



LUND UNIVERSITY

Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster

Hilling, Maria

Published in:
Svensk skattetidning

2013

Document Version:
Förlagets slutgiltiga version

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):

Hilling, M. (2013). Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster. *Svensk skattetidning*, 187-219.

Total number of authors:
1

Creative Commons License:
Ospecificerad

General rights

Unless other specific re-use rights are stated the following general rights apply: Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Read more about Creative commons licenses: <https://creativecommons.org/licenses/>

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

LUND UNIVERSITY

PO Box 117
221 00 Lund
+46 46-222 00 00

I 87

Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster

AV MARIA HILLING¹

I. INLEDNING

Att en arbetstagare arbetar i ett annat land än i sin hemviststat är i dagens globaliserade samhälle allt mer vanligt förekommande. För att undvika att tjänsteinkomsten beskattas fullt ut i de inblandade staterna innehåller skatteavtalen regler i syfte att undvika, eller åtminstone lindra, den dubbelbeskattning som annars uppkommer. Lydelsen av bestämmelsen som omfattar inkomster från enskild tjänst i våra svenska skatteavtal är hämtad från OECD:s modellavtal, närmare bestämt artikel 15. För svenskt vidkommande råder osäkerhet avseende innebörden av betydelsefulla termer i denna skatteavtalsartikel. Praxis från Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, är sparsam vad gäller skatteavtalens motsvarighet till artikel 15. Att svensk praxis är begränsad är inte ovanlig när det gäller skatteavtalsbestämmelser, men när det rör artikel 15 kompliceras situationen

1. Artikeln har tillkommit inom ramen för forskningsprojektet Internationell tjänstebeskattning, vilket är finansierat av Torsten och Ragnar Söderbergs stiftelser samt Lunds universitet. Ett varmt tack till deltagarna i seminariet vid Juridiska fakulteten, Lunds universitet, för de synpunkter och kommentarer på innehållet i artikeln som jag mottog den 21 mars 2013. Kommentarer rörande artikeln tas gärna emot via e-post maria.hilling@jur.lu.se.

av att den innehåller ett antal centrala termer som inte är definierade i OECD:s modellavtal. Skatteavtalens allmänna tolkningsregel föreskriver att under vissa omständigheter ska innebörden av odefinierade skatteavtalstermer fastställas med hjälp av intern rätt. Eftersom intern rätt skiljer sig åt länder emellan, uppkommer situationer där en och samma skatteavtalsterm ges olika innebörd i de aktuella länderna, vilket innebär en risk att skatteavtalsstillämpningen inte leder till avsett resultat. Med andra ord kan såväl dubbelbeskattning som dubbel icke-beskattning bli resultatet. I artikeln analyseras centrala termer i artikel 15(1), innebärande att skälen för de olika tolkningsalternativen identifieras och slutsatser dras avseende rättsläget.

2. UTGÅNGSPUNKTER FÖR DEN FORTSATTA FRAMSTÄLLNINGEN

2.1 PROBLEMBAKGRUND OCH SYFTE

Skatteavtal² ingås mellan stater i syfte att undvika dubbelbeskattning och att hindra internationell skatteflykt. För att uppnå syftet att undvika dubbelbeskattning innebär skatteavtalen att de avtalslutande staterna avsäger sig delar av den beskattningsrätt de har enligt intern rätt.³ Med andra ord innebär skatteavtalen begränsningar av interna skatteanspråk. Sverige har i dagsläget ett 80-tal avtal varav de allra flesta är baserade på OECD:s modellavtal.⁴ Trots dessa likheter innehåller skatteavtalen olikheter som beror på det ekonomiska utbytet mellan de aktuella länderna och deras skattepolitik. Att skatteavtalen bygger på en internationellt utarbetad modell innebär att kännedom om detta modellavtal leder till förståelse för utformningen och systematiken i våra svenska skatteavtal.⁵ Modellavtalets bestämmelser, och således också våra svenska avtal, är formulerade utan den detaljrikedom som vanligtvis är kännetecknande för

2. Med skatteavtal avses sådana avtal som beskrivs i 2 kap. 35 § IL, nämligen ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning på inkomst och i förekommande fall på förmögenhet som ingåtts av Sverige med annan stat eller jurisdiktion.

3. Enligt svensk rätt gäller att ett skatteavtals bestämmelser endast kan innebära en begränsning av den skattskyldighet som annars skulle föreligga. Detta framgår vanligtvis av 2 § i skatteavtalens inkorporeringslagar (se t.ex. 2 § Lag (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna). Den s.k. gyllene regeln innebär just att någon utvidgning av skattskyldigheten inte kan komma i fråga, se Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt* (1994) s. 24.

4. Om inget annat anges avses med modellavtal i denna artikel OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (July 2010).

5. Således är det inte fråga om att tillämpa modellavtalets text utan den skatteavtalstext vilken är utformad med modellavtalet som förebild.

skattelagstiftning. För att fastställa avtalsinnehållet finns det därför ett betydande behov av de utförliga kommentarerna till OECD:s modellavtal som OECD:s skattekommitté utarbetat. Rättskällevärdet av kommentarerna behandlas i avsnitt 2.2.

Tolkningen av avtalen sker ytterst av domstolarna i de avtalslutande staterna. Således förkommer det att identiska termer ges olika innehåll i olika stater. Ett svenskt skatteavtal tolkas således av domstolar inte bara i Sverige utan också i den andra avtalslutande staten. Det centrala i denna studie är att analysera innebörden av styrande begrepp i artiklar avseende beskattning av enskild tjänst⁶ i svenska skatteavtal, då dessa tolkas och tillämpas av svenska myndigheter och domstolar.

2.2 METOD OCH MATERIAL

Den metod som i huvudsak används i denna studie är rättsdogmatisk, eftersom de svar som söks rör rättens innehåll. Därmed analyseras rättskällorna i syfte att fastställa innebörden av skatteavtalsrättsliga begrepp som inte är definierade i skatteavtalstexten. Vid en rättsdogmatisk analys av skatteavtalsregler är det väsentligt att klargöra i vilken stat skatteavtalet förutsätts tillämpas.⁷ I denna framställning förutsätts detta ske i Sverige. Det innebär att HFD:s tolkning av skatteavtal är av central betydelse.

I linje med att Sverige är en dualistisk stat införlivas skatteavtalen i svensk rätt genom en införlivandelag. Skatteavtalet återfinns som en bilaga till införlivandelagen. Lagens innehåll utgörs således av avtalstexten, vilken härigenom får ställning som svensk lag. Som en följd av skatteavtalens folkrättsliga karaktär måste de sedvanliga skatterättsliga tolkningsmetoderna dock modifieras något.⁸ HFD har gjort en rad

6. Bestämmelser vilka är baserade på artikel 15(1) i OECD:s modellavtal.

7. Se Winther-Sorensen, N., *Beskatning af International Erhvervsindkomst* (2000), s. 24.

8. Eftersom skatteavtal utgör internationella avtal är artiklarna 31–33 i Wienkonventionen om traktaträtten (SÖ 1975:1) tillämpliga. Detta innebär att i den mån den proposition som föregår inkorporeringslagen behandlar tolkningsfrågor, vilken som utgångspunkt måste anses ge uttryck enbart för den svenska lagstiftarens uppfattning, inte kan läggas till grund för en tolkning enligt Wienkonventionens regler. Uppmärksamma dock den avvikande uppfattning som anförts av departementschefen i relation till artikel 3(2), den allmänna tolkningsregeln, i propositionen till det numera upphävida nordiska skatteavtalet (prop. 1989/90:33 s. 40 f.) och som sedan återfinns i ett antal efterföljande propositioner till svenska skatteavtal (se t.ex. prop. 1992/93:177 s. 51 och prop. 2004/05:121 s. 43). Här ges uttryck för uppfattningen att Wienkonventionens regler endast kan tillämpas i tvist mellan parterna om avtalets innebörd, dvs. mellan de avtalslutande staterna. Således skulle Wienkonventionen inte vara tillämplig vad gäller tolkningsfrågor mellan skattskyldiga och staten. Följaktligen framförs uppfattningen att skatteavtal i princip ska tolkas som annan svensk skattelagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av förarbeten. Uttalanden i rättspraxis ger dock uttryck för att Wienkonventionens tolkningsregler även omfattar relationen mellan skattskyldiga och staten (se RÅ 1996 ref. 84). Det förekommer dock att svenska domstolar använder uttalanden i propositioner för att fastställa den gemensamma partsavsikten (se t.ex. RÅ 1998 ref. 49 och RÅ 2004 ref. 20).

uttalanden avseende skatteavtalstolkning, vilka är av särskild betydelse vid tolkning av skatteavtalsbegrepp som *inte är definierade i det aktuella avtalet*. För det första ska så kallade gängse principer för skatteavtalstolkning tillämpas. Detta innebär att begrepp som inte är definierade i skatteavtalet ska ges den innebörd som kan antas svara mot vad de avtalslutande parterna avsett. I RÅ 1996 ref. 84 har HFD gett uttryck för allmänna riktlinjer för att fastställa vad parterna avsett med en viss bestämmelse. I nämnda dom förklarade domstolen att artiklarna 31 till 33 i Wienkonventionen ska tjäna som vägledning inte bara i den folkrättsliga relationen staterna emellan utan också för det internrättsliga förhållandet mellan Skatteverket och den skattskyldige. Vidare förklarade domstolen att inom området för den internationella beskattningen bör särskild betydelse tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen. HFD gjorde också det betydelsefulla uttalandet att då en skatteavtalsbestämmelse utformats i överensstämmelse med OECD:s modellavtal, finns det normalt ”fög för att anta att avtalsparterna avsett uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat”. Detta innebär att för skatteavtalsbestämmelser som motsvarar modellavtalets bestämmelser, vilket oftast är fallet i de svenska modernare avtalen, söks begreppets innebörd i kommentaren till modellavtalsbestämmelsen som tjänat som förebild för bestämmelsen i det av Sverige ingångna skatteavtalet.⁹ För det fall att kommentaren inte innehåller tillräcklig vägledning för att fastställa avtalsbegreppets innehåll tillämpas skatteavtalets allmänna tolkningsregel, vilken innebär att intern rätt används för att fastställa innebörden av skatteavtalsbegreppet.¹⁰ Enligt denna regel ska dock intern rätt inte konsulteras då sammanhanget föranleder annat. Mer om denna bestämmelse i avsnitten 4.2.2 och 6.3.

Eftersom studien syftar till att fastställa rättens innehåll är HFD:s skatteavtalsrättsliga tolkningsmetod vägledande för det rättsliga material som analyseras. Den av OECD författade kommentaren till artikel 15 ges i denna studie en relativt stor betydelse trots att kommentaren inte är

9. I HFD 2012 ref. 18 konstateras i vilken utsträckning den tolkning som görs i kommentaren kan anses stå i överensstämmelse med artikelns ordalydelse. Att på detta sätt understryka skatteavtalsbestämmelsens ordalydelse såsom avgörande för den tolkning som väljs är helt i linje med artikel 31.1 i Wienkonventionen. Enligt denna konvention är det ordalydelsen som är gränssättande för möjligheterna att väga in avtalets ändamål och syfte (att så är fallet framkommer explicit av Wienkonventionens Official Explanation of Articles 31, 32 and 33, Commentary to Article 31, punkterna 11 och 12). HFD har tidigare kritiserats för att vara alltför inriktad på att fastställa avtalsparternas avsikt, vilket kan ifrågasättas utifrån Wienkonventionens klara fokus på ordalydelsen (se t.ex. Kleist, D., *Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties* (2012), s. 77).

