

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
399–403-10

meddelad i Stockholm den 15 mars 2012

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

Ombud: Advokat Göran Alfheim
Box 24268
104 51 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 18 november 2009 i mål nr 8358-07,
8361-07, 4729-08, 4730-08 och 4993-09

SAKEN

Inkomsttaxering 2005–2008, m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden och förklarar att AA ska beskattas i Sverige för inkomsterna från arbetsgivaren i Finland med undantag för de belopp som hänför sig till arbete som han utfört vid fysisk närvaro där. Det ankommer på Skatteverket att räkna ut beloppen i enlighet med vad som anförs under skälen för Högsta förvaltningsdomstolens avgörande.

Dok.Id 115963

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

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AA ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med 40 000 kr.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatteverkets beslut att beskatta AA för hans finska anställningsinkomst förutom den del som avser arbete som han utfört vid fysisk närvaro i Finland.

Skatteverket anför bl.a. följande. AA är obegränsat skattskyldig i Sverige. Sveriges rätt att beskatta hans finska anställningsinkomster begränsas av det nordiska skatteavtalet. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1996 ref. 84 uttalat att utöver de allmänna tolkningsregler som anges i artiklarna 31 och 32 i Wienkonventionen bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen. Mot denna bakgrund är det Skatteverkets uppfattning att uttrycket ”arbetet utförs” i artikel 15 ska tolkas strikt enligt ordalydelsen och enbart omfatta det arbete som utförts vid fysisk närvaro i Finland. I processen har rättskällevärdet av kommentaren ifrågasatts därför att artikeln är överspelad på grund av den tekniska utvecklingen. Ändringarna i OECD:s modellavtal sker kontinuerligt och framförallt kommentaren till avtalet har under senare år genomgått många förändringar. Detta gäller bl.a. artiklarna 5 och 15. Ofta är uppdateringarna föranledda av den tekniska utvecklingen som exempelvis kommentarerna till artikel 5 där definitionen av fast driftsställe finns. OECD:s arbete med att se över modellen för skatteavtal och dess kommentar bedrivs i en permanent arbetsgrupp och från svensk sida deltar förutom en tjänsteman från Finansdepartementet en representant från Skatteverkets huvudkontor. Någon ändring i aktuellt avseende av punkt 15 i kommentaren är inte aviserad. Såvitt är känt har överhuvudtaget inte behovet av ändring varit uppe till diskussion.

Mål nr
399–403-10

Förhållandet mellan Sverige och Danmark är också relevant. Fr.o.m. den 1 januari 2005 gäller ett särskilt skatteavtal om vissa skattefrågor m.m. I införlivandelagen (2004:639) regleras situationen då en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär lön på grund av en anställning som normalt utförs i den andra staten för en arbetsgivare i denna stat. Om arbetet till en del faktiskt har utförts i hemviststaten eller i tredje stat ska arbetet under vissa förutsättningar anses vara utfört i den huvudsakliga arbetsstaten. Av förarbetena kan utläsas att det ingångna avtalet utgör ett undantag från huvudregeln i artikel 15 i det nordiska skatteavtalet och andra skatteavtal som överensstämmer med OECD:s modellavtal. Med den av länsrätten och kammarrätten gjorda tolkningen av artikel 15 skulle den svensk-danska överenskommelsen vara överflödig.

AA bestrider bifall till överklagandet och yrkar ersättning för kostnader för ombud i Högsta förvaltningsdomstolen med 142 850 kr exklusive mervärdesskatt. Han anför bl.a. följande. I Vogels och Skaars doktrin har tillämpningen av artikel 15.1 diskuterats utförligt. Sammanfattningsvis kan deras tolkning av artikel 15.1 uppfattas som att den ger anställningslandet beskattningsrätt till inkomst intjänad under kortare resor till andra länder, som t.ex. vid tjänsteresor, om de har ett funktionellt samband med arbetet i anställningslandet. Däremot anser de att arbete vid utstationering i annat land inte omfattas av anställningslandets beskattningsrätt. Hans egna tjänsteresor kännetecknas just av att de har funktionellt samband med arbetet vid huvudkontoret i Helsingfors samt att de är många och korta. Kommentarererna till OECD:s modellavtal är en rättskälla bland andra och den intar inte någon särställning såsom Skatteverket gör gällande. Kommentaren till modellavtalet utvecklar inte alls de aktuella frågorna på samma subtila sätt som Vogel och Skaar varför det är troligt att de inte står i något motsatsförhållande till varandra. Skillnaden torde ligga i nyanseringen i bedömningarna. Det svensk-danska tillägget till det nordiska skatteavtalet syftar till att reglera en mängd praktiska frågor som uppstår för ett stort antal gränsgångare när det gäller beskattningen. Att åberopa avtalet till stöd för Skatteverkets tolkning av artikel 15.1 saknar relevans.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Av utredningen i målen framgår följande. AA har under beskattningsåren 2004–2007 varit obegränsat skattskyldig i Sverige och enligt det nordiska skatteavtalet haft sin hemvist här. Han har varit VD och koncernchef i en finsk internationellt verksam koncern. Huvudkontoret är beläget i Finland där AA har haft sin anställning. För vart och ett av de aktuella åren har han befunnit sig i Finland 112, 106, 136 respektive 143 dagar och företagit tjänsteresor till tredje land under 112, 117, 118 respektive 88 dagar. Övrig tid har AA tillbringat i Sverige samt på semester i tredje land.

