ anser att Högsta förvaltningsdomstolen med anledning av Skatteverkets överklagande ska ta ställning till samtliga frågor som ställdes till Skatterättsnämnden. Han anför bl.a. följande. Den praxis som Skatterättsnämnden hänvisar till avser inte ersättningar för arbete utan ersättningar från försäkringar som ska täcka förlorade arbetsinkomster. Paralleller bör i stället dras med andra typer av uppskjutna ersättningar som t.ex. förmån av personaloptioner och andra former av incitamentsprogram. Syftet med incitamentsprogram är, liksom för vinstandelsstiftelser, att de anställda ska få del av bolagets värdeuppgång. Förmån av personaloptioner avser liksom den nu aktuella ersättningen uppskjuten ersättning för arbete utfört i anställningen. En sådan förmån kan omfattas av 3 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

**SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET***Bakgrund*

██████████ är anställd inom ██████████ ██████████ tillämpar ett resultatandelssystem för sina anställda i form av avsättningar till en vinstandelsstiftelse. Utbetalning kan påkallas tidigast det år då den anställda fyller 60 år. Enligt den praxis som gäller för bidrag till vinstandelsstiftelser beskattas de anställda inte vid tidpunkten för avsättningarna utan först när medel betalas ut från stiftelsen (se bl.a. RÅ 1994 ref. 38).

## DOM

Mål nr  
6581-12

██████████ har erbjudits ett tidsbegränsat uppdrag för ██████████ i Kina under 2013 och 2014. Enligt lämnade förutsättningar kommer de avsättningar som ██████████ gör till vinstandelsstiftelsen och som är hänförliga till den tid han arbetar i Kina att beskattas där. Efter uppdragets slut kommer han att återvända till Sverige. Han kommer att begära utbetalning från stiftelsen 2017 i samband med att han fyller 60 år. Som förutsättning lämnas också att han hela tiden kommer att vara obegränsat skattskyldig i Sverige men att han enligt skatteavtalet med Kina (SFS 1986:1027) kommer att ha skatterättslig hemvist i Kina under sin vistelse där. Beskattningen i Kina anges vidare vara i överensstämmelse med skatteavtalet.

*Frågorna i målet samt förhandsbeskedets giltighetstid*

Den första frågan i målet är om utbetalningen från stiftelsen är en sådan inkomst som omfattas av undantagen från skattskyldighet enligt sexmånaders- och ettårsreglerna i 3 kap. 9 § IL (fråga 1). För det fall att dessa regler inte är tillämpliga uppkommer vidare frågan om ██████████ vid beskattningen av utbetalningen har rätt till avräkning för den skatt som han betalat i Kina (frågorna 4 och 5).

Som framgått avser frågorna beskattningen av en utbetalning som ska göras under 2017. Skatterättsnämnden har begränsat giltighetstiden för förhandsbeskedet till beskattningsåren 2013–2015. Detta hindrar dock inte att frågorna prövas (se HFD 2011 not. 88).

*Fråga 1*

Av 3 kap. 9 § IL framgår att en obegränsat skattskyldig person som har anställning som innebär att han vistas utomlands i minst sex månader, inte är skattskyld-

## DOM

Mål nr  
6581-12

dig för inkomst av sådan anställning till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet (sexmånadersregeln). Detta gäller dock inte om det framkommer att inkomsten beskattats i verksamhetslandet i strid med landets lagstiftning eller gällande skatteavtal. Om vistelsen utomlands under anställningen varar i minst ett år i samma land, är den skattskyldige inte skattskyldig för inkomsten även om denna inte beskattas i verksamhetslandet, om detta beror på lagstiftning eller administrativ praxis i det landet eller annat avtal än skatteavtal (ettårsregeln).

Som nämnts har i praxis accepterats att de bidrag som en arbetsgivare lämnar till en vinstandelsstiftelse inte beskattas hos den anställde vid tidpunkten för avsättningen utan först när medel betalas ut från stiftelsen. Detta överensstämmer med den ordning som föreskrivs i fråga om tryggnadsavgifter (se 11 kap. 6 § och 28 kap. 3 § IL). Vid överföring av medel från en arbetsgivare till ett fristående rättssubjekt för förvaltning där för de anställdas räkning gäller annars som allmän regel att den anställde beskattas direkt vid överföringen (se t.ex. RÅ 2008 ref. 20).

