

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3748-18

meddelad i Stockholm den 27 mars 2019

KLAGANDE

Allmänna ombudet hos Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 21 juni 2018 i ärende dnr 66-17/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

1. Pension som en person får på grund av en tidigare anställning beskattas som inkomst av tjänst. Den som är bosatt i Sverige är obegränsat skattskyldig här och beskattas därför även för pensioner från utlandet. Den dubbelbeskattning som

Dok.Id 203592

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
3748-18

detta kan leda till kan i vissa fall undanröjas eller lindras genom de skatteavtal som Sverige har ingått med andra länder.

2. I inkomstslaget tjänst gäller kontantprincipen. Denna innebär att inkomster som huvudregel ska tas upp till beskattning det år då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del.
3. AA är svensk medborgare och bosatt i Sverige. Åren 1989–2000 vistades och arbetade han periodvis i USA och omfattades under delar av den tiden av sin arbetsgivares pensionsplan. Inom ramen för planen avsattes medel för hans räkning för förvaltning i en av arbetsgivaren upprättad trust. Pensionsplanen uppfyller villkoren för att vara en s.k. 401(k)-plan enligt amerikansk lagstiftning. Medel som avsätts för förvaltning enligt en sådan plan leder i USA inte till omedelbar beskattning av den anställde. Som utgångspunkt gäller i stället att den anställde beskattas först när medel tas ut från planen. Möjligheterna att göra uttag före 59,5 års ålder är på olika sätt begränsade.
4. Under 2015 gjorde AA, som då var 67 år gammal, en överföring från 401(k)-planen till en individuell sparform, ett s.k. individual retirement arrangement, i form av ett bankkonto i hans eget namn (IRA-konto). I likhet med vad som gäller för 401(k)-planer är IRA-konton en i USA erkänd och skattegynnad pensionsförvaltningsform. Enligt de amerikanska reglerna kan överföringar därför göras mellan 401(k)-planer och IRA-konton utan att detta utlöser beskattning. När det gäller IRA-konton finns inga begränsningar av innehavarens rätt att ta ut medel från kontot, men uttag som görs före 59,5 års ålder beläggs som huvudregel med en extra skatt.
5. Senare under 2015 gjorde AA två uttag från sitt IRA-konto. Enligt amerikanska regler gjordes skatteavdrag på uttagen och han redovisade dem också i sin svenska inkomstdeklaration.

DOM

Mål nr
3748-18

6. Skatteverket beslutade att ta upp samtliga medel som fördes över från 401(k)-planen till IRA-kontot till beskattning. AA begärde omprövning av beslutet och tillstyrkte samtidigt att frågan prövades genom att Allmänna ombudet hos Skatteverket ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden.
7. I ansökan om förhandsbesked ställde allmänna ombudet frågan om AA genom avsättningarna till 401(k)-planen, överföringen av medel från planen till IRA-kontot eller uttagen från det kontot har erhållit en inkomst som är skattepliktig enligt intern svensk rätt. Allmänna ombudet ville också veta när beskattningstidpunkten för inkomsten i så fall inträder och om Sverige har beskattningsrätt till inkomsten enligt skatteavtalet med USA.
8. Allmänna ombudet ansåg att AA hade fått en skattepliktig pensionsinkomst som Sverige enligt skatteavtalet har rätt att beskatta. När det gällde frågan om beskattningstidpunkt menade allmänna ombudet att det finns starka skäl för att respektera det skatterättsliga synsättet i det land där inkomsten har uppkommit och att beskattningstidpunkten därför, i enlighet med vad som gäller enligt amerikansk rätt, bör vara när medlen tas ut från IRA-kontot.
9. Skatterättsnämnden ansåg att AA genom avsättningarna till 401(k)-planen och hans möjligheter att senare tillgodogöra sig medel därifrån hade fått en förmån som är hänförlig till inkomst av tjänst. Med hänsyn till de villkor som gäller för en sådan plan ansåg nämnden dock att han inte kunde anses ha disponerat över inkomsten redan vid avsättningen. Enligt nämnden skulle beskattning i stället ske när han förde över medel från pensionsplanen till det egna IRA-kontot. Att denna överföring inte utlöser beskattning enligt amerikansk rätt kunde enligt nämnden inte vara avgörande för när beskattningstidpunkten inträder enligt svensk rätt. Skatterättsnämnden ansåg vidare att överföringen till IRA-kontot utgör pension enligt skatteavtalet och att Sverige har rätt att beskatta denna inkomst.

DOM

Mål nr
3748-18

YRKANDEN M.M.

10. *Allmänna ombudet* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet såvitt avser frågorna om det har uppkommit en skattepliktig inkomst enligt intern svensk rätt och om Sverige enligt skatteavtalet har rätt att beskatta denna inkomst. Allmänna ombudet yrkar vidare att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet såvitt avser frågan om beskattningstidpunkten och förklara att denna inträder först när medel tas ut från IRA-kontot.
11. AA anser att överklagandet ska bifallas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

12. Huvudfrågan i målet är vilken beskattningstidpunkt som gäller för inkomster som härrör från en utländsk pensionsordning och särskilt om det andra landets skatte regler har någon betydelse för fastställandet av denna tidpunkt.

