



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Kortare avbrott för vistelse i Sverige och tredje land

Skatteverkets ställningstagande i förhållande till legalitetsprincipen

Masteruppsats inom civil- och skatterätt (skatterätt)

Författare: Johanna Jörgensen

Handledare: Pernilla Rendahl

Framläggningsdatum 14 Maj 2012

Jönköping maj 2012

Masteruppsats inom civil- och skatterätt (skatterätt)

Titel:	Kortare avbrott för vistelse i Sverige och tredje land – Skatteverkets ställningstagande i förhållande till legalitetsprincipen
Författare:	Johanna Jörgensen
Handledare:	Pernilla Rendahl
Datum:	2012-05-14
Ämnesord	Internationell individbeskattning, sexmånadersregeln, ettårsregeln, kortare avbrott för vistelse i tredje land, arbete i ett land och boende i ett annat, allmänna råd, skatteverkets ställningstaganden, förutsägbarhet, icke- bindande föreskrifter, legalitetsprincipen, konstitutionell analys

Sammanfattning

För att medges skattebefrielse enligt sexmånaders- och ettårsregeln får inte den skattskyldige på grund av semester, tjänsteuppdrag, eller liknande vistats i Sverige mer än sex dagar för varje hel månad som anställningen varar, eller totalt 72 dagar under samma anställningsår. Lagtexten uppställer således en begränsning avseende antalet vistelsedagar i Sverige, men vistelser i tredje land är inte begränsade i lagen. Skatteverket har dock lämnat ett ställningstagande enligt vilket den skattskyldige inte får vistas mer än 96 dagar per anställningsår eller åtta dagar per månad *sammanlagt i Sverige och tredje land* för att medges skattebefrielse enligt sexmånaders- och ettårsregeln.

Ställningstagandet har ifrågasatts då det begränsar individens möjlighet att medges skattebefrielse enligt reglerna. Mot den bakgrunden syftar uppsatsen till att analysera om Skatteverket har stöd enligt legalitetsprincipen för ställningstagandet. Enligt legalitetsprincipen får ett ställningstagandes materiella innehåll inte uppställa nya rekvisit för tillämpning av lagregler, eller utan stöd av gällande rätt förorda en omotiverat snäv tolkning av rättsregler.

Uppsatsens analys visar att ställningstagandets materiella innehåll inte är förenlig med gällande rätt vad gäller sexmånadersregeln. Vad gäller ettårsregeln visar analysen däremot att Skatteverket har stöd av gällande rätt för begränsningen som uppställs i ställningstagandet. Uppsatsens slutsatser är att ställningstagandet till den del det omfattar sexmånadersregeln inte är förenligt med legalitetsprincipen. Det beror på att tolkningen däri alltför ingripande inskränker sexmånadersregelns tillämpningsområde på ett sätt som mot bakgrund av den materiella analysen inte förefaller rimligt. Den del av ställningstagandet som relaterar till kortare avbrott vid tillämpning av ettårsregeln bedöms emellertid förenlig med legalitetsprincipen.

Master Thesis in Commercial and Tax Law (Tax Law)

Title:	Short breaks of stays in Sweden and third countries- The Swedish Tax Agency's statement in relation to the principle of legality
Author:	Johanna Jörgensen
Tutor:	Pernilla Rendahl
Date:	2012-05-14
Search criteria:	International individual taxation, the six-month rule, the one-year rule, short breaks of stays in Sweden and third countries, work performed in a different country than the country of residence, the Tax Agency's recommendations, predictability, non binding regulations, the principle of legality, constitutional analysis

Abstract

In order to qualify for tax exemption according to the six-month and one-year rule, the Swedish Income Tax Act states that the individual seeking tax exemption cannot spend more than six days for each full month of the employment or a total of 72 days under the same employment year in Sweden. The Swedish Tax Agency has however published a statement imposing a limitation also on the days that the individual may spend in third countries. The statement states that a taxpayer may not spend more than 96 days per employment year, or eight days per month in total in Sweden and third countries, in order to qualify for tax exemption under the six-month and the one-year rules. The statement has been questioned as it restricts the ability for individuals to qualify for tax exemption under the rules. Accordingly, the thesis aims at analysing whether the statement is supported by the principle of legality. According to the principle of legality, statements published by the Swedish Tax Agency may not impose new requisites for the application of the law, or without the support of the law make an unjustifiably narrow interpretation thereof.

