

Målnummer:	399-10	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2012-03-15		
Rubrik:	Artikel 15.1 i det nordiska skatteavtalet har ansetts innefatta ett krav på fysisk närvaro för att arbetet ska anses utfört i den andra staten. Inkomsttaxering 2005-2008.		
Lagrum:	Artikel 15.1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna (1996:1512)		
Rättsfall:	• RÅ 1996 ref. 84 • RÅ 1987 ref. 158 • RÅ 1995 not. 68		

REFERAT

R.C. redovisade i sin deklaration till 2005 års taxering under inkomst av tjänst endast lön från arbetsgivare i Sverige. Han upplyste om att han därutöver haft lön från arbetsgivare i Finland vilken hade beskattats där.

Skatteverket beslutade den 25 januari 2006 att R.C:s lön från arbetsgivaren i Finland skulle beskattas i Sverige med undantag för den del av lönen som avsåg arbete som utförts i Finland under 112 dagar vilken undantogs från beskattning enligt artikel 25.6 b) i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Skatteverket anförde bl.a. följande. Den tjänsteinkomst som Finland kan göra skatteanspråk på är lönen för den tid som R.C. fysiskt vistats i Finland. Övrig inkomst kan endast Sverige göra skatteanspråk på i egenskap av hemviststat. De dagar som tillbringats i andra länder är för få för att skatteanspråk skall kunna ställas. - Av OECD:s modellavtal, kommentar till artikel 15 om beskattning av enskild tjänst, punkt 5, framgår att det finns endast ett beräkningssätt för att fastställa antal dagar i en stat. I kommentaren sker visserligen en hänvisning till att fastställa vistelsetid för den s.k. 183-dagarsregeln, men beräkningssättet är användbart även i detta sammanhang. Metoden beaktar antal dagar av fysisk närvaro. I OECD:s modellavtal framgår också att beskattning skall ske där arbetet faktiskt utförs.

I samband med 2006-2008 års taxeringar av R.C. intog Skatteverket sedermera i tre särskilda beslut den 27 december 2007, den 18 mars 2008 respektive den 21 november 2008 samma ståndpunkt i fråga om R.C:s lön från arbetsgivaren i Finland som vid 2005 års taxering.

Vid överklagande av Skatteverkets beslut den 25 januari 2006 hos länsrätten yrkade R.C. att han skulle taxeras enligt deklarationen. Vidare yrkade han ersättning för sina kostnader i ärendet hos Skatteverket och i målet i länsrätten med sammanlagt 125 000 kr exklusive mervärdesskatt avseende 63 timmars arbete. R.C. anförde bl.a. följande. Han är VD och koncernchef för en global finsk koncern. Han har bostad i Finland och är i socialförsäkringshänseende utflyttad från Sverige och permanent bosatt i Finland, men har skatterättslig hemvist i Sverige. Inget arbete utförs dock i Sverige. Frågan i målet gäller om Skatteverket äger rätt att beskatta honom för tjänsteinkomst när han rent fysiskt befunnit sig utanför Finland samtidigt som finska skatteverket beskattat honom för samma inkomst. Enligt artikel 15 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet beskattas inkomst av tjänst endast i hemviststaten såvida inte arbetet utförs i annan avtalsslutande stat. Varken lag, avtal, förarbeten, rättsfall eller andra auktoritativa rättskällor besvarar frågan om innebörden i uttrycket "arbetet utförs". Skatteverket har åberopat punkt 5 i OECD:s kommentar till artikel 15 i OECD:s modellavtal som rättslig grund för

sitt beskattningsbeslut. Den tolkning som Skatteverket gjort är förlegad och förbisprungen av den tekniska utvecklingen. Skatteverkets tolkning motverkade den fria rörligheten av arbetskraft inom EG och var diskriminerande enligt Romfördraget, artikel 39.