Rättslig reglering

13. Av 11 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, framgår att pension och andra inkomster som erhålls på grund av tjänst som huvudregel ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. Med pension avses bl.a. ersättning som betalas ut på grund av tidigare tjänst på annat sätt än genom försäkring, se 10 kap. 5 § första stycket 3.
14. I inkomstslaget tjänst gäller enligt 10 kap. 8 § IL att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del.

15. Av artikel 15.1 i skatteavtalet mellan Sverige och USA (SFS 1994:1617) följer att ersättning på grund av anställning som en person med hemvist i Sverige får för arbete som utförs i USA som huvudregel får beskattas i både Sverige och USA. Inkomst i form av pension och annan liknande ersättning som utgår på grund av en tidigare anställning i USA och som uppbärs av en person med hemvist i Sverige ska dock enligt artikel 19.1 beskattas endast i Sverige.
16. Av artikel 3.2 i skatteavtalet framgår att uttryck som inte har definierats i avtalet ska anses ha den betydelse som de har enligt skattelagstiftningen i den stat som tillämpar avtalet, såvida inte sammanhanget föranleder annat eller de behöriga myndigheterna träffar en överenskommelse om uttryckets innebörd.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

17. Högsta förvaltningsdomstolen instämmer inledningsvis i Skatterättsnämndens bedömning att AA till följd av de avsättningar som har gjorts till 401(k)-planen har fått en inkomst som enligt intern svensk rätt är skattepliktig i inkomstslaget tjänst.
18. I det inkomstslaget tillämpas enligt 10 kap. 8 § IL kontantprincipen, dvs. beskattningstidpunkten inträder när inkomsten kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del.
19. Allmänna ombudet har argumenterat för att den amerikanska regleringen när det gäller skattskyldighetens inträde bör beaktas när beskattningstidpunkten enligt svensk rätt bestäms. Om de svenska reglerna tolkas så att beskattningstidpunkten i Sverige sammanfaller med den i USA kan enligt allmänna ombudet såväl dubbelbeskattning som dubbel skattefrihet undvikas.
20. Något stöd för att vid tolkningen av bestämmelsen om beskattningstidpunkt i 10 kap. 8 § IL med avseende på inkomster som har tjänats in utomlands beakta regleringen i intjänandelandet finns varken i lagen eller i dess förarbeten. Enligt

Högsta förvaltningsdomstolens mening talar vidare starka principiella skäl emot att låta innehållet i utländsk rätt påverka tolkningen av den svenska bestämmelsen. Regleringen om beskattningstidpunkt, och skälen bakom denna reglering, varierar mellan länderna. Som Skatterättsnämnden har framhållit finns inget givet svar på i vilka fall de ställningstaganden som har gjorts i andra länders rättssystem bör accepteras vid den svenska rättstillämpningen. Till detta kommer att den tolkningsmetod som allmänna ombudet förespråkar leder till att den svenska bestämmelsen kan komma att ges olika innebörd enbart beroende på i vilket land en inkomst har intjänats. Detta är inte en lämplig ordning.

21. Beskattningstidpunkten ska således bestämmas utan beaktande av när skattskyldigheten inträder enligt amerikansk rätt.
22. De medel som sätts av till 401(k)-planen förvaltas av en trust som är knuten till och administreras av arbetsgivaren. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan AA inte anses ha disponerat över inkomsten redan vid avsättningen till pensionsplanen (jfr RÅ 2000 ref. 4, RÅ 2000 ref. 28, RÅ 2002 ref. 83 och RÅ 2003 not. 89).
23. Frågan är då om skattskyldigheten inträder i samband med att medel förs över från planen till AA IRA-konto eller först när han tar ut medel från kontot.
24. IRA-kontot tillhör AA och saknar den anknytning till arbetsgivaren som kännetecknar 401(k)-planen. AA kan vidare förfoga över medlen på IRA-kontot utan inskränkningar. I och med att medlen förs över till kontot får de därför anses vara disponibla för honom i den mening som avses i 10 kap. 8 § IL (jfr RÅ 2000 ref. 28).
25. Enligt intern svensk rätt gäller således sammanfattningsvis att AA har fått en inkomst som är skattepliktig i inkomstslaget tjänst och som ska tas upp till beskattning det år då medlen förs över från 401(k)-planen till IRA-kontot. Inkomsten får anses utgöra pension enligt 10 kap. 5 § första stycket 3 IL. Av

DOM

Mål nr
3748-18

artikel 3.2 i skatteavtalet mellan Sverige och USA följer att denna kategorisering får genomslag även vid tillämpningen av avtalet vilket innebär att inkomsten omfattas av artikel 19.1 om pensioner och liknande ersättningar (jfr RÅ 2010 not. 23). Enligt den artikeln har Sverige exklusiv rätt att beskatta inkomsten.

26. Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Margit Knutsson, Kristina Ståhl, Inga-Lill Askersjö, Mahmut Baran och Helena Rosén Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Finn Hultin.