The analysis shows that the statement's content is not consistent with applicable law in respect of the six-month rule. Further, the analysis shows that the part of the statement relating to the six-month rule is not consistent with the principle of legality as the interpretation thereof is too restrictive. The scope of the six-month rule is narrowed in a way that in the light of the substantive analysis does not seem reasonable. As for the one-year rule the analysis, however, shows that the Income Tax Act, the preparatory works and relevant case law support the Tax Agency's view. According to my assessment, the part of the statement relating to the application of the one-year rule is also compatible with the principle of legality.

Innehåll

1	Introduktion	1
1.1	Bakgrundsbeskrivning.....	1
1.2	Syfte.....	3
1.3	Metod och material.....	3
1.4	Avgränsningar.....	4
1.5	Disposition.....	6
2	SKV:s allmänna råd	8
2.1	Inledning.....	8
2.2	SKV:s ställningstaganden.....	8
2.3	Legalitetsprincipens påverkan på ställningstaganden.....	11
2.4	Några aspekter på ställningstagandens rättskällevärde.....	13
3	Skattebefrielse enligt sexmånaders- och ettårsregeln	16
3.1	Inledning.....	16
3.2	Sexmånadersregeln.....	16
3.3	Ettårsregeln.....	18
3.4	Förhållandet mellan sexmånaders- och ettårsregeln.....	20
3.5	Säkerhetsventilen.....	20
4	Kortare avbrott för vistelse i Sverige och tredje land	22
4.1	Inledning.....	22
4.2	Lagtextens uttryckliga begränsning för vistelse i Sverige.....	22
4.3	SKV:s ställningstagande om kortare avbrott.....	24
4.4	Redogörelse för praxis.....	27
4.4.1	Inledning.....	27
4.4.2	KamR i Stockholm 2007.....	28
4.4.3	KamR i Stockholm 2008.....	29
4.4.4	KamR i Jönköping 2009.....	31
4.4.5	KamR i Göteborg 2011.....	32
4.4.6	FR i Malmö 2010.....	33
4.4.7	Sammanfattande kommentar.....	34
4.5	Boende i ett land och arbete i ett annat.....	34
4.6	Sammanfattande kommentar.....	36
5	Är ställningstagandet förenligt med legalitetsprincipen?	38
5.1	Inledning.....	38
5.2	Ställningstagandets materiella innehåll- en skärpning av gällande rätt?.....	38
5.2.1	Analys av förarbeten.....	38
5.2.2	Analys av praxis.....	42
5.2.3	Ställningstagandets påverkan av HFD 2011 ref. 40.....	46
5.2.4	Sammanfattande kommentar.....	50
5.3	Ställningstagandets förenlighet med legalitetsprincipen.....	52

5.3.1 Vilka krav uppställer legalitetsprincipen på ställningstagandet?	52
5.3.2 Sexmånadersregeln – håller sig ställningstagandet inom föreskriftskravet?	54
5.3.3 Ettårsregeln – håller sig ställningstagandet inom föreskriftskravet?	56
5.3.4 Sammanfattande kommentar	58
6 Slutsatser	60
Referenslista	62

Förkortningar

Dnr	Diarienummer
FR	Förvaltningsrätten
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
JP	Juridisk publikation
KamR	Kammarrätten
IL	Inkomstskattelagen
Prop.	Proposition
RR	Regeringsformen
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk skattetidning

