

Målnummer:	6687-11	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2012-10-25		
Rubrik:	Det nordiska skatteavtalet har inte ansetts omfatta schablonintäkt på uppskovsbelopp.		
Lagrum:	Lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna		
Rättsfall:			

REFERAT

Skatteverket beslutade i grundläggande beslut om årlig taxering för inkomstår 2008 att påföra var och en av J.D. och M.D. en schablonintäkt på uppskovsbelopp hänförlig till en bostadsförsäljning som skett före den 1 januari 2008.

J.D. och M.D. överklagade besluten och yrkade att den påförda schablonintäkten skulle undanröjas. De anförde bl.a. följande. Eftersom de har sin hemvist och är allmänt skattskyldiga i Finland bör man vid beskattningen beakta det nordiska skatteavtalet. Enligt skatteuträkningen beskattas schablonintäkten som "ränteinkomster, utdelningar m.m.". Enligt skatteavtalets artikel 11 ska ränteinkomster i detta fall beskattas i det land där de har sitt hemvist. Vidare stadgas i skatteavtalets artikel 22 att en person som har sitt hemvist i en avtalsslutande stat och förvärvar en inkomst som inte behandlas i avtalet ska beskattas i det land där personen har sitt hemvist oavsett varifrån inkomsten härrör. Eftersom schablonintäkt på uppskovsbelopp inte behandlas i det nordiska skatteavtalet, och eftersom de har hemvist i Finland, kan inkomsten inte beskattas i Sverige.

Skatteverket vidhöll sina beslut vid obligatorisk omprövning den 6 maj 2010.

J.D. och M.D. överklagade Skatteverkets beslut hos förvaltningsrätten.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2010-09-03, ordförande Mathiasson) yttrade: Frågan i målet är om schablonintäkt ska påföras J.D. och M.D. trots att de är begränsat skattskyldiga enligt det nordiska skatteavtalet. - Enligt 47 kap. 11 b § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska en schablonintäkt tas upp, dvs. skatt ska betalas på uppskovsbeloppet, om klaganden vid ingången till år 2008 har ett uppskovsbelopp. Av 3 kap. 18 § punkt 9 IL, tillämplig lydelse, följer att detta gäller även den som är begränsat skattskyldig. - Vad gäller tillämpningen av skatteavtal på schablonintäkt på uppskovsbelopp anförde Skatteutskottet bl.a. följande (2007/08:SkU10 s. 18): "Det har gjorts gällande att personer som säljer sin permanentbostad i Sverige och köper ny permanentbostad i ett EES-land skulle slippa betala ränta på uppskoven eftersom det är fråga om en schablonintäkt som enligt skatteavtalen med andra länder inte kan beskattas i Sverige. Enligt utskottets mening omfattas den räntebeläggning som sker av uppskovsbeloppen inte självklart av det inkomstbegrepp som finns i skatteavtal, och schablonintäkten skulle i sådant fall kunna beskattas i Sverige även om man flyttat från landet. Om så inte visar sig kunna ske bör regeringen eftersträva ändring av berörda skatteavtal." - Förvaltningsrätten bedömer, i likhet med Skatteverket, att skatteavtalen inte är tillämpliga på schablonintäkten då den inte kan klassificeras som en inkomst. Schablonintäkten omfattas därför inte av skatteavtalet. - Att beskattning av schablonintäkt inte uppenbart strider mot retroaktivitetsförbudet har prövats av

förvaltningsrätten bl.a. i mål nr 30822-10, skäl att bedöma saken annorlunda i förevarande mål föreligger inte. - Skatteverket har således haft fog för att påföra J.D och M.D. schablonintäkt på uppskovsbelopp i enlighet med de överklagade besluten. - Överklagandena ska därför avslås. - Förvaltningsrätten avslår överklagandena.

Var och en av J.D. och M.D. vidhöll sin talan hos kammarrätten och anförde bl.a. följande. De har påförts schablonintäkt hänförlig till en bostadsförsäljning som skett före den 1 januari 2008. De är bosatta och skattskyldiga i Finland och det nordiska skatteavtalet ska tillämpas. Skatteutskottet anser att den räntebeläggning som sker av uppskovsbeloppen inte självklart omfattas av det inkomstbegrepp som finns i skatteavtal. Skatteutskottet är i sitt uttalande inte alls säker på sin sak. Skatteavtalet är helt entydigt i det att inkomst som inte behandlas i avtalet ska beskattas där personen har sitt hemvist. Då de påförts skatt måste grunden härtill vara en skattepliktig inkomst som lyder under skatteavtalet. Beskattningen är i strid med skatteavtalet.

Skatteverket bestred bifall till överklagandena.

Kammarrätten i Stockholm (2011-08-31, Schött, Krüll, referent, Ericson) yttrade: Av 47 kap. 11 b § IL - i dess lydelse för aktuellt taxeringsår - framgår att det är innehavet av ett uppskovsbelopp vid beskattningsårets ingång som utlöser beskattning. Enligt kammarrättens mening saknar det därför betydelse att ursprungsfastigheten avyttrades och uppskovsbeloppet beviljades innan bestämmelsen trädde i kraft. Eftersom bestämmelsen hade trätt i kraft vid beskattningsårets ingång för i målen aktuell inkomsttaxering 2009 och schablonintäkten beräknades på det uppskovsbelopp som fanns vid ingången av 2008 strider inte beskattningen mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. - Av förarbetena framgår att syftet med schablonintäkten på uppskovsbelopp är att räntebelägga den skattecredit som erhållits (prop. 2007/08:27 s. 120 ff.). Även om skatteavtalet eller dess kommentar inte innehåller någon definition av vad som är en inkomst omfattar det vad som i allmän mening betecknas som en inkomst. Med hänsyn till att räntebeläggningsen av uppskovsbeloppet är utformad som ett skatteuttag delar kammarrätten förvaltningsrättens bedömning att schablonintäkten inte kan klassificeras som en sådan inkomst som omfattas av skatteavtalet. Schablonintäkten ska därför beskattas på det sätt som skett här i Sverige. Överklagandena ska därmed avslås. - Kammarrätten avslår överklagandena.

J.D. och M.D. överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle förklara att schablonintäkterna avseende uppskovsbeloppen var inkomster som omfattades av det nordiska skatteavtalet (se SFS 1996:1512). De anförde bl.a. följande. Inkomstbegreppet är inte definierat i skatteavtalet och ska därför anses ha den betydelse begreppet har enligt intern svensk rätt. Enligt IL är schablonintäkten en inkomst som ska tas upp i inkomstslaget kapital. Schablonintäkten är således en inkomst även i avtalets mening. Beskattning av denna inkomst ska enligt avtalet ske endast i Finland.

Skatteverket bestred bifall till överklagandena och anförde bl.a. följande. Schablonintäkten motsvarar inte en faktisk inkomst. Den är inte en mottagen ersättning, vinst eller någon form av avkastning på tillgångar. Schablonintäkten får närmast ses som en kompensation till staten för den kredit den skattskyldige erhåller för den skatteskuld som kommer att realiseras någon gång i framtiden. Det förefaller också högst tveksamt att en annan stat skulle kunna beskatta intäkten då det rent faktiskt är fråga om ett skatteuttag.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-10-25, Jermsten, Dexe, Nord, Ståhl, Saldén Enérus) yttrade:

Skälen för avgörandet

I 47 kap. IL finns bestämmelser om uppskovsbelopp. De innebär att den

skattskyldige vid byte av bostad under vissa förutsättningar kan få uppskov med beskattningen av vinst som uppkommit vid försäljningen av ursprungsbostaden. Den som beviljas uppskov får ett uppskovsbelopp. Enligt 47 kap. 11 b § ska den som har ett uppskovsbelopp ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 1,67 procent av uppskovsbeloppets storlek vid beskattningsårets ingång. Att detta gäller även begränsat skattskyldiga framgår av 3 kap. 18 §.

I förarbetena anges att schablonintäkten infördes i syfte att räntebelägga den skattecredit som är knuten till uppskovsbeloppet (prop. 2007/08:27 s. 120 ff.).

J.D. och M.D. har uppskovsbelopp från en tidigare bostadsförsäljning och ska därmed ta upp schablonintäkter enligt de nämnda bestämmelserna. De är båda bosatta i Finland och har vid tillämpningen av det nordiska skatteavtalet sin skatterättsliga hemvist där. Frågan i målen är om Sveriges rätt att beskatta schablonintäkterna begränsas av skatteavtalet. För att så ska vara fallet krävs att intäkterna kan inordnas under någon av avtalets s.k. fördelningsartiklar.

Den enda fördelningsartikel som enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening därvid skulle kunna komma i fråga är artikel 22 om annan inkomst. Enligt den artikeln ska inkomst som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som inte behandlats i föregående artiklar i avtalet beskattas endast i hemviststaten. För att artikeln ska vara tillämplig fordras således att det är fråga om en inkomst i bestämmelsens mening. Vad som avses med uttrycket inkomst definieras dock inte i avtalet.

Enligt den tolkningsregel som finns i artikel 3 punkt 2 gäller då, såvida inte sammanhanget föranleder annat, att uttrycket anses ha den betydelse som det har enligt svensk intern rätt. 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 klargöra vad som kan anses ha varit de avtalsslutande parternas avsikt (se RÅ 1987 ref. 162 och HFD 2012 ref. 20). Innan man går till den interna rätten ska man således försöka fastställa innebörden av uttrycket genom en tolkning av avtalet.

Vid denna tolkning bör ledning framför allt hämtas från de övriga fördelningsartiklarna i avtalet. En genomgång av dessa visar att de tar sikte på inkomster som på något sätt berikar den skattskyldige och tillför denne skatteförmåga, såsom ersättningar av olika slag, avkastning på egendom, vinster m.m. Schablonintäkten har inte denna karaktär utan är en teknisk konstruktion som skapats i syfte att räntebelägga en skattecredit. Schablonintäkten är således inte en i reell mening uppburen inkomst och kan därmed inte jämföras med sådana inkomster som räknas upp i övriga fördelningsartiklar. Det framgår inte heller på något annat sätt att de avtalsslutande staterna avsett att intäktsposter av det nu aktuella slaget ska omfattas av avtalet. Schablonintäkten kan därmed inte anses vara en inkomst i den mening som avses i artikel 22.

Av det anförda följer att skatteavtalet inte begränsar Sveriges rätt att beskatta schablonintäkterna. Överklagandena ska därför avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandena.

Föredragna 2012-10-03, föredragande P-A Gustafsson, målnummer 6687-11 och 6688-11

Litteratur:
