

<b>Målnummer:</b>	2897-00	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2003-04-08		
<b>Rubrik:</b>	ATP har inte ansetts utgöra sådan pension som avses i artikel 18 eller artikel 19 punkt 2 a i dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike. Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta år 1996.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 3 §, 5 § och 6 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta</li><li>• Artikel 18, artikel 19 och artikel 21 i dubbelbeskattningsavtalet (1991:673) mellan Sverige och Frankrike</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1975 ref. 62</li><li>• RÅ R79 1:7</li></ul>		

---

**REFERAT**

Skattemyndigheten beslutade att Statens löne- och pensionsverk (SPV), vid utbetalning av allmän tilläggspension (ATP) under tiden den 17 oktober 1996 - den 31 december 1996 till N.-O. L. - som var bosatt i Frankrike - skulle göra skatteavdrag med 25 procent enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINKL. Som skäl för beslutet angavs i huvudsak att ATP:n fick anses intjänad i offentlig tjänst och att den inkomst N.-O. L. haft under 1995 från en privat arbetsgivare inte påverkat hans ATP. N.-O. L. överklagade beslutet och yrkade att hans ATP inte skulle föranleda skattskyldighet enligt SINKL. Han anförde bl.a. följande. Av prop. 1990/91:174 angående dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike framgår följande. Svensk ATP, som utbetalas till person bosatt i Frankrike, skall - i det fall pensionen intjänats såväl i privat som offentlig tjänst och därför inte är att hänföra till sådan pension som behandlas i artikel 18 eller 19 - beskattas enligt artikel 21, enligt vilken beskattning endast sker i bosättningslandet. Han stöder sig på en kommentar till avtalet av Peter Sundgren, Institutet För Utländsk Rätt (IUR-delmeddelande 8 b/1993).

Skattemyndigheten vidhöll sitt beslut och anförde bl.a. följande. N.-O. L:s inkomster som offentliganställd har under en följd av år vida överstigit taket för beräkning av pensionsgrundande inkomst (PGI). Under 1995 uppbar han lön från sådan anställning med ca 692 000 kr under det att hans inkomst från privatanställning uppgick till 61 000 kr. N.-O. L:s PGI är fastställd till 234 000 kr. Taket för PGI detta år har alltså uppnåtts oberoende av sidoinkomsten på 61 000 kr. N.-O. L:s ATP torde alltså inte ha påverkats av sidoinkomsten. Endast huvudinkomsten i offentlig tjänst torde haft betydelse för storleken av den ATP som betalas ut till N.-O. L. Mot denna bakgrund bör N.-O. L:s ATP inte till någon del anses ha intjänats i privat tjänst i den mening som avses i prop. 1990/91:174.

N.-O. L. invände följande. Det saknas stöd för myndighetens uppfattning att inkomsten av enskild tjänst inte skulle beaktas vid beräkning av PGI på grund av att inkomsten av statlig tjänst redan översteg 7,5 basbelopp. Inkomsten av enskild tjänst måste anses ingå i underlaget för PGI. Därmed har den också påverkat hans ATP.

Länsrätten i Stockholms län (1998-06-30, ordförande Florén) yttrade: Enligt SINKL undantas utomlands bosatt person från skatteplikt för inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal. - Av artikel 18 i avtalet med Frankrike följer att pension som med anledning av tidigare anställning i Sverige betalas till en

person med hemvist i Frankrike skall beskattas endast i Frankrike, om inte bestämmelserna i artikel 19 punkt 2 föranleder annat. Undantaget i denna punkt innebär att tjänstepension som utbetalas av svenska staten eller från fonder inrättade av svenska staten för arbete som utförts åt svenska staten endast beskattas i Sverige. Vidare gäller enligt artikel 21 punkt 1 följande. Inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som inte behandlas i föregående artiklar av avtalet beskattas endast i denna stat, oavsett varifrån inkomsten härrör. - I prop. 1990/91:174 s. 52 sägs följande om artikel 21. "Enligt denna artikel beskattas /---/ svensk folkpension som utbetalas till person med hemvist i Frankrike. Detta gäller också svensk ATP-pension som utbetalas till sådan person i det fall pensionen intjänats såväl i privat som offentlig tjänst och därför inte är att hänföra till varken sådan pension som behandlas i art. 18 eller art. 19." - Länsrätten gör följande bedömning. Det är onekligen så att N.-O. L:s PGI bestämts med hänsyn till summan av hans inkomst av privat och offentlig anställning. Den ATP som utbetalts av SPV till N.-O. L. får därför anses intjänad i såväl privat som offentlig tjänst och skall enligt artikel 21 i avtalet endast beskattas i Frankrike. Med hänsyn härtill skall N.-O. L. undantas från skatteplikt enligt SINKL för till honom utbetalad ATP. - Länsrätten bifaller överklagandet.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade att kammarrätten, med ändring av länsrättens dom, skulle fastställa skattemyndighetens beslut att särskild inkomstskatt skulle påföras N.-O. L:s ATP. Myndigheten anförde bl.a. följande. Enligt skattemyndighetens uppfattning skall den pension som erhållits i privat tjänst beskattas enligt artikel 18 i dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike, dvs. endast i Frankrike, och den pension som erhållits i offentlig tjänst beskattas i Sverige enligt artikel 19 i avtalet. Myndigheten anser inte att den enstaka ersättning som erhållits i privat tjänst skall påverka de inkomster som erhållits i offentlig tjänst så att erhållen ATP skall anses intjänad i såväl privat tjänst som offentlig tjänst på sådant sätt att den skulle vara skattefri i Sverige i enlighet med artikel 21 i avtalet med Frankrike.

N.-O. L. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Eftersom hans ATP inte är helt och hållet hänförlig till arbete i offentlig tjänst är varken artikel 18 som avser privata tjänstepensioner eller artikel 19 som avser offentliga tjänstepensioner tillämpliga. ATP:n skall beskattas enligt artikel 21 som avser inkomster som inte behandlas i de föregående artiklarna i avtalet. Det är självklart det aktuella franska dubbelbeskattningsavtalet i dess lydelse och med dess förarbeten som skall tillämpas.

Kammarrätten i Stockholm (2000-04-05, Jansson, Avellan-Hultman, Wittrock, referent) yttrade: Även med beaktande av vad skattemyndigheten anført i kammarrätten gör kammarrätten samma bedömning som länsrätten och ändrar därför inte den överklagade domen.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att N.-O. L. skulle betala särskild inkomstskatt i första hand för hela den ATP han uppburit under tiden den 17 oktober 1996 - den 31 december 1996 och i andra hand för 99,46 procent av denna. RSV anförde bl.a. följande. Behandlas en inkomst i någon av artiklarna 6-20 i dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike är artikel 21 inte tillämplig på denna inkomst. När det gäller pensioner finns huvudstadgandet i skatteavtalets artikel 18. I denna artikel, som är hämtad från OECD:s modellavtal, stadgas att beskattningsrätten till pension och annan liknande ersättning som utbetalas med anledning av tidigare anställning skall fördelas med stöd av artikel 18, såvida inte artikel 19 punkt 2 föranleder annat. N.-O. L:s ATP är, såvitt framgår av handlingarna i ärendet, en pension som utbetalas med anledning av tidigare anställning. Det bör i detta sammanhang framhållas att det varken i artikel 18 eller i artikel 19 punkt 2 finns någon hänvisning till artikel 21. Det propositionsuttalande varpå såväl kammarrättens som länsrättens dom vilar, står i uppenbart motsatsförhållande till en uttrycklig avtalsbestämmelse (artikel 18). Propositionsuttalandet kan därför inte tillmätas någon betydelse. Enligt RSV följer i stället av skatteavtalets

ordalydelse att beskattningsrätten avseende ATP skall fördelas med stöd av bestämmelserna i artikel 18, såvida inte annat följer av artikel 19 punkt 2. Den första frågan som härvid infinns är om "blandad" ATP kan delas upp i en offentlig och en privat del eller om sådan ATP i sin helhet skall anses falla in under artikel 18. Enligt vad som framgår av handlingarna i detta ärende är det inte möjligt att göra någon exakt fördelning av ATP på vad som intjänats i offentlig respektive privat tjänst. Enligt RSV är det dock uppenbart att "blandad" ATP till viss del intjänats i offentlig tjänst. Tar man ett, i och för sig högst orealistiskt, exempel med en person som under samtliga intjänandeår haft inkomst som till 25 procent intjänats i offentlig tjänst och till 75 procent i privat tjänst torde man kunna säga att ATP:n till 25 procent intjänats i offentlig tjänst. Problemet är att en sådan exakt fördelning över åren som den i detta exempel angivna inte förekommer i verkliga livet. Enligt RSV:s uppfattning kan dock den omständigheten att det är svårt att fördela "blandad" ATP på vad som intjänats i offentlig respektive privat tjänst inte leda fram till att ATP inte till någon del skall anses ha intjänats i tidigare offentlig tjänst. En fördelning med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet måste enligt RSV i sådana fall ske. Har den skattskyldige, som i detta fall, haft så stor "huvudinkomst" att redan denna medför full PGI bör man enligt RSV:s uppfattning kunna bortse från mindre, tillfälliga "biinkomster". I det nu aktuella ärendet innebär detta synsätt att hela N.-O. L:s ATP skall anses vara intjänad i offentlig tjänst, falla in under artikel 19 punkt 2 a i skatteavtalet och i sin helhet beskattas i Sverige. - Skulle Regeringsrätten finna att så inte skall ske bör proportionering av ATP:n göras på en i offentlig och en i privat tjänst intjänad del. N.-O. L:s inkomst av privat tjänst synes sammantaget ha uppgått till 61 000 kr, vilket belopp i sin helhet intjänats under år 1995. Under detta år uppbar N.-O. L. vidare lön från offentlig anställning med ca 692 000 kr. För år 1995 utgjorde således N.-O. L:s inkomst av privat tjänst 8,1 procent (61 000/753 000) av bruttoinkomsten. Vid beräkning av den ATP-andel som hänför sig till offentlig respektive privat tjänst måste därutöver beaktas dels att intjänandetiden för full ATP är 30 år, dels att ATP beräknas med utgångspunkt i de femton bästa intjänandeåren. Då N.-O. L. haft full PGI under ett stort antal år är det enligt RSV:s uppfattning rimligt att utgå från att 0,54 procent (8,1 procent/15) av utbetalad ATP har intjänats i privat tjänst och att resterande 99,46 procent intjänats i offentlig tjänst. Eftersom beskattningsrätten avseende ATP som intjänats i offentlig tjänst skall fördelas med stöd av artikel 19 punkt 2 a i skatteavtalet skall därför 99,46 procent av den ATP som N.-O. L. uppburit beskattas i Sverige.

Prövningstillstånd meddelades.

N.-O. L. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftning, det vill säga ATP, omnämns inte uttryckligen i artikel 18 eller artikel 19 i det svensk-franska skatteavtalet. Sådan utbetalning skall således när den inte i sin helhet hänför sig till privat eller offentlig tjänst i enlighet med vad som sägs i propositionstexten beskattas enligt artikel 21.

Regeringsrätten (2003-04-08, Lindstam, Hulgaard, Schäder, Almgren, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. N.-O. L. är pensionär och bosatt i Frankrike. Han uppbar under den i målet aktuella tiden från Sverige bl.a. statlig tjänstepension, folkpension och ATP. Dessa inkomster är skattepliktiga enligt 5 § SINKL. Frågan i målet är om ATP:n är en sådan inkomst som är undantagen från beskattning i Sverige på grund av bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike och därmed från skatteplikt enligt 6 § 4 SINKL. Han är i sådant fall inte skattskyldig för denna inkomst enligt 3 § SINKL.

Genom lagen (1991:673) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike införlivades med svensk lagstiftning ett mellan staterna den 27 november 1990 undertecknat avtal, ett protokoll samma dag samt ett tilläggsavtal träffat genom notväxling den 14 och 18 mars 1991. I artikel 18 i avtalet anges att pension och annan liknande ersättning, som med anledning av tidigare anställning betalas till person med hemvist i en avtalsslutande stat,

beskattas endast i denna stat, om inte bestämmelserna i artikel 19 punkt 2 föranleder annat. Denna punkt har följande lydelse.

a) Pension som betalas av, eller från fonder inrättade av, en avtalslutande stat, dess lokala myndigheter eller dess offentligrättsliga juridiska personer till fysisk person på grund av arbete som utförts i denna stats, dess lokala myndigheters eller dess offentligrättsliga juridiska personers tjänst, beskattas endast i denna stat.

b) Sådan pension beskattas emellertid endast i den andra avtalslutande staten om personen i fråga har hemvist och är medborgare i denna stat.

Enligt artikel 21 beskattas inkomst som en person med hemvist i en avtalslutande stat förvärvat och som inte behandlas i föregående artiklar av avtalet endast i denna stat, oavsett varifrån inkomsten härrör.

Bestämmelserna i dessa artiklar överensstämmer nära med OECD:s modellavtal. Det kan nämnas att Sverige i åtskilliga dubbelbeskattningsavtal har en särskild bestämmelse som innebär att pension och annan ersättning som utbetalas från Sverige enligt socialförsäkringslagstiftningen får beskattas här.

Av utredningen i målet framgår att N.-O. L. varit anställd i offentlig tjänst så lång tid och med sådana inkomster att förutsättningarna för högsta möjliga ATP är uppfyllda samt att han under år 1995 haft inkomst från enskild tjänst med 61 000 kr. N.-O. L. har inte gjort gällande att han i övrigt haft pensionsgrundande inkomster av annat än offentlig tjänst.

Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 1975 ref. 62 ansett att ATP till en person som haft inkomst endast av statlig tjänst var att hänföra till den bestämmelse i dåvarande dubbelbeskattningsavtal med Spanien som reglerade beskattningen av pensioner som avser ersättning till tjänstemän hos en avtalslutande stat, då sådan pension uppstår i anledning av arbete, som tjänstemannen utfört i tjänst hos samma stat. När det i ett avtal har funnits en särskild bestämmelse om pensioner som utbetalas enligt svensk socialförsäkringslagstiftning har denna dock ansetts omfatta även ATP till en person som enbart haft statlig tjänst (RÅ R79 1:7).

Den statliga pensionen var fram till år 1992 en s.k. bruttopension utgörande viss andel av lönen varifrån den allmänna pensionen avräknades men övergick därefter som huvudregel till att bli en fristående s.k. nettopension. Även efter denna förändring verkställdes dock utbetalning av folkpension och ATP till den som hade statlig pension av Statens pensionsverk. Det kan nämnas att folkpension och ATP fr.o.m. den 1 januari 2003 ersatts av - såvitt nu är aktuellt - tilläggspension som består av summan av två belopp, varav det ena motsvarar folkpensionen och det andra ATP:n, och att Statens pensionsverk inte handhar utbetalningen av tilläggspension.

Det har i målet framkommit att det - efter utgången av bevarandetiden för deklarationsmaterialet från de år då en person haft sin pensionsgrundande inkomst - saknas underlag för att fastställa om ATP:n har tjänats in i offentlig eller i enskild tjänst.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

I målet uppkommer till en början frågan om ATP över huvud taget är att anse som sådan pension som regleras i artikel 18 och artikel 19 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet. Artikel 18 reglerar pension som betalas ut med anledning av tidigare anställning (au titre d'un emploi antérieur) och artikel 19 punkt 2 pension på grund av arbete i denna stats tjänst (au titre de services rendus à cet Etat).

Det framstår som uppenbart att de nämnda bestämmelserna i första hand är inriktade på sådan pension som utbetalas som en direkt följd av avtalsvillkoren

för anställningen såsom ITP, STP och statlig tjänstepension. Pensionen framstår då som en av arbetsgivaren eller genom dennes försorg utbetalad uppskjuten lön. ATP skiljer sig i flera hänseenden från sådana pensioner.

Rätten till ATP grundas inte på en tidigare anställning som sådan utan på socialförsäkringslagstiftningen och ATP:n utgår enligt de villkor som för varje tid bestäms genom riksdagens beslut. En försäkrads ATP bestäms i huvudsak av hans förvärvsinkomster under en lång följd av år. Det saknar härvid betydelse om dessa inkomster har förvärvats i offentlig tjänst, i enskild tjänst eller som egenföretagare. Till grund för ATP har även i ökad utsträckning lagts inkomster som inte direkt kan betraktas som förvärvsinkomster såsom sjukpenning, arbetsskadelivränta och delpension. Även vård av egna barn kan ha betydelse för pensionsrätten. Finansieringen sker genom avgifter från arbetsgivare, egenföretagare och - fr.o.m. år 1995 - de försäkrade.

Förhållandena i förevarande mål illustrerar väl de komplikationer som uppkommer om ATP skall inordnas under bestämmelserna i artikel 18 och artikel 19 punkt 2. Reglerna för beräkning av ATP särskiljer inte mellan någon "offentlig ATP" och "enskild ATP" vilket medför att det inte heller finns något behov av att bevara underlag för en sådan uppdelning. Bortsett från de allra senaste åren, där deklaraionsmaterialet finns bevarat, är således möjligheten att avgöra i vilken utsträckning pensionen tjänats in i offentlig eller privat tjänst helt beroende av de uppgifter den skattskyldige kan lämna om förhållanden långt tillbaka i tiden.

Vid den tid som var aktuell i det tidigare omnämnda rättsfallet RÅ 1975 ref. 62 hade, som nämnts, den statliga tjänstepensionen en annan utformning än vid den nu aktuella tiden. Detta kan uttryckas så att pensionen innefattade även de belopp som utbetalades som ATP. Numera är som huvudregel den statliga tjänstepensionen frikopplad från ATP:n. Detta fall kan därför med de förhållanden som nu råder inte tillmätas någon avgörande betydelse för bedömningen.

Enligt Regeringsrättens mening kan ATP som är ett led i socialförsäkringssystemet inte anses utgöra sådan pension som avses i artikel 18 eller artikel 19 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike. Den utgör därför sådan annan inkomst som avses i artikel 21 och skall enligt avtalet beskattas endast i hemviststaten (alltså i detta fall Frankrike).

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 2003-03-19, föredragande Heinefors, målnummer 2897-2000

---

**Sökord:**

**Litteratur:** Prop. 1990/91:174 s. 52

---