I Introduktion

I.1 Bakgrundsbeskrivning

Inkomstskattelagen innehåller regler om undantag från svensk skattskyldighet vid vistelse utomlands.¹ Reglerna benämns sexmånaders- och ettårsregeln. Sexmånadersregeln innebär att en obegränsat skattskyldig² person som har anställning innebärande att han vistas utomlands i minst sex månader, inte är skattskyldig i Sverige för sådan inkomst till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet. Skattebefrielse medges under förutsättning att inkomsten inte beskattats i verksamhetslandet i strid med landets lagstiftning eller gällande skatteavtal.³ Ettårsregeln medger undantag från svensk skattskyldighet även om beskattning inte sker i verksamhetslandet, under förutsättning att vistelsen utomlands under anställningen varar minst ett år i samma land.⁴

För att skattebefrielse ska medges enligt sexmånaders- och ettårsregeln krävs att den skattskyldige inte på grund av semester, tjänsteuppdrag, eller liknande vistats i Sverige mer än sex dagar för varje hel månad som anställningen varar, eller totalt 72 dagar under samma anställningsår.⁵ Lagstiftaren har vid tillämpning av såväl sexmånaders- som ettårsregeln valt att i lagtexten begränsa antalet dagar som den skattskyldige får tillbringa i Sverige. Många anställda som på grund av sin anställning arbetar utomlands, och som yrkar befrielse från svensk skattskyldighet enligt reglerna, tillbringar dock ofta även tid i tredje land (dvs. i annat land än Sverige och verksamhetslandet). Det kan exempelvis bero på att anställningens natur är sådan att arbetet till viss del sker parallellt i flera länder. I dag är det nämligen vanligt att chefer har s.k. ”regionalt ansvar”, vilket innebär att man är chef över flera länder och/eller regioner i världen. Sådant arbete kräver att man regelbundet reser mellan dessa länder. Skatteverket⁶ har dock 2010-10-25 lämnat ett ställningstagande där verket anger att den skattskyldige inte får vistas i Sverige och i *tredje land* sammanlagt mer än åtta dagar för varje hel månad som anställningen varar, eller 96 dagar under ett och samma anställningsår,

¹ 3 kap. 9 § 1 och 2 st. Inkomstskattelagen (1999:1229). I det följande hänvisas till IL.

² Regler kring begränsad och obegränsad skattskyldighet återfinns i 3 kap. 3 IL. Se främst 3 kap. 3 § 1 p. 1-3 samt 3 kap. 17 § IL.

³ 3 kap. 9 § 1 st. IL.

⁴ 3 kap. 9 § 2 st. IL.

⁵ 3 kap. 10 § IL.

⁶ I det följande benämnt SKV.

för att skattebefrielse ska kunna medges enligt såväl sexmånaders- som ettårsregeln.⁷ Enligt SKV gäller således en begränsning även avseende antalet vistelsedagar i tredje land, och inte enbart avseende vistelsetid i Sverige såsom uttryckligen framgår av lagtexten. Ställningstagandet har blivit uppmärksammat på grund av att om SKV:s tolkning är materiellt korrekt får det konsekvenser för skattskyldiga som genom sin utlandsanställning även tillbringar en inte oväsentlig tid i tredje land. Flertalet revisionsbyråer har efter ställningstagandets publikation uppmanat bolag med utlandspersonal som regelbundet arbetar i flera länder att se över sina anställdas situation. Revisionsbyråerna menar dock samtidigt att den materiella tolkning avseende kortare avbrott som SKV gör i ställningstagandet går utöver gällande rätt.⁸

Rättsosäkerhet kring frågan huruvida en tidsmässig begränsning föreligger för vistelser i tredje land har således uppkommit efter ställningstagandet, som inte är en bindande föreskrift.⁹ Ställningstagandets kärnfråga har heller inte i skrivande stund prövats av Högsta Förvaltningsdomstolen.¹⁰ Rättsosäkerheten förstärks av ytterligare ett ställningstagande från SKV som berör frågan om ettårsregeln och sexmånadersregeln kan tillämpas vid boende i ett land och arbete i ett annat. SKV publicerade 2010-06-30 ett ställningstagande där verket besvarade frågan nekande.¹¹ Ställningstagandet återkallades dock efter att frågan kommit inför prövning av HFD. Domen från HFD rörde en person som arbetade i ett land men som dagpendlade och därigenom övernattade i annat land än verksamhetslandet.¹² HFD berörde inte explicit frågan om dagspendlingen ansågs utgöra kortare avbrott men antalet dagar i tredje land översteg 96 dagar, vilket enligt SKV:s uppfattning utgör maxgränsen för tillämpning av sexmånaders- och ettårsregeln.

⁷ Skatteverkets ställningstagande ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, dnr 131 643031-10/11, 2010-10-25.

⁸ Se t.ex. Wahlgren Sjöstedt Catarina och Af Donner Anna ”Skatteverket ställer nya strängare krav för att få tillämpa sexmånaders- och ettårsreglerna”, PwC Tax Matters 2010-11-08 samt Bråthe Andreas och Szymanski Andrea ”Vistelse utanför arbetslandet vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, Deloitte.

⁹ Se 2 § p. 2 förordning med instruktion till Skatteverket (2007:780) samt 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725). I det följande hänvisas till SKV:s instruktion.

¹⁰ I det följande benämnt HFD.

¹¹ Skatteverkets ställningstagande ”Kan ettårsregeln och sexmånadersregeln tillämpas vid boende i ett land och arbete i ett annat”, dnr 131 433450-10/11, 2010-06-30.

¹² HFD 2011 ref. 40.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att analysera om SKV har stöd av legalitetsprincipen för sitt ställningstagande avseende kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånaders- och ettårsregeln.

1.3 Metod och material

I analysen om SKV har stöd enligt legalitetsprincipen för sitt ställningstagande avseende kortare avbrott för vistelse i Sverige och tredje land analyseras grundlag, lag, förarbeten, domstolspraxis, och doktrin, i nu nämnda ordning. Lagtexten berör dock inte uttryckligen frågan hur många dagar en skattskyldig får vistas i tredje land vid tillämpning av sexmånaders- och ettårsregeln. På grund av avsaknaden av en uttrycklig reglering i lagtexten kommer förarbeten och praxis ges en central roll vid den skatterättsliga analysen som genomförs i syfte att analysera huruvida SKV har stöd enligt legalitetsprincipen för ställningstagandet. Förarbetarna utgör utgångspunkten i uppsatsens analys för att komma fram till huruvida innehållet i SKV:s ställningstagande innebär en utvidgning av gällande rätt. Således fästs stor vikt vid förarbetsuttalanden avseende kortare avbrott i tredje länder. Detta främst med hänsyn till att förarbetena åskådliggör syftet med reglerna, och då det finns uttalanden i förarbetena som tar sikte på frågan hur vistelser i tredje land ska bedömas.¹³

Det finns i skrivande stund inte något avgörande från HFD som direkt behandlar frågan hur många dagar man får vistas i tredje land för att kortare avbrott ändå ska anses föreligga. Däremot finns ett flertal KamR avgöranden samt ett avgörande från FR där en inte oväsentlig vistelsetid i tredje land förelegat.¹⁴ Uppsatsen redogör för dessa fall. Redogörelsen för praxis är i detta avseende inte avsedd att vara uttömmande, vilket innebär att samtliga fall som berör kortare avbrott då en skattskyldig vistats utanför verksamhetslandet inte presenteras och analyseras. Urvalet av praxis är istället baserat på att en inte oväsentlig tid spenderats i tredje land, för att på bästa sätt åskådliggöra den gränsdragningsproblematik som i dagsläget föreligger vid bedömningen av kortare avbrott.