För taxeringsåren 2005–2007 beräknade Skatteverket de belopp som skulle undantas från beskattning i Sverige med utgångspunkt i antalet arbetade dagar i Finland dividerat med totala antalet dagar på ett år. För taxeringsåret 2008 beräknade Skatteverket beloppet genom att dividera antalet arbetade dagar i Finland med totala antalet arbetsdagar på året. I kammarrätten yrkade Skatteverket, beträffande taxeringsåren 2006 och 2007, att beloppen skulle beräknas på samma sätt som taxeringsåret 2008.

Av artikel 15.1 i det nordiska skatteavtalet framgår att lön eller annan liknande ersättning som en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning endast beskattas i denna stat, såvida inte arbetet utförs i annan avtalsslutande stat. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.

Frågan i målen är om AA uppfyller villkoret att arbetet ska vara utfört i Finland även i fråga om de dagar han inte fysiskt vistats där på grund av tjänsteresor, vistelse i Sverige eller semesterresor till tredje land.

Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

Mål nr
399–403-10

Huvudregeln i det nordiska skatteavtalet är att inkomst från anställning ska beskattas i hemviststaten. Från denna regel görs undantag för det fall arbetet utförs i annan avtalsslutande stat än hemviststaten.

Avtalet innehåller inte någon uttrycklig definition av vad som menas med att arbetet utförs i den andra staten. Enligt gängse principer för tolkning av skatteavtal ska begreppet tilläggas i första hand den innebörd som kan antas svara mot vad de avtalsslutande parterna avsett. Högsta förvaltningsdomstolen har i bl.a. RÅ 1996 ref. 84 redovisat allmänna riktlinjer för att fastställa vad parterna avsett med en viss bestämmelse i ett avtal. I avgörandet framhåller Högsta förvaltningsdomstolen att utöver de nämnda allmänna riktlinjerna bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse ofta tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen. Har ett skatteavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, finns det normalt fog för att anta att avtalparterna avsett uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat. Domstolen hänvisar i detta avseende till RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1995 not. 68.

Av prop. 1996/97:44 framgår att avtalet utarbetats med utgångspunkt i OECD:s modellavtal. Det framgår vidare av propositionen (s. 52) att artikel 15.1 i skatteavtalet, som är en direkt översättning av motsvarande artikel i modellavtalet, ger uttryck för huvudprinciperna för beskattning av enskild tjänst.

I kommentaren till OECD:s modellavtal sägs beträffande den nu aktuella artikeln följande.

Employment is exercised in the place where the employee is physically present when performing the activities for which the employment income is paid. One consequence of this would be that a resident of a Contracting State who derived remuneration, in respect of an employment, from sources in the other state could not be taxed in that other state in respect of that remuneration merely because the results of this work were exploited in that other state.

Kommentaren utgår således från att det krävs fysisk närvaro för att en anställning ska anses utövad i en annan stat än hemviststaten. Den tolkning som görs i kommentaren står dessutom i god överensstämmelse med artikelns ordalydelse,

Mål nr
399-403-10

särskilt som det är fråga om ett undantag från den rätt till beskattning som tillkommer hemviststaten.

Högsta förvaltningsdomstolen finner således att i fråga om de inkomster AA uppburit från sin arbetsgivare i Finland ska från beskattning i Sverige undantas det belopp som hänför sig till det arbete han utfört när han fysiskt befunnit sig i Finland. Skatteverkets talan ska därför bifallas. Beloppen ska, i enlighet med Skatteverkets inställning i kammarrätten, beräknas med utgångspunkt i antalet arbetade dagar i Finland dividerat med totala antalet arbetsdagar på ett år. Det bör ankomma på Skatteverket att räkna ut beloppen.

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. AA är därför berättigad till ersättning för skäliga kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Ersättningen bör bestämmas till 40 000 kr.

Susanne Billum

Margit Knutsson

Henrik Jermsten

Olle Stenman

Anita Saldén Enérus

Galit Saar

Föredragande justitiesekreterare

Avd. II

Föredraget 2012-01-25