

**Kravet i de s.k. sexmånaders- och ettårsreglerna i inkomstskattelagen på att en person ska vara obegränsat skattskyldig har i visst fall ansetts strida mot EU-rätten. Förhandsbesked angående inkomstskatt.**

Lagrum:

3 kap. 9 §, 10 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229); Artikel 45 i EUF-fördraget; Artikel 15 lagen (1991:673) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked angående inkomstskatt framgick bl.a. följande. A var fransk medborgare och anställd av en arbetsgivare i Frankrike. Sedan augusti 2008 arbetar hon i koncernens svenska dotterbolag och är obegränsat skattskyldig här. Dessförinnan var hon bosatt och arbetade i Frankrike. – A deltar i ett personaloptionsprogram avseende förvärv av aktier i moderbolaget. Rätten till personaloptionerna har en intjänandeperiod på fyra år. De ger henne en rätt att under ytterligare en fyraårs- alternativt sexårsperiod förvärva aktier i moderbolaget till ett pris under marknadsvärdet. De personaloptioner som A innehar har till övervägande del tjänats in under hennes arbete i Frankrike. – Den del av förmånen som tjänats in under arbete i Frankrike beskattas där när de aktier avyttras som förvärvats genom att personaloptionerna utnyttjats. – A ville veta om den del av förmånen avseende personaloptionerna som tjänats in under arbetet i Frankrike ska beskattas i Sverige när hon utnyttjar optionerna för att förvärva aktier i moderbolaget. – Enligt A:s uppfattning ska någon beskattning inte ske i Sverige. Till stöd för sin uppfattning åberopade hon skatteavtalet med Frankrike och OECD:s modellavtal med kommentarer. Hon ansåg vidare att en svensk beskattning strider mot EU-rätten eftersom det skulle innebära en negativ särbehandling av utländska medborgare som inte kan rättfärdigas.

*Skatteverket* ansåg att förmånen i sin helhet skulle beskattas i Sverige oavsett när i tiden intjänandet skett. Bedömningen förändras inte oavsett om skatteavtalet med Frankrike eller EU-rätten tillämpas.

*Skatterättsnämnden (2015-02-23, André, ordförande, Svanberg, Gäverth, Jönsson, Lundström, Pålsson, Werkell)* yttrade: *Förhandsbesked* – En tillämpning av artikel 45 i EUF-fördraget leder till att A inte ska beskattas när hon utnyttjar personaloptionerna ifråga för att förvärva aktier. – *Motivering* – – Rättsligt – Den som är obegränsat skattskyldig är enligt 3 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. – I 3 kap. 9 § IL regleras undantag från skattskyldighet vid vistelse utomlands. Bestämmelserna infördes i syfte att undvika internationell dubbelbeskattning och av förenklings- och förutsebarhetsskäl (prop. 1989/90:110 del 1 s. 385). – En obegränsat skattskyldig person som har anställning som innebär att han vistas utomlands i minst sex månader är, enligt första stycket, inte 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. – Av andra stycket framgår att 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). – Undantaget från skattskyldighet omfattar även de förmåner som arbetstagaren får under anställningen utomlands (se t.ex. prop. 1989/90:110 del 1 s. 684 och RÅ 2004 ref. 50).

– Bestämmelser om när förmåner avseende förvärv av värdepapper eller personaloptioner ska tas upp som intäkt finns i 10 kap. 11 §. – I andra stycket, som omfattar personaloptioner, sägs att om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor tas förmånen upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts. – De svenska bestämmelserna som innebär att förmånen ska tas upp i sin helhet då den förvärvas, utnyttjas eller överläts oberoende av om den intjänats i annat land skiljer sig från OECD:s modellavtal som bygger på intjänandeprincipen. Källstaten ges rätt att beskatta den del av förmånen som utgör ersättning för arbete utfört i den staten. Källstatens beskattningsrätt gäller oavsett när tidpunkten för beskattning infaller (jfr punkt 2.2 och punkt 12.1 i kommentaren till artikel 15 i 2014 års modellavtal).

– Skatterättsnämndens bedömning – I sin anställning inom koncernen omfattas A av ett personaloptionsprogram som syftar till att de anställda ska erbjudas möjligheter att förvärva aktier i moderbolaget på förmånliga villkor. – A uppfyller villkoren enligt 10 kap. 11 § andra stycket för att beskattas för förmånen enligt programmet på grund av att hon har anställning och är obegränsat skattskyldig i Sverige vid tidpunkten för utnyttjande av personaloptionerna. – En obegränsat skattskyldig person i Sverige skulle emellertid undantas från skattskyldighet för inkomsterna ifråga med stöd av bestämmelserna i 3 kap. 9 § om de tjänats in under tid då den skattskyldige varit anställd och vistats utomlands. – Eftersom A var begränsat, och inte obegränsat, skattskyldig i Sverige under den tid då hon genom arbete i Frankrike tjänade in delar av förmånen är 3 kap. 9 § inte tillämplig. – Det innebär att A ska beskattas för förmånen enligt 10 kap. 11 § andra stycket. – Frågan i ärendet är då om den svenska beskattningsrätten begränsas av skatteavtalet med Frankrike enligt lagen (1991:673) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike eller av EU-rätten. – Skatteavtalet – Avtalet med Frankrike har utformats i enlighet med OECD:s modellavtal. A har vid tillämpning av avtalet sitt skatterättsliga hemvist i Sverige. – Enligt artikel 15 beskattas lön och annan liknande ersättning som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna avtalsslutande stat såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där. – I egenskap av hemviststat har Sverige alltså rätt att beskatta den aktuella förmånen. – Att artikeln även omfattar personaloptioner och andra förmåner av tjänst framgår av kommentaren till artikel 15 punkt 2.1 i OECD:s modellavtal. – Dubbelbeskattning undviks enligt artikel 23 i skatteavtalet genom att Sverige från skatten på

personens inkomst avräknar ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i Frankrike på dessa inkomster (jfr även punkterna 4.1 och 4.2 av kommentaren till artikel 23 A och 23 B i modellavtalet). – EU-rätten – Av artikel 45 i EUF-fördraget framgår att fri rörlighet för arbetstagare ska säkerställas inom unionen. Denna fria rörlighet ska innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet ska avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor. – Enligt EU-domstolens praxis innebär principen om likabehandling inte bara ett förbud mot öppen diskriminering på grund av nationalitet, utan även mot varje form av dold diskriminering som genom tillämpning av andra särskiljande kriterier faktiskt leder till samma resultat (se t.ex. mål C-172/11, Erny, punkt 39). – För att en åtgärd ska anses vara indirekt diskriminerande krävs inte att den gynnar alla nationella medborgare eller endast missgynnar medborgare i andra medlemsstater (se t.ex. punkt 41 i samma mål). – Vid remissbehandlingen av de nuvarande bestämmelserna om beskattningstidpunkt för personaloptioner i 10 kap. 11 § IL påpekades att förslaget kunde strida mot fördraget genom att negativt särbehandla sådana EU-medborgare som inte varit bosatta här under intjänandetiden och som utnyttjar sina optioner efter att ha flyttat till Sverige. Regeringen ansåg att så inte var fallet och anförde bl.a. följande (prop. 2007/08:152 s. 28). – ”En obegränsat skattskyldig person som flyttar utomlands och därmed blir begränsat skattskyldig i Sverige uppfyller inte villkoren för tillämpning av vare sig sexmånaders- eller ettårsregeln. Detsamma gäller för en person som är bosatt i en annan EES-stat och som tjänat in optionen utomlands. De två situationerna behandlas således likadant.” – Enligt Skatterättsnämndens mening bör i ett fall som det aktuella en jämförelse i stället göras mellan två personer som tjänat in förmånen under arbete utomlands och som är obegränsat skattskyldiga i Sverige när den enligt interna bestämmelser ska tas upp som intäkt. – Avgörande för om bestämmelserna i 3 kap. 9 § är tillämpliga är om den anställda under perioden då den aktuella förmånen tjänades in var begränsat eller obegränsat skattskyldig i Sverige. En svensk medborgare som på grund av anställning vistas utomlands under begränsad tid är normalt fortsatt obegränsat skattskyldig här medan en medborgare i ett annat EU-land än Sverige utan anknytning hit i motsvarande situation endast är begränsat skattskyldig här. – Det medför att i sådana fall drabbar den aktuella beskattningen nästan uteslutande utländska medborgare som flyttar hit efter att ha arbetat utomlands. En sådan skillnad i behandling kan avhålla utländska medborgare från att flytta hit för att ta arbete här och utgör därmed en inskränkning i den fria rörligheten för arbetstagare (se t.ex. mål C-514/12, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs GmbH, punkt 30). – Denna skillnad i behandling kan inte kompenseras av möjligheten till avräkning enligt skatteavtalet med Frankrike eftersom inkomsten är undantagen från skattskyldighet i Sverige enligt 3 kap. 9 § IL oavsett om den beskattas i den andra staten eller inte (jfr EU-domstolen mål C-540/07, Kommissionen mot Italien, punkterna 36–37). – Inskränkningen kan enligt Skatterättsnämndens mening inte rättfärdigas med hänvisning till behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna eller till skattesystemets inre

sammanhang. Sverige kan inte anses ha några berättigade beskattningsanspråk på inkomster som tjänats in av en utländsk medborgare, som saknat anknytning till Sverige, under dennes arbete i ett annat land. – Med hänsyn till det anförda finner Skatterättsnämnden att artikel 45 i EUF-fördraget hindrar en svensk beskattning av de förmåner som A intjänat under arbete i Frankrike.

*Skatteverket* överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle besluta att A ska beskattas i Sverige för hela förmånen av de personaloptioner som utnyttjas för förvärv av aktier. Skatteverket anförde bl.a. att det kan ifrågasättas om den jämförelse som Skatterättsnämnden gör, mellan A och en i Sverige hela tiden obegränsat skattskyldig person, är den som är mest relevant för att bedöma om de svenska skattereglerna hindrar den fria rörligheten.

A bestred bifall till överklagandet.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2015-11-04, Jermsten, Knutsson, Ståhl, Rynning, Classon)* yttrade:

*Skälen för avgörandet*

#### Frågan i målet

Frågan i målet är om förmåner i form av personaloptioner ska beskattas i Sverige även till den del förmånerna har tjänats in genom arbete utomlands.

#### Beskattning enligt inkomstskattelagen

Den som är obegränsat skattskyldig är enligt 3 kap. 8 § IL skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Enligt de s.k. sexmånaders- och ettårsreglerna i 9 § gäller dock att en obegränsat skattskyldig som har anställning som innebär att han vistas utomlands, under vissa förutsättningar inte är skattskyldig för inkomst av sådan anställning.

I 10 kap. 11 § IL finns bestämmelser om beskattningstidpunkten för förmåner avseende förvärv av värdepapper och personaloptioner. Enligt första stycket ska förmån i form av förvärv av värdepapper på förmånliga villkor tas upp som intäkt det beskattningsår då förvärvet sker. Om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, tas förmånen enligt andra stycket upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts.

A är enligt de förutsättningar som lämnats obegränsat skattskyldig i Sverige vid den tidpunkt då de aktuella förmånerna ska beskattas enligt 10 kap. 11 § IL. En första fråga är om hon med stöd av 3 kap. 9 § ska

undantas från skattskyldighet för den del av förmånerna som tjänats in genom arbete i Frankrike. För att den paragrafen ska vara tillämplig krävs att det är fråga om en obegränsat skattskyldig person som ”har” en anställning som innebär att han eller hon vistas utomlands. Arbetet utomlands ska alltså äga rum under tid då personen i fråga är obegränsat skattskyldig i Sverige. Under den period då A arbetade och vistades i Frankrike var hon endast begränsat skattskyldig här. Bestämmelserna i 3 kap. 9 § är därmed inte tillämpliga.

A ska således enligt inkomstskattelagen beskattas för hela förmånen av de personaloptioner som utnyttjas för förvärv av aktier.

### Skatteavtalet med Frankrike

Skatteavtalet med Frankrike (se SFS 1991:673) är i relevanta delar utformat i enlighet med OECD:s modellavtal. Modellavtalet och dess kommentarer kan därmed användas som hjälpmedel vid tolkningen av avtalet.

Som förutsättning har lämnats att A enligt artikel 4 i avtalet hade hemvist i Frankrike under den tid hon arbetade där och delar av de aktuella förmånerna tjänades in samt i Sverige vid den tidpunkt då förmånerna enligt svensk rätt ska beskattas.

Enligt artikel 15 i avtalet beskattas lön och annan liknande ersättning som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där. Av punkt 2.1 i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal framgår att även personaloptioner och andra förmåner omfattas av artikeln.

Eftersom Sverige är hemviststat när beskattningstidpunkten för förmånerna inträder enligt svensk rätt har Sverige rätt att beskatta dem enligt artikel 15. Sverige ska dock enligt artikel 23 i avtalet från den svenska skatten avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i Frankrike till den del förmånerna intjänats genom arbete som utförts där. Den omständigheten att Frankrike var hemviststat vid tiden för intjänandet påverkar inte Sveriges skyldighet att medge avräkning (se punkterna 4.1 och 4.2 i kommentaren till artikel 23 i OECD:s modellavtal).

### EUF-fördraget

Enligt artikel 45 i EUF-fördraget ska fri rörlighet för arbetstagare säkerställas inom unionen. Denna fria rörlighet ska innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet ska avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.

A har tidigare bott och arbetat i Frankrike och är medborgare där. Sedan några år tillbaka är hon bosatt i Sverige och arbetar här. Hon har därmed utnyttjat den fria rörligheten för arbetstagare och omfattas av artikel 45 i EUF-fördraget.

Av EU-domstolens praxis framgår att artikel 45 inte endast förbjuder öppen diskriminering på grund av nationalitet, utan även dold diskriminering som, genom tillämpning av något annat kriterium för särskiljande, leder till samma resultat (se t.ex. mål C-279/93, Schumacker, punkt 26). Om en skatteregel gör skillnad mellan olika kategorier av skattskyldiga på ett sätt som oftast missgynnar medborgare från andra medlemsstater jämfört med landets egna medborgare så är det typiskt sett fråga om en sådan dold diskriminering som träffas av förbudet.

För att en skillnad i behandling ska komma i konflikt med artikel 45 krävs dock också att det är två jämförbara situationer som behandlas olika (se t.ex. Schumacker-målet, punkt 30). I detta fall ligger det enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening närmast till hands att jämföra situationen för A med situationen för en person som är bosatt i Sverige och som under en period tar en anställning utomlands och sedan återvänder hit. En sådan person fortsätter ofta att vara obegränsat skattskyldig i Sverige under utlandstjänstgöringen. Den utländska inkomsten kan därmed undantas från beskattning med stöd av sexmånaders- eller ettårsregeln i 3 kap. 9 § IL. Den omständigheten att bestämmelserna i 10 kap. 11 § kan leda till att den utländska inkomsten ska tas upp som intäkt först efter återflyttningen till Sverige hindrar inte att inkomsten omfattas av 3 kap. 9 §. Avgörande för tillämpningen av sexmånaders- och ettårsreglerna är att inkomsten har tjänats in under arbete utomlands (jfr RÅ 2004 ref. 50 och prop. 2007/08:152 s. 27 f.).

A skulle enligt lämnade förutsättningar ha omfattats av ettårsregeln om hon varit obegränsat skattskyldig i Sverige under den tid hon arbetade i Frankrike. Eftersom hon då endast var begränsat skattskyldig är den regeln som framgått inte tillämplig för henne. Denna skillnad i behandling kan typiskt sett antas vara till nackdel för utländska medborgare. Dessa kan nämligen regelmässigt antas ha varit begränsat skattskyldiga här innan de flyttade hit, medan det motsatta ofta är fallet för svenska medborgare som under en period arbetar utomlands och sedan återvänder till Sverige.

Vidare kan konstateras att den omständigheten att Sverige enligt det tillämpliga skatteavtalet ska medge avräkning för den skatt som tagits ut utomlands inte säkerställer att den aktuella särbehandlingen undanröjs. Om den utländska skatten är lägre än den skatt som utgår i Sverige kommer en avräkning endast att leda till en sänkning av det svenska skatteuttaget, medan en tillämpning av ettårsregeln alltid leder till att inkomsten helt undantas från beskattning (jfr förenade målen C-10/14, C-14/14 och C-17/14, Miljoen m.fl., punkterna 78–80 och där anförd rättspraxis).

Av det anförda följer att en beskattning av de aktuella förmånerna innebär en sådan negativ särbehandling som enligt artikel 45 i EUF-fördraget är förbjuden om den inte kan rättfärdigas. Någon grund för att rättfärdiga särbehandlingen föreligger enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte.

Som Skatterättsnämnden har funnit hindrar artikel 45 i EUF-fördraget således en svensk beskattning av de förmåner som A tjänat in genom arbete i Frankrike. Förhandsbeskedet ska därmed fastställas.

*Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Mål nr 1480-15, föredragande Marika Janvid Kuchler