¹³ För en utförligare diskussion om rättskällevärdet av förarbeten, se Nordquist Richard, "Förarbetenas rättskällestatus- ett historiskt perspektiv", JP 2011, 2011-05-25, s. 141- 147.

¹⁴ Avgöranden från KamR är visserligen inte prejudicerande, men kan beroende på omständigheterna tillmätas rättskällevärde. Se Kristoffersson Eleonor, "Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen" SvSkT 2011:10, s. 843f.

Den praxis som presenteras i uppsatsen är också vald med hänsyn till att de antal dagar som de skattskyldiga i målen vistats utanför verksamhetslandet ligger i närheten av det maximala antalet dagar enligt ställningstagandet. Detta för att kunna dra slutsatser huruvida ställningstagandet medför en strängare bedömning än hur bedömningen av kortare avbrott gjorts i praxis. Uppsatsen behandlar även ett avgörande från HFD där domstolen medgav tillämpning av ettårsregeln när den skattskyldige bodde i ett land och arbetade i ett annat.¹⁵ Frågan om kortare avbrott diskuterades inte av HFD, men den dagliga pendlingen mellan arbets- och boendelandet medförde att den skattskyldige vistades ett stort antal dagar i tredje land. Uppsatsen analyserar fallet i syfte att klargöra avgörandets huruvida avgörandets prejudikat område även omfattar frågan om kortare avbrott.¹⁶

Doktrin används generellt i uppsatsen för att åskådliggöra olika tolkningar och åsikter. Doktrin används i mindre omfattning i den materiella skatterättsliga analysen av kortare avbrott. Anledningen är att rättskällor av högre värde, såsom förarbeten och praxis, ger god vägledning för att kunna dra slutsatser av analysen i denna del.¹⁷ Däremot används doktrin i större omfattning i analysen av vilken påverkan legalitetsprincipen har på SKV:s utgivande av ställningstaganden, och vilka begränsningar som principen eventuellt uppställer för ställningstagandens materiella innehåll. Den främsta anledningen till att doktrinen får stor inverkan på analysen i denna del är att det, bortsett från grundlagstadganden i Regeringsformen, endast finns knapphändig information om legalitetsprincipens konkreta innebörd i övriga rättskällor.¹⁸ Det finns dock en relativt omfattande doktrin där legalitetsprincipen analyseras, såväl principiellt som i förhållande till det materiella innehållet i flertalet av SKV:s ställningstaganden.¹⁹

1.4 Avgränsningar

Det finns huvudsakligen två metoder för att lindra eller undanröja internationell juridisk dubbelbeskattning. För det första kan det ske genom ensidiga interna åtgärder (såsom nat-

¹⁵ HFD 2011 ref. 40.

¹⁶ För en beskrivning och analys om prejudikat och annan rättspraxis samt tolkning av rättsfall, se Kristoffersson Eleonor, *"Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen"*, s. 835-849.

¹⁷ För en diskussion om rättskällevärdet av doktrin se t.ex. Melander Jan, Samuelsson Joel, *"Tolkning och tillämpning"* Uppsala 2002, Iustus förlag, s. 40ff samt Nilsson Mattias, *"Juridiken - en introduktion till rättsvetenskapen"*, uppl. 3 Stockholm 2011, Jure förlag AB, s. 42f.

¹⁸ Legalitetsprincipen kommer till uttryck i 1 kap. 1 § 3 st. Regeringsformen (1974:152) där det stadgas att den offentliga makten utövas under lagarna. I det följande hänvisas till RF.

