

HFD 2018 ref. 83

Fråga om ett skepp gått i internationell trafik enligt det nordiska skatteavtalet. Förhandsbesked om inkomstskatt.

Artiklarna 3 punkt 1 h), 15 punkt 3 samt 31 punkt 3 i det nordiska skatteavtalet, 6 § lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 27 december 2018 följande dom (mål nr 960-18).

Bakgrund

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

Mellan de nordiska länderna gäller ett dubbelbeskattningsavtal från 1996 (det nordiska skatteavtalet). I detta avtal regleras beskattningen av bl.a. inkomst av arbete som utförs ombord på skepp som går i internationell trafik. Med internationell trafik avses transport med skepp utom då det används uteslutande mellan platser i en avtalsslutande stat. Inkomst av arbete på ett skepp som går i internationell trafik beskattas endast i den avtalsslutande stat vars nationalitet skeppet har.

R.J. är bosatt i Sverige och obegränsat skattskyldig här. Under 2014 var han anställd av ett danskt företag och arbetade under hela året på fartyget Magne Viking, som var registrerat i det danska internationella skeppsregistret som ett multifunktionellt s.k. AHTS-fartyg (Anchor Handling, Tug & Supply). Fartyget är konstruerat för att bl.a. kunna transportera, lägga ut och lyfta upp ankare från havsbotten, bogsera och förse oljeplattformar med förnödenheter samt i viss utsträckning kunna transportera passagerare. En stor del av resorna under året gjordes mellan platser i Norge. Vissa av resorna gjordes till eller från platser i Storbritannien respektive Ryssland.

R.J. deklarerade inte inkomst han fick under de resor då fartyget användes för uppdrag till eller från platser i Storbritannien respektive Ryssland. Han ansåg att det under dessa uppdrag var

fråga om inkomst av arbete som utförts ombord på danskt fartyg i internationell trafik och att inkomsten därför var undantagen från svensk beskattningsrätt. Skatteverket ansåg däremot att inkomsten fick beskattas i Sverige då det huvudsakliga syftet med uppdragen inte var transport av gods eller passagerare och att fartyget därmed inte hade gått i internationell trafik.

Allmänna ombudet ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden för att bl.a. få klarlagt om fartyget – under fyra specifika resor som gått till eller från platser i Storbritannien respektive Ryssland – hade gått i internationell trafik enligt det nordiska skatteavtalet och om R.J:s inkomst från tjänstgöringen ombord därför inte skulle tas upp till beskattning i Sverige. Allmänna ombudet ville även få klarlagt om skattskyldigheten ska bedömas resa för resa eller sammantaget för hela beskattningsåret.

På de resor som omfattas av allmänna ombudets ansökan har fartyget för annans räkning lastat bl.a. ankare, ankarkättingar och annan ankarutrustning i avgångshamnen för att därefter transportera utrustningen till olika oljeplattformar. Under resorna har även oljeplattformars ankarsystem tagits upp och transporterats till ny destination. Fartyget har också assisterat vid förflyttning av plattformar. Dessutom har gods transporterats från plattform tillbaka till hamn. På en av resorna medföljde även personal till plattformen.

Skatterättsnämnden ansåg att R.J. inte skulle ta upp inkomsten från tjänstgöringen ombord till beskattning i Sverige. Som skäl för beslutet angavs att för att inkomsten ska vara undantagen från svensk beskattning krävs att fartyget har gått i internationell trafik. Nämnden konstaterade att varken det nordiska skatteavtalet eller kommentaren till OECD:s modellavtal ger stöd för att det kan krävas att fartygets huvudsakliga uppdrag ska avse transport för att det ska vara fråga om internationell trafik. Snarare talar såväl skatteavtalet som modellavtalet för att det är begreppet ”internationell”, dvs. att transporten går mellan olika stater eller inom en viss, icke avtalsslutande stat, som är avgörande för bedömningen.

Yrkanden m.m.

Allmänna ombudet yrkar att R.J:s inkomst från tjänstgöring under de fyra resorna ska tas upp till beskattning i Sverige samt anför bl.a. följande. Fartyget har vid dessa tillfällen inte gått i internationell trafik eftersom den tjänst rederiet tillhandahållit inte har utgjorts av transport. Rederiet tillhandahåller en sammansatt tjänst som bara kan behandlas som transport under förutsättning att huvuduppdraget på resan är att fartyget ska vara ett transportfartyg och inte ett arbetsfartyg. Transportinslaget är helt underordnat i den sammansatta tjänst som fartyget använts för under de fyra resorna. För att det ska utgöra godstransport förutsätts att det är fråga om gods som inte ska användas i eller för uppdraget under resan. Bedömningen bör göras resa för resa.

