



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
5078-24

meddelad i Stockholm den 22 oktober 2025

KLAGANDE AA

Ombud: Skattejurist Henrik Ökvist
Northern Light Legal AB
S:t Olofsgatan 33 C
753 30 Uppsala

MOTPART
Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE
Kammarrätten i Stockholms dom den 2 juli 2024 i mål nr 400-24

SAKEN
Inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och upphäver underinstansernas avgöranden.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AA ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 127 680 kr.

BAKGRUND

1. Europeiska organisationen för säkrare flygtrafiktjänst (Eurocontrol) är en mellanstatlig organisation som bildades 1960 genom en internationell konvention. Konventionen har därefter ändrats genom olika tilläggs- och ändringsprotokoll. Sedan 1978 föreskrivs i ett tilläggsprotokoll att organisationens personal är skyldig att betala skatt till organisationen för lön som den

får därifrån och att sådan lön ska vara undantagen från nationell inkomstskatt. Sverige anslöt sig till Eurocontrol 1995.

2. AA är anställd av Eurocontrol och har betalat skatt till organisationen för sin lön därifrån. Han begärde att den lön som han hade fått från organisationen under 2020 skulle undantas från svensk inkomstskatt.
3. Skatteverket beslutade att ta upp lönen till beskattning. Enligt Skatteverket hade någon konventionsbestämmelse om skattefrihet inte införlivats i svensk rätt och det saknades därför stöd för att skattebefria lönen. Skatteverket beslutade vidare att den skatt som AA hade betalat till Eurocontrol inte fick avräknas eller dras av vid den svenska beskattningen eftersom skatten inte hade betalats till en utländsk stat.
4. AA överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm och sedan vidare till Kammarrätten i Stockholm. Båda domstolarna avslog hans överklaganden.

YRKANDEN M.M.

5. AA yrkar att lönen från Eurocontrol inte ska tas upp till beskattning. Han yrkar också ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 127 680 kr.
6. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås.

SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen

7. Frågan gäller tillämpligheten av en bestämmelse om skattefrihet i en internationell överenskommelse.

Rättslig reglering m.m.

Eurocontrol

8. Eurocontrol inrättades 1960 genom en multilateral konvention, benämnd Internationella Eurocontrolkonventionen om samarbete för luftfartens säkerhet.
9. Ett tilläggsprotokoll med vissa kompletterande bestämmelser till konventionen undertecknades 1970. Tilläggsprotokollet ändrades sedan genom ett ändringsprotokoll 1978.
10. Enligt artikel 3 punkt 1 i tilläggsprotokollet, i den lydelse som bestämmelsen har haft sedan 1978 års ändringsprotokoll trädde i kraft, är Eurocontrols personal skyldig att betala skatt som ska tillfalla organisationen på de löner och

förmåner som den betalar till personalen. Sådana löner och förmåner ska vara undantagna från nationell inkomstskatt.

11. Både konventionen och tilläggsprotokollet ändrades 1981 genom ytterligare ett ändringsprotokoll. I artikel XLII i det protokollet anges att konventionen och protokollet ska anses utgöra ett enda instrument benämnt Internationella Eurocontrolkonventionen om samarbete för luftfartens säkerhet med i Bryssel 1981 vidtagna ändringar. Av artikel I i 1981 års protokoll framgår vidare att med konventionen avses 1960 års konvention, ändrad genom 1970 års tilläggsprotokoll, i sin tur ändrat genom 1978 års ändringsprotokoll.
12. För att Sverige skulle kunna ansluta sig till konventionen krävdes att vissa lagändringar gjordes och att vissa offentliga förvaltningsuppgifter överfördes till Eurocontrol. Som en följd av detta fordrades riksdagens godkännande i den ordning som gäller för ändring av grundlag.
13. Riksdagen beslutade 1994 att godkänna den internationella Eurocontrolkonventionen den 13 december 1960 om samarbete för luftfartens säkerhet med i Bryssel 1981 vidtagna ändringar. Beslutet innebar att regeringen fick riksdagens medgivande att ansöka om medlemskap i Eurocontrol. Samtidigt antogs de lagändringar som regeringen hade föreslagit (rskr. 1993/94:201 och 1994/95:48).
14. Regeringen överlämnade i mars 1995 Sveriges ansökan om anslutning till Eurocontrol. Ansökan godtogs av organisationens permanenta kommission i juli det året (Decision no. 64). I beslutet anges att kommissionen godtar Sveriges anslutning till 1960 års konvention, ändrad genom tilläggsprotokollet 1970, i sin tur ändrat genom ändringsprotokollet 1978, helheten ändrad genom ändringsprotokollet 1981. Anslutningsinstrumentet deponerades hos den belgiska regeringen i oktober och konventionen trädde för Sveriges del i kraft i december samma år.