Länsrätten i Västmanlands län (2007-10-02, ordförande Gäverth) yttrade, efter att ha redogjort för artikel 15.1 och 15.2 i det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512), m.m., följande. Frågan i målet gäller om lönen från R.C:s finska arbetsgivare skall beskattas i Sverige till den del han inte fysiskt befunnit sig i Finland utan i stället på tjänsteresor i andra länder respektive på sin fritid vistats i andra länder än i Finland och i Sverige. Av artikel 15.1 i dubbelbeskattningsavtalet framgår att inkomsten från Finland inte skall beskattas i Sverige i den mån det arbete som inkomsten avser utförts i Finland. I bestämmelsen sägs ingenting om att personen, vars inkomst skall beskattas, skall vistas i Finland för att inkomsten skall beskattas där. Den av Skatteverket gjorda tolkningen med utgångspunkt i vistelse gäller den bestämmelse som finns i samma avtal artikel 15.2, den s.k. 183-dagarsregeln, som avser en annan situation och har ett annorlunda syfte. Enligt länsrättens mening kan inte tolkningen av 183-dagarsregeln läggas till grund för tolkningen av uttrycket "utfört" i artikel 15.1 av skatteavtalet. - Anvisningar för tolkning av skatteavtal återfinns bl.a. i RÅ 1996 ref. 84. Av nämnda rättsfall framgår bl.a. att tolkningen i första hand skall ske med hänsyn till avtalstextens ordalydelse, dess ändamål och syften. Vid denna bedömning kan hänsyn tas till hela avtalet och andra överenskommelser som träffats staterna emellan, samt tillämpliga internationella avtal. I andra hand kan ledning sökas i förarbeten och omständigheter vid avtalets ingående, som bekräftelse för tolkningsresultatet i första prövningen eller när resultatet i denna första prövning är oklar eller uppenbart orimlig. OECD:s rekommendationer kan tillmätas särskild betydelse när OECD:s modellavtal ligger till grund för det aktuella skatteavtalet. - Den av R.C. gjorda tolkningen av dubbelbeskattningsavtalet överensstämmer enligt länsrättens mening bäst med ordalydelsen och utformningen av artikel 15.1 i avtalet. Ser man till syftet med artikel 15 i OECD:s modellavtal förefaller det som om tanken är att man skall behandla ledigheter och sjukavbrott under vistelse i hemviststaten som om vederbörande även under denna tid "utfört" arbete i verksamhetsstaten, med följd att beskattning inte skall ske i hemviststaten. Denna slutsats dras av Klaus Vogel i tredje upplagen av "Klaus Vogel on Double taxation Conventions" (s. 892 punkt 18). - Samme författare påpekar där också att när man beräknar antalet dagar på verksamhetsorten i enlighet med artikel 15.1 i modellavtalet, skiljer sig denna beräkning från hur man gör motsvarande beräkning enligt 183-dagarsregeln, som i stället är en "dag-för-dag"-beräkning. Av det anförda följer, enligt länsrättens mening, att den ersättning som R.C. uppburit avseende de dagar han vistats i Sverige eller i annan stat under ledigheter inte skall beskattas i Sverige. - Vad gäller de dagar som R.C. befunnit sig på tjänsteresa i andra länder än i Finland och Sverige gör länsrätten följande bedömning. Av utredningen i målet framgår inte närmare vad R.C. gjort på sina tjänsteresor utanför Finland. Emellertid är R.C. anställd som VD vid koncernens huvudkontor i Finland och hans tjänsteresor får antas ha varit föranledda av det finländska bolagets behov av styrning, ledning och uppföljning av verksamheten i dotterbolaget och inte till följd av att R.C. utfört arbete hänförligt till dotterbolagen. Av bifogat anställningsavtal med huvudkontoret framgår också att R.C. skall besöka koncernens olika verksamheter i de länder där de bedrivs. Mot bakgrund härav får arbetet under aktuella tjänsteresor anses vara arbete utfört i Finland (jfr även Klaus Vogel a.a. s. 892 f. punkt 19). Till följd härav skall inkomsten uppburden under tjänsteresorna inte beskattas i Sverige. - Ersättning för kostnader i ärendet och i målet - R.C. har vunnit helt bifall till sitt yrkande. Frågan i målet kan också bedömas vara av betydelse för rättstillämpningen. Han skall därför beviljas ersättning för kostnader i såväl ärendet hos Skatteverket som målet hos länsrätten. Ersättning skall emellertid endast beviljas motsvarande vad som kan anses skäligt. Länsrätten bedömer därvid att han skall beviljas ersättning med skäliga 50 000 kr (exklusive moms) motsvarande 25 timmars arbete. Eftersom R.C. inte torde vara momsskyldig skall han även beviljas ersättning

för moms med 12 500 kr, dvs. beviljas ersättning med sammanlagt 62 500 kr.
- Länsrätten bifaller överklagandet och förklarar att R.C. inte skall beskattas i Sverige för någon del av anställningsinkomsten från Finland. - Länsrätten beviljar R.C. ersättning av allmänna medel för sina kostnader hos Skatteverket och länsrätten med 62 500 kr.