R.J. bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Begreppet ”internationell trafik” ska tolkas brett. Det krävs inte att det ska ha skett transport av gods eller passagerare för att ett fartyg ska anses ha gått i sådan trafik. Emellertid har fartyget på de aktuella resorna transporterat gods och i något fall även passagerare. Fartyget har således gått i internationell trafik under de fyra resorna och Sverige har därför inte rätt att beskatta hans inkomst under dessa resor. Bedömningen ska inte göras resor för resor utan att det ska ske en helhetsbedömning avseende samtliga resor under beskattningsåret.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är om inkomst som en i Sverige obegränsat skattskyldig person har från tjänstgöring ombord på ett danskregistrerat fartyg får beskattas i Sverige.

Rättslig reglering m.m.

I artikel 15 i det nordiska skatteavtalet regleras beskattningen av inkomst av enskild tjänst. Enligt punkt 1 beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat får på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i annan avtalsslutande stat. Utan hinder av vad som framgår av punkt 1 får enligt punkt 3 inkomst av arbete som utförs ombord på danskt, färöiskt, finskt, isländskt, norskt eller svenskt skepp i internationell trafik beskattas i den avtalsslutande stat vars nationalitet skeppet har. Med internationell trafik avses enligt artikel 3 punkt 1 h) transport med bl.a. skepp utom då skeppet används uteslutande mellan platser i en avtalsslutande stat.

Av artikel 31 punkt 3 i det nordiska skatteavtalet, jämförd med 6 § lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna, framgår att inkomst som omfattas av artikel 15 punkt 3 i avtalet endast beskattas i den stat vars nationalitet skeppet har.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

R.J. har under de aktuella resorna tjänstgjort på ett danskregistrerat fartyg. Han har arbetat ombord på fartyget bl.a. när detta använts för uppdrag till eller från platser i Storbritannien respektive Ryssland. Om fartyget anses ha gått i internationell trafik under de aktuella resorna får Sverige inte beskatta R.J:s inkomst. Om fartyget däremot inte anses ha gått i internationell trafik har Sverige rätt att beskatta inkomsten enligt huvudregeln i

skatteavtalets artikel 15 punkt 1, eftersom arbetet inte har utförts i annan avtalsslutande stat.

Med internationell trafik avses enligt artikel 3 punkt 1 h) transport med skepp utom när detta uteslutande används mellan platser i en avtalsslutande stat. Av avtalet i sig kan inte utläsas hur de avtalsslutande staterna avsett att avgränsningen av begreppet ”internationell trafik” ska göras eller om begreppet förutsätter att det är fråga om transport av gods eller personer.

Av förarbetena till lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna framgår att det är OECD:s modellavtal från 1977 som skatteavtalet baseras på (prop. 1983/84:19 s. 140). I artikel 3 punkt 1 e) – tidigare punkt 1 d) – i modellavtalet finns en definition av begreppet ”internationell trafik” som motsvarar den i skatteavtalet. Modellavtalet och de kommentarer som utarbetats till avtalets artiklar bör därför ge ledning vid tolkningen av begreppet. Det får nämligen antas att avtalsparterna har avsett att nämnda artikel i skatteavtalet bör tolkas i enlighet med vad OECD har rekommenderat (jfr RÅ 1987 ref. 162 och HFD 2016 ref. 57). Detsamma gäller för andra artiklar som har utformats i enlighet med modellavtalet. Den senaste versionen av modellavtalet är från 2017 och avtalet är i nu aktuella delar i huvudsak oförändrat i förhållande till 1977 års version.

Av OECD:s kommentarer till modellavtalets artikel 3 och artikel 8 – som behandlar beskattning av inkomst från bl.a. internationell sjöfart – framgår bl.a. följande. Till sjöfart hänförs, förutom transport av personer och gods, bl.a. uthyrning av bemannat och utrustat fartyg (time charter) och vissa andra verksamheter som har samband med den direkta användningen av fartyget. Som sjöfart i internationell trafik enligt artikel 8 räknas inte fiske-, muddrings- och bogseringsverksamhet. I nu nämnda delar överensstämmer det nordiska skatteavtalet med modellavtalet. Av detta följer att den inkomst som avses i artikel 15 punkt 3 ska härröra från sjöfart i internationell trafik. Av kommentaren till artikel 3 i modellavtalet kan utläsas att bedömningen av om det är fråga om sjöfart i internationell trafik ska göras resor för resa.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att de aktuella resorna ägt rum till eller från platser i Storbritannien respektive Ryssland och således inte uteslutande mellan platser i en avtalsslutande stat. Resorna är därmed inte sådana som uttryckligen undantagits från tillämpningen av artikel 3 punkt 1 h).

