

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
1483-15

meddelad i Stockholm den 4 november 2015

## **KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

AA

Ombud: BB  
Ernst & Young AB  
Box 7850  
103 99 Stockholm

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 23 februari 2015 i ärende dnr 38-14/D, se bilaga (här borttagen)

## **SAKEN**

Förhandsbesked angående inkomstskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Dok.Id 166201

**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

**BAKGRUND**

Av ansökan om förhandsbesked, inklusive kompletteringar, framgår bl.a. följande. AA är fransk medborgare och anställd av en arbetsgivare i Frankrike. Sedan den 1 oktober 2011 arbetar han i koncernens svenska dotterbolag och är obegränsat skattskyldig här. Dessförinnan var han under drygt åtta år bosatt i Japan och arbetade i koncernens dotterbolag där.

AA deltar i ett personaloptionsprogram och i ett aktieprogram avseende förvärv av aktier i moderbolaget. Personaloptionsprogrammet ger honom rätt att förvärva aktier i moderbolaget till ett pris under marknadsvärdet. Aktieprogrammet innebär att han, om vissa villkor är uppfyllda, tilldelas aktier i moderbolaget utan betalning.

Förmånerna enligt personaloptionsprogrammet har i sin helhet tjänats in under den tid AA arbetade i Japan. Förmånerna enligt aktieprogrammet har tjänats in delvis under arbete i Japan och delvis under arbete i Sverige. De delar av förmånerna som tjänats in i Japan beskattas där när aktierna förvärvas.

Genom ansökan om förhandsbesked önskade AA få klarlagt om han, för det fall att han utnyttjar personaloptionerna (fråga 1) respektive erhåller aktier från aktieprogrammet (fråga 2) under tid då han är obegränsat skattskyldig i Sverige, ska beskattas här även för de delar av förmånerna som tjänats in genom arbete i Japan.

Skatterättsnämnden fann att AA enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska beskattas för förmånerna och att den svenska beskattningen inte begränsas av skatteavtalet med Japan i vidare mån än att Sverige enligt avtalet ska medge avräkning för den skatt som betalats i Japan. Skatterätts-nämnden ansåg dock att artikel 45 i EUF-fördraget hindrar en svensk beskattning av de förmåner som AA tjänat in under arbete i Japan.

**YRKANDEN M.M.**

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska besluta att AA ska beskattas i Sverige för hela förmånen av de personaloptioner som utnyttjas för förvärv av aktier samt för hela aktieförmånen. Skatteverket anför bl.a. följande. Det kan ifrågasättas om artikel 45 i EUF-fördraget är tillämplig då AA under den aktuella intjänandetiden arbetade i tredje land. Det kan också ifrågasättas om den jämförelse som Skatterättsnämnden gör, mellan AA 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.

AA bestrider bifall till överklagandet.

**SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET***Frågan i målet*

Frågan i målet är om förmåner i form av personaloptioner och tilldelning av aktier 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 överlåts.

AA 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 han med stöd av 3 kap. 9 § ska undantas från skattskyldighet för den del av förmånerna som tjänats in genom arbete i Japan. 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 AA arbetade och vistades i Japan var han endast begränsat skattskyldig här. Bestämmelserna i 3 kap. 9 § är därmed inte tillämpliga.

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

#### *Skatteavtalet med Japan*

Skatteavtalet med Japan (se SFS 1983:203) 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 AA enligt artikel 4 i avtalet hade hemvist i Japan under den tid han 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 22 i avtalet från den svenska skatten avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i Japan till den del förmånerna intjänats genom arbete som utförts där. Den omständigheten att Japan 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.

AA har tidigare bott och arbetat i Frankrike och är medborgare där. Sedan några år tillbaka är han bosatt i Sverige och arbetar här. Han har därmed utnyttjat den fria rörligheten för arbetstagare och omfattas av artikel 45 i EUF-fördraget. Den omständigheten att han före flytten till Sverige bodde och arbetade en period i Japan medför inte att artikel 45 inte skulle vara tillämplig.

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 AA 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 arbetet utomlands (jfr RÅ 2004 ref. 50 och prop. 2007/08:152 s. 27 f.).

AA skulle enligt lämnade förutsättningar ha omfattats av ettårsregeln om han varit obegränsat skattskyldig i Sverige under den tid han arbetade i Japan. Eftersom han då endast var begränsat skattskyldig är den regeln som framgått inte tillämplig för honom. 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).

Mål nr  
1483-15

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 AA tjänat in genom arbete i Japan. Förhandsbeskedet ska därmed fastställas.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Kristina Ståhl, Elisabeth Rynning och Per Classon.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Marika Janvid Küchler.