10. Skatteavtalets artikel som motsvarar artikel 3(2) i OECD:s modellavtal. Se vidare om detta i avsnitt 4.2.2.

bindande för svenskt vidkommande.¹¹ Den huvudsakliga anledningen till varför denna källa, trots sin icke-bindande karaktär, tillmäts sådan betydelse är givetvis det faktum att HFD, som ovan redovisats, anser att den vid avtalets ingående existerande kommentaren ger uttryck för den gemensamma partsavsikten så länge den tolkade skatteavtalsbestämmelsen är baserad på OECD:s modellavtal och den tolkning som ges uttryck för i kommentaren kan anses rymmas inom ordalydelsen.¹²

OECD:s modellavtal och dess kommentarer finns i olika versioner. Den första versionen publicerades år 1963, den andra år 1977 och den tredje år 1992. Därefter har det skett löpande uppdateringar. OECD:s medlemsstater har möjlighet att lämna en anmärkning (eng. *observation*) till kommentaren, vilket innebär att landet ifråga inte delar den uppfattning som kommentaren i ett visst hänseende ger uttryck för. Detta innebär att det på principiella grunder företrädesvis finns två omständigheter som medför att den tolkning som kommentaren föreskriver inte kan anses ge uttryck för den gemensamma partsviljan vid tolkning av svenska avtalsbestämmelser baserade på OECD:s modellavtal. För det första, att den aktuella kommentaren inte existerade vid avtalets ingående och, för det andra, att den andra avtalslutande staten gjort en anmärkning till kommentaren.¹³ Att någon av dessa omständigheter föreligger betyder inte att kommentaren inte kan konsulteras men det innebär att den inte lika självklart kan ligga till grund för tolkningen av den aktuella skatteavtalstermen.¹⁴ Det kan noteras att HFD ännu inte haft att ta uttrycklig ställning till huruvida ett så kallat ambulatoriskt förhållningssätt till kommentaren är möjligt i Sverige. Ett ambulatoriskt förhållningssätt innebär att äldre skatteavtal tolkas i ljuset av yngre kommentarsuttalanden.¹⁵ Viss ledning kan dock fås från RÅ 1996 ref. 84. I målet beaktade HFD den version av kommentaren som förelåg vid skatteavtalets ingående. Dock konsulterades också efterföljande versioner, för att undersöka huruvida dessa innehöll någon vägledning i tolkningsfrågan. I detta sammanhang påtalade domstolen att det var frågan om uttalanden som

11. Kommentaren är inte en del av ett ingånget skatteavtal. I de svenska avtalen finns normalt sett inga hänvisningar till kommentaren, inte heller i införlivandelagarna nämns kommentaren.

12. Se t.ex. RÅ 2001 ref. 38 och HFD 2012 ref. 18.

13. För motsvarande resonemang avseende Storbritannien, som liksom Sverige är dualistiskt, se Avery Jones, J.E., *The Binding Nature of the OECD Commentaries from the UK Point of View*, i Douma, S. & Engelen, F. (red.), *The Legal Status of the OECD Commentaries* (2008), s. 157 och Dahlberg, M., *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?* i *Festskrift till Gustaf Lindencrona* (2003), s. 144–147.

14. Ersson framhåller orimligheten i att låta de krav på legalitet som kan härledas från RF åtsidosättas vid skatteavtalstolkning med förklaringen att skatteavtalet är baserat på en internationellt vedertagen modell, Ersson, S., *Skatteavtal och rättspraxis*, IUR-information 2/3 (2007), s. 15.

15. Se även HFD 2012 ref. 18, vilket behandlas i avsnitt 6.6.

tillkommit efter avtalets ingående. De nyare kommentarsuttalandena ansågs dock inte ge någon vägledning varför HFD inte hade att ta ställning till betydelsen av tolkningsinformation som hämtats från senare versioner. Det kan noteras att i kommentaren föreskrivs att senaste versionen ska tillämpas.¹⁶ Fördelen med det ambulatoriska förhållningssättet är att förändringar i kommentaren snabbt får genomslag vid skatteavtalsstillämpningen, vilket kan vara betydelsefullt för att modellavtalet ska kunna anpassas till förändringar avseende affärsmodeller och teknologi.¹⁷ Ur rättssäkerhetssynpunkt är förhållningssättet dock problematiskt. Rättssäkerhetsaspekter kräver att stor försiktighet iakttas för det fall att en nytillkommen skrivning i kommentarerna tillämpas vid tolkning av ett äldre skatteavtal. I ett konstitutionellt perspektiv kan ett ambulatoriskt förhållningssätt anses innebära att skatteavtalet ges ett innehåll vilket den svenska lagstiftaren inte har godkänt, vilket står i strid med den svenska regeringsformen.¹⁸

Den typiska tolkningsproblematik som uppkommer i relation till artikel 15(1) i OECD:s modellavtal är att flertalet termer inte finns definierade i avtalstexten och för flera av dessa odefinierade termer innehåller kommentaren enbart mycket kortfattade, exemplifierande beskrivningar. Detta har resulterat i att domstolar i olika länder har kommit till olika resultat avseende begreppens innebörd, vilket ger upphov till rättsosäkerhet och kan innebära att utfallet av skatteavtalsstillämpningen inte blir att dubbelbeskattning undviks, det vill säga att skatteavtalets syfte inte uppfylls.¹⁹ Sedan år 2000 finns i kommentaren uttalanden som syftar till att lösa situationer där skatteavtalet tillämpas olika i de båda avtalslutande staterna, då detta har sin orsak i skillnader i intern rätt.²⁰ Denna problemlösningmekanism behandlas i avsnitten 4.2.3 och 6.5.

I syfte att konkretisera de tolkningsfrågor som är centrala i denna artikel behandlas bestämmelser i två svenska skatteavtal: skatteavtalet med Nederländerna²¹ samt det nordiska avtalet.²² Valet av dessa två skatteavtal ska närmast ses som exemplifieringar av svenska skatteavtal, vilka finns med i syfte att illustrera hur tolkningsproblematiken kan se ut då

16. Punkterna 3, 33–36 i introduktionsavsnittet. Detta gäller dock inte när modellavtalstexten är ändrad och nya kommentarsuttalanden har tillkommit som en direkt följd av sådana ändringar (se punkt 35 i introduktionsavsnittet).

17. Avery Jones, J., *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is concluded*, *Bulletin for International Taxation* (2002), s. 105.

18. 10 kap. 3 § regeringsformen.

19. Peeters, B., *Article 15 of the OECD Model Convention on "Income from employment" and its Undefined Terms*, *European Taxation* (2004), s. 72.

20. Se kommentaren till artiklarna 23 A och 23 B, punkterna 32.1–32.7.

21. Lag (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna.

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

avtalen tillämpas i Sverige. För dessa skatteavtal behandlar jag endast de artiklar som är av betydelse för fördelningen av beskattningsrätten till inkomst av enskild tjänst. Urvalet av just dessa avtal kommenteras ytterligare i avsnitt 6.2.

Avseende svensk rättspraxis är det värt att uppmärksamma att praxis från högsta instans är begränsad vad gäller svenska skatteavtalsregler baserade på artikel 15(1) i OECD:s modellavtal. I den mån kammarrättsdomar nämns i artikeln är det i syfte att illustrera de tolkningssvårigheter som den svenska rättstillämparen haft att hantera. Utländsk praxis används i syfte att illustrera möjliga argument för och emot olika lösningar på de tolkningsproblem som artikel 15(1) ger upphov till.

Svensk och utländsk doktrin som rör skatteavtalstolkning i vid bemärkelse är mycket omfattande. Vad gäller den engelskspråkiga doktrin som behandlar artikel 15(1) kan Pötgens studie nämnas.²³ Svensk doktrin som rör denna bestämmelse är däremot mycket sparsam. I den mån Skatteverkets ställningstaganden nämns i denna studie är det för att påvisa myndighetens uppfattning av gällande rätt.²⁴

Eftersom skatteavtal vanligtvis är författade på två språk uppkommer frågan om vilken språkversion som är autentisk. Enligt artikel 33 i Wienkonventionen²⁵ stadgas att om det inte är särskilt angivet i avtalet att den ena språkversionen äger företräde framför den andra äger båda versionerna lika vitsord. I regel är svenska skatteavtal författade dels på svenska, dels på den andra avtalsslutande statens officiella språk.²⁶ När den andra statens språk inte är engelska är det vanligt förekommande med en engelsk översättning. Det är brukligt att det i svenska skatteavtal hänvisas, vid fall av tvist, till den engelska texten. I denna artikel används företrädesvis den svenska versionen av skatteavtalen.

2.3 AVGRÄNSNINGAR

Artikel 15(1) i OECD:s modellavtal är av betydelse vid fördelning av beskattningsrätten till inkomst från personaloptioner.²⁷ I denna studie

23. Pötgens, F., *Income from International Private Employment* (2006).

24. Notera dock att Skatteverket i sina ställningstaganden skiljer mellan vad som är gällande rätt och vad som är myndighetens bedömning i den oklara frågan. För mer om detta se, Pahlsson, R., *Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten*, *Skattenytt* 2006 s. 401–418.

25. Konventionens fullständiga namn är *The Vienna Convention on the Law of Treaties*. Den ratificerades för svensk del år 1974 (SÖ 1975:1) och trädde i kraft år 1980.

26. För mer om detta se Kleist, D., *Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties* (2012), s. 79–84.

27. Se t.ex. Bobbett, C. och Avery Jones, J., *Tax Treaty Issues relating to Cross-Border Employee Stock Options*, *Bulletin for International Taxation* (2003), s. 4–8.

berörs dock inte de speciella frågor som personaloptioner kan ge upphov till.²⁸ De ibland förekommande särskilda skatteavtalsregler för så kallade gränsgångare²⁹ behandlas inte i denna artikel.

Ett intressant perspektiv, vilket dock inte tas som utgångspunkt i denna studie, är att normativt lyfta frågan huruvida det i ljuset av den tekniska utveckling som ägt rum, företrädesvis i form av internet och annan informationsteknologi, idag kan anses lämpligt att använda den källregel som återfinns i artikel 15(1) i OECD:s modellavtal för fördelning av beskattningsrätten för anställningsinkomster från enskild tjänst.³⁰ Källregeln innebär nämligen att inkomsten har sin källa där *arbetet utförs*.³¹

Skatteavtalen innehåller ett speciellt rättsmedel i syfte att erbjuda skattskyldiga ett problemlösningsforum utöver den sedvanliga domstolsprocessen.³² Detta rättsmedel, vilket saknar motsvarighet i intern svensk skatterätt, benämns ömsesidig överenskommelse och återfinns i artikel 25 i OECD:s modellavtal. Innebörd och tillämpning av ömsesidiga överenskommelser i ett svenskt sammanhang omfattas inte av denna framställning. Likaså behandlas inte EU-rättsliga perspektiv.³³ Slutligen ska framhållas att denna artikel inte omfattar socialförsäkringsrättsliga aspekter, trots att de kan vara av relevans för arbetstagare som arbetar i flera länder.

2.4 DISPOSITION

I avsnitt 3 presenteras artikel 15 i OECD:s modellavtal, vilken fördelar beskattningsrätten mellan hemviststaten och arbetsstaten avseende inkomst från enskild tjänst. I detta avsnitt uppmärksammas bland annat de odefinierade termer som modellavtalstexten innehåller och i vilken mån kommentaren till artikeln innehåller vägledning för hur innebörden av dessa termer ska förstås. Avsnitt 4 innehåller en problematisering avseende avtalsartikelns tillämpningsområde. Källregeln *arbetet utförs*

28. Se RÅ 2004 ref. 50 och RÅ 2004 not. 134.

29. Med gränsgångare avses vanligtvis en person som har hemvist i en gränskommun i en stat och arbetar i en sådan kommun i en angränsande stat. Dessutom måste personen regelmässigt uppehålla sig i sin fasta bostad i hemviststaten.

