

**Not 24**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 27 maj 2020 följande beslut (mål nr 6556-19).

**Bakgrund**

1. Den som är begränsat skattskyldig i Sverige är under vissa förutsättningar skattskyldig för bl.a. pension på grund av svensk tjänstepensionsförsäkring.

2. Genom skatteavtalet mellan Sverige och Italien begränsas Sveriges rätt att beskatta olika inkomster som personer med skatterättsligt hemvist i Italien uppbär från Sverige.

3. S-Å.D. avsåg att flytta till Italien under hösten 2019 och bosätta sig där permanent. I och med flytten skulle han bli begränsat skattskyldig i Sverige och ha sitt skatterättsliga hemvist i Italien. Genom ansökan om förhandsbesked ville S-Å.D. få veta om utbetalningar från hans svenska tjänstepensionsförsäkringar får beskattas i Sverige efter flytten.

4. Skatterättsnämnden fann att belopp som utbetalas med anledning av försäkringarna får beskattas i Sverige.

**Yrkanden m.m.**

5. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

6. S-Å.D. anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att Sverige saknar rätt att beskatta belopp som betalas ut från de aktuella försäkringarna.

**Skälen för avgörandet**

7. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

8. För en enskild syftar förhandsbeskedsinstitutet till att ge en möjlighet att inför förestående affärer och andra rättshandlingar få klarhet i hur tillvägagångssättet kommer att bedömas i beskattningshänseende (se t.ex. HFD 2015 ref. 78).

9. S-Å.D. ansökte om förhandsbesked i augusti 2019. I ansökan anges att han avser att bosätta sig i Italien under hösten 2019 och att hans permanentbostad i Sverige kommer att avyttras i slutet på september. Som skäl för att förhandsbesked bör lämnas har han uppgett att han vill få klarhet i om Sverige får beskatta utbetalningar från hans svenska tjänstepensionsförsäkringar efter flytten.

10. Såvitt framgår av ansökan var den planerade flytten inte beroende av svaret på den ställda frågan. Av inhämtade uppgifter från folkbokföringen framgår att S-Å.D. avregistrerades som utvandrad till Italien den 31 oktober 2019, dvs. före Skatterättsnämndens beslut. Vad S-Å.D. i övrigt anfört innebär inte att han står i någon sådan valsituation att han kan anses vara i behov av något förhandsbesked. Mot denna bakgrund anser Högsta förvaltningsdomstolen att det inte kan anses vara av vikt för honom att förhandsbesked lämnas.

11. Förhandsbesked kan också meddelas om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. En förutsättning för att förhandsbesked ska lämnas på den grunden är att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande (HFD 2015 ref. 78). I andra fall bör prejudikatbildningen på skatteområdet, liksom på andra rättsområden, ske genom rättslig argumentation och bedömningar i skilda domstolsinstanser (HFD 2018 ref. 3).

12. Den fråga som prövats av Skatterättsnämnden är enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte av det slaget att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande. Det kan därför inte anses vara av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.

13. Sammanfattningsvis borde Skatterättsnämnden inte ha prövat ansökningen. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Nymansson, Baran* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Daniel Böcker.

---

*Skatterättsnämnden (2019-11-18, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Pahlsson, Sundin och Werkell):*

#### *Förhandsbesked*

Sverige har rätt att beskatta belopp som utbetalas med anledning av tjänstepensionsförsäkringarna.

#### *Motivering*

Frågan i ärendet är om begreppet pensionsförsäkring i artikel 18 punkten 2 i skatteavtalet med Italien inkluderar tjänstepensionsförsäkring.

I skatteavtalet finns ingen bestämmelse som uttryckligen anger om det som gäller beträffande pensionsförsäkringar även avser tjänstepensionsförsäkringar eller någon bestämmelse som närmare definierar begreppet pensionsförsäkring. Detta gäller oavsett språklig version av skatteavtalet.

Det är vidare enligt Skatterättsnämndens uppfattning inte möjligt att utifrån tolkningsregeln i skatteavtalet avgöra om begreppet pensionsförsäkring också omfattar tjänstepensionsförsäkring. Ledning får därför sökas i den interna rätten (jfr HFD 2012 ref. 20).

I förarbetena till lagstiftningen då skatteavtalet införlivades i svensk rätt anges beträffande artikel 18 punkten 2 bl.a. följande (prop. 1982/83:81 s. 67). Bestämmelsen innebär att reglerna i 53 § 1 mom. a) kommunalskattelagen (1928:370), KL, om skattskyldighet för belopp som utgår på grund av pensionsförsäkring meddelad i försäkringsrörelse i Sverige kan tillämpas i fråga om sådana försäkringsbelopp som utbetalas till svensk medborgare med hemvist i Italien. Vidare anges att i fråga om

beskattningen av svenska försäkringspensioner innebär de återgivna reglerna att avtalet i denna del blir identiska med motsvarande regler i artikel 18 i skatteavtalet med Spanien (SFS 1977:75).

Beträffande hänvisningen till 53 § 1 mom. a) KL i ovan angivna proposition kan konstateras att skattskyldigheten enligt lagrummet omfattade utbetalningar från tjänstepensionsförsäkringar (se prop. 1975/76:31 s. 137 och prop. 1976/77:48 s. 67).

Vad gäller hänvisningen till det spanska avtalet framgår av skatteutskottets betänkande med anledning av förslaget till godkännande av skatteavtalet med Spanien bl.a. att det aktuella avtalet innebär att SPP-pension och liknande som utgått på grund av försäkring får beskattas i båda länderna och att dubbelbeskattning undviks genom avräkning. Detta till skillnad mot annan tjänstepension som utbetalas direkt från enskilt företag eller pensionsstiftelse som bara får beskattas i hemviststaten (SkU 1976/77:3 s. 2).

Det finns i övrigt inte heller något i den svenska inkomstskatterättsliga lagstiftningen som tyder på att begreppet pensionsförsäkring inte också omfattar tjänstepensionsförsäkringar. Sett till den grundläggande definitionen av tjänstepensionsförsäkring bör man istället kunna hävda att detta är en typ av pensionsförsäkring, se 58 kap. 7 § IL samt den tidigare lydelsen som kom till år 1975 och fanns placerad i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 31 § KL (se prop. 1999/2000:2, del 2, s. 635).

Vad slutligen avser Riksskatteverkets hänvisning i avtalshäftet till 5 § punkten 6 SINK kan konstateras att motsvarande omständigheter förelåg i RÅ 2007 not. 56 men att verkets anmärkningar i avtalshäftet inte inverkar på målets utgång. Då det i detta ärende dessutom är upplyst om att Skatteverket i aktuellt avseende behandlar pensionsförsäkringar och tjänstepensionsförsäkringar på samma sätt saknas det nu anledning att göra någon annan bedömning.

Det ovan anförda innebär att begreppet pensionsförsäkring i artikel 18 punkten 2 i skatteavtalet med Italien även innefattar tjänstepensionsförsäkringar och att Sverige därmed har rätt att beskatta belopp som betalas ut med anledning av sådan försäkring till en svensk medborgare som är bosatt i Italien.