¹⁹ Doktrin är en rättskälla som har stor betydelse för domstolars och myndigheters rättstillämpning, se t.ex. Hydén Håkan, *"Rättsregler - en introduktion till juridiken"*, uppl. 5 Lund 2001, Studentlitteratur, s. 120.

ionell skattelagstiftning).²⁰ Sexmånaders- och ettårsregeln utgör exempel på sådan nationell lagstiftning.²¹ För det andra kan dubbelbeskattning lindras eller undanröjas genom tillämpning av dubbelbeskattningsavtal.²² Dubbelbeskattningsavtal ingås mellan stater och syftar till att undanröja effekterna av internationell juridisk dubbelbeskattning genom att avtalet fördelar rätten att beskatta en given inkomst.²³ Tillämpningen av ett dubbelbeskattningsavtal har för den skattskyldige således effekten att juridisk dubbelbeskattning undanröjs eller lindras. Därmed skulle det kunna argumenteras att ur den skattskyldiges perspektiv uppkommer liknande effekter då skattebefrielse sker genom tillämpning av de svenska reglerna i IL om undantag för skattskyldighet vid vistelse utomlands, och då dubbelbeskattningen undanröjs genom tillämpning av dubbelbeskattningsavtal. Väsentliga skillnader föreligger dock, då de flesta skatteavtal tillämpar avräkningsmetoden. Metoden innebär att den utländska skatten avräknas från den svenska skatten som löper på samma inkomst.²⁴ Uppsatsen behandlar emellertid endast de svenska interna reglerna för att undanröja eller lindra internationell juridisk dubbelbeskattning. Skatteavtal berörs endast i den mån det är nödvändigt med hänsyn till lagtextens stadgande att sexmånadersregeln inte kan tillämpas om det framkommer att beskattningen i verksamhetslandet skett i strid med det landets skatteavtal.²⁵

Uppsatsens fokus på just kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land leder dessutom till att diskussionen och analysen av sexmånaders- och ettårsregeln begränsas till den praxis, doktrin och myndighetspraxis som bedöms relevant för analysen om ställningstagandet har stöd av legalitetsprincipen. Reglernas bakgrund, syfte och effekter berörs i den mån det underlättar för läsaren att förstå problematiken avseende kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land. Uppsatsen berör på så vis inte heller de speciella fall då sexmånaders och/eller ettårsregeln inte är tillämplig, såsom vid anställning på luftfartyg, fartyg, eller vid anställning hos stat, landsting etc.²⁶

²⁰ *Handledning för internationell beskattning 2011*, SKV 352 utgåva 15 (978-91-86525-42-2), s. 458.

²¹ Svensk intern rätt innehåller huvudsakligen tre metoder för att lindra/undanröja effekterna av internationell juridisk dubbelbeskattning, varav tax exemption enligt 3 kap. 9 § IL utgör en metod. Se Dahlberg Mattias, *"Internationell beskattning"*, uppl. 2:1 Uppsala 2007, Studentlitteratur s. 74.

²² Se t.ex. *"Handledning för internationell beskattning 2011"*, s. 458.

²³ Dahlberg Mattias, *"Internationell beskattning"*, s. 158 samt s. 171f.

²⁴ *"Handledning för internationell beskattning 2011"*, s. 462f.

²⁵ 3 kap. 9 § 1 st. IL.

²⁶ 3 kap. 9 § 2 st. 11 § samt 3 kap. 12 § IL.

I analysen om ställningstagandets förhållande till legalitetsprincipen avgränsas uppsatsen till att behandla just ställningstagandets förenlighet med denna allmänna rättsprincip. Det finns ytterligare konstitutionella aspekter som skulle vara intressanta att analysera, såsom exempelvis ställningstagandets förenlighet med grundlagsstadgandet om allas likhet inför lagen.²⁷ Begränsningen har dock ansetts nödvändig av utrymmesskäl.

Slutligen fokuserar uppsatsen på allmänna råd i form av ställningstaganden som utges av SKV. Begränsningen har gjorts med hänsyn till att SKV:s rättsinformation avseende kortare avbrott lämnats just i ett ställningstagande, samt av utrymmesskäl. Andra typer av allmänna råd än ställningstaganden diskuteras endast i den mån dess egenskaper uppvisar likheter med ställningstaganden i termer av innehåll och funktion.

