

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
669-18

meddelad i Stockholm den 6 december 2018

## **KLAGANDE**

Allmänna ombudet hos Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

AA

Ombud: Andreas Bråthe  
Deloitte AB  
113 79 Stockholm

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 18 januari 2018 i ärende dnr 62-17/D

## **SAKEN**

Förhandsbesked om inkomstskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AA ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 60 461 kr.

Dok.Id 199568

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00  
**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se  
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00–16:30

**BAKGRUND**

En person som är bosatt i Sverige är obegränsat skattskyldig, dvs. skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Skattskyldigheten omfattar även förmåner i form av t.ex. personaloptioner som har tjänats in genom arbete utomlands innan personen flyttade till Sverige, under förutsättning att beskattningstidpunkten för förmånerna infaller efter inflyttningen.

Enligt de s.k. sexmånaders- och ettårsreglerna gäller dock att inkomster från arbete utomlands under vissa förutsättningar ska undantas från beskattning. En sådan förutsättning är att personen i fråga är obegränsat skattskyldig i Sverige under den tid då arbetet utomlands äger rum. En person som är bosatt utomlands och begränsat skattskyldig i Sverige när inkomsten tjänas in, men bosatt i Sverige och obegränsat skattskyldig här när inkomsten ska beskattas, omfattas alltså inte av dessa regler.

Högsta förvaltningsdomstolen har i två rättsfall slagit fast att denna skillnad i behandlingen av personer som är obegränsat respektive begränsat skattskyldiga i Sverige när inkomsten tjänas in inte är förenlig med EU-rättens bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare.

AA är brittisk och amerikansk medborgare. Han har bott och arbetat i USA men är sedan 2015 bosatt i Sverige och obegränsat skattskyldig här. AA fick under 2015 ersättning från ett optionsprogram som han hade tjänat in under den tid han bodde och arbetade i USA. Han upplyste om ersättningen i sin inkomstdeklaration och begärde med hänvisning till Högsta förvaltningsdomstolens praxis att ersättningen skulle undantas från beskattning.

Skatteverket konstaterade att det inte framgick att AA under någon period hade arbetat inom EU och att inkomsten därför inte kunde undantas från beskattning med stöd av EU-rätten. AA begärde omprövning av Skatteverkets beslut och tillstyrkte samtidigt att frågan prövades genom att

Allmänna ombudet hos Skatteverket ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden.

I ansökan om förhandsbesked frågade allmänna ombudet om reglerna om fri rörlighet för arbetstagare innebär att ersättningen från det amerikanska optionsprogrammet inte ska tas upp till beskattning i Sverige trots att AA inte var obegränsat skattskyldig i något unionsland under den tid då han tjänade in ersättningen. Allmänna ombudet ansåg att det i Högsta förvaltningsdomstolens tidigare avgöranden bara prövades om det var förenligt med EU-rätten att underlåta att tillämpa sexmånaders- och ettårsreglerna på grund av den anställdes bristande koppling till just Sverige. Vad som skulle ha gällt om den anställda inte hade varit obegränsat skattskyldig i något unionsland kom enligt allmänna ombudet därför inte under domstolens prövning.

Skatterättsnämnden fann att ersättningen från optionsprogrammet inte ska tas upp till beskattning. Nämnden anförde att AA har utnyttjat den fria rörligheten för arbetstagare eftersom han är brittisk medborgare och bor och arbetar i Sverige. Att han före flytten till Sverige bodde och arbetade i USA, och att han utöver sitt medborgarskap inte synes ha haft någon anknytning till något annat EU-land, medförde enligt nämnden inte någon annan bedömning. Nämnden ansåg vidare att det av Högsta förvaltningsdomstolens praxis inte gick att utläsa att den enskildes skattskyldighet före inflyttningen till Sverige hade haft någon betydelse för bedömningen av om en beskattning av tidigare intjänade förmåner var förenlig med EU-rätten. Enligt nämnden följde därför av praxis att en beskattning av ersättningen skulle strida mot EU-rätten.

#### **YRKANDEN M.M.**

*Allmänna ombudet* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att AA ska ta upp den aktuella ersättningen till beskattning och anför följande. Högsta förvaltningsdomstolens tidigare praxis måste förstås på så sätt att en

Mål nr  
669-18

uttrycklig eller underförstådd förutsättning för att sexmånaders- och ettårsreglerna med stöd av EU-rätten ska vara tillämpliga på inkomster som har tjänats in i tredje land är att den anställde var obegränsat skattskyldig i något unionsland under intjänandetiden. Eftersom AA inte uppfyller den förutsättningen kan han inte anses befinna sig i en situation som är jämförbar med situationen för en svensk skattskyldig vars inkomst undantas från beskattning med stöd av dessa regler.

