

HFD 2017 ref. 25

Fråga om tolkning och tillämpning av det nordiska skatteavtalet. Förhandsbesked om inkomstskatt.

Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 15 maj 2017 följande dom (mål nr 6608-16).

Bakgrund

En person som är bosatt i ett land och arbetar i ett annat kan bli skattskyldig för sina arbetsinkomster i bägge länderna. Det finns olika metoder för att undanröja eller lindra effekterna av sådan internationell dubbelbeskattning. Ett sätt är att berörda stater ingår skatteavtal med varandra. Genom sådana avtal fördelar staterna beskattningsrätten mellan sig vilket kan ske t.ex. genom att ett land avstår från beskattningsrätten till förmån för ett annat land eller genom att skatt som har betalats i ett land får avräknas vid beskattningen i ett annat land.

Mellan de nordiska länderna gäller ett skatteavtal från 1996. I det avtalet regleras beskattningen av bl.a. företag som bedriver verksamhet som har samband med oljeutvinning och anställda i sådana företag. En anställd beskattas enligt avtalet för vissa inkomster enbart i det land där verksamheten bedrivs medan andra inkomster får beskattas även i arbetstagarens hemviststat.

A.Å. är bosatt i Sverige. Under 2014 var han anställd av det norska bolaget Remøy Shipping AS och arbetade på det norskflaggade fartyget Rem Hirst. Fartyget levererade mat och förnödheter till oljestationer på norsk kontinentalsockel i Nordsjön.

A.Å. tog inte upp anställningsinkomsten från Norge i sin deklARATION då han ansåg att den enligt det nordiska skatteavtalet inte fick beskattas i Sverige. Enligt honom var en förutsättning för svensk beskattningsrätt att hans norska arbetsgivare bedrev verksamhet i någon annan avtalsslutande stat än Norge, vilket inte var fallet. Skatteverket å sin sida ansåg att inkomsten fick beskattas i Sverige men att avräkning skulle medges för den skatt som A.Å. hade betalat i Norge.

Allmänna ombudet ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden för att få klarlagt om skatteavtalet inskränkte Sveriges rätt att beskatta A.Å:s inkomst från Norge. A.Å:s tolkning av avtalet innebar enligt allmänna ombudet att en förutsättning för att Sverige skulle få beskatta inkomsten var att även hans arbetsgivare

befann sig i en dubbelbeskattningssituation. Detta kunde inte ha varit avtalsparternas avsikt.

Skatterättsnämnden gick på allmänna ombudets linje och fann att Sverige hade rätt att beskatta anställningsinkomsten med stöd av artikel 21 punkt 7 c i det nordiska skatteavtalet. A.Å. beviljades ersättning för sina kostnader i nämnden med drygt 28 000 kr.

Yrkanden m.m.

Allmänna ombudet yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

A.Å. yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att hans inkomst från Norge är undantagen från svensk beskattningsrätt samt att han ska beviljas ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 20 968 kr.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet är om A.Å:s anställningsinkomst från Norge får beskattas i Sverige.

Det nordiska skatteavtalet

I artikel 15 i det nordiska skatteavtalet regleras beskattningen av inkomst av enskild tjänst. Om en person med hemvist i Sverige förvärvat lön eller annan liknande ersättning genom arbete i en annan avtalsslutande stat får ersättningen enligt punkt 1 i artikeln beskattas i den staten. Av artikel 25 punkt 6 b framgår att Sverige i denna situation har avstått från sin rätt att som hemviststat beskatta inkomsten. Beskattningsrätten tillkommer alltså uteslutande den andra staten.

Bestämmelsen i artikel 15 punkt 1 gäller dock inte om annat föränleds av artikel 21. Den artikeln avser bl.a. verksamhet som har samband med oljeutvinning.

Av artikel 21 punkt 7 c följer att lön som en person med hemvist i Sverige uppbär på grund av arbete som utförs i annan avtalsslutande stat för en arbetsgivare som bedriver sådan verksamhet som avses i punkterna 1 och 2 i samma artikel får beskattas i den avtalsslutande stat där arbetsgivaren har hemvist om arbetet utförs ombord på ett skepp eller en båt som avses i punkt 5. Av artikel 25 punkt 6 a följer att Sverige i denna situation ska medge avräkning för den skatt som har betalats i den andra staten.