Lagen om immunitet och privilegier i vissa fall

15. Enligt 4 § lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall åtnjuter de internationella organ och personer med anknytning till sådana organ som anges i bilaga till lagen immunitet och privilegier enligt vad som bestämts i stadga eller avtal som är i kraft i förhållande till Sverige. Vidare anges att regeringen ska kungöra tidpunkten då sådant avtal eller sådan stadga trätt i kraft eller upphört att vara bindande i förhållande till Sverige. I förarbetena konstateras att det kungörandet ska ske i förordningens form (prop. 1975/76:205 s. 22).

16. Av bilagan till lagen, punkt 46, framgår att privilegier gäller för Eurocontrols personal enligt den internationella Eurocontrolkonventionen om samarbete för luftfartens säkerhet med i Bryssel 1981 vidtagna ändringar.
17. Punkt 46 trädde enligt förordning (1995:1111) i kraft den 1 december 1995.

Kungörande

18. I 1 § första stycket lagen (1976:633) om kungörande av lagar och andra författningar anges att författningar som huvudregel ska kungöras enligt den lagen. Detsamma gäller de internationella överenskommelser och de ändringar i sådana som enligt författning ska gälla som svensk rätt. För kungörande av författningar ska enligt 3 § 1 finnas Svensk författningssamling.
19. Av 14 § första stycket framgår att om det i en författning föreskrivs att en internationell överenskommelse eller en ändring i en sådan ska gälla som svensk rätt, ska överenskommelsen eller ändringen kungöras på samma sätt som författningen. Om det är lämpligare, får regeringen dock bestämma att överenskommelsen eller ändringen i stället ska kungöras på något annat sätt. Var kungörandet i sådant fall sker ska ges till känna i den författningssamling där författningen har kungjorts.
20. I förordningen (1990:1070) om publicering av Sveriges internationella överenskommelser, m.m. finns bestämmelser om publicering av överenskommelser som Sverige ingår med andra stater eller mellanfolkliga organisationer. Enligt 2 § första stycket 1 i förordningen är huvudregeln att alla för Sverige bindande internationella överenskommelser som har ingåtts av regeringen, jämte ändringar i dessa, ska publiceras i Sveriges internationella överenskommelser (SÖ).
21. I samband med Sveriges anslutning till Eurocontrolkonventionen och införandet av punkt 46 i bilagan till lagen om immunitet och privilegier i vissa fall publicerades konventionen i SÖ 1995:81. I publiceringen angavs att överenskommelsen trätt i kraft i förhållande till Sverige. Regeringen har också tillkännagett (SFS 1997:595) att överenskommelsen trätt i kraft och publicerats genom SÖ 1995:81. I denna publicering ingick emellertid bara grundkonventionen i konsoliderad form, inte tilläggsprotokollet.
22. I juli 2024 publicerades en komplettering till SÖ 1995:81. I kompletteringen anges att 1970 års tilläggsprotokoll och 1978 års ändringsprotokoll inte fanns med i den sammanförda version av konventionen som publicerades med beteckning SÖ 1995:81, och att dessa i stället publiceras genom kompletteringen. Båda protokollen finns bifogade till kompletteringen i engelsk språkversion jämte en svensk översättning.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*Utgångspunkter*

23. Sverige är medlem i Eurocontrol. I artikel 3 punkt 1 i tilläggsprotokollet till Eurocontrolkonventionen anges att den som är anställd av Eurocontrol är skyldig att betala skatt till organisationen på sin lön därifrån och att sådan lön i gengäld ska vara undantagen från nationell inkomstskatt.
24. För att tilläggsprotokollets bestämmelse om undantag från skattskyldighet ska kunna tillämpas av svenska myndigheter och domstolar krävs att bestämmelsen har införlivats i svensk rätt. Enligt 4 § lagen om immunitet och privilegier i vissa fall ska personer med anknytning till sådana organ som anges i en bilaga till lagen åtnjuta privilegier enligt vad som har bestämts i avtal som är i kraft i förhållande till Sverige. I punkt 46 i bilagan anges att privilegier gäller för Eurocontrols personal enligt Eurocontrolkonventionen.
25. Den fråga som nu ska avgöras är om tilläggsprotokollets bestämmelse om undantag från skattskyldighet omfattas av de privilegier som ska gälla som svensk rätt enligt de nämnda bestämmelserna. För att så ska vara fallet krävs att tilläggsprotokollet är i kraft i förhållande till Sverige och att protokollet omfattas av hänvisningen till Eurocontrolkonventionen i punkt 46 i bilagan. Om dessa förutsättningar är uppfyllda uppkommer vidare frågan vilken betydelse det har att tilläggsprotokollet publicerades i SÖ först under 2024, dvs. långt efter det att Eurocontrolkonventionen införlivades i svensk rätt och även efter det att den i målet aktuella lönen betalades.

Är tilläggsprotokollet i kraft i förhållande till Sverige?

26. Av anslutningsinstrumentet avseende Sveriges medlemskap i Eurocontrol framgår att anslutningen avser 1960 års konvention med 1981 års vidtagna ändringar.
27. Genom 1981 års protokoll har parterna i konventionen kommit överens om att tilläggsprotokollet ska utgöra en integrerad del av konventionen (se punkt 11 ovan). Sveriges anslutning kan därmed inte ha avsett någon annan överenskommelse än den som – sedan 1981 års protokoll trädde i kraft mellan parterna till konventionen – består av såväl konventionen som tilläggsprotokollet. Tilläggsprotokollet trädde alltså i kraft i förhållande till Sverige samtidigt som konventionens övriga delar gjorde det.

Har tilläggsprotokollets bestämmelse om undantag från skattskyldighet införlivats i svensk rätt?

28. Punkt 46 i bilagan till lagen om immunitet och privilegier i vissa fall infördes samtidigt som riksdagen godkände Sveriges anslutning till Eurocontrolkonventionen. I regeringens proposition till riksdagen (prop. 1993/94:104) finns grundkonventionen i konsoliderad form med som bilaga. Tilläggsprotokollet finns däremot inte med. Tilläggsprotokollet och dess bestämmelse om undantag från nationell inkomstskatt för organisationens personal nämns inte heller i propositionen.
29. Tilläggsprotokollet tas inte heller upp i det ansvariga riksdagsutskottets betänkanden med förslag till riksdagsbeslut (bet. 1993/94:TU19 och 1994/95:TU1). I utskottsbetänkandena finns, liksom i propositionen, grundkonventionen i konsoliderad form med, men utan tilläggsprotokoll.
30. Det är alltså mycket som tyder på att riksdagen, inför att den godkände anslutningen till konventionen, inte uppmärksammades på förekomsten av tilläggsprotokollet. Detta är emellertid inte avgörande för om hänvisningen till Eurocontrolkonventionen i punkt 46 i bilagan till lagen om immunitet och privilegier i vissa fall ska anses omfatta även tilläggsprotokollet. Hänvisningen avser enligt sin ordalydelse ”Den internationella Eurocontrolkonventionen om samarbete för luftfartens säkerhet med i Bryssel 1981 vidtagna ändringar”. Det finns enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte utrymme att tolka bestämmelsen på annat sätt än i enlighet med den definition av konventionen som anges i artikel XLII jämförd med artikel I i 1981 års protokoll. Som framgår av punkt 11 ovan innefattar den definitionen även tilläggsprotokollet.
31. Bestämmelsen om undantag från nationell inkomstskatt för Eurocontrols personal i artikel 3 punkt 1 i tilläggsprotokollet har således införlivats i svensk rätt.

Kungörande

32. Som framgått publicerades tilläggsprotokollet i SÖ genom en komplettering först 2024 (se punkt 22 ovan), dvs. efter det att den i målet aktuella lönen betalades. Dessförinnan hade tilläggsprotokollet inte offentliggjorts i vare sig någon författningssamling eller någon annan officiell publikation, trots att protokollet innehåller en bestämmelse om undantag från skattskyldighet som ska gälla som svensk rätt. Detta är inte förenligt med föreskrifterna i 1 § och 14 § första stycket lagen om kungörande av lagar och andra författningar.
33. I förarbetena till den lagen uttalas att det bör överlämnas åt rättstillämpningen att bedöma vilken rättslig betydelse brister i kungörandet av en bestämmelse har, under hänsynstagande till omständigheterna i det enskilda fallet (prop.

1975/76:112 s. 61 f.). I det nu aktuella fallet rör det sig om en bestämmelse om skattefrihet i en internationell överenskommelse som har trätt i kraft i förhållande till Sverige och som har införlivats i svensk rätt genom en hänvisning till överenskommelsen i lagen om immunitet och privilegier i vissa fall. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan det förhållandet att bestämmelsen inte har kungjorts i SÖ då inte leda till att den inte kan åberopas av en enskild som omfattas av den.

Sammanfattande slutsats

34. Bestämmelsen i artikel 3 punkt 1 i tilläggsprotokollet till Eurocontrol-konventionen är tillämplig på den lön som AA har tagit emot från Eurocontrol. Lönen är således undantagen från svensk inkomstskatt. Överklagandet ska därmed bifallas och underinstansernas avgöranden upphävas.

Ersättning för kostnader

35. AA har fått bifall till sitt yrkande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Han har därför rätt till skälig ersättning för sina kostnader. Det yrkade beloppet är skäligt.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Kristina Ståhl, Martin Nilsson, Mathias Säfsten och Johanna Mihaic.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Veronica Montell.