1.5 Disposition

I syfte att möjliggöra en analys om SKV har stöd enligt legalitetsprincipen för sitt ställningstagande avseende kortare avbrott för vistelse i Sverige och tredje land beskrivs i *kapitel två* den konstitutionella grunden för SKV:s rätt att ge ut ställningstaganden. Därefter ges en övergripande presentation av ställningstagandenas uppbyggnad, dess syfte och en beskrivning hur de arbetas fram inom SKV. Kapitlet inkluderar även en diskussion kring SKV:s utgivande av ställningstaganden i relation till legalitetsprincipen, och vilken påverkan legalitetsprincipen har på vilket materiellt innehåll SKV:s ställningstaganden generellt sett får ha. Kapitlet avslutas med en diskussion om rättskällevärdet av SKV:s ställningstaganden.

I syfte att möjliggöra en skatterättslig analys avseende SKV:s ställningstagande om kortare avbrott presenteras i *kapitel tre* de svenska interna reglerna om undantag från svensk skattskyldighet vid anställning utomlands. I kapitlet presenteras förutsättningarna för tillämpning av sexmånaders- och ettårsregeln, och hur reglerna förhåller sig till varandra. Dessutom presenteras reglernas bakgrund och syftet i den mån det underlättar för läsaren att förstå uppsatsens kärnfråga. Kapitlet avslutas med en översiktlig beskrivning av den s.k. säkerhetsventilen då den har samband med frågan om kortare avbrott i utlandsvistelsen föreligger.

Kapitel fyra behandlar kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land, och inleds med en beskrivning av de begränsningar som anges i lagtexten avseende det maximala antalet tillåtna vistelsedagar i Sverige vid tillämpning av sexmånaders- och ettårsregeln. Därefter

²⁷ 1 kap. 9 § RF. För andra konstitutionella aspekter, se Pahlsson Robert, "Konstitutionell skatterätt", Iustus förlag, 2 uppl. Uppsala 2011, s. 93ff.

följer en redogörelse för SKV:s ställningstagande om kortare avbrott som begränsar antalet vistelsedagar i tredje land. Dessutom redogörs för ett urval av avgöranden från KamR och FR där en icke oväsentlig vistelsetid i tredje land förelegat. Kapitlet avslutas med en presentation av det numera återkallade ställningstagandet om boende i ett land och arbete i ett annat, och av domen som föranledde ställningstagandets återkallande.

Kapitel fem inleds med en skatterättslig analys huruvida SKV har stöd i gällande rätt för sin begränsning avseende antalet vistelsedagar i Sverige och tredje land vid tillämpning av sexmånaders- och ettårsregeln. Analysen baseras på tidigare i uppsatsen presenterad lagtext, förarbeten, praxis och doktrin som berör frågan hur många dagar en skattskyldig får vistas i Sverige och tredje land. Syftet med analysen är att analysera om SKV:s ställningstagande innebär en utvidgning/skärpning av gällande rätt. Mot bakgrund av den skatterättsliga analysen analyseras därefter ställningstagandet i förhållande till legalitetsprincipen, för att komma till slutsats huruvida ställningstagandet har stöd av nämnda princip. I det avslutande kapitlet presenteras uppsatsens slutsatser.

2 SKV:s allmänna råd

2.1 Inledning

I detta kapitel beskrivs inledningsvis den konstitutionella grunden för SKV:s utgivande av allmänna råd, med fokus på ställningstaganden. Därefter ges en övergripande presentation av ställningstagandenas uppbyggnad, dess syfte samt en beskrivning hur de arbetas fram inom SKV. Vidare diskuteras SKV:s utgivande av ställningstaganden i relation till legalitetsprincipen, och vilka begränsningar som principen uppställer för vilket materiellt innehåll ställningstaganden får ha. Kapitlet avslutas med några intressanta aspekter på rättskällevärdet av SKV:s ställningstaganden, vilka uppkommer på grund av att såväl HFD som underinstanserna är benägna att följa SKV:s allmänna råd.²⁸

2.2 SKