

Undantagen från skattskyldighet enligt sexmånaders- och ettårsreglerna har inte ansetts tillämpliga på utbetalning från vinstandelsstiftelse. Vid beskattningen av utbetalningen ska avräkning enligt det tillämpliga skatteavtalet medges för utländsk skatt som tagits ut på avsättning till stiftelsen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

3 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229); 2 kap. 1 och 2 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt; artiklarna 15 och 23 i skatteavtalet med Kina (SFS 1986:1027)

Av en ansökan från A hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. Den aktuella vinstandelsstiftelsen är ett resultatandelssystem för anställda inom X-koncernen (X) som ger dem del av det resultat de bidragit till genom sina arbetsinsatser. Avsättning till stiftelsen sker om vissa kriterier är uppfyllda och baseras på det arbete som utförts året innan avsättning sker. Beslut om avsättning fattas av X:s centralstyrelse. – Varje anställd i de länder som omfattas av vinstandelssystemet tillgodoräknas lika stor andel (basandel), justerad med hänsyn till den anställdes sysselsättningsgrad. Utbetalning kan ske från och med det år andelsinnehavaren fyller 60 år. Värdet av basandelarna beräknas då utifrån stiftelsens värde den 31 december året före utbetalningen. – A är anställd hos X. Han har erbjudits ett tidsbegränsat uppdrag i Kina under åren 2013–2014. Hans arbete där kommer att vara förenat med tjänsteresor både till Sverige och till tredje land. Antalet vistelsedagar utanför Kina kan komma att överstiga 72 dagar för respektive år. – Efter uppdragets slut kommer A att återvända till Sverige. Under sin vistelse i Kina kommer han att vara obegränsat skattskyldig i Sverige. De avsättningar som X gör till vinstandelsstiftelsen och som är hänförliga till den tid han arbetar i Kina kommer att beskattas där. Som förutsättning lämnas även att beskattningen är i överensstämmelse med såväl kinesisk lagstiftning som med skatteavtalet mellan Sverige och Kina (SFS 1986:1027). – Eftersom A ansåg att det var oklart om han under vistelsen i Kina skulle uppfylla kriterierna för sexmånaders- respektive ettårsregeln ställde han följande frågor till nämnden:

1. Kan Skatterättsnämnden inledningsvis bekräfta att sexmånadersregeln (3 kap. 9 § första stycket inkomstskattelagen [1999:1229], IL) är tillämplig för att undanta inkomst från stiftelsen från beskattning i Sverige då avsättning till stiftelsen är hänförlig till arbete utfört i Kina och då avsättningen beskattats i Kina vid avsättningstillfället?
2. Hur ska den inkomst som ska undantas från svensk beskattning beräknas? Är det antalet basandelar, som beskattas i Kina, multiplicerat med basvärdet vid utbetalningstillfället eller vid avsättningstillfället?
3. Om svaret på fråga 2 är att inkomsten ska beräknas såsom antal basandelar multiplicerat med basvärdet vid avsättningstillfället; kan eventuell värdeökning (dvs. att basvärdet vid utbetalningstillfället överstiger basvärdet vid avsättningen) undantas från svensk beskattning med stöd av ettårsregeln?

4. Kan Skatteverket bekräfta att avräkning av utländsk skatt enligt svensk intern rätt och skatteavtal är möjlig i beskriven situation, trots olika beskattningstidpunkter?

5. Hur ska en eventuell värdeökning, som sker mellan tidpunkten för avsättning till stiftelsen och utbetalning från stiftelsen behandlas? Ska sådan värdeökning medräknas vid bestämmande av den utländska inkomsten vid beräkning av spärrbeloppet för avräkning av utländsk skatt?

Skatterättsnämnden (2012-10-29, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Lundström, Pålsson, Werkell) yttrade:

Förhandsbesked – Fråga 1 – Utbetalningar från vinstandelsstiftelsen till A utgör inte en sådan inkomst som undantas från skattskyldighet enligt reglerna i 3 kap. 9 § IL. – Frågorna 4 och 5 – När A beskattas i Sverige för utbetalning från vinstandelsstiftelsen har han rätt till avräkning för den skatt som han betalat i Kina på grund av avsättning till stiftelsen som tillgodoräknats honom. – Beslut – Ansökan avvisas i den mån den inte besvarats. – Motivering – – – Skatterättsnämndens bedömning – Fråga 1 – Enligt 3 kap. 9 § första stycket är en obegränsat skattskyldig person som har anställning som innebär att han vistas utomlands i minst sex månader inte skattskyldig för inkomst av sådan anställning till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet (sexmånadersregeln). Detta gäller dock inte om det framkommer att inkomsten beskattas i verksamhetslandet i strid med landets lagstiftning eller gällande skatteavtal. – Av paragrafens andra stycke framgår att, om vistelsen utomlands under anställningen varar minst ett år i samma land, är, i ett fall som det aktuella, den skattskyldige inte skattskyldig för inkomsten även om denna inte beskattas i verksamhetslandet om detta beror på lagstiftning eller administrativ praxis i det landet eller annat avtal än skatteavtal (ettårsregeln). – Först måste besvaras om utbetalningen från vinstandelsstiftelsen till A kan anses vara en sådan inkomst av anställning som avses i 3 kap. 9 §. – En förutsättning är att vinstandelsstiftelsen i fråga om överföring till och utbetalning från stiftelsen uppfyller villkoren för att tillämpa det regelsystem som gäller vid inkomstbeskattningen och uttag av arbetsgivaravgifter (jfr RÅ 1974 ref. 16). – Vinstandelssystemet innebär att arbetsgivaren i stället för att själv betala ut medel direkt till den anställde med beskattning som följd överför förvaltning av medlen till en stiftelse. Beskattning av den anställde aktualiseras först vid den senare tidpunkt då vinstandelsstiftelsen betalar ut medel till honom. Motsvarande skattemässiga behandling torde bara vara möjlig i vissa fall då en arbetsgivare överför medel för förvaltning till ett annat rättssubjekt i samband med en pensionsutfästelse (jfr RÅ 2008 ref. 20). – Inkomster från annan än arbetsgivaren har i praxis inte ansetts som sådan inkomst av anställning som avses i 3 kap. 9 § även om inkomsten uppkommit som en följd av anställningen utomlands. I RÅ 1986 ref. 49 ansågs en ersättning från trygghetsförsäkring inte ha utgått på grund av anställning utomlands. Motsvarande utgång blev det i RÅ 1988 ref. 52, där den skattskyldige uppburit sjukpenning från Försäkringskassan under sin vistelse utomlands. Inte heller har ersättning från en fristående försäkring avseende inkomstbortfall som utgått på grund av en händelse som

inträffade under utlandsvistelsen ansetts utgöra inkomst av anställningen utomlands (RÅ 2010 ref. 114). – Även i detta fall kommer utbetalningen från ett annat rättssubjekt än arbetsgivaren. Med hänsyn härtill och då någon lönebeskattning enligt praxis inte aktualiseras vid överföringen av medel till stiftelsen, kan en utbetalning från stiftelsen inte anses som en sådan inkomst av anställning som avses i 3 kap. 9 §. A är därför inte undantagen från skattskyldighet för inkomsten. – Frågorna 2 och 3 – Med hänsyn till svaret på fråga 1 förfaller frågorna 2 och 3. – Frågorna 4 och 5 – Rätt till avkastning av utländsk skatt finns i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen. De allmänna förutsättningarna för avräkning ges i 2 kap. 1 §. Av kapitlets 2 § framgår att rätt till avräkning enligt 1 § första stycket inte gäller om den statliga och kommunala inkomstskatten, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av skatteavtal. Vid avräkning med stöd av skatteavtal tillämpas dock övriga bestämmelser i kapitlet. – Undvikande av dubbelbeskattning regleras i artikel 23 i skatteavtalet med Kina. I fråga om hur dubbelbeskattning undviks beträffande Sverige sägs i punkten 2 a följande. – ”Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt kinesisk lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Kina, skall Sverige – med beaktande av bestämmelserna i svensk lagstiftning beträffande avräkning av utländsk skatt (även i den lydelse de framledes kan få genom att ändras utan att den allmänna princip som anges här ändras) – från den svenska skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den kinesiska skatt som betalats på inkomsten.” – Av 2 kap. 7 § andra stycket avräkningslagen framgår att avräkning ska ske från svensk skatt som beslutas det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat har ingått i underlaget för beslutet. – I det här fallet är utgångspunkten att den skattskyldige ska ta upp intäkten enligt IL, en intäkt som han tidigare beskattats för i Kina enligt det landets regler. Av skatteavtalet följer då att ett belopp motsvarande den skatt som betalats i Kina ska avräknas från den svenska skatten på inkomsten. Det förhållandet att beskattningen i Kina skett ett tidigare beskattningsår saknar betydelse för denna bedömning. – När A beskattas i Sverige för utbetalning från vinststiftelsen har han alltså rätt att avräkna den i Kina betalda skatten med de begränsningar som i övrigt följer av de regler i avräkningslagen som kan vara tillämpliga. – Beslutet – I den mån frågorna inte har besvarats bör de avvisas.

