

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6608-16

meddelad i Stockholm den 15 maj 2017

KLAGANDE OCH MOTPART

Allmänna ombudet hos Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

AA

Ombud: Advokat Börje Leidhammar och biträdande jurist Tobias Jonsson
Advokatfirman Leidhammar AB
Kungsgatan 57 B
753 21 Uppsala

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 14 november 2016 i ärende dnr 21-16/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AA ersättning för kostnader i
Högsta förvaltningsdomstolen med 18 000 kr.

Dok.Id 182326

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

En person som är bosatt i ett land och arbetar i ett annat kan bli skattskyldig för sina arbetsinkomster i bägge länderna. Det finns olika metoder för att undanröja eller lindra effekterna av sådan internationell dubbelbeskattning. Ett sätt är att berörda stater ingår skatteavtal med varandra. Genom sådana avtal fördelar staterna beskattningsrätten mellan sig vilket kan ske t.ex. genom att ett land avstår från beskattningsrätten till förmån för ett annat land eller genom att skatt som har betalats i ett land får avräknas vid beskattningen i ett annat land.

Mellan de nordiska länderna gäller ett skatteavtal från 1996. I det avtalet regleras beskattningen av bl.a. företag som bedriver verksamhet som har samband med oljeutvinning och anställda i sådana företag. En anställd beskattas enligt avtalet för vissa inkomster enbart i det land där verksamheten bedrivs medan andra inkomster får beskattas även i arbetstagarens hemviststat.

AA är bosatt i Sverige. Under 2014 var han anställd av det norska bolaget Remøy Shipping AS och arbetade på det norskflaggade fartyget Rem Hirst. Fartyget levererade mat och förnödenheter till oljestationer på norsk kontinentalsockel i Nordsjön.

AA tog inte upp anställningsinkomsten från Norge i sin deklaration då han ansåg att den enligt det nordiska skatteavtalet inte fick beskattas i Sverige. Enligt honom var en förutsättning för svensk beskattningsrätt att hans norska arbetsgivare bedrev verksamhet i någon annan avtalsslutande stat än Norge, vilket inte var fallet. Skatteverket å sin sida ansåg att inkomsten fick beskattas i Sverige men att avräkning skulle medges för den skatt som AA hade betalat i Norge.

Allmänna ombudet ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden för att få klarlagt om skatteavtalet inskränkte Sveriges rätt att beskatta AAs inkomst från Norge. AAs tolkning av avtalet innebar enligt allmänna ombudet att en förutsättning för att Sverige skulle få beskatta inkomsten var att även hans

Mål nr
6608-16

arbetsgivare befann sig i en dubbelbeskattningssituation. Detta kunde inte ha varit avtalsparternas avsikt.

Skatterättsnämnden gick på allmänna ombudets linje och fann att Sverige hade rätt att beskatta anställningsinkomsten med stöd av artikel 21 punkt 7 c i det nordiska skatteavtalet. AA beviljades ersättning för sina kostnader i nämnden med drygt 28 000 kr.

YRKANDEN M.M.

Allmänna ombudet yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

AA yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att hans inkomst från Norge är undantagen från svensk beskattningsrätt samt att han ska beviljas ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 20 968 kr.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet är om AAs anställningsinkomst från Norge får beskattas i Sverige.

Det nordiska skatteavtalet

I artikel 15 i det nordiska skatteavtalet regleras beskattningen av inkomst av enskild tjänst. Om en person med hemvist i Sverige förvärvat lön eller annan liknande ersättning genom arbete i en annan avtalsslutande stat får ersättningen enligt punkt 1 i artikeln beskattas i den staten. Av artikel 25 punkt 6 b framgår att Sverige i denna situation har avstått från sin rätt att som hemviststat beskatta inkomsten. Beskattningsrätten tillkommer alltså uteslutande den andra staten.

Bestämmelsen i artikel 15 punkt 1 gäller dock inte om annat föräns av artikel 21. Den artikeln avser bl.a. verksamhet som har samband med oljeutvinning.

Av artikel 21 punkt 7 c följer att lön som en person med hemvist i Sverige uppbär på grund av arbete som utförs i annan avtalsslutande stat för en arbetsgivare som bedriver sådan verksamhet som avses i punkterna 1 och 2 i samma artikel får beskattas i den avtalsslutande stat där arbetsgivaren har hemvist om arbetet utförs ombord på ett skepp eller en båt som avses i punkt 5. Av artikel 25 punkt 6 a följer att Sverige i denna situation ska medge avräkning för den skatt som har betalats i den andra staten.

Punkt 1 i artikel 21 beskriver den typ av verksamhet som artikeln är tillämplig på, nämligen verksamhet som har samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster belägna i en avtalsslutande stat. Punkt 2 beskriver tre situationer (a–c) då fast driftställe uppkommer för verksamhetsutövaren och förutsätter för sin tillämpning att denne bedriver verksamhet utanför kusten och, i förekommande fall, delvis in på land i en annan avtalsslutande stat.

Punkt 5 i artikel 21 handlar om beskattning av inkomst som ett företag i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av transport av personal eller materiel med bl.a. skepp till eller innanför ett område som avses i punkterna 2 a och 2 b i samma artikel i den andra avtalsslutande stat där verksamheten bedrivs eller på grund av drift av bogserbåtar, försörjningsfartyg eller andra hjälpfartyg i samband med sådan verksamhet.

Parternas inställning

Allmänna ombudet anser att inkomsten omfattas av artikel 21 punkt 7 c vilket innebär att den får beskattas i Sverige men att Sverige ska medge avräkning för den skatt som AA har betalat i Norge.

Mål nr
6608-16

AA menar att en förutsättning för att punkt 7 i artikel 21 över huvud taget ska bli tillämplig är att hans norska arbetsgivare bedriver verksamhet inom någon annan avtalsslutande stat än Norge vilket inte är fallet. Den slutsatsen drar han av att punkt 7 hänvisar till både punkt 1 och punkt 2 i samma artikel. I punkt 1 beskrivs vilken typ av verksamhet som avses medan punkt 2 beskriver inom vilket område verksamheten ska bedrivas och av sistnämnda punkt framgår att detta område ska tillhöra en annan avtalsslutande stat. Förutsättningarna i bägge dessa punkter måste vara uppfyllda för att punkt 7 ska bli tillämplig. Detsamma gäller punkt 7 c och dess hänvisning till punkt 5 som i sin tur hänvisar till punkterna 2 a och 2 b. Genom dessa hänvisningar klargörs inte bara vilken typ av fartyg som avses utan också inom vilket område som fartyget ska operera.

Allmänna ombudet å sin sida anser att det finns utrymme för en tolkning som innebär att avtalsparterna, med hänvisningen i punkt 7 i artikel 21 till punkterna 1 och 2 i samma artikel, velat peka ut en viss typ av verksamhet som bedrivs på en viss plats eller inom ett visst område men inte att de därutöver avsett att uppställa något krav på att denna plats eller detta område ska tillhöra en annan avtalsslutande stat än den där verksamhetsutövaren hör hemma. Motsvarande gäller hänvisningen i punkt 7 c i artikel 21 till punkt 5 i samma artikel, dvs. vad parterna velat peka ut är vilken typ av fartyg som avses. Enligt allmänna ombudets mening kan avtalsparterna svårligen ha avsett att en bestämmelse som syftar till att reglera en dubbelbeskattningssituation för den anställde bara ska kunna tillämpas i det fall även arbetsgivaren befinner sig i en sådan situation.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Beskattningsfrågan

Sverige har i egenskap av hemviststat rätt att beskatta anställningsinkomster men har avstått från denna rätt vad gäller sådana inkomster som behandlas i artikel 15 punkt 1. När det gäller sådana inkomster som avses i artikel 21 punkt 7 c har Sverige däremot inte avstått från sina beskattningsanspråk. Frågan är om AAs norska anställningsinkomst omfattas av denna bestämmelse.

Artikel 21 punkt 7 c omfattar lön till personal ombord på fartyg som servar företag som bedriver verksamhet som har samband med bl.a. oljeutvinning om oljefyndigheten är belägen utanför kusten till en avtalsslutande stat och, i förekommande fall, in på denna stats landområde. Av avtalstexten kan inte utläsas att bestämmelsen bara är tillämplig om oljefyndigheten är belägen i någon annan stat än den där verksamhetsutövaren har hemvist. Att det i punkterna 2 a–2 c i artikeln talas om ”en annan avtalsslutande stat” torde uteslutande ha sin förklaring i att de punkterna reglerar frågan om när ett fast driftställe anses uppkomma.

Bestämmelsen fick sin nuvarande lydelse genom en ändring i 1996 års avtal som genomfördes 1997. Enligt den tidigare lydelsen fick lönen beskattas i den avtalsslutande stat vars nationalitet fartyget hade. Detta innebar att beskattning inte kunde ske i det land där arbetsgivaren hade hemvist om fartyget seglade under ett annat lands flagg. Däremot fick beskattning ske i den anställdes hemviststat och ändringen syftade till att säkerställa att även arbetsgivarens hemviststat fick beskattningsrätt. Av förarbetena kan inte utläsas att det var avtalsparternas avsikt att artikel 21 punkt 7 c – i vare sig dess gamla eller nya lydelse – för sin tillämpning skulle förutsätta att arbetsgivaren bedrev verksamhet utanför sin hemviststat (prop. 1997/98:32 s. 61). Att parterna skulle ha avsett att åstadkomma en sådan inskränkt beskattningsrätt för den anställdes hemviststat är inte sannolikt.

AAs norska arbetsgivare bedriver verksamhet av det slag och inom ett sådant område som avses i artikel 21 punkterna 1 och 2 och hans arbete utförs på ett sådant fartyg som beskrivs i punkt 5. Anställningsinkomsten omfattas därmed av punkt 7 c i samma artikel. Det förhållandet att verksamheten bedrivs inom arbetsgivarens hemviststat påverkar, som nyss framgått, inte denna bedömning. Skatterättsnämndens förhandsbesked, som innebär att artikel 21 punkt 7 c är tillämplig på anställningsinkomsten, ska därmed fastställas.

Ersättning för kostnader

Eftersom det är allmänna ombudet som har ansökt om förhandsbesked har AA rätt till ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

AA har yrkat ersättning med 20 968 kr. Av ingiven tidredovisning framgår att yrkandet omfattar bl.a. genomgång av Skatterättsnämndens förhandsbesked. Det arbetet får anses omfattat av den ersättning som nämnden beviljat honom (jfr RÅ85 2:48). Högsta förvaltningsdomstolen anser att AA bör beviljas ersättning med skäliga 18 000 kr.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Christer Silfverberg, Mahmut Baran och Leif Gäverth.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.