

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
642-23

meddelad i Stockholm den 28 augusti 2023

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

Ombud: Andreas Svensson
Deloitte AB
Kyrkogatan 48
401 20 Göteborg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 10 januari 2023 i ärende dnr 49-22/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

1. I Sverige är en avsättning som en arbetsgivare gör till en tjänstepensionsförsäkring för en arbetstagare normalt inte skattepliktig för arbetstagaren. Utbetalningar från tjänstepensionsförsäkringen utgör pension för arbetstagaren och beskattas i inkomstslaget tjänst.
2. Enligt skatteavtalet mellan Sverige och Italien beskattas löner, arvoden och liknande ersättningar som uppbärs på grund av anställning (inkomst av enskild tjänst) som huvudregel endast i den stat där personen som ersättningen betalas till har sin hemvist. Av avtalet följer att även pensioner och andra liknande ersättningar i normalfallet endast beskattas i hemviststaten.
3. Om en person med hemvist i Sverige uppbär inkomst som enligt bestämmelserna i skatteavtalet får beskattas i Italien följer av avtalet att dubbelbeskattning ska undvikas genom att ett motsvarande belopp avräknas från dennes svenska inkomstskatt.
4. AA är verkställande direktör för ett svenskt aktiebolag. Han är svensk medborgare men bor och arbetar i Italien, där han har skatterättslig hemvist. Han har erbjudits att teckna en premiebestämd tjänstepensionsförsäkring hos ett svenskt försäkringsföretag till vilken arbetsgivaren ska göra månatliga avsättningar för tryggnad av hans framtida pension.
5. AA ansökte om förhandsbesked för att få klarhet i de skattemässiga konsekvenserna av erbjudandet. Av ansökan framgår att han kommer att beskattas i Italien för avsättningarna till tjänstepensionsförsäkringen. När pension i ett senare skede betalas ut från försäkringen kommer han att vara obegränsat skattskyldig i Sverige och ha skatterättslig hemvist här. Utbetalningarna från tjänstepensionsförsäkringen kommer således att beskattas i Sverige.

6. Enligt ansökan vill AA veta om avsättningarna till tjänstepensionsförsäkringen och utbetalningarna från den kommer att anses vara samma inkomst samt om utbetalningarna regleras i en annan bestämmelse i skatteavtalet än avsättningarna till försäkringen. Slutligen vill han veta om den skatt som betalas i Italien med anledning av avsättningarna kommer att berättiga till avräkning i samband med beskattningen av utbetalningarna från försäkringen.
7. Skatterättsnämnden fann att avsättningarna till respektive utbetalningarna från tjänstepensionsförsäkringen är samma inkomst, att utbetalningarna från försäkringen utgör pension och omfattas av en annan bestämmelse i avtalet än den som avsättningarna enligt lämnade förutsättningar omfattas av samt att AA vid beskattningen av utbetalningarna från försäkringen har rätt till avräkning för den skatt som han har betalat i Italien på belopp som har avsatts till försäkringen.

YRKANDEN M.M.

8. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.
9. AA anser också att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

10. Den huvudsakliga frågan i målet är om det föreligger rätt till avräkning, med tillämpning av skatteavtalet med Italien, för erlagd italiensk skatt avseende avsättningar till en tjänstepensionsförsäkring vid beskattningen av de utbetalningar som den skattskyldige senare erhåller från försäkringen.

Rättslig reglering m.m.

11. Pensioner ska enligt 11 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. Med pension avses enligt 10 kap. 5 § första stycket 4 bl.a. ersättningar som betalas ut på grund av pensionsförsäkring.
12. I artikel 18 i skatteavtalet mellan Sverige och Italien regleras fördelningen mellan staterna av beskattningen av pensioner och andra liknande ersättningar. Enligt punkt 1 beskattas sådan ersättning som betalas till person med hemvist i en avtalsslutande stat, endast i denna stat, om inte annat framgår av artikel 19 punkt 2. Undantaget i den punkten är nu inte aktuellt.
13. Fördelningen av beskattningen av andra inkomster av enskild tjänst regleras huvudsakligen i artikel 15. I den artikeln stadgas att där bestämmelserna i bl.a. artikel 18 inte föranleder annat beskattas löner, arvoden och andra liknande ersättningar, som en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär genom anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.
14. I artikel 24 finns bestämmelser om undvikande av dubbelbeskattning. Av punkt 2 framgår såvitt nu är aktuellt att om en person med hemvist i Sverige uppbär inkomst, som enligt bestämmelserna i avtalet får beskattas i Italien, ska Sverige från personens svenska inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som erlagts i Italien.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

15. AA har ställt sina frågor för att få klarhet i om han, enligt skatteavtalet med Italien, kommer att ha rätt till avräkning för erlagd italiensk skatt vid den

senare beskattningen i Sverige av de utbetalningar som han erhåller från tjänstepensionsförsäkringen.

16. Utbetalningar från tjänstepensionsförsäkringen utgör pension enligt 10 kap. 5 § första stycket 4 inkomstskattelagen och är skattepliktiga enligt 11 kap. 1 §. Detta får enligt artikel 3 punkt 2 i skatteavtalet mellan Sverige och Italien genomslag även vid tillämpningen av avtalsbestämmelserna, vilket innebär att utbetalningarna omfattas av artikel 18 om pensioner och liknande ersättningar (HFD 2019 ref. 13). Sverige, som enligt lämnade förutsättningar kommer att vara hemviststat när utbetalningarna görs, kommer att ha rätt att beskatta inkomsterna med tillämpning av denna artikel.
17. För att rätt till avräkning ska föreligga enligt artikel 24 punkt 2 i skatteavtalet krävs dels att den inkomst som beskattats i Italien avser samma inkomst som den svenska beskattningsåtgärden, dels att Italien får beskatta inkomsten i enlighet med avtalets bestämmelser.
18. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att såväl avsättningarna som utbetalningarna kommer att ha sin grund i, och vara ersättning för, det arbete som AA utför i Italien. Det finns därmed en tydlig koppling mellan de medel som genom avsättningarna förs över till tjänstepensionsförsäkringen och de utbetalningar som sedan görs från försäkringen till AA. Det är alltså fråga om samma inkomst. Att beskattningen sker vid en annan tidpunkt i Sverige än i Italien hindrar inte att det anses vara samma inkomst som beskattas i båda länderna (HFD 2013 ref. 23 och HFD 2015 ref. 60).
19. Det har uppgetts som förutsättning för de ställda frågorna att Italien kommer att beskatta avsättningarna till tjänstepensionsförsäkringen och att beskattningen sker med stöd av artikel 15 i skatteavtalet. I Sverige kommer utbetalningarna att omfattas av artikel 18 (se punkt 16). Av skatteavtalet framgår inte att inkomsten måste beskattas enligt samma artikel i de avtalsslutande staterna för

att avräkning ska bli aktuell. Eftersom de utbetalningar AA erhåller från tjänstepensionsförsäkringen är samma inkomst som Italien enligt lämnade förutsättningar får beskatta enligt skatteavtalet när avsättningarna till försäkringen görs så har han också rätt att avräkna ett belopp från den svenska inkomstskatten som motsvarar den inkomstskatt han har erlagt i Italien.

20. Det innebär att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Marie Jönsson, Linda Haggren och Martin Nilsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Veronica Montell.