30. Se Kirsch, M.S., The Role of Physical Presence in the Taxation of Cross-Border Personal Services, 51 B.C.L. Rev. 993 (2010), s. 993–1080.

31. Mer om denna källregel i avsnitt 5.

32. Se Lindencrona, G., Dubbelbeskattningsavtalsrätt (1994), s. 89–93 och Sallander, A-S., Ömsesidiga överenskommelser enligt skatteavtal (2013).

33. Se exempelvis Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., EU-skatterätt (2011), s. 122–136 och s. 169–174.

behandlas i avsnitt 5. I avsnitt 6 analyseras en rad frågor som rör tolkning av termer i artikel 15(1) i två utvalda svenska skatteavtal. I avsnitt 7 presenteras några avslutande kommentarer.

3. MODELLAVTALSARTIKELNS UPPBYGGNAD

Artikel 15 i OECD:s modellavtal är uppdelad i tre stycken. Första stycket innehåller huvudregeln, vilken stadgar hemviststatsbeskattning om inte arbete utförs i den andra avtalsslutande staten, den så kallade arbetsstaten. I andra stycket återfinns 183-dagarsregeln, vilken innebär att någon beskattning i arbetsstaten inte kommer ifråga då tre kumulativa rekvisit är uppfyllda. Artikelns tredje stycke innehåller specialregler för personer anställda i internationell trafik, vilket innefattar flyg- och båttrafik.

3.1 HUVUDREGELN

Artikel 15(1) i OECD:s modellavtal lyder:

Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment, shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.

I 15(1) presenteras utgångspunkten för fördelningen av beskattningsrätten, nämligen att hemviststaten har en exklusiv rätt att beskatta tjänsteinkomster. Denna regel innebär att för inkomst som härrör från arbete som utförts i hemviststaten eller i en tredje stat har enbart hemviststaten beskattningsrätten.³⁴ Vidare stadgas att i den mån arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten får även denna stat beskatta tjänsteinkomsten. Denna bestämmelse reglerar de fall då den skatteskyldige är bosatt i den ena avtalsslutande staten men utför arbete i den andra avtalsslutande staten. Eftersom bestämmelsen i dessa fall föreskriver en delad beskattningsrätt åligger det hemviststaten att undanröja dubbelbeskattningen antingen genom att undanta inkomsten från beskattning eller genom att avräkna den utländska skatten från den inhemska skatten.³⁵ Här kan noteras att arbetsstaten har rätt att beskatta inkomst oavsett när

34. Se vidare om tredjelandsinkomst i avsnitt 4.3 nedan.

35. Se Art. 23 A och 23 B i OECD:s modellavtal.

utbetalningen sker, om den är intjänad då personen utfört arbete i landet.³⁶ Detta är således ett uttryck för intjänandepincipen, vilken skiljer sig från den kontantprincip som tillämpas i svensk intern rätt.³⁷

Begrepp som är av stor betydelse för artikelns tillämpning och vars innebörd inte finns definierade i modellavtalet utan enbart i olika utsträckning, berörs i kommentaren är exempelvis *lön och annan liknande ersättning*³⁸ och *arbetet utförs*.³⁹ Jag återkommer till tolkningen av dessa begrepp senare i framställningen.

3.2 UNDANTAGSREGELN

Artikel 15(2) i OECD:s modellavtal har följande lydelse:

Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:

- a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and
- b) the remuneration is paid, by or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and
- c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.

I 15(2) finns den så kallade 183-dagarsregeln.⁴⁰ Bestämmelsen innebär ett undantag från regeln om beskattning där arbetet utförs. I de fall 183-dagarsregelns samtliga tre rekvisit är uppfyllda har nämligen enbart hemviststaten beskattningsrätten till inkomsten trots att arbetet har utförts i arbetsstaten. Rekvisiten bygger på att vistelsen i arbetsstaten inte får överstiga en viss tidsperiod samt att anställningsinkomsten inte får utgöra en avdragsgill kostnad i arbetsstaten. En sådan kostnad i arbetsstaten förutsätter att arbetsgivaren är skattskyldig i landet på grund av hemvist, eller att verksamhet där konstituerar ett fast driftställe. Dessa rekvisit bygger således på en koppling mellan fördelning av beskattningsrätt och minskning av beskattningsunderlaget.⁴¹

36. Punkt 2.2 i kommentaren till artikel 15.

37. Enligt 10 kap. 8 § IL är beskattningstidpunkten den tidpunkt då inkomsten kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Problem att undvika dubbelbeskattning kan uppkomma då den andra avtalslutande staten, enligt sin interna rätt, tillämpar en annan beskattningstidpunkt, vanligtvis vid intjänandet.

38. På engelska: *salaries, wages and other similar remuneration*.

39. På engelska: *employment is exercised*.

40. Benämns ibland montörsregeln.

41. Punkt 7 och punkt 8 i kommentaren till artikel 15.

Undantagsregeln i 15(2) syftar till att förenkla beskattningen av personer som från sin hemviststat sänds ut på tillfälliga uppdrag till flera olika länder. Beskattning enbart i hemviststaten kan anses vara enklare och effektivare.⁴²

Det första rekvisitet (punkt 2 a) är att vistelsen i arbetsstaten *inte* överstiger 183 dagar under en tolv månaders period som börjar eller slutar under det aktuella beskattningsåret. Det andra rekvisitet (punkt 2 b) är uppfyllt om arbetsgivaren *inte* har hemvist i arbetsstaten. Om ersättningen betalas ut av någon annan, men på en i arbetsstaten hemmahörande arbetsgivares vägnar, är kriteriet inte uppfyllt, och beskattning kan därmed ske i arbetsstaten. För att det tredje rekvisitet (punkt 2 c) ska vara uppfyllt krävs att ersättningen *inte* belastar fast driftställe som arbetsgivaren har i arbetsstaten.

Även i 15(2) återfinns uttryck och begrepp som inte är definierade i avtalstexten. Detta gäller exempelvis *arbetsgivare*⁴³ och *belastar*⁴⁴ fast driftställe. Vem som är arbetsgivare är av avgörande betydelse eftersom punkt 2 b uppställer kravet att arbetsgivaren inte har hemvist i arbetsstaten. I syfte att undgå beskattning i arbetsstaten förekommer det att en lokal arbetsgivare, som önskar anlita utländsk arbetskraft under en eller flera perioder som inte överstiger 183 dagar, rekryterar arbetskraft genom en utländsk förmedlare som utger sig för att vara arbetsgivaren och som hyr ut arbetskraften till den verkliga arbetsgivaren.⁴⁵ Sedan ett antal år tillbaka har kommentaren gett utrymme för att i missbrukssituationer frångå det formella anställningsförhållandet och i stället utröna vem som är den verkliga arbetsgivaren.⁴⁶ I syfte att komma till rätta med problemen med olika tolkningar av begreppet arbetsgivare, och konsekvenserna av dubbelbeskattning som kan följa, infördes år 2010 tillägg i kommentaren.⁴⁷ Av den nya lydelsen framgår att det är arbetsgivarbegreppet i respektive stats interna rätt som ska tillämpas och att hemviststaten som utgångspunkt har en skyldighet att acceptera arbetsstatens arbetsgivarbegrepp.⁴⁸

Vad gäller innebörden av begreppet ”belastar” stadgas i kommentaren att det ska tolkas mot bakgrund av syftet med punkt 2 c, vilket är att

42. Punkt 6.2 i kommentaren till artikel 15.

43. På engelska: *employer*.

44. På engelska: *borne by*.

45. Se punkt 8 i kommentaren till artikel 15 och de Broe, L. m.fl. Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: "Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State", Bulletin for International Taxation (2000), s. 507–508.

46. För liknande resonemang se RÅ 2001 ref. 50.

47. Punkterna 8.1–8.28 i kommentaren till artikel 15.

48. För Skatteverkets tolkning se 2010-10-19, dnr 131 670082-10/111.

säkerställa att undantagsregeln inte blir tillämplig på inkomst som är avdragsgill vid fastställandet av ett fast driftställes inkomst i anställningsstaten.⁴⁹ Huruvida avdrag gjorts eller ej är inte avgörande. En lönekostnad ska anses belasta ett fast driftställe även om den inte dragits av vid beskattningen.⁵⁰

3.3 SÄRREGLERING FÖR OMBORDANSTÄLLDA

Artikel 15(3) i OECD:s modellavtal stadgar:

Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

Artikel 15(3) innehåller särskilda regler som rör ombordanställda och innebär att den avtalslutande stat där företagets verkliga ledning⁵¹ finns har rätt att beskatta inkomsten. I viss utsträckning överensstämmer därmed bestämmelsen med artikel 8 i OECD:s modellavtal om sjöfart, trafik på inre farvatten och luftfart. Ett skäl till särregleringen i artikel 15(3) är att det vid sådan trafik kan innebära betydande svårigheter att fördela beskattningsrätten utifrån var arbetet har utförts.⁵² I stället vill man möjliggöra att inkomsten enbart blir beskattad i en enda stat.

4. MODELLAVTALSARTIKELNS TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

4.1 GRÄNSDRAGNING I FÖRHÅLLANDE TILL ANDRA FÖRDELNINGSPARTIKLAR

När faller en inkomst inom tillämpningsområdet för artikel 15 i OECD:s modellavtal? Inledningsvis bör sägas att det av artikel 15(1) framgår att artikeln är subsidiär i förhållande till artikel 16 om styrelsearvoden, artikel 18 om pensioner, och artikel 19 om offentlig tjänst. Även artikel 17 om artister och idrottsmän har företräde framför artikel 15.⁵³ Om en inkomst exempelvis klassificeras som pension faller den där-

49. Punkt 7 i kommentaren till artikel 15.

50. Punkt 7.1 i kommentaren till artikel 15.

51. På engelska: *place of effective management*.

52. Se punkt 9 i kommentaren till artikel 15 och punkt 1 i kommentaren till artikel 8.

53. Lang, M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (2010), s. 107.

med utanför tillämpningsområdet för artikel 15. Eftersom artiklarna innebär olika fördelning av beskattningsrätten – artikel 18 om pensioner fördelar beskattningsrätten till hemviststaten medan artikel 15 som sagt medger delad beskattningsrätt när arbetet utförs i den andra avtals slutande staten – är klassificeringen av betydelse.⁵⁴ Beskattning av professionella tjänster som sker utan att ett anställningsförhållande föreligger behandlades tidigare under rubriken självständig yrkesutövning i artikel 14 OECD:s modellavtal. Artikeln är numera borttagen ur OECD:s modellavtal och inkomsten ska i stället behandlas under artikel 7 om inkomst av rörelse.⁵⁵ Vad gäller gränsdragningen mellan anställningsinkomst och inkomst från rörelse anses traditionellt betydelsefulla faktorer, vilka indikerar ett anställningsförhållande, vara att individen ställer sin arbetskapacitet till förfogande för någon annan samt att individen måste följa instruktioner från uppdragsgivaren (det vill säga, vara i ett underordnat förhållande).⁵⁶ Viss vägledning i denna fråga kan också fås från de år 2010 införda tilläggen till kommentaren till artikel 15(2) som rör definitionen av arbetsgivare.⁵⁷

4.2 LÖN OCH ANNAN LIKNANDE ERSÄTTNING FRÅN ANSTÄLLNING (ENSKILD TJÄNST)

4.2.1 TJÄNSTEINKOMSTBEGREPPET

Inkomster som omfattas av artikel 15 är ”lön och annan liknande ersättning [...] på grund av anställning”.⁵⁸ Vad som omfattas av detta tjänsteinkomstbegrepp definieras inte i modellavtalet. Av kommentaren framgår endast att det bland OECD:s medlemsstater är en allmän uppfattning att termerna inkluderar naturaförmåner som utgår på grund av anställningen.⁵⁹ Här nämns exempelvis bilförmån, livförsäkring och personaloptioner. Eftersom ett av de grundläggande problemen vid skatteavtalstillämpning är att subsumera den aktuella inkomsten under korrekt fördelningsartikel är denna oklarhet olycklig. Med en systematisk tolkning av tjänsteinkomstbegreppet som utgångspunkt står det klart att

54. Hur gränsdragningen mellan artikel 15 och andra fördelningsartiklar ska ske är ibland oklar, se t.ex. mål RÅ 2001 not. 88 (periodiskt utgående avgångsvederlag ansågs omfattas av skatteavtalets pensionsartikel).

55. Se artikel 3.1(h) i OECD:s modellavtal där begreppet rörelse definieras så att begreppet omfattar professionella tjänster och annan självständig verksamhet.

56. Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (tredje upplagan) Article 15, marginalnummer 16.

57. Punkterna 8.12–8.15 av kommentaren till artikel 15. Se också Avery Jones, J.F., Short-Term Employment Assignments under Article 15(2) of the OECD Model, Bulletin for International Taxation (2009), s. 6.

58. På engelska: salaries, wages and other similar remuneration derived [...] in respect of an employment.

59. Punkten 2.1 av kommentarerna till artikel 15.

inkomster som inte omfattas av modellavtalets andra fördelningsartiklar, med undantag av artikel 21,⁶⁰ och vilka uppfyller kravet på att det är fråga om inkomster från anställning,⁶¹ omfattas av tjänsteinkomstbegreppet.

En allmän uppfattning i doktrinen är att modellavtalets tjänsteinkomstbegrepp ska tolkas extensivt för att möjliggöra att alla typer av tjänsteinkomster som enligt intern rätt beskattas, med så få undantag som möjligt, ska omfattas.⁶² Det råder dock oenighet i frågan om i vilken utsträckning hänvisningen till intern rätt i den allmänna tolkningsregeln i artikel 3(2) ska tillämpas.⁶³ Tolkningsregeln, vilken behandlas nedan, innebär att begrepp vilka inte är definierade i avtalet ska tolkas i enlighet med den interna rätten som gäller i den avtalsstillämpande staten vid tidpunkten för tillämpningen, såvida sammanhanget inte föranleder annat.⁶⁴ Skälen till att så långt som möjligt söka en autonom tolkning av begreppet är att säkerställa att en stat inte ensidigt ska kunna påverka tillämpningsområdet av artikel 15, vilket i förlängningen innebär risk för att skatteavtalets syfte inte uppnås.⁶⁵ Med andra ord råder oenighet kring frågan om i vilken utsträckning intern rätt ska få påverka vilka inkomster som omfattas av artikel 15.

4.2.2 MER OM DEN ALLMÄNNA TOLKNINGSREGELN I ARTIKEL 3(2)

Jag har tidigare uppmärksammat att skatteavtal vanligtvis är formulerade utan den detaljrikedom som är karaktäristisk för intern skattelagstiftning. Det är flera skäl till varför det ser ut på detta sätt. Här kan nämnas att skatteavtal tillkommer efter en förhandling mellan de avtalslutande staterna och att avtalstexten därmed är ett resultat av kompromisser. Skatteavtal måste också utformas så att de kan tillämpas i stater med olika skattesystem.

60. Se nedan om inkomst från källor i tredje land.

61. I artikel 15(1) kommer detta centrala krav till uttryck genom ordalydelsen "... in respect of an employment ..."

62. Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (tredje upplagan) Article 15, marginalnummer 14.

63. Pötgens anser att intern rätt i landet som tillämpar skatteavtalet bestämmer innebörden av tjänsteinkomstbegreppet, se Pötgens, *Income from International Private Employment* (2006), s. 149–150 med vidare hänvisningar.

64. Vad gäller våra svenska skatteavtal innehåller de regelmässigt en motsvarande bestämmelse som modellavtalets allmänna tolkningsregel. Hur HFD tolkar och tillämpar denna tolkningsregel i svenska avtal redogörs för i avsnitt 6.3.

65. Se t.ex. Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (tredje upplagan) Article 15, marginalnummer 14a, Skaar, A., m.fl., *Norsk skatteavtalerett* (2006), s. 670 och Lang, M., *General Report on Double Non-Taxation*, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Volume 89a, s. 80.

I skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal finns avtalstermer i viss utsträckning definierade i avtalstexten, exempelvis i artiklarna 3(1), 4, 5, samt i enskilda fördelningsartiklar.⁶⁶ Härutöver finns den allmänna tolkningsregeln i artikel 3(2).

Artikel 3(2) i OECD:s modellavtal lyder:

As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under the laws of that State.

Artikeln stadgar således att intern rätt ska tillämpas när ingen ytterligare vägledning kan fås från själva avtalet. I kommentaren förklaras att med sammanhanget (eng. *the context*) avses de avtalsslutande staternas avsikt vid undertecknandet av avtalet och den betydelse begreppet i fråga ges i den andra avtalsslutande statens lagstiftning.⁶⁷

Det har under lång tid varit omdebatterat i doktrinen hur artikel 3(2) ska tolkas.⁶⁸ Två centrala frågor är hur långt man ska gå i strävan efter att fastställa en terms innebörd med hjälp av sammanhanget samt vilket material som kan anses omfattas av sammanhanget.⁶⁹ Vad som talar för en restriktiv tillämpning av användandet av intern rätt för att fastställa skatteavtalstermers innehåll är den risk det innebär för att skatteavtalet kommer att tolkas olika i de båda avtalsslutande staterna. Detta leder i sin tur till ökad risk för dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning såsom ett resultat av skatteavtalstillämpning. Lang hävdar att innan intern rätt tillämpas ska systematiska, ändamålsinriktade och historiska faktorer ha beaktats.⁷⁰ Eftersom ändamålet att undvika dubbelbeskattning kan äventyras genom en tillämpning av intern rätt för att ge skatteavtalstermer sitt innehåll är Lang av uppfattningen att sammanhanget ska tolkas så extensivt som möjligt.

I de fall hänvisningen till intern rätt i artikel 3(2) tillämpas uppstår nya frågor. För det första, vilken stat kan anses tillämpa skatteavtalet;

66. Se t.ex. artikel 10(3), 11(3) och 12(2).

67. Punkten 12 av kommentarerna till artikel 3.

68. Se t.ex. Engelen, F. & Gunn, A., Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and the Scope of Domestic Law, 66 Bulletin for International Taxation 9 (2012), s. 182–183 och Dahlberg, M., Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag (2000), s. 85–87.

69. För mer om detta se exempelvis Kleist, D., Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties (2012), s. 115–118.

70. För betydelsen av termen "sammanhanget" i artikel 3(2) i modellavtalet, se exempelvis Lang, M., General Report on Double Non-Taxation, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 89a, s. 80.

arbetsstaten, hemviststaten eller båda staterna? Kring denna fråga råder internationellt sett ingen enhetlig syn.⁷¹ För det andra, vilka bestämmelser i intern rätt är det som vägledning ska hämtas ifrån? I kommentaren hänvisas till relevanta bestämmelser i intern rätt, oavsett om det är skattelagstiftning eller ej.⁷² Eftersom det är möjligt att en term har något olika innebörd i olika interna lagar är det den definition som återfinns i den lag som ger upphov till dubbelbeskattningen som ska ha företräde framför andra definitioner.⁷³ För det tredje, i de fall intern rätt i de båda staterna ger upphov till en klassificeringskonflikt, hur ska denna lösas? Med klassificeringskonflikt avses att de avtalsslutande staterna i ett enskilt fall har olika uppfattning om hur ett skatteavtal ska tillämpas. Klassificeringskonflikter kan ha olika orsaker.⁷⁴ En är när en inkomst klassificeras på olika sätt enligt intern rätt i de avtalsslutande staterna.

4.2.3 KLASSIFICERINGSKONFLIKTER PÅ GRUND AV INTERNRÄTTSLIGA SKILLNADER

Artiklarna 23 A och 23 B i modellavtalet innehåller regler för undanröjande av dubbelbeskattning. Dessa artiklar benämns vanligtvis för metodartiklar eftersom de innehåller metoder för hur hemviststaten ska undanröja dubbelbeskattning av inkomster som får beskattas i källstaten. Undanröjandet kan ske genom tillämpning av antingen exemptmetoden (artikel 23 A) eller avräkningsmetoden (artikel 23 B). Exemptmetoden innebär att den utländska inkomsten undantas från beskattning i hemviststaten medan avräkningsmetoden innebär att hemviststaten avräknar utländsk skatt. Punkterna 32.1–32.7 av kommentaren till artiklarna 23 A och 23 B innehåller en problemlösningmekanism för situationer då de avtalsslutande staterna tolkar ett skatteavtal olika, det vill säga då en klassificeringskonflikt föreligger.⁷⁵ Både artikel 23 A och artikel 23 B innehåller uttrycket ”som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas”, vilket blir av central betydelse då staterna klassificerar samma

71. Uttalanden i praxis från HFD indikerar att när Sverige varit hemviststat och tillämpat ett skatteavtal har hänvisningen till intern rätt inneburit intern rätt i Sverige (se t.ex. HFD 2012 ref. 20). Dahlberg, M., Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag (2000), s. 86. Avery Jones m.fl. har framfört uppfattningen att ett skatteavtal företrädesvis tillämpas av källstaten och att hemviststaten har en skyldighet enligt artikel 3(2) att följa källstatens klassificering. Se Avery Jones, J., (et al.) *The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model (I)*, *British Tax Review* (1984), s. 48–54.

72. Punkten 13.1 av kommentarerna till artikel 3.

73. Punkten 13.1 av kommentarerna till artikel 3.

74. Se punkt 32.3 av kommentaren till artiklarna 23 A och B.

75. På engelska *conflicts of qualification*. För mer om tolkningen av dessa kommentarsuttalanden, se Engelen, F., *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (2004), s. 502–515.

inkomst på olika sätt enligt skatteavtalet.⁷⁶ Om klassificeringskonflikten beror på skillnader i intern lagstiftning mellan källstaten och hemviststaten som medför att källstaten tillämpar en annan bestämmelse i avtalet på en inkomst än vad hemviststaten gör, ska källstaten ändå anses ha beskattat inkomsten i enlighet med bestämmelserna i avtalet. Problemlösningmekanismen innebär att i en sådan situation har hemviststaten en skyldighet att undanröja dubbelbeskattningen trots dessa skilda sätt att klassificera inkomsten.

I de fall tjänsteinkomstbegreppet skiljer sig åt i de inblandade stater-
nas interna rätt, vilket innebär att en stat tillämpar artikel 15(1) medan den andra anser att inkomsten faller in under en annan fördelningsartikel, återstår att fastställa om hemviststaten har en skyldighet att följa den klassificering av inkomsten som skett i arbetsstaten. Eftersom kommentarens problemlösningmekanism infördes år 2000, måste en analys utifrån det aktuella skatteavtalets lydelse, och vilket år skatteavtalet ingicks, ske för att avgöra huruvida, och i så fall i vilka situationer, metodartikeln stadgar att hemviststaten är skyldig att följa den klassificering av inkomsten som skett i arbetsstaten.

4.3 INKOMST FRÅN KÄLLOR I TREDJE LAND

Om det finns inkomster från andra länder än den andra avtalsslutande staten måste det vid skatteavtalsstillämpning fastställas om dessa inkomster omfattas av fördelningsartikelns tillämpningsområde.⁷⁷ Fördelningsartiklar kan delas in i två grupper vad gäller denna fråga; *bilaterala* och *multilaterala*.⁷⁸ En fördelningsartikel med bilateralt tillämpningsområde omfattar enbart inkomst från den andra avtalsslutande staten. Exempel på sådana artiklar är artikel 6 om inkomst från fast egendom, artikel 10 om utdelning, artikel 11 om ränta och artikel 12 om royalties. I dessa artiklar framgår det bilaterala tillämpningsområdet från ordalydelsen, i artikel 6(1) uttrycks detta på följande sätt: "[i]ncome derived by a resident of a Contracting State from immovable property ... situated *in the other Contracting State* [min kursivering] may be taxed in that other

76. För kritik av företrädesvis punkt 32.6 i kommentaren, se Lang, M., 2008 OECD Model: Conflicts of Qualification and Double Non-Taxation, Bulletin for International Taxation (2009), s. 204–207.

77. Kleist har behandlat frågan i förhållande till artikel 7, 11 och 21 i OECD:s modellavtal. Se Kleist, D., Dubbelbeskattningsavtals tillämplighet på inkomster som härrör från hemviststaten eller tredje land, Skattenytt 2005, s. 132–142.

78. Se t.ex. van Raad, K., Application of Tax Treaties to Items of Income that Are Covered by More than One Distributive Provision, i Hinnekens, L., & Hinnekens, P. (red.), A Vision of Taxes Within and Outside European Borders (2008), s. 730–732.

State.” Fördelningsartiklar som inte är begränsade till att enbart omfatta inkomst från den andra avtalsslutande staten har i stället ett multilateralt tillämpningsområde.⁷⁹ Typexemplet på en sådan bestämmelse är artikel 21 om annan inkomst. I artikel 21(1) kommer detta till uttryck på följande sätt: ”[i]tems of income of a resident of a Contracting State, *wherever arising* [min kursivering], not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.”

Ordalydelsen av artikel 15(1) ger att artikeln är tillämplig också på inkomst från andra stater än den andra avtalsslutande staten. Sådan inkomst får enbart beskattas av hemviststaten såvida arbetet inte är utfört i den andra avtalsslutande staten. Därmed har den ett multilateralt tillämpningsområde trots att den innehåller en bilateral komponent i form av källregeln *arbete utförs* i den andra avtalsslutande staten. Eftersom tredjelandsinkomster därmed omfattas av artikel 15 saknas vanligtvis skäl att tillämpa artikel 21.⁸⁰

5. KÄLLREGELN I ARTIKEL 15(1) I OECD:S MODELLAVTAL

5.1 DEN TEORETISKA UTGÅNGSPUNKTEN

Enligt artikel 15(1) krävs det att *arbete utförs* i den andra avtalsslutande staten för att källstaten ska få en rätt att beskatta inkomsten. Härutöver indikerar användningen av begreppet *arbete utförs* ett kriterium för inkomstallokering.⁸¹ Enbart så stor del av inkomsten som härrör från arbete som är utfört i källstaten får beskattas här. Följaktligen är begreppet av central betydelse vid tillämpning av artikel 15(1). Kravet på att arbetsinkomst får beskattas i den stat där arbetet utförs har också en lång skatteavtalsrättslig historia, det återfinns redan i det ursprungliga utkastet till bilateralt avtal⁸² som presenterades av Nationernas förbund år 1927.⁸³

79. På engelska brukar ett multilateralt tillämpningsområde benämnas ”*worldwide scope of application*”.

80. Se Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (tredje upplagan) Article 15, marginalnummer 11 och Pötgens, F., The ”Closed System” of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model, European Taxation (2001) s. 255–256. För exempel på utländsk praxis som rör gränsdragningen mellan artikel 15 och 21 se dom av den 20 december 2000 BNB 2001/124 (högsta instans Nederländerna).

81. Pötgens, Income from International Private Employment (2006), s. 302.

82. Draft Bilateral Convention on Income and Property.

83. Se Pötgens, Income from International Private Employment (2006), s. 23 och Avery Jones, J.F., m.fl. The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States, International Tax Bulletin (2006), s. 250.

Den teoretiska utgångspunkten för denna källregel är att arbetsstaten har ett legitimt intresse att beskatta tjänsteinkomsten eftersom den kan anses ha möjliggjort sådan inkomst som är resultatet av arbete som utförts i landet. Bestämmelsen bygger på att det finns en ekonomisk relation mellan arbetsstaten och det arbete som utförs av arbetstagaren.⁸⁴ Med andra ord bygger källregeln på uppfattningen att arbetstagaren intjänar inkomst i den stat där hon fysiskt befinner sig. Därmed är det naturligt att källstatens beskattningsrätt är begränsad till arbete som utförs inom denna stats territorium, vilket framgår av artikel 15(1) sista meningen. Källstatens legitima intresse att beskatta tjänsteinkomster omfattar nämligen inte sådant arbete som har utförts i annan stat.

Det är ett faktum att den tekniska utvecklingen i form av internet och annan telekommunikation under det senaste decenniet har inneburit kraftigt ökade möjligheter för arbetstagare att exempelvis arbeta på distans.⁸⁵ Denna utveckling innebär att det kan antas att den ekonomiska relationen mellan arbetsstaten och det arbete som arbetstagaren utför i många fall är svagt, vilket i sin tur kan leda till att den teoretiska underbyggnaden för denna källregel inte längre är lika självklar. Ingenting tyder dock på att en förändring av modellavtalet eller dess kommentar i detta avseende skulle vara att vänta.

5.2 BEGREPPET ”ARBETE UTFÖRS” ENLIGT KOMMENTAREN

Enligt kommentarerna till artikel 15 innebär begreppet *arbete utförs* ett krav på fysisk närvaro i källstaten. Närmare bestämt uttrycks detta på följande sätt:

”Paragraph 1 establishes the general rule as to the taxation of income from employment (other than pensions), namely, that such income is taxable in the State where the employment is actually exercised. [...] Employment is exercised in the place where the employee is physically present when performing the activities for which the employment income is paid.”⁸⁶

Denna innebörd av begreppet *arbete utförs* infördes år 1997 i kommentarerna och har inte ändrats sedan införandet. Således är arbetet utfört där arbetstagaren är fysiskt närvarande då hon utför arbetet för vilket hon får betalt. Följaktligen utgör staten där arbetet utförs inkomstens källa.⁸⁷

84. Pötgens, Frank, *Income from International Private Employment* (2006), s. 301–302.

85. Se t.ex. Kirsch, M.S., *The Role of Physical Presence in the Taxation of Cross-Border Personal Services*, 51 B.C.L. Rev. 993 (2010), s. 993–998, Pötgens, *Income from International Private Employment* (2006), s. 331–333 och Westberg, B., *Cross-border Taxation of E-Commerce* (2002), s. 19.

86. Punkt 1 av kommentaren till artikel 15.

87. Se Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt* (1994), s. 56–57.

Till följd härav utesluts möjligheten för en stat att beskatta på grund av att arbetet kommer ett företag till del som har hemvist i landet om inte arbetstagaren fysiskt befinner sig i staten då hon arbetar. Detta har ansetts så betydelsefullt att det har explicit uttryckts i kommentaren.⁸⁸ Inte heller faktorer såsom utbetalarens hemvist eller var anställningskontraktet ingicks ska således beaktas vid denna fördelning av beskattningsrätten.

Eftersom skatteavtal vanligtvis har en lång livslängd – exempelvis är ett flertal av våra svenska avtal ingångna före år 1997 – är det av betydelse att också uppmärksamma vad kommentarerna stadgade innan nuvarande definition infördes. Den aktuella kommentaren till artikel 15(1) i 1963 års modellavtal lyder:

”The first paragraph of Article 15 establishes the general rule as to the taxation of income from employment (other than pensions), namely, that such income is taxable in the State where the employment is actually exercised. One consequence of this would be that a resident of a Contracting State who derived remuneration, in respect of an employment, from sources in the other State could not be taxed in that other State in respect of that remuneration merely because the result of his work were exploited in that other State.”

Motsvarande kommentar till 1977 års modellavtal, vilken är snarlik 1963 års version, lyder:

”Paragraph 1 establishes the general rule as to the taxation of income from employment (other than pensions), namely, that such income is taxable in the State where the employment is actually exercised. One consequence of this would be that a resident of a Contracting State who derived remuneration, in respect of an employment, from sources in the other State could not be taxed in that other State in respect of that remuneration merely because the results of his work were exploited in that other State.”

Som ovanstående utdrag visar innehöll kommentarerna innan år 1997 inte någon explicit hänvisning till fysisk närvaro vid bestämmande av var arbetet är utfört. Dock framhålls att det faktum att resultatet av utfört arbete tillgodogörs av ett företag i den andra staten inte utgör en anknytningsfaktor som resulterar i att arbetet anses utfört i denna stat. Min uppfattning är att det i huvudsak finns två skäl till varför begreppet *arbete utförs* ska tolkas såsom innebärande ett krav på fysisk närvaro också för skatteavtal ingångna innan år 1997. För det första att ett krav på fysisk närvaro ligger väl inom begreppets allmänna språkliga innebörd, och för det andra att 1963 års version av kommentarerna, liksom 1977 års version, inte motsäger en sådan tolkning. Baserat på det faktum att

88. Punkt 1 av kommentaren till artikel 15.

HFD i målet HFD 2012 ref. 18, vilket gällde tolkning av begreppet ”arbetet utförs” i artikel 15 i det nordiska avtalet från år 1996, konsulterade 1997 års version vid fastställandet av begreppets innebörd, framstår min slutsats som förenlig med HFD:s hantering av frågan. Tilläggas bör dock att HFD i domskälen inte uppmärksammar att det kommentarsuttalande som läggs till grund för begreppets innehåll infördes i kommentaren året efter det aktuella avtalets ingående.

Sammanfattningsvis förespråkas i kommentarerna en tolkning av begreppet *arbete utförs* som innebär att källstaten har rätt att beskatta inkomst, oavsett när utbetalningen sker, som är intjänad då personen utfört arbete i landet.⁸⁹ Villkoret för att källstatsbeskattning kan komma ifråga är således att intjänandet, genom fysisk närvaro, skett i arbetsstaten.

5.3 INKOMSTER TROTS ATT ARBETE INTE UTFÖRS

Det finns en rad ersättningar som karaktäriseras av att de utgår trots att arbetstagaren inte har behövt utföra några direkta arbetsuppgifter under den tid ersättningen betalats ut.⁹⁰ Här kan exempelvis nämnas avgångsvederlag, socialförsäkringsersättningar⁹¹ som sjukersättning och föräldrapenning och jourlön. Dessa ersättningar för så kallade inaktiviteter innebär en utmaning för skatteavtalsrätten, eftersom skatteavtalen är utformade utifrån uppfattningen att aktivt arbete är en direkt förutsättning för inkomst från enskild tjänst.⁹² Förutsatt att inkomsten omfattas av tjänsteinkomstbegreppet⁹³ i artikel 15(1) uppkommer frågan hur beskattningsrätten ska fördelas för dessa inkomster, en problematik som inte särskilt behandlas i kommentaren till OECD:s modellavtal. Med andra ord, var ska en sådan inaktivitet anses utförd? Det finns i huvudsak tre tänkbara alternativ för hur denna fråga kan besvaras.⁹⁴ Det första alternativet är att utgå från fysisk närvaro också för dessa inkomster, det

89. Punkten 2.2 av kommentarerna till artikel 15.

90. Pötgens benämner denna kategori *income from inactivity* och definierar *inactivity* såsom "...all situations in which no immediate or direct action of the employee is required as consideration for the income received from the current or former employer within a certain period of time". Pötgens, F., Income from Inactivity under Article 15 of the OECD Model Tax Convention – Part 1, Bulletin for International Taxation (2009), s. 428.

91. Detta förutsätter att någon specialbestämmelse avseende socialförsäkringsersättningar inte finns i det aktuella avtalet.

92. Reimer, E., How Tax Treaties Deal with Income from Omissions, Bulletin for International Taxation (2006), s. 110.

93. Om inkomsten inte anses falla inom tjänsteinkomstbegreppet, och inte heller de mer speciella bestämmelserna i artiklarna 16, 17, 18 och 19, är det i stället vanligtvis artikel 21 om annan inkomst som är tillämplig.

94. Pötgens, F., Income from Inactivity under Article 15 of the OECD Model Tax Convention – Part 1, Bulletin for International Taxation (2009), s. 430–431.

vill säga att inkomst från aktivt arbete och så kallat inaktivt arbete sker på samma sätt. Det betyder att det land där arbetstagaren fysiskt befinner sig under inaktiviteten har rätt att beskatta inkomsten. En nackdel är att den skattskyldige enkelt själv kan påverka i vilken stat inkomsten ska beskattas. Det andra alternativet är att inaktiviteten anses utförd där arbetet normalt sett skulle ha utförts om anställningen fortsatt (avgångsvederlag) eller personen inte blivit sjuk (sjukersättning). Det tredje alternativet är att anse att ersättningen är baserad på tidigare arbete.⁹⁵ Har anställningen inneburit att arbetet under tidigare år utförts i landet X kan ersättningen anses baserad på arbete som utförts där, vilket därmed innebär en rätt för landet X att beskatta inkomsten. Någon internationell samsyn finns inte i denna fråga.⁹⁶

På grund av att omständigheterna skiljer sig åt för dessa olika typer av ersättningar inom kategorin inaktiviteter är det mindre lämpligt att tillämpa enbart ett alternativ för samtliga. I doktrinen har det också framförts exempel på utländsk praxis⁹⁷ som visar att de olika alternativen används för olika ersättningar.⁹⁸ I avsnitt 6.7 behandlas denna problematik med avseende på vad som kan anses vara gällande rätt i Sverige.

5.4 SKATTEAVTALSTILLÄMPNING VID ARBETE I FLER ÄN EN ARBETSSTAT

Att fördela beskattningsrätten med hjälp av begreppet *arbetet utförs*, vilket innebär ett krav på fysisk närvaro, kan ge upphov till beskattning i fler än två stater då den anställda utför sitt arbete i flera olika stater. I dessa situationer blir det vanligtvis fråga om att tillämpa flera skatteavtal för att fastställa vilka stater som har en rätt att beskatta arbetsinkomsten. Utifrån skatteavtal 1, avtalet mellan hemviststaten och den ursprungliga arbetsstaten där exempelvis företaget finns och där personen är anställd och vanligtvis befinner sig, blir det fråga om att beakta perioder av arbete

95. Vogel är kritisk till detta alternativ, se Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (tredje upplagan) Article 15, marginalnummer 21.

96. Se t.ex. Goldberg, S.H., The Taxation of Income from Inaction: An American Perspective, Bulletin for International Fiscal Documentation (1995) s. 565 och Reimer, E., How Tax Treaties Deal with Income from Omissions, Bulletin for International Taxation (2006), s. 110–118.

97. Företrädesvis från Belgien, Tyskland, USA och Nederländerna. Se Pötgens, Income from International Private Employment (2006) och Prokisch, R., Double Tax Conventions on Taxation of Workers – Selected and Recent Issues of International Taxation of Employees (tax treaty law) i Moessner, J.M., (ed.) Taxation of Workers in Europe (2010), s. 52–56.

98. Pötgens, E., Income from Inactivity under Article 15 of the OECD Model Tax Convention – Part 1, Bulletin for International Taxation (2009), s. 428–440 och Pötgens, E., Income from Inactivity under Article 15 of the OECD Model Tax Convention – Part 2, Bulletin for International Taxation (2009), s. 495–507.

som utförs i varken hemviststaten eller den ursprungliga arbetsstaten, utan i vad som kan kallas för den tillfälliga arbetsstaten. Notera dock att den tillfälliga arbetsstaten likväl är arbetsstat under ett annat skatteavtal, skatteavtal 2, det vill säga avtalet mellan hemviststaten och den tillfälliga arbetsstaten. Arbetsituationer där detta förekommer är långt ifrån ovanliga, såsom exempelvis utlandsstationeringar och längre tjänsteresor. I detta sammanhang brukar personer i företagsledande positioner nämnas.⁹⁹ För denna yrkesgrupp kan det ingå i tjänsteutövningen att exempelvis besöka utländska dotterbolag.¹⁰⁰ Företagsledaren befinner sig i den tillfälliga arbetsstaten för att utföra sitt arbete inom ramen för anställningen hos arbetsgivaren i den ursprungliga arbetsstaten och därmed inte på grund av någon ytterligare anställning i den tillfälliga arbetsstaten. Med andra ord är vistelsen direkt föranledd av anställningen som företagsledare i den ursprungliga arbetsstaten. Enligt kommentaren till artikel 15(1) ska dock inte begreppet *utfört* tolkas så att arbetet anses utfört i landet där företaget finns för vars räkning arbetet utförs.¹⁰¹ I denna situation innebär således en tolkning av artikel 15(1) med beaktande av kommentaren att arbetet anses utfört i den tillfälliga arbetsstaten och inte i den ursprungliga arbetsstaten. Här kommer dock artikel 15(2) in i bilden eftersom den stadgar ett undantag från beskattning där arbetet utförs. Syftet med artikel 15(2) är just att undvika praktiska problem vid kortare arbetsrelaterade vistelser utomlands.¹⁰² Dock måste samtliga tre rekvisit vara uppfyllda för att undantaget från beskattning där arbetet utförs ska vara tillämpligt.¹⁰³ Därmed krävs att det är frågan om färre än 183 dagar, att lönen inte betalas av en arbetsgivare med hemvist i den tillfälliga arbetsstaten och att lönen inte heller belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har där. Är dessa rekvisit uppfyllda innebär skatteavtal 2, avtalet mellan hemviststaten och den tillfälliga arbetsstaten, en begränsning för den senare staten att beskatta på grund av att arbetet utförts i landet.

99. Se t.ex. Pötgens, *Income from International Private Employment* (2006), s. 313.

100. Se t.ex. Hinnekens, L., *International Aspects of Taxation of Executive Remuneration*, *Bulletin for International Fiscal Documentation* (1987), s. 401.

101. Punkt 1 av kommentaren till artikel 15.

102. Se punkt 6.2 av kommentaren till artikel 15.

103. För arbetstagare som kontinuerligt reser mellan olika länder och där gränsen vid 183 dagar överskrids uppkommer svårigheter för hur inkomsten mellan de aktuella staterna ska ske. Exempelvis finns i Belgien två prejudicerande domar avseende lastbilschaufförer där domstolen frångått den av OECD rekommenderade tolkningen av arbete utförs – såsom den plats där arbetstagaren är fysiskt närvarande – för att i stället anse arbete utfört där arbetsgivaren hade hemvist. Dom av den 6 november 2000, FJF 2000, 276 och dom av den 28 maj 2004, JFJ 2004, 244. Se Prokisch, R., *Double Tax Conventions on Taxation of Workers – Selected and Recent Issues of International Taxation of Employees (tax treaty law)* i Moessner, J.M., (ed.) *Taxation of Workers in Europe* (2010), s. 62–64.

6. TOLKNINGSFRÅGOR MED ANLEDNING AV FÖRDELNING AV BESKATTNINGSRÄTTEN TILL INKOMST AV ENSKILD TJÄNST I SVENSKA SKATTEAVTAL

I detta avsnitt behandlas de i avsnitten 3, 4 och 5 identifierade tolkningsfrågorna i relation till två av Sverige ingångna skatteavtal. De frågor som analyseras är företrädesvis hur tjänsteinkomstbegreppet i avtalen fastställs, källregelns innebörd samt behandlingen av så kallade inaktiviteter¹⁰⁴ under artikel 15(1).

6.1 TILLÄMPNING AV SKATTEAVTAL I SVERIGE

Skatteavtallstillämpning kan förenklat uttryckt beskrivas i tre steg.¹⁰⁵ Det *första steget* består i att fastställa beskattningsanspråk enligt intern svensk rätt. Föreligger beskattning består det *andra steget* i att utreda huruvida Sverige ingått ett skatteavtal som begränsar Sveriges rätt att beskatta den aktuella inkomsten. Vilka personer och skatter som omfattas av ett skatteavtal regleras vanligtvis i artiklarna 1, 2, och 4. Artikel 1 föreskriver att avtalet är tillämpligt på personer som har hemvist i en eller båda av de avtalslutande staterna. För att avtalet ska bli tillämpligt måste den interna skatten omfattas av uppräknningen i artikel 2. Om så är fallet avgörs den skatteavtalsrättsliga hemvisten med hjälp av artikel 4, något som är nödvändigt för att kunna tillämpa avtalets fördelningsartiklar (artiklarna 6 till 21). I de fall fördelningsartikeln resulterar i delad beskattningsrätt undanröjs dubbelbeskattningen genom att hemviststaten tillämpar avtalets metodartikel. Det *tredje steget* består i att tillämpa intern rätt med de begränsningar som skatteavtalet stadgar.

6.2 TVÅ SVENSKA SKATTEAVTAL

I syfte att sätta de tolkningsfrågor som behandlas i denna artikel i ett svenskt sammanhang beskrivs i detta avsnitt hur bestämmelserna av betydelse för inkomst av enskild tjänst är utformade i två av Sverige ingångna skatteavtal. Skatteavtalet med Nederländerna finns med som

¹⁰⁴. Se avsnitt 5.3.

¹⁰⁵. För inverkan av den speciella problematik som aktualiserats genom RÅ 2008 ref. 24, och som sedan delvis får sin lösning i RÅ 2010 ref. 112, se exempelvis Hilling, M., Changes in the Application of Tax Treaties in Sweden, INTERTAX 39(10) 2011, s. 521–523. Min bedömning är att nämnda problematik inte är av betydelse för de frågor som behandlas i denna artikel.

ett exempel på ett bilateralt skatteavtal och det främsta skälet till att behandla det nordiska avtalet är dess stora relevans för just gränsöverskridande anställningsinkomster. Det senare förklaras av den relativt omfattande arbetskraftsmobilitet som förekommer mellan företrädesvis Sverige och Danmark, och Sverige och Norge.

6.2.1 DET NEDERLÄNDSKA SKATTEAVTALET

Skatteavtalet med Nederländerna undertecknades år 1991 och trädde i kraft år 1992. Avtalet är utformat i nära överensstämmelse med 1977 års version av OECD:s modellavtal.¹⁰⁶ Enligt avtalet tillämpar Sverige avräkning som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning. Dock tillämpar Sverige exemptmetoden för vissa inkomster, exempelvis pension och annan ersättning som betalas enligt socialförsäkringssystemet i Nederländerna.¹⁰⁷ Nederländerna tillämpar alternativ exempt.¹⁰⁸ Artikel 15 i skatteavtalet med Nederländerna behandlar beskattning av enskild tjänst. Artikeln följer de huvudprinciper som stadgas i 1977 års modellavtal men innehåller vissa avvikelser i stycke 2 och 3. Exempelvis hänför sig 15(2)a till en tolv månadersperiod och inte beskattningsåret och i 15(3) föreskrivs att inkomst ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik endast beskattas i den anställdes hemviststat. Det kan nämnas att tolv månadersperiod i 15(2)a är det rekvisit som numera också återfinns i OECD:s modellavtal.¹⁰⁹

Artikel 15(1) i skatteavtalet med Nederländerna har följande lydelse:

1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18, 19 och 20 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättningen som uppbärs för arbetet beskattas där.

6.2.2 DET NORDISKA SKATTEAVTALET

1996 års nordiska skatteavtal är ett multilateralt avtal mellan de nordiska länderna. Trots att det inte är bilateralt är det utformat med utgångspunkt i 1992 års version av OECD:s modellavtal. Ett flertal avvikelser förekommer dock. Det kan noteras att avtalsbestämmelserna är uppdaterade mellan avtalstexten och protokollen. Protokollen innehåller regler

106. Se prop. 1991/92:62 s. 43.

107. Artikel 18(3) och artikel 24(1)c.

108. Artikel 24(2).

109. Se avsnitt 3.2.

som endast gäller mellan vissa länder samt vissa tolkningsbestämmelser. Artikel 15(1) i skatteavtalet behandlar inkomst av enskild tjänst och är en direkt översättning av motsvarande artikel i modellavtalet.

Artikel 15(1) i det nordiska skatteavtalet lyder:

1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18, 19, 20 och 21 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i annan avtalslutande stat. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättningen som uppbärs för arbetet beskattas där.

Enligt det nordiska avtalet tillämpar Sverige avräkning som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning.¹¹⁰ Exemptmetoden tillämpas dock för inkomster från enskild tjänst som får beskattas i en annan stat i enlighet med artikel 15(1).¹¹¹ Metodvalet för inkomst av enskild tjänst motiverades vid införandet med förenklingskäl gällande uttag av socialavgifter, minskad arbetsbörda för skatteadministrationen och reglernas begriplighet för skattebetalarna.¹¹² Dessutom framfördes att risken för skatteundandragande, vilket vanligtvis är ett huvudargument mot användandet av exemptmetoden, inte var påtaglig eftersom det inom Norden finns ett utvecklat samarbete på skatteområdet. Detta samarbete sker exempelvis genom informationsutbyte och bistånd med indrivning av skatt.

Ersättningar enligt en avtalslutande stats sociallagstiftning omfattas av artikel 18 och får beskattas i källstaten och i hemviststaten, vilken då ska medge avräkning enligt artikel 25.¹¹³ Eftersom artikel 18 har företräde framför artikel 15 innebär det att ersättningar enligt sociallagstiftningen inte omfattas av artikel 15.

Som bilaga¹¹⁴ till det nordiska avtalet finns en särskild överenskommelse mellan Danmark och Sverige.¹¹⁵ Artikel 1 i detta avtal innebär att vid tillämpning av artikel 15 (1) och (2) i det nordiska avtalet ska inkomst av arbete som utförs i den skattskyldiges hemviststat eller i tredje stat under vissa förutsättningar anses utförd i den stat där arbete normalt utförs. Detta är således en utvidgning av källregeln *arbete utförs*. Arbete anses utförd i den huvudsakliga arbetsstaten då arbete i hemviststaten utförs av personen i dennes bostad och då arbete utförs i form av tjäns-

110. Artikel 25(6)1.

111. Artikel 25(6)2b.

112. Prop. 1986/87:94 s. 39.

113. Artikel V i protokoll om ändring i det nordiska skatteavtalet (undertecknat 4 april 2008, SFS 2008:653 och SFS 2008:1415).

114. Bilaga 4.

115. Avtal av den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor.

teresor eller annat arbete av tillfällig natur i hemviststaten eller i tredje stat. En förutsättning för att arbetet i dessa situationer ska anses vara utfört i den huvudsakliga arbetsstaten är att arbetet i den staten uppgår till minst hälften av den totala arbetstiden under varje tremånadersperiod. Vidare ska personens lön antingen belasta en arbetsgivare med hemvist i arbetsstaten eller ett fast driftställe som arbetsgivaren har i arbetsstaten.

Att utvidga källregeln med de begränsningar som presenterats ovan innebär en förenkling vid tillämpningen eftersom inkomsten inte behöver fördelas mellan arbetsstaten och hemviststaten beroende på var personen faktiskt har befunnit sig då arbetet utförts. Det utgör dock ett avsteg från den internationellt vedertagna princip som innebär att arbetsstaten enbart har rätt att beskatta inkomst som utförs i landet.¹¹⁶

6.3 TOLKNING OCH TILLÄMPNING AV DEN ALLMÄNNA TOLKNINGSREGLN I SVENSKA SKATTEAVTAL

Svenska skatteavtal innehåller vanligtvis en bestämmelse som överensstämmer med artikel 3(2) i OECD:s modellavtal. Så är också fallet i de skatteavtal som närmare studeras i denna artikel. Den allmänna tolkningsregeln återfinns i artikel 3(2) i avtalet med Nederländerna och i artikel 3(2) i det nordiska avtalet. Båda är utformade med OECD:s modellavtal som förebild och avtalstexterna innehåller således förbehållet ”såvida inte sammanhanget föranleder annat” i den svenska språkversionen. I propositionerna till dessa skatteavtal ges ingen vägledning för hur detta förbehåll ska förstås.

För svenskt vidkommande är det således av intresse att fastställa hur HFD tolkar och tillämpar den allmänna tolkningsregeln i de svenska skatteavtalen. Det som företrädesvis är centralt i detta sammanhang är hur HFD går tillväga för att fastställa en terms innebörd med hjälp av sammanhanget innan intern rätt konsulteras. I RÅ 1987 ref. 82 (det så kallade Englandsfararmålet) konstaterade Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden, vars bedömning i detta avseende delades av HFD, att innebörden av den allmänna tolkningsregeln är att man ”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 avtalslutande parternas avsikt.”¹¹⁷ I RÅ 2009 ref. 91 konstateras

¹¹⁶. Se avsnitt 5.

¹¹⁷. Se även RÅ 1991 not. 228.

att med ”såvida inte sammanhanget föranleder annat” ska förstås ”närmast vad som kan anses följa av en sedvanlig tolkning av avtalet.” Eftersom de aktuella termerna inte kunde bestämmas genom en sådan tolkning söktes innebörden i inkomstskattelagen. I HFD 2012 ref. 20, slutligen, upprepade HFD den beskrivning av den allmänna tolkningsregelns innebörd vilken kom till uttryck i RÅ 1987 ref. 82. Eftersom det enligt domstolens uppfattning inte var möjligt att på detta sätt bestämma under vilken avtalsartikel den aktuella inkomsten skulle hänföras, söktes ledning i inkomstskattelagen. Denna rättspraxis visar att HFD:s uppfattning är att den allmänna tolkningsregelns förbehåll ”såvida inte sammanhanget föranleder annat” i praktiken kan omformuleras såsom innebärande *såvida inte termens innebörd kan fastställas genom en sedvanlig skatteavtalstolkning*. Det bör dock uppmärksammas att i samtliga av ovan nämnda rättsfall saknas en närmare redogörelse för hur undersökningen i detta steg rent faktiskt går till. Det som kan utläsas ur domskälen är i stället resultatet av domstolens undersökning, det vill säga att termens innehåll inte kunde bestämmas på detta sätt. HFD:s hänvisning till sedvanlig skatteavtalstolkning och att utröna de avtalsslutande parternas avsikt är delvis i överensstämmelse med vad som stadgas i kommentaren. I kommentaren förklaras nämligen att med sammanhanget avses de avtalsslutande staternas avsikt vid undertecknandet av avtalet och den betydelse begreppet i fråga ges i den andra avtalsslutande statens lagstiftning. Den senare aspekten återspeglas inte i HFD:s hantering av den allmänna tolkningsregeln.

6.4 GRÄNSDRAGNING I FÖRHÅLLANDE TILL ANDRA FÖRDELNINGSPARTIKLAR

Vid bedömning av om en inkomst faller inom tillämpningsområdet för artikel 15 i de aktuella avtalen måste uppmärksammas de artiklar som har företräde framför artikel 15, vilket framgår av uppräknningen i avtalstextens första mening. I båda skatteavtalen innehåller artikel 18, vilken har företräde framför artikel 15, en avvikelse från OECD:s modellavtal eftersom artikeln även omfattar ersättningar från socialförsäkringslagstiftning. Det innebär att exempelvis sjuklön som betalas ut av annan än arbetsgivaren omfattas av artikel 18 och därmed inte omfattas av artikel 15.¹¹⁸

118. För motsvarande uppfattning, se Skatteverkets ställningstagande 2010-05-24, dnr 131 307788-10/111. Ställningstagandet avser sjuklön under det nordiska skatteavtalet.

Periodiskt utgående avgångsvederlag har i RÅ 2001 not. 88 ansetts omfattas av pensionsartikeln i stället för artikeln om enskild tjänst i det numera upphävida skatteavtalet med Tyskland.¹¹⁹ Pensionsartikeln i avtalet motsvarade i stort modellavtalets artikel 18 om pension. Det framstår som om det avgörande för klassificeringen var att det var fråga om ett periodiskt utgående belopp, vilket fick fördelas på det antalet månader som återstod tills personen uppnådde pensionsåldern. Att klassificera ett periodiskt utgående avgångsvederlag på detta sätt finns det exempel på i utländsk praxis.¹²⁰ Överenskommelserna för avgångsvederlag har i dessa fall varit utformade i syfte att täcka personens finansiella behov fram till pensionsåldern. RÅ 2001 not. 88 bör således inte tolkas såsom att avgångsvederlag enligt svensk skatteavtalsrätt i alla situationer klassificeras som pension.

6.5 TJÄNSTEINKOMSTBEGREPPET

Som nämnts i avsnitt 4.2 innehåller varken modellavtalet eller kommentarerna någon närmare precisering av vad som omfattas av tjänsteinkomstbegreppet, det vill säga, ”lön och annan liknande ersättning [...] på grund av anställning”.¹²¹ För ett sådant odefinierat uttryck föreskriver den allmänna tolkningsregeln i artikel 3(2) i OECD:s modellavtal att intern rätt ska användas för att fastställa innebörden såvida inte sammanhanget föranleder annat. I de fall det aktuella skatteavtalet inte ger ledning i tolkningsfrågan är svensk intern rätt således avgörande för att fastställa innebörden av skatteavtalets tjänsteinkomstbegrepp. Här kan konstateras att varken avtalstexten eller propositionerna till det nederländska, eller det nordiska, avtalet ger någon ytterligare vägledning i denna fråga. Baserat på den analys som presenteras ovan i avsnitt 6.3 avseende HFD:s tolkning av den allmänna tolkningsregeln kan slutsatsen dras att det är det svenska internrättsliga tjänsteinkomstbegreppet som får ge innehåll åt det skatteavtalsrättsliga tjänsteinkomstbegreppet.