Sedan R.C. överklagat även Skatteverkets tre beslut avseende taxeringsåren 2006-2008 meddelade länsrätten (samme ordförande) tre domar den 28 april 2008, den 14 maj 2008 och den 18 juni 2009 där det hänvisades till att samma fråga som i det aktuella målet hade prövats tidigare av länsrätten och till att det inte förelåg skäl till annan bedömning i förevarande fall. Länsrätten biföll därför R.C:s överklaganden beträffande inkomsttaxeringarna för respektive år. R.C:s yrkanden om ersättning för kostnader blev däremot avslagna.

Vid överklagande av länsrättens domar yrkade Skatteverket att R.C. skulle beskattas i Sverige för den inkomst han erhållit på grund av sin anställning i Finland förutom den del som avsåg arbete utfört på plats i Finland. Vidare yrkade Skatteverket att ersättning för kostnader i ärendet hos Skatteverket och i målen hos länsrätten inte skulle beviljas eller i vart fall inte överstiga skäliga 25 000 kr. Till stöd för sin talan anförde Skatteverket bl.a. följande. Det är ostridigt att R.C. är obegränsat skattskyldig i Sverige och att han enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna har hemvist i landet. Tillämplig fördelningsartikel i skatteavtalet är artikel 15. Mot bakgrund av OECD:s modellavtal och framförallt kommentaren till avtalet - som klarlägger innebörden av uttrycket "utförs i" - har Finland inte rätt att beskatta R.C. för lön på grund av annat arbete än det som utförs genom fysisk närvaro i Finland. Det räcker inte med att Finland drar nytta av det arbete som utförs under tjänsteresor i andra länder. Sverige har i egenskap av hemviststat beskattningsrätten till all annan inkomst enligt denna avtalsbestämmelse. Följaktligen ska R.C:s finska inkomster beskattas här, förutom den del som genom uttrycklig bestämmelse i det nordiska skatteavtalet begränsar Sveriges interna skatteanspråk.

R.C. bestred ändring av länsrättens domar. Han yrkade för egen del ersättning för sina kostnader i kammarrätten med sammanlagt 48 900 kr exklusive mervärdesskatt avseende 21 timmars arbete. Till stöd för sin inställning vidhöll han vad han tidigare anfört och tillade bl.a. följande. Skatteverket verkar utgå från att OECD:s tolkning har företrädare framför andra rättskällor. Så länge det inte finns lag eller prejudicerande domar som kan läggas till grund för tolkningen måste samtliga tillämpliga källor för tolkning bedömas utifrån deras materiella relevans. Det innebär bl.a. att hänsyn bör tas till hur gamla rättskällorna är och till deras grad av anpassning till de förutsättningar som gäller i dagens samhälle. Fysisk närvaro är inte längre nödvändig för att kunna "utföra" ett arbete på en viss geografisk plats.

Kammarrätten i Stockholm (2009-11-18, Lindgren, Loman, Johansson, referent) yttrade: Vad Skatteverket anfört i kammarrätten och vad som i övrigt förekommit i målen föranleder ingen annan bedömning än den länsrätten gjort. Överklagandena ska därför avslås. - Mot bakgrund av att Skatteverkets överklaganden ska avslås finner kammarrätten att R.C. ska tillerkännas ersättning för sina kostnader i kammarrätten. Kammarrätten bestämmer skälig ersättning till 40 000 kr exklusive mervärdesskatt. - Kammarrätten avslår överklagandena. Kammarrätten tillerkänner R.C. ersättning med 40 000 kr exklusive mervärdesskatt avseende kostnader i kammarrätten.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle fastställa Skatteverkets beslut att beskatta R.C. för hans finska anställningsinkomst förutom den del som avsåg arbete som han utfört vid fysisk närvaro i Finland. Skatteverket anförde bl.a. följande. R.C. 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. - 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.

R.C. bestred bifall till överklagandet och yrkade ersättning för kostnader för ombud i Högsta förvaltningsdomstolen med 142 850 kr exklusive mervärdesskatt. Han anförde 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. Kommentarna 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.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-03-15, Billum, Knutsson, Jermsten, Stenman, Saldén Enérus) yttrade:

Skälen för avgörandet

Av utredningen i målen framgår följande. R.C. 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 R.C. 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 R.C. 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 R.C. 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.

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 avtalsparterna 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, 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 R.C. 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. R.C. är därför berättigad till ersättning för skäliga kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Ersättningen bör bestämmas till 40 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden och förklarar att R.C. 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.

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

Föredraget 2012-01-25, föredragande Saar, målnummer 399-403-10

Sökord: Dubbelbeskattning; Inkomst av tjänst; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., ersättning beviljades

Litteratur: Prop. 1996/97:44 s. 52; Artikel 15.1 i OECD:s modellavtal och punkt 5 i OECD:s kommentar till artikel 15 i modellavtalet.