Skatteverket överklagade och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

A ansåg att Högsta förvaltningsdomstolen med anledning av Skatteverkets överklagande skulle ta ställning till samtliga frågor som ställdes till Skatterättsnämnden. A anförde bl.a. följande. Den praxis som Skatterättsnämnden hänvisar till avser inte ersättningar för arbete utan ersättningar från försäkringar som ska täcka förlorade arbetsinkomster. Paralleller bör i stället dras med andra typer av uppskjutna ersättningar som t.ex. förmån av personaloptioner och andra former av incitamentsprogram. Syftet med incitamentsprogram är, liksom för

vinstandelsstiftelser, att de anställda ska få del av bolagets värdeuppgång. Förmån av personaloptioner avser liksom den nu aktuella ersättningen uppskjuten ersättning för arbete utfört i anställningen. En sådan förmån kan omfattas av 3 kap. 9 § IL.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-05-07, Dexe, Ståhl, Saldén Enérus, Silfverberg, Bull) yttrade:

Skälen för avgörandet

Bakgrund

A är anställd inom X-koncernen. X tillämpar ett resultatandelssystem för sina anställda i form av avsättningar till en vinstandelsstiftelse. Utbetalning kan påkallas tidigast det år då den anställde fyller 60 år. Enligt den praxis som gäller för bidrag till vinstandelsstiftelser beskattas de anställda inte vid tidpunkten för avsättningarna utan först när medel betalas ut från stiftelsen (se bl.a. RÅ 1994 ref. 38).

A har erbjudits ett tidsbegränsat uppdrag för X i Kina under 2013 och 2014. Enligt lämnade förutsättningar kommer de avsättningar som X gör till vinstandelsstiftelsen och som är hänförliga till den tid han arbetar i Kina att beskattas där. Efter uppdragets slut kommer han att återvända till Sverige. Han kommer att begära utbetalning från stiftelsen 2017 i samband med att han fyller 60 år. Som förutsättning lämnas också att han hela tiden kommer att vara obegränsat skattskyldig i Sverige men att han enligt skatteavtalet med Kina (SFS 1986:1027) kommer att ha skatterättslig hemvist i Kina under sin vistelse där. Beskattningen i Kina anges vidare vara i överensstämmelse med skatteavtalet.

Frågorna i målet samt förhandsbeskedets giltighetstid

Den första frågan i målet är om utbetalningen från stiftelsen är en sådan inkomst som omfattas av undantagen från skattskyldighet enligt sexmånaders- och ettårsreglerna i 3 kap. 9 § IL (fråga 1). För det fall att dessa regler inte är tillämpliga uppkommer vidare frågan om A vid beskattningen av utbetalningen har rätt till avräkning för den skatt som A betalat i Kina (frågorna 4 och 5).

Som framgått avser frågorna beskattningen av en utbetalning som ska göras under 2017. Skatterättsnämnden har begränsat giltighetstiden för förhandsbeskedet till beskattningsåren 2013–2015. Detta hindrar dock inte att frågorna prövas (se HFD 2011 not. 88).