Fartyget har under de aktuella resorna transporterat gods åt annan i form av bl.a. ankare och ankarkätting. Transporterna har skett både ut till oljeplattformar och tillbaka till hamn. Vid en av resorna har det även varit fråga om begränsad persontransport. Mot denna bakgrund får fartyget, även om fartyget assisterat i viss utsträckning vid flytt av plattformar, under var och en av de

aktuella resorna anses ha gått i internationell trafik i den mening som avses i artikel 15 punkt 3 i det nordiska skatteavtalet. Sverige har därmed inte rätt att beskatta R.J. för hans inkomst under dessa resor. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Baran, Gäverth* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

Skatterättsnämnden (2018-01-30, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Lohela, Pahlsson och Werkell):

Förhandsbesked

R.J. ska inte ta upp inkomsterna från tjänstgöringen ombord på fartyget *Magne Viking* till beskattning i Sverige.

Motivering

Vid tolkningen av skatteavtal ska i första hand avtalsparternas gemensamma avsikt vara avgörande. Fastställandet av vad som utgör den gemensamma partsavsikten ska ske med anlitande av de metoder och medel som anvisas i artiklarna 31–33 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten. I övrigt bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen (se t.ex. HFD 2016 ref. 57 och RÅ 1996 ref. 84).

Av skatteavtalet kan inte utläsas vad som varit partsavsikten. Det finns inte heller några uttalanden i de svenska förarbetena i samband med införlivandet av avtalet som ger någon ledning.

Definitionen av ”internationell trafik” infördes i det första nordiska skatteavtalet (1983 års avtal) och baserades på OECD:s modellavtal från 1977. Med internationell trafik avsågs vid tillämpningen av skatteavtalet i en avtalsslutande stat transport med skepp eller luftfartyg som används av företag som har sin verkliga ledning i annan avtalsslutande stat, utom då skeppet eller luftfartyget användes uteslutande mellan platser i den förstnämnda staten.

Av kommentaren till artikel 3 i 1977 års modellavtal framgår att definitionen av internationell trafik (punkt 5) grundar sig på principen - som den kommit till uttryck i artikel 8 punkt 1 - att rätten att beskatta inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik tillkommer endast en stat, den avtalsslutande stat där den verkliga ledningen finns (jfr kommentaren till artikel 8 punkt 1 i 2017 års modellavtal). Definitionen är avgörande för tillämpningen av artikel 8 då

det endast är transport i internationell trafik som omfattas av den exklusiva beskattningsrätten. Det framhålls också i kommentaren (punkt 6) att definitionen går utöver uttryckets vanliga betydelse eftersom den även omfattar ren inrikestrafik.

I 2017 års modellavtal har definitionen ändrats. Med internationell trafik avses ”any transport by a ship or aircraft except when the ship or aircraft is operated solely between places in a Contracting state and the enterprise that operates the ship or aircraft is not an enterprise of that State”. Ändringen har gjorts för att definitionen även ska omfatta anställningsinkomster ombord på skepp och luftfartyg som används av ett företag i en tredje stat (se punkt 6.1 i kommentaren till artikel 3).

Enligt Skatterättsnämndens mening kan det varken av det nordiska skatteavtalet eller av kommentaren till modellavtalet utläsas att begreppet ”internationell trafik” kräver att fartygets huvudsakliga uppdrag ska avse transport eller att det endast omfattar vissa typer av transporter. De exempel på internationell trafik som ges i kommentaren till modellavtalet talar snarare för att det är begreppet ”internationell”, dvs. att transporten går mellan vissa stater eller inom en viss stat, som är avgörande för bedömningen och inte vad som transporteras (se t.ex. punkt 6.4 i kommentaren till artikel 3 i 2017 års modellavtal). För en sådan tolkning talar även förutsebarheten för den anställde.

Magne Viking har under de beskrivna resorna transporterat gods och passagerare till och från oljeplattformar. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning ska Magne Viking därmed anses ha gått i internationell trafik i den mening som avses i bl.a. artikel 15 punkt 3 i det nordiska skatteavtalet. Det innebär att Sverige inte har rätt att beskatta inkomsten från anställningen ombord. Att uppdraget under resorna även innefattat andra tjänster än transport ändrar inte den bedömningen.