

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
960-18

meddelad i Stockholm den 27 december 2018

KLAGANDE

Allmänna ombudet hos Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

Ombud: BB

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 30 januari 2018 i ärende dnr 114-16/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

En person som är bosatt i en stat och arbetar i en annan kan bli skattskyldig för sina arbetsinkomster i båda staterna. Det finns dock 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

Dok.Id 200671

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

staterna beskattningsrätten mellan sig vilket kan ske genom att en stat avstår från beskattningsrätten till förmån för en annan eller genom att skatt som har betalats i en stat får avräknas vid beskattningen i en annan stat.

Mellan de nordiska länderna gäller ett dubbelbeskattningsavtal från 1996 (det nordiska skatteavtalet). I detta avtal regleras beskattningen av bl.a. inkomst av arbete som utförs ombord på skepp som går i internationell trafik. Med internationell trafik avses transport med skepp utom då det används uteslutande mellan platser i en avtalsslutande stat. Inkomst av arbete på ett skepp som går i internationell trafik beskattas endast i den avtalsslutande stat vars nationalitet skeppet har.

AA är bosatt i Sverige och obegränsat skattskyldig här. Under 2014 var han anställd av ett danskt företag och arbetade under hela året på fartyget Magne Viking, som var registrerat i det danska internationella skeppsregistret som ett multifunktionellt s.k. AHTS-fartyg (Anchor Handling, Tug & Supply). Fartyget är konstruerat för att bl.a. kunna transportera, lägga ut och lyfta upp ankare från havsbotten, bogsera och förse oljeplattformar med förnödenheter samt i viss utsträckning kunna transportera passagerare. En stor del av resorna under året gjordes mellan platser i Norge. Vissa av resorna gjordes till eller från platser i Storbritannien respektive Ryssland.

AA deklarerade inte den inkomst han fick under de resor då fartyget användes för uppdrag till eller från platser i Storbritannien respektive Ryssland. Han ansåg att det under dessa uppdrag var fråga om inkomst av arbete som utförts ombord på danskt fartyg i internationell trafik och att inkomsten därför var undantagen från svensk beskattningsrätt. Skatteverket ansåg däremot att inkomsten fick beskattas i Sverige då det huvudsakliga syftet med uppdragen inte var transport av gods eller passagerare och att fartyget därmed inte hade gått i internationell trafik.

Mål nr
960-18

Allmänna ombudet ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden för att bl.a. få klarlagt om fartyget – under fyra specifika resor som gått till eller från platser i Storbritannien respektive Ryssland – hade gått i internationell trafik enligt det nordiska skatteavtalet och om AAs inkomst från tjänstgöringen ombord därför inte skulle tas upp till beskattning i Sverige. Allmänna ombudet ville även få klarlagt om skattskyldigheten ska bedömas resa för resa eller sammantaget för hela beskattningsåret.

På de resor som omfattas av allmänna ombudets ansökan har fartyget för annans räkning lastat bl.a. ankare, ankarkättingar och annan ankarutrustning i avgångshamnen för att därefter transportera utrustningen till olika oljeplattformar. Under resorna har även oljeplattformars ankarsystem tagits upp och transporterats till ny destination. Fartyget har också assisterat vid förflyttning av plattformar. Dessutom har gods transporterats från plattform tillbaka till hamn. På en av resorna medföljde även personal till plattformen.

Skatterättsnämnden ansåg att AA inte skulle ta upp inkomsten från tjänstgöringen ombord till beskattning i Sverige. Som skäl för beslutet angavs att för att inkomsten ska vara undantagen från svensk beskattning krävs att fartyget har gått i internationell trafik. Nämnden konstaterade att varken det nordiska skatteavtalet eller kommentaren till OECD:s modellavtal ger stöd för att det kan krävas att fartygets huvudsakliga uppdrag ska avse transport för att det ska vara fråga om internationell trafik. Snarare talar såväl skatteavtalet som modellavtalet för att det är begreppet ”internationell”, dvs. att transporten går mellan olika stater eller inom en viss, icke avtalsslutande stat, som är avgörande för bedömningen.

YRKANDEN M.M.

Allmänna ombudet yrkar att AAs inkomst från tjänstgöring under de fyra resorna ska tas upp till beskattning i Sverige samt anför bl.a. följande. Fartyget har vid dessa tillfällen inte gått i internationell trafik eftersom den tjänst

rederiet tillhandahållit inte har utgjorts av transport. Rederiet tillhandahåller en sammansatt tjänst som bara kan behandlas som transport under förutsättning att huvuduppdraget på resan är att fartyget ska vara ett transportfartyg och inte ett arbetsfartyg. Transportinslaget är helt underordnat i den sammansatta tjänst som fartyget använts för under de fyra resorna. För att det ska utgöra godstransport förutsätts att det är fråga om gods som inte ska användas i eller för uppdraget under resan. Bedömningen bör göras resa för resa.

AA bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Begreppet ”internationell trafik” ska tolkas brett. Det krävs inte att det ska ha skett transport av gods eller passagerare för att ett fartyg ska anses ha gått i sådan trafik. Emellertid har fartyget på de aktuella resorna transporterat gods och i något fall även passagerare. Fartyget har således gått i internationell trafik under de fyra resorna och Sverige har därför inte rätt att beskatta hans inkomst under dessa resor. Bedömningen ska inte göras resa för resa utan att det ska ske en helhetsbedömning avseende samtliga resor under beskattningsåret.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

Frågan i målet är om inkomst som en i Sverige obegränsat skattskyldig person har från tjänstgöring ombord på ett danskregistrerat fartyg får beskattas i Sverige.

Rättslig reglering m.m.

I artikel 15 i det nordiska skatteavtalet regleras beskattningen av inkomst av enskild tjänst. Enligt punkt 1 beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat får på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i annan avtalsslutande stat. Utan hinder av

vad som framgår av punkt 1 får enligt punkt 3 inkomst av arbete som utförs ombord på danskt, färöiskt, finskt, isländskt, norskt eller svenskt skepp i internationell trafik beskattas i den avtalsslutande stat vars nationalitet skeppet har. Med internationell trafik avses enligt artikel 3 punkt 1 h) transport med bl.a. skepp utom då skeppet används uteslutande mellan platser i en avtalsslutande stat.

Av artikel 31 punkt 3 i det nordiska skatteavtalet, jämförd med 6 § lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna, framgår att inkomst som omfattas av artikel 15 punkt 3 i avtalet endast beskattas i den stat vars nationalitet skeppet har.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

AA har under de aktuella resorna tjänstgjort på ett danskregistrerat fartyg. Han har arbetat ombord på fartyget bl.a. när detta använts för uppdrag till eller från platser i Storbritannien respektive Ryssland. Om fartyget anses ha gått i internationell trafik under de aktuella resorna får Sverige inte beskatta AAs inkomst. Om fartyget däremot inte anses ha gått i internationell trafik har Sverige rätt att beskatta inkomsten enligt huvudregeln i skatteavtalets artikel 15 punkt 1, eftersom arbetet inte har utförts i annan avtalsslutande stat.

Med internationell trafik avses enligt artikel 3 punkt 1 h) transport med skepp utom när detta uteslutande används mellan platser i en avtalsslutande stat. Av avtalet i sig kan inte utläsas hur de avtalsslutande staterna avsett att avgränsningen av begreppet ”internationell trafik” ska göras eller om begreppet förutsätter att det är fråga om transport av gods eller personer.

Av förarbetena till lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna framgår att det är OECD:s modellavtal från 1977 som skatteavtalet baseras på (prop. 1983/84:19 s. 140). I artikel 3 punkt 1 e) – tidigare punkt 1 d) – i modellavtalet finns en definition av begreppet ”internationell trafik” som motsvarar den i

skatteavtalet. Modellavtalet och de kommentarer som utarbetats till avtalets artiklar bör därför ge ledning vid tolkningen av begreppet. Det får nämligen antas att avtalsparterna har avsett att nämnda artikel i skatteavtalet bör tolkas i enlighet med vad OECD har rekommenderat (jfr RÅ 1987 ref. 162 och HFD 2016 ref. 57). Detsamma gäller för andra artiklar som har utformats i enlighet med modellavtalet. Den senaste versionen av modellavtalet är från 2017 och avtalet är i nu aktuella delar i huvudsak oförändrat i förhållande till 1977 års version.

Av OECD:s kommentarer till modellavtalets artikel 3 och artikel 8 – som behandlar beskattning av inkomst från bl.a. internationell sjöfart – framgår bl.a. följande. Till sjöfart hänförs, förutom transport av personer och gods, bl.a. uthyrning av bemannat och utrustat fartyg (time charter) och vissa andra verksamheter som har samband med den direkta användningen av fartyget. Som sjöfart i internationell trafik enligt artikel 8 räknas inte fiske-, muddrings- och bogseringsverksamhet. I nu nämnda delar överensstämmer det nordiska skatteavtalet med modellavtalet. Av detta följer att den inkomst som avses i artikel 15 punkt 3 ska härröra från sjöfart i internationell trafik. Av kommentaren till artikel 3 i modellavtalet kan utläsas att bedömningen av om det är fråga om sjöfart i internationell trafik ska göras resa för resa.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att de aktuella resorna ägt rum till eller från platser i Storbritannien respektive Ryssland och således inte uteslutande mellan platser i en avtalsslutande stat. Resorna är därmed inte sådana som uttryckligen undantagits från tillämpningen av artikel 3 punkt 1 h).

Fartyget har under de aktuella resorna transporterat gods åt annan i form av bl.a. ankare och ankarkätting. Transporterna har skett både ut till oljeplattformar och tillbaka till hamn. Vid en av resorna har det även varit fråga om begränsad persontransport. Mot denna bakgrund får fartyget, även om fartyget assisterat i viss utsträckning vid flytt av plattformar, under var och en av de aktuella resorna anses ha gått i internationell trafik i den mening som avses i artikel 15 punkt 3 i det

Mål nr
960-18

nordiska skatteavtalet. Sverige har därmed inte rätt att beskatta AA för hans inkomst under dessa resor. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Mahmut Baran, Leif Gäverth och Helena Rosén Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.