Av intresse är vidare att särskild löneskatt enligt 1 § första stycket 6 lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster tas ut på bidrag som en arbetsgivare lämnar till en vinstandelsstiftelse. I förarbetena till den bestämmelsen uttalas följande (prop. 1996/97:21 s. 25). De medel som avsätts till en vinstandelsstiftelse får i de flesta fall lyftas av den anställde först efter det att en viss tid förflutit – minst tre år – och den anställde uppnått viss ålder, vanligen 55–65 år. Ofta förekommer att utbetalning görs i samband med den anställdes pensionering. Utbetalningen sker periodiskt eller i form av engångsbelopp som avser arbetsprestationer som utförts under tidigare år. Avsättningen betraktas ofta av såväl arbetsgivaren som den anställde som en form av pension. Det finns således stora likheter mellan överföringar till vinstandelsstiftelser och avsättningar till pensioner, för vilka det tas ut särskild löneskatt.

## DOM

Mål nr  
6581-12

Av det anförda framgår att de beskattningsregler som tillämpas för överföringar till vinstandelsstiftelser i flera avseenden överensstämmer med vad som gäller för pensioner. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening ligger det nära till hands att även i det nu aktuella avseendet jämställa systemet med vinstandelsstiftelser med pension. Liksom när det gäller pensioner bör därför den omständigheten att en utbetalning från en vinstandelsstiftelse delvis har sin grund i avsättningar som gjorts under tid som den anställde arbetat utomlands inte leda till att utbetalningen anses vara en sådan inkomst av anställning som avses i 3 kap. 9 § IL.

Skatterättsnämndens förhandsbesked när det gäller fråga 1 ska därmed fastställas.

*Frågorna 4 och 5*

Avräkning för utländsk skatt kan medges med stöd av antingen lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt eller ett skatteavtal. I 2 kap. 1 § avräkningslagen anges de allmänna förutsättningarna för avräkning enligt lagen. Enligt 2 § första stycket gäller rätt till avräkning enligt 1 § första stycket inte om den statliga och kommunala inkomstkatten, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av skatteavtal. Vid avräkning med stöd av skatteavtal tillämpas dock övriga bestämmelser i kapitlet.

Det ska således i första hand undersökas om avräkning kan medges enligt det aktuella skatteavtalet, dvs. i detta fall avtalet med Kina. Detta avtal är i relevanta avseenden utformat i nära överensstämmelse med OECD:s modellavtal (se prop. 1986/87:17 s. 33). Modellavtalet och dess kommentarer kan därför användas som hjälpmedel vid tolkningen av avtalet.

## DOM

Mål nr  
6581-12

En grundläggande förutsättning för att rätt till avräkning ska föreligga enligt avtalet är att samma inkomst har beskattats i både Sverige och Kina. Vidare fordras att denna inkomst omfattas av någon av avtalets fördelningsartiklar, att denna artikel ger både Sverige och Kina rätt att beskatta inkomsten samt att avtalets metodartikel förpliktar Sverige att ge avräkning för den kinesiska skatten.

En första fråga är alltså om avsättningen till vinstandelsstiftelsen, som beskattas i Kina, och utbetalningen från stiftelsen, som beskattas i Sverige, är samma inkomst vid tillämpningen av avtalet. Mot detta talar att skatteunderlaget i Kina respektive i Sverige utgörs av olika transaktioner, vilka dessutom företas mellan olika rättssubjekt (vid avsättningen förs medel över från [REDACTED] till stiftelsen och vid utbetalningen från stiftelsen till den anställde). Såväl avsättningen som utbetalningen har dock sin grund i, och är ersättning för, det arbete som [REDACTED] har utfört. Det finns därmed en tydlig koppling mellan de medel som förs över till vinstandelsstiftelsen för att förvaltas där och den utbetalning som sedan görs från stiftelsen till den anställde. Med detta synsätt är det således beskattningstidpunkten, snarare än inkomstens karaktär, som inte stämmer överens. Högsta förvaltningsdomstolen anser att det sistnämnda synsättet är det som har mest fog för sig och finner därmed att det får anses vara samma inkomst som beskattas i båda länderna.