AA anser att överklagandet ska avslås och yrkar ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 60 461 kr.

## **SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

### **Frågan i målet**

Frågan i målet är om EU-rätten hindrar en svensk beskattning av ersättning från ett optionsprogram som en brittisk medborgare har tjänat in genom arbete utanför EU, när personen i fråga inte har varit bosatt och arbetat i något EU-land före inflyttningen till Sverige.

### **Rättslig reglering m.m.**

Den som är obegränsat skattskyldig är enligt 3 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Enligt sexmånaders- och ettårsreglerna i 9 § gäller dock att en obegränsat skattskyldig person som har anställning som innebär att han eller hon 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 bl.a. personaloptioner. Enligt andra stycket gäller att en förmån som består av en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg

bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor ska tas upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts.

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.

Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallen HFD 2015 ref. 60 och HFD 2015 not. 59 funnit att för att sexmånaders- och ettårsreglerna ska vara tillämpliga krävs att arbetet utomlands äger rum under tid då personen i fråga är obegränsat skattskyldig i Sverige. Reglerna omfattar således inte inkomst i form av t.ex. personaloptioner som har tjänats in genom arbete utomlands av någon som då var begränsat skattskyldig, men som vid den tidpunkt då inkomsten ska tas upp till beskattning är bosatt i Sverige och obegränsat skattskyldig här.

I samma avgöranden slog Högsta förvaltningsdomstolen dock också fast att denna skillnad i behandlingen av personer som är obegränsat respektive begränsat skattskyldiga i Sverige när inkomsten tjänas in typiskt sett kan 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. Kravet på obegränsad skattskyldighet i Sverige under intjänandetiden ansågs därför inte vara förenligt med artikel 45 i EUF-fördraget.

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

Den fria rörligheten för arbetstagare enligt artikel 45 i EUF-fördraget gäller endast inom EU. En första fråga är därför om AA, som har flyttat till Sverige

från USA för att arbeta här och som – till skillnad från den person som var aktuell i HFD 2015 not. 59 – inte tidigare har bott eller arbetat i något EU-land, på grund av sitt brittiska medborgarskap ändå omfattas av denna fördragsfrihet.

En helt central del av den fria rörligheten för arbetstagare är förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet. Av EU-domstolens praxis framgår att en medborgare i en medlemsstat kan åberopa fördragets bestämmelser om fri rörlighet även om han eller hon tidigare endast har varit bosatt i tredje land (se Boukhalfa, C-214/94, EU:C:1996:174 och Micheletti m.fl., C-369/90, EU:C:1992:295). AA brittiska medborgarskap ger alltså i sig en tillräcklig anknytning till unionsrätten för att artikel 45 i EUF-fördraget ska vara tillämplig.

AA anser att Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden HFD 2015 ref. 60 och HFD 2015 not. 59 innebär att ersättningen från optionsprogrammet ska undantas från beskattning. Mot detta har allmänna ombudet invänt att en förutsättning för att sexmånaders- och ettårsreglerna med stöd av EU-rätten ska vara tillämpliga på inkomster som har tjänats in i tredje land är att den anställda var obegränsat skattskyldig i något unionsland under intjänandetiden.

Högsta förvaltningsdomstolen kan inte finna att rätten för en begränsat skattskyldig att behandlas på samma sätt som obegränsat skattskyldiga i de nämnda rättsfallen har gjorts beroende av att personen i fråga var obegränsat skattskyldig i något annat EU-land när optionerna tjänades in. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening finns inte heller något stöd i EU-domstolens praxis för att rätten till likabehandling kan göras beroende av ett sådant villkor.

Av de skäl som har redovisats i HFD 2015 ref. 60 och HFD 2015 not. 59 följer därmed av artikel 45 i EUF-fördraget att AA ersättning från options-

Mål nr  
669-18

programmet inte ska tas upp till beskattning i Sverige. Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

Eftersom det är allmänna ombudet som har ansökt om förhandsbesked har AAs rätt till ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Den yrkade ersättningen är skälig.

---

---

---

---

---

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Kristina Ståhl, Inga-Lill Askersjö, Mahmut Baran och Helena Rosén Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.