Punkt 1 i artikel 21 beskriver den typ av verksamhet som artikeln är tillämplig på, nämligen verksamhet som har samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster belägna i en avtalsslutande stat. Punkt 2 beskriver tre situationer (a–c) då fast driftställe uppkommer för verk-

samhetsutövaren och förutsätter för sin tillämpning att denne bedriver verksamhet utanför kusten och, i förekommande fall, delvis in på land i en annan avtalsslutande stat.

Punkt 5 i artikel 21 handlar om beskattning av inkomst som ett företag i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av transport av personal eller materiel med bl.a. skepp till eller innanför ett område som avses i punkterna 2 a och 2 b i samma artikel i den andra avtalsslutande stat där verksamheten bedrivs eller på grund av drift av bogserbåtar, försörjningsfartyg eller andra hjälpfartyg i samband med sådan verksamhet.

Parternas inställning

Allmänna ombudet anser att inkomsten omfattas av artikel 21 punkt 7 c vilket innebär att den får beskattas i Sverige men att Sverige ska medge avräkning för den skatt som A.Å. har betalat i Norge.

A.Å. menar att en förutsättning för att punkt 7 i artikel 21 över huvud taget ska bli tillämplig är att hans norska arbetsgivare bedriver verksamhet inom någon annan avtalsslutande stat än Norge vilket inte är fallet. Den slutsatsen drar han av att punkt 7 hänvisar till både punkt 1 och punkt 2 i samma artikel. I punkt 1 beskrivs vilken typ av verksamhet som avses medan punkt 2 beskriver inom vilket område verksamheten ska bedrivas och av sistnämnda punkt framgår att detta område ska tillhöra en annan avtalsslutande stat. Förutsättningarna i bägge dessa punkter måste vara uppfyllda för att punkt 7 ska bli tillämplig. Detsamma gäller punkt 7 c och dess hänvisning till punkt 5 som i sin tur hänvisar till punkterna 2 a och 2 b. Genom dessa hänvisningar klargörs inte bara vilken typ av fartyg som avses utan också inom vilket område som fartyget ska operera.

Allmänna ombudet å sin sida anser att det finns utrymme för en tolkning som innebär att avtalsparterna, med hänvisningen i punkt 7 i artikel 21 till punkterna 1 och 2 i samma artikel, velat peka ut en viss typ av verksamhet som bedrivs på en viss plats eller inom ett visst område men inte att de därutöver avsett att uppställa något krav på att denna plats eller detta område ska tillhöra en annan avtalsslutande stat än den där verksamhetsutövaren hör hemma. Motsvarande gäller hänvisningen i punkt 7 c i artikel 21 till punkt 5 i samma artikel, dvs. vad parterna velat peka ut är vilken typ av fartyg som avses. Enligt allmänna ombudets mening kan avtalsparterna svårligen ha avsett att en bestämmelse som syftar till att reglera en dubbelbeskattningssituation för den anställde bara ska kunna tillämpas i det fall även arbetsgivaren befinner sig i en sådan situation.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Beskattningsfrågan

Sverige har i egenskap av hemviststat rätt att beskatta anställningsinkomster men har avstått från denna rätt vad gäller sådana inkomster som behandlas i artikel 15 punkt 1. När det gäller sådana inkomster som avses i artikel 21 punkt 7 c har Sverige däremot inte avstått från sina beskattningsanspråk. Frågan är om A.Å:s norska anställningsinkomst omfattas av denna bestämmelse.

Artikel 21 punkt 7 c omfattar lön till personal ombord på fartyg som servar företaget som bedriver verksamhet som har samband med bl.a. oljeutvinning om oljefyndigheten är belägen utanför kusten till en avtalsslutande stat och, i förekommande fall, in på denna stats landområde. Av avtalstexten kan inte utläsas att bestämmelsen bara är tillämplig om oljefyndigheten är belägen i någon annan stat än den där verksamhetsutövaren har hemvist. Att det i punkterna 2 a–2 c i artikeln talas om ”en annan avtalsslutande stat” torde uteslutande ha sin förklaring i att de punkterna reglerar frågan om när ett fast driftställe anses uppkomma.

Bestämmelsen fick sin nuvarande lydelse genom en ändring i 1996 års avtal som genomfördes 1997. Enligt den tidigare lydelsen fick lönen beskattas i den avtalsslutande stat vars nationalitet fartyget hade. Detta innebar att beskattning inte kunde ske i det land där arbetsgivaren hade hemvist om fartyget seglade under ett annat lands flagg. Däremot fick beskattning ske i den anställdes hemviststat och ändringen syftade till att säkerställa att även arbetsgivarens hemviststat fick beskattningsrätt. Av förarbetena kan inte utläsas att det var avtalsparternas avsikt att artikel 21 punkt 7 c – i vare sig dess gamla eller nya lydelse – för sin tillämpning skulle förutsätta att arbetsgivaren bedrev verksamhet utanför sin hemviststat (prop. 1997/98:32 s. 61). Att parterna skulle ha avsett att åstadkomma en sådan inskränkt beskattningsrätt för den anställdes hemviststat är inte sannolikt.

A.Å:s norska arbetsgivare bedriver verksamhet av det slag och inom ett sådant område som avses i artikel 21 punkterna 1 och 2 och hans arbete utförs på ett sådant fartyg som beskrivs i punkt 5. Anställningsinkomsten omfattas därmed av punkt 7 c i samma artikel. Det förhållandet att verksamheten bedrivs inom arbetsgivarens hemviststat påverkar, som nyss framgått, inte denna bedömning. Skatterättsnämndens förhandsbesked, som innebär att artikel 21 punkt 7 c är tillämplig på anställningsinkomsten, ska därmed fastställas.

Ersättning för kostnader

Eftersom det är allmänna ombudet som har ansökt om förhandsbesked har A.Å. rätt till ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

A.Å. har yrkat ersättning med 20 968 kr. Av ingiven tidredovisning framgår att yrkandet omfattar bl.a. genomgång av Skatterättsnämndens förhandsbesked. Det arbetet får anses omfattat av den ersättning som nämnden beviljat honom (jfr RÅ85 2:48). Högsta förvaltningsdomstolen anser att A.Å. bör beviljas ersättning med skäligen 18 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar A.Å. ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 18 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Silfverberg, Baran* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

Skatterättsnämnden (2016-11-14, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Lohela, Pahlsson och Werkell):

Förhandsbesked

Båda frågorna

Artikel 21 punkt 7 c) i det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512) är tillämplig på anställningsinkomsten.

Beslut

A.Å. beviljas ersättning av allmänna medel med 28 114 kr inklusive mervärdesskatt för sina kostnader i Skatterättsnämnden.

Motivering

A.Å. ska som obegränsat skattskyldig beskattas för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Han har vid tillämpningen av det nordiska skatteavtalet sin hemvist i Sverige.

Sverige har i egenskap av hemviststat rätt att beskatta anställningsinkomster men har avstått från denna rätt vad gäller sådana anställningsinkomster som behandlas i artiklarna 15 punkt 1 och 21 punkt 7 a) i skatteavtalet. När det gäller sådana anställningsinkomster som avses i artikel 21 punkt 7 c) har Sverige däremot inte avstått från sina beskattningsanspråk.

Huvudfrågan i ärendet är till vilken av dessa artiklar som A.Å:s norska anställningsinkomst ska hänföras.

I artikel 21 i skatteavtalet behandlas beskattning av inkomst i samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster. Genom artikeln utvidgas, i jämförelse med OECD:s modellavtal, beskattningsrätten för det land där naturtillgångarna är belägna på bekostnad av hemviststaten, dels genom utvidgning av begreppet fast driftställe dels genom 30-dagarsregeln. Artikel 21 har företräde framför artikel 15.

Av inledningen till artikel 21 punkt 7 och a) framgår att lön som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av arbete som utförs i annan avtalsslutande stat för arbetsgivare som bedriver sådan verksamhet som avses i punkterna 1 och 2 får beskattas i denna andra stat om arbetet pågår där under en tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt överstiger 30 dagar under en tolv månadersperiod. Om arbetet utförs ombord på skepp eller båt som avses i punkt 5 får lönen enligt c) i stället beskattas i den avtalsslutande stat där den som använder skeppet eller båten har hemvist.

En första fråga är hur hänvisningen till sådan verksamhet som avses i punkterna 1 och 2 ska förstås. Avser hänvisningen endast den typ av verksamhet som beskrivs i första punkten, dvs. verksamhet i samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster eller inbegriper den även ett krav på att arbetsgivaren måste bedriva verksamheten i en annan avtalsslutande stat än hemviststaten?

Enligt tolkningsregeln i avtalets artikel 3 punkt 2 ska, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har enligt gällande skattelag i den tillämpande staten. Tolkningsregeln innebär att man i första hand med ledning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra sådana förhållanden ska försöka klarlägga vad som kan anses ha varit de avtalsslutande parternas avsikt (RÅ 1987 ref. 162 och HFD 2012 ref. 20).

Någon ledning för vad som varit de avtalsslutande parternas avsikt i nu aktuellt avseende kan inte hittas i förarbeten. Inte heller kommentarerna till OECD:s modellavtal ger vägledning eftersom bestämmelserna i artikel 21 saknar motsvarighet i modellavtalet.

Av inledningen till punkt 7 framgår att den gäller beskattning av lön som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförts i annan avtalsslutande stat. Bestämmelsen reglerar alltså en dubbelbeskattningssituation för den anställde. Mot den bakgrunden är enligt Skatterättsnämndens mening den närmast tillhands liggande tolkningen av hänvisningen till sådan verksamhet som avses i punkterna 1 och 2 att den endast avser verksamhetens art. Det innebär att en förutsättning för att punkt 7 ska vara tillämplig är att den anställdes arbetsgivare bedriver verksamhet i samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster.

Om hänvisningen även skulle anses innefatta ett krav på att företaget bedrev denna verksamhet i ett annat avtalsslutande land än företagens hemviststat skulle bestämmelsen få ett mycket snävt tillämpningsområde. Det förefaller inte sannolikt att avtalsparternas syfte varit att bestämmelsen skulle vara tillämplig exempelvis när en person med hemvist i Sverige arbetar för en dansk arbetsgivare som bedriver verksamhet på norsk kontinentalsockel men inte om arbetsgivaren i stället är hemmahörande i Norge.

Skatterättsnämndens slutsats är därför att artikel 21 punkt 7 är tillämplig i detta fall.

Nästa fråga är om anställningsinkomsten ska hänföras till punkt 7 a) eller till punkt 7 c), som har företräde. Den sistnämnda bestämmelsen gäller om arbetet utförs ombord på skepp eller båt som avses i punkt 5. I punkt 5 regleras beskattning av inkomst som företag i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av transporter av personal eller materiel med skepp eller luftfartyg till eller innanför område som avses i punkterna 2 a) och 2 b) i den andra avtalsslutande stat där affärsverksamheten bedrivs eller på grund av drift av bogserbåtar, försörjningsfartyg eller andra hjälpfartyg. Sådan inkomst beskattas endast i företagens hemviststat.

Hänvisningen till punkt 5 kan avse de fartygstyper som räknas upp i bestämmelsen men den kan också förstås så att fartyget dessutom ska ägas av ett företag i en avtalsslutande stat som bedriver verksamhet i en annan avtalsslutande stat. På motsvarande sätt som i fråga 1 aktualiseras därmed tillämpningen av avtalets tolkningsregler.

Skatterättsnämnden gör i den delen följande bedömning. Av förarbetena till punkt 7 c) framgår att syftet med bestämmelsen varit att tillförsäkra redarens hemviststat rätt att beskatta anställningsinkomsten. Det ansågs inte rimligt att t.ex. en svensk anställd ombord på en norsk redares fartyg som går i trafik mellan norsk hamn och oljefyndighet i norska delen av Nordsjön inte skulle kunna beskattas i Norge om fartyget seglar under dansk flagg (jfr prop. 1997/98:32 s. 61). Inget i förarbetena tyder på att avsikten varit att bestämmelsen endast ska tillämpas i de fall där företagens hemviststat är en annan än den där verksamheten bedrivs. Det har inte heller i övrigt framkommit något som tyder på att avtalsparterna avsett att bestämmelsen skulle ha denna inskränkta innebörd.

Enligt Skatterättsnämndens uppfattning är den naturligaste tolkningen av hänvisningen att den endast avser typen av fartyg dvs. arbetet ska ha utförts ombord på transportfartyg, bogserbåt, försörjningsfartyg eller annat hjälpfartyg. Det är otvistigt att A.Å. under 2014 arbetat ombord på ett sådant fartyg.

Av det anförda följer att anställningsinkomsten omfattas av artikel 21 punkt 7 c). Det nordiska skatteavtalet inskränker därmed inte Sveriges rätt att beskatta inkomsten.

Kostnadsersättning

A.Å. har yrkat ersättning för sina ombudskostnader enligt reglerna i 43 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) med sammanlagt 28 114 kr inklusive mervärdesskatt. Allmänna ombudet har inte haft något att erinra mot detta. Skatterättsnämnden finner att A.Å. bör medges ersättning med yrkat belopp.