Därefter ska bedömas vilken fördelningsartikel som är tillämplig. De artiklar som främst är av intresse är artikel 15 (enskild tjänst) och artikel 18 (pension). Den sistnämnda bestämmelsen gäller pension och annan liknande ersättning som betalas med anledning av tidigare anställning. Såvitt framgår ska [REDACTED] lyfta inkomsten under pågående anställning. Det ligger därför närmast till hands att inordna den under artikel 15. Enligt den artikeln beskattas lön och annan

liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i hemviststaten, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i den andra staten får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.

Vid tidpunkten för avsättningen har [REDACTED] enligt lämnade förutsättningar avtalshemvist i Kina. Avsättningen avser vidare det arbete som utförs i Kina. Kina har således enligt artikel 15 rätt att beskatta avsättningen. Vid tidpunkten för utbetalningen har [REDACTED] flyttat tillbaka till Sverige och har avtalshemvist här. Utbetalningen får därmed beskattas i Sverige.

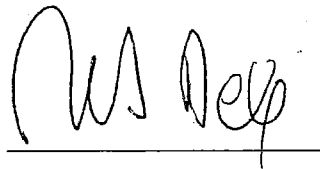
När det slutligen gäller rätten till avräkning följer av artikel 23.2 a i avtalet att Sverige, i fall då person med hemvist i Sverige uppbär inkomst som enligt kinesisk lagstiftning och enligt bestämmelserna i avtalet får beskattas i Kina, från skatten på sådan inkomst ska avräkna ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i Kina för inkomsten. I det nu aktuella fallet kompliceras situationen av att [REDACTED] har avtalshemvist i både Sverige och Kina, men vid olika tidpunkter. Eftersom inkomsten enligt vad som anförts ovan avser arbete som utförts i Kina hindrar detta dock inte att avräkning medges (jfr punkterna 4.1 och 4.2 i kommentaren till artikel 23 i OECD:s modellavtal). Rätten till avräkning påverkas inte heller av att beskattningen i Kina skett ett tidigare beskattningsår (jfr punkt 32.8 i kommentaren till artikel 23). [REDACTED] har således, med de begränsningar som följer av avräkningslagens bestämmelser, rätt till avräkning av den skatt som han betalat i Kina.

Av det anförda följer att förhandsbeskedet ska fastställas även såvitt avser frågorna 4 och 5.

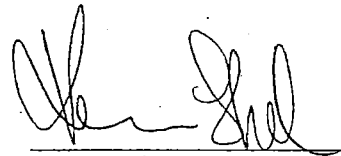
## DOM

Mål nr  
6581-12*Skatterättsnämndens avvisningsbeslut*

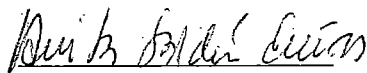
██████████ har med anledning av Skatteverkets överklagande anfört att Högsta förvaltningsdomstolen bör ta ställning till alla frågor som ställdes i ansökan om förhandsbesked. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar i den delen endast att domstolen inte kan pröva frågor i den mån de avvisats av Skatterättsnämnden.



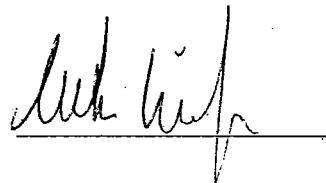
---



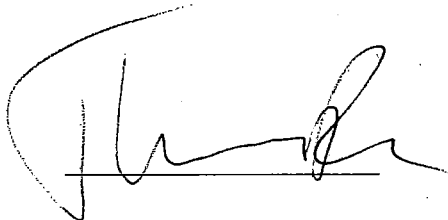
---



---



---



---

I avgörandet har deltagit justitieråden Nils Dexe, Kristina Ståhl, Anita Saldén Enérus, Christer Silfverberg och Thomas Bull.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Per-Arvid Gustafsson.