Den huvudsakliga tjänsteinkomstdefinitionen återfinns i 11 kap. 1 § IL. Denna bestämmelse är företrädesvis relevant för obegränsat skattskyldiga.¹²² För begränsat skattskyldiga med arbetsinkomster från privat

119. SFS 1960:549.

120. BNB 1986/35 (högsta instans Nederländerna), BNB 2000/296 (högsta instans Nederländerna). Se Peeters, B., Article 15 of the OECD Model Convention on "Income from employment" and its Undefined Terms, European taxation (2004), s. 73.

121. På engelska: *salaries, wages and other similar remuneration derived [...] in respect of an employment.*

122. Notera dock den valmöjlighet som finns för begränsat skattskyldiga att bli beskattade enligt inkomstskattelagens regler, 4 § SINK.

arbetsgivare grundas skattskyldigheten i stället på 5 § 1 st. p. 2 lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för begränsat skattskyldiga (SINK). Utgångspunkten är dock att beteckningar som används i inkomstskattelagen har samma innebörd och tillämpningsområde i SINK, om inte annat framgår av sammanhanget. Bestämmelsen i 5 § 4 st. SINK innebär att en skattepliktig inkomst enligt SINK endast är en sådan som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig. För det fall slutsatsen dras att tjänsteinkomstbegreppet skiljer sig åt i inkomstskattelagen och SINK, ska enligt kommentaren ges företräde åt den definition som gäller i den lagstiftning som ger upphov till dubbelbeskattningen.¹²³

Enligt huvudregeln i intern svensk rätt i 11 kap. 1 § IL gäller att alla inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt.¹²⁴ Alla inkomster som kan hänföras till någon form av prestation är i princip skattepliktiga enligt denna bestämmelse. Detta omfattar såväl anställning som uppdrag och det spelar ingen roll om anställningen eller uppdraget är av varaktig eller tillfällig karaktär.¹²⁵ Lagtekniskt är inkomst av tjänst en restkategori, genom att det i 10 kap. 1 § IL stadgas att det som inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital omfattas av inkomstslaget tjänst. För att en inkomst ska vara skattefri krävs därmed normalt sett att den omfattas av den uttömmande uppräkningsavdelningen av skattefria inkomster i kap. 8 IL. Därmed är det svenska internrättsliga tjänsteinkomstbegreppet mycket vidsträckt och omfattar inkomster som enligt modellavtalets inkomstklassificering subsumeras under andra fördelningsartiklar än enbart artikel 15. Exempelvis omfattas pension av det internrättsliga tjänsteinkomstbegreppet, medan sådan inkomst har en egen kategori enligt modellavtalets klassificering, nämligen artikel 18.¹²⁶ Inkomst från styrelseuppdrag i aktiebolag omfattas likaså av vårt internrättsliga tjänstebegrepp men behandlas inom ramen för artikel 16 i modellavtalet.¹²⁷ En konsekvens av att det vida tjänsteinkomstbegrepp som tillämpas i svensk intern rätt är att även ersättningar som betalas av annan än en arbetsgivare omfattas. Här kan exempelvis nämnas sjuklön.¹²⁸

Det kan således konstateras att tjänsteinkomstbegreppet i svenska skatteavtal avgränsas av de artiklar som enligt första meningen i artikel

123. Punkt 13.1 av kommentaren till artikel 3.

124. Enligt 10 kap. 8 § IL inträder skatteplikt när inkomsten är disponibel eller på annat sätt kommer den skattskyldige till del.

125. Se 10 kap. 1 § 2 stycket IL.

126. Se 10 kap. 2 § IL.

127. RÅ 1993 ref. 104.

128. Detta är av relevans då det aktuella skatteavtalet inte innehåller någon bestämmelse om utbetalningar från sociallagstiftning.

15(1) ges företräde framför artikel 15. Det mycket vidsträckta internrättsliga tjänsteinkomstbegreppet får genomslag för fastställelse av det skatteavtalsrättsliga tjänsteinkomstbegreppet, förutsatt att en sedvanlig tolkning av skatteavtalet inte ger tillräcklig vägledning för att fastställa termens innebörd. Min slutsats är att en sådan tolkning av det nederländska, och det nordiska, avtalet inte innebär att skatteavtalets tjänsteinkomstbegrepp kan fastställas utan stöd av svensk intern rätt.

Här kan situationen således uppkomma att Sverige i egenskap av hemviststat klassificerar en inkomst såsom tjänsteinkomst enligt artikel 15(1) medan källstaten har klassificerat den under en annan fördelningsartikel. I den mån skillnaden i klassificering beror på skillnader i intern rätt, och punkterna 32.1 och 32.2 i kommentaren till artiklarna 23 A och 23 B anses styrande, har Sverige en skyldighet att undvika dubbelbeskattningen trots att en klassificeringskonflikt föreligger.¹²⁹ Skatteverket har tolkat det nordiska avtalet såsom innebärande en sådan skyldighet för Sverige i egenskap av hemviststat.¹³⁰

6.6 TOLKNING AV BEGREPPET ”ARBETET UTFÖRS”

Termen *arbetet utförs* tolkas enligt HFD 2012 ref. 18 i enlighet med kommentaren, det vill säga arbetet anses utfört där den anställde fysiskt befinner sig. Målet gällde tolkning av artikel 15(1) i det nordiska skatteavtalet och omständigheterna var i korthet följande: En i Sverige obegränsat skattskyldig fysisk person med skatteavtalsrättslig hemvist i Sverige arbetade under flera år som VD och koncernchef i en finsk internationell koncern. Koncernens huvudkontor var i Finland, och det var vid detta kontor som personen hade sin anställning. I personens tjänst ingick att besöka dotterbolag i andra stater. Frågan i målet var hur stor del av personen inkomst som skulle undantas från svensk beskattning i enlighet med artikel 25(6) 2 b i det nordiska avtalet. Den skattskyldige hävdade att inkomst motsvarande de dagar han utfört arbete i Finland och i tredje land inte skulle beskattas i Sverige. Skatteverket hävdade i stället att enbart arbete som utförts genom fysisk närvaro i Finland skulle undantas. Skatteverkets tolkning var således baserad på kommentaren. Här kan noteras att underinstanserna, Länsrätten i Västmanlands län och sedermera Kammarrätten i Stockholm, avvek från den tolkning av termen som kommentaren föreskriver till förmån för en tolkning baserad på vissa uttalanden i internationell doktrin. HFD tolkade i stället

¹²⁹. Se avsnitt 4.2.3.

¹³⁰. Skatteverkets ställningstagande 2010-05-24, Dnr/målnr/löpnr: 131 307788-10/111.

begreppet utfört i linje med vad kommentaren stadgar, nämligen såsom innebärande ett krav på fysisk närvaro.

Skatteavtalet med Nederländerna, liksom den absoluta majoriteten av de svenska skatteavtalen, innehåller källregeln *arbete utförs*, vilket enligt HFD 2012 ref. 18 således ska tolkas såsom innebärande ett krav på fysisk närvaro.

6.7 INKOMST TROTS ATT ARBETE INTE BEHÖVT UTFÖRAS

Som redogjorts för i avsnitt 5.3 innebär inkomster som omfattas av tjänsteinkomstbegreppet, men som saknar direkt koppling till aktivt arbete, en utmaning vad gäller tillämpning av skatteavtalens bestämmelser om enskild tjänst.¹³¹ Ett alternativ i dessa situationer är att utgå från vad som gäller i normalfallet, det vill säga att allokera inkomsten till den stat där den skattskyldige fysiskt befinner sig under inaktiviteten. Det innebär med andra ord att ”inaktiviteten” ska anses ”utförd” där personen fysiskt befinner sig. Som presenterades i avsnitt 5.3 finns det dock alternativa tolkningar som kan anses mer lämpliga vid olika typer av så kallade inaktiviteter.

För att besvara hur denna fråga hanteras i svensk skatteavtalsrätt kan vägledning fås från RSV/FB Dt 1986:14. Frågan i målet gällde lön som utbetalades under tjänstledighet. Den aktuella överenskommelsen innebar följaktligen inte att anställningen upphörde utan endast att personen hade rätt till tjänstledighet med en principiell skyldighet att inte ta anställning hos annan arbetsgivare. Arbetsgivaren var ett svenskt bolag och den skattskyldige hade under tjänstledigheten flyttat till Spanien. Ersättningen, som betalades ut månadsvis, skulle utgå under tjänstledigheten fram till dess att personen vid 60 års ålder skulle pensioneras. HFD fann att ersättningen omfattades av artikeln om enskild tjänst i skatteavtalet mellan Sverige och Spanien. Vad gällde källregel *arbete utförs* konstaterade HFD att ersättningen ansågs hänförlig till ett i Sverige utfört arbete. Således hade Sverige enligt artikel 15(1) i skatteavtalet beskattningsrätten till ersättningen eftersom den ansågs utförd här. HFD:s hantering av frågan var således att inte fokusera på var personen fysiskt befunnit sig under utbetalningstiden, vilken i detta fall utgjordes av tjänstledighet, utan i stället att hänföra ersättningen till tidigare utförd

131. I Skatteverkets ställningstagande 2008-09-10, Dnr/målnr/löpnr: 131 529671-08/111, görs bedömningen att en ersättning som betalats ut utan att mottagaren har behövt utföra några arbetsuppgifter under aktuell tidsperiod omfattas av artikel 15 om enskild tjänst i det svensk-tyska skatteavtalet.

prestation. Hanteringen kan närmast ses som ett uttryck för det tredje alternativet, vilket presenterades i avsnitt 5.3.¹³²

Den begränsade rättspraxis som finns att tillgå indikerar således att lön från privat arbetsgivare som utgått trots att något faktiskt arbete inte har behövt utföras under utbetalningstiden omfattas av artikel 15(1) om enskild tjänst, och hänförs till tidigare utförd arbetsprestation. Detta gäller således även under det nederländska, och det nordiska, skatteavtalet.

Vad gäller inaktiviteter i relation till utbetalningar från sociallagstiftning behandlas dessa enligt skatteavtalet med Nederländerna, liksom det nordiska avtalet, inte enligt artikel 15 om enskild tjänst utan omfattas i stället av artikeln 18 om pension.¹³³

Andra typer av inaktiviteter, exempelvis avgångsvederlag vars syfte inte är att säkra personens finansiella behov fram till pensionsåldern,¹³⁴ torde omfattas av artikel 15(1) om enskild tjänst. Rättsläget för behandlingen av ett sådant avgångsvederlag inom ramen för denna bestämmelse är dock oklart. I linje med RSV/FB Dt 1986:14 är det tänkbart att hänföra avgångsvederlaget till tidigare utfört arbete.

7. SLUTKOMMENTAR

Som genomgången ovan har visat finns vissa tolkningsoklarheter vad gäller artikeln om enskild tjänst i svenska skatteavtal, vilka är baserade på OECD:s modellavtal. Detta är en problematik som är typisk för skatteavtalsbestämmelser innehållande odefinierade termer. I hanteringen av dessa tolkningsoklarheter aktualiseras såväl skatteavtalens allmänna tolkningsregel och den problemlösningmekanism för klassificeringskonflikter som återfinns i kommentaren till artikel 23 A och 23 B. Slutsatser, vilka återfinns löpande i artikeln, rör företrädesvis fastställandet av innebörden av centrala termer i artikel 15(1) i svensk skatteavtalsrätt.

Docent Maria Hilling är verksam som forskare och lärare vid Juridiska fakulteten, Lunds universitet.

132. Motsvarande bedömning görs i Skatteverkets ställningstagande 2008-09-10, Dnr/målnr/löpnr: 131 529671-08/1111.

133. Se avsnitt 6.2.

134. Se avsnitt 6.4 och RÅ 2001 not. 88.