Fråga 1

Av 3 kap. 9 § IL framgår att en obegränsat skattskyldig person som har anställning som innebär att han vistas utomlands i minst sex månader, inte är skattskyldig för inkomst av sådan anställning till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet (sexmånadersregeln). Detta gäller dock inte om det framkommer att inkomsten beskattats i

verksamhetslandet i strid med landets lagstiftning eller gällande skatteavtal. Om vistelsen utomlands under anställningen varar i minst ett år i samma land, är den skattskyldige inte skattskyldig för inkomsten även om denna inte beskattas i verksamhetslandet, om detta beror på lagstiftning eller administrativ praxis i det landet eller annat avtal än skatteavtal (ettårsregeln).

Som nämnts har i praxis accepterats att de bidrag som en arbetsgivare lämnar till en vinstandelsstiftelse inte beskattas hos den anställde vid tidpunkten för avsättningen utan först när medel betalas ut från stiftelsen. Detta överensstämmer med den ordning som föreskrivs i fråga om tryggnad av pension (se 11 kap. 6 § och 28 kap. 3 § IL). Vid överföring av medel från en arbetsgivare till ett fristående rättssubjekt för förvaltning där för de anställdas räkning gäller annars som allmän regel att den anställde beskattas direkt vid överföringen (se t.ex. RÅ 2008 ref. 20).

Av intresse är vidare att särskild löneskatt enligt 1 § första stycket 6 lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster tas ut på bidrag som en arbetsgivare lämnar till en vinstandelsstiftelse. I förarbetena till den bestämmelsen uttalas följande (prop. 1996/97:21 s. 25). De medel som avsätts till en vinstandelsstiftelse får i de flesta fall lyftas av den anställde först efter det att en viss tid förflutit – minst tre år – och den anställde uppnått viss ålder, vanligen 55–65 år. Ofta förekommer att utbetalning görs i samband med den anställdes pensionering. Utbetalningen sker periodiskt eller i form av engångsbelopp som avser arbetsprestationer som utförts under tidigare år. Avsättningen betraktas ofta av såväl arbetsgivaren som den anställde som en form av pension. Det finns således stora likheter mellan överföringar till vinstandelsstiftelser och avsättningar till pensioner, för vilka det tas ut särskild löneskatt.

Av det anförda framgår att de beskattningsregler som tillämpas för överföringar till vinstandelsstiftelser i flera avseenden överensstämmer med vad som gäller för pensioner. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening ligger det nära till hands att även i det nu aktuella avseendet jämställa systemet med vinstandelsstiftelser med pension. Liksom när det gäller pensioner bör därför den omständigheten att en utbetalning från en vinstandelsstiftelse delvis har sin grund i avsättningar som gjorts under tid som den anställde arbetat utomlands inte leda till att utbetalningen anses vara en sådan inkomst av anställning som avses i 3 kap. 9 § IL.

Skatterättsnämndens förhandsbesked när det gäller fråga 1 ska därmed fastställas.

Frågorna 4 och 5

Avräkning för utländsk skatt kan medges med stöd av antingen lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt eller ett skatteavtal. I 2 kap. 1 § avräkningslagen anges de allmänna förutsättningarna för avräkning enligt lagen. Enligt 2 § första stycket gäller rätt till avräkning enligt 1 §

första stycket inte om den statliga och kommunala inkomstskatten, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av skatteavtal. Vid avräkning med stöd av skatteavtal tillämpas dock övriga bestämmelser i kapitlet.

Det ska således i första hand undersökas om avräkning kan medges enligt det aktuella skatteavtalet, dvs. i detta fall avtalet med Kina. Detta avtal är i relevanta avseenden utformat i nära överensstämmelse med OECD:s modellavtal (se prop. 1986/87:17 s. 33). Modellavtalet och dess kommentarer kan därför användas som hjälpmedel vid tolkningen av avtalet.

En grundläggande förutsättning för att rätt till avräkning ska föreligga enligt avtalet är att samma inkomst har beskattats i både Sverige och Kina. Vidare fordras att denna inkomst omfattas av någon av avtalets fördelningsartiklar, att denna artikel ger både Sverige och Kina rätt att beskatta inkomsten samt att avtalets metodartikel förpliktar Sverige att ge avräkning för den kinesiska skatten.

En första fråga är alltså om avsättningen till vinstandelsstiftelsen, som beskattas i Kina, och utbetalningen från stiftelsen, som beskattas i Sverige, är samma inkomst vid tillämpningen av avtalet. Mot detta talar att skatteunderlaget i Kina respektive i Sverige utgörs av olika transaktioner, vilka dessutom företas mellan olika rättssubjekt (vid avsättningen förs medel över från X till stiftelsen och vid utbetalningen från stiftelsen till den anställde). Såväl avsättningen som utbetalningen har dock sin grund i, och är ersättning för, det arbete som A har utfört. Det finns därmed en tydlig koppling mellan de medel som förs över till vinstandelsstiftelsen för att förvaltas där och den utbetalning som sedan görs från stiftelsen till den anställde. Med detta synsätt är det således beskattningstidpunkten, snarare än inkomstens karaktär, som inte stämmer överens. Högsta förvaltningsdomstolen anser att det sistnämnda synsättet är det som har mest fog för sig och finner därmed att det får anses vara samma inkomst som beskattas i båda länderna.

Därefter ska bedömas vilken fördelningsartikel som är tillämplig. De artiklar som främst är av intresse är artikel 15 (enskild tjänst) och artikel 18 (pension). Den sistnämnda bestämmelsen gäller pension och annan liknande ersättning som betalas med anledning av tidigare anställning. Såvitt framgår ska A lyfta inkomsten under pågående anställning. Det ligger därför närmast till hands att inordna den under artikel 15. Enligt den artikeln beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i hemviststaten, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i den andra staten får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.

Vid tidpunkten för avsättningen har A enligt lämnade förutsättningar avtalshemvist i Kina. Avsättningen avser vidare det arbete som utförs i Kina. Kina har således enligt artikel 15 rätt att beskatta avsättningen. Vid

tidpunkten för utbetalningen har A flyttat tillbaka till Sverige och har avtalshemvist här. Utbetalningen får därmed beskattas i Sverige.

När det slutligen gäller rätten till avräkning följer av artikel 23.2 a i avtalet att Sverige, i fall då person med hemvist i Sverige uppbär inkomst som enligt kinesisk lagstiftning och enligt bestämmelserna i avtalet får beskattas i Kina, från skatten på sådan inkomst ska avräkna ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i Kina för inkomsten. I det nu aktuella fallet kompliceras situationen av att A har avtalshemvist i både Sverige och Kina, men vid olika tidpunkter. Eftersom inkomsten enligt vad som anförts ovan avser arbete som utförts i Kina hindrar detta dock inte att avräkning medges (jfr punkterna 4.1 och 4.2 i kommentaren till artikel 23 i OECD:s modellavtal). Rätten till avräkning påverkas inte heller av att beskattningen i Kina skett ett tidigare beskattningsår (jfr punkt 32.8 i kommentaren till artikel 23). A har således, med de begränsningar som följer av avräkningslagens bestämmelser, rätt till avräkning av den skatt som han betalat i Kina.

Av det anförda följer att förhandsbeskedet ska fastställas även såvitt avser frågorna 4 och 5.

Skatterättsnämndens avvisningsbeslut

A har med anledning av Skatteverkets överklagande anført att Högsta förvaltningsdomstolen bör ta ställning till alla frågor som ställdes i ansökan om förhandsbesked. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar i den delen endast att domstolen inte kan pröva frågor i den mån de avvisats av Skatterättsnämnden.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Mål nr 6581-12, föredragande P-A Gustafsson

Rättsfall: RÅ 1994 ref. 38; RÅ 2008 ref. 20; HFD 2011 not. 88.

Litteratur: prop. 1986/87:17 s. 33; prop. 1996/97:21 s. 25; Model tax convention on income and on capital, punkterna 4.1, 4.2 och 32.8 i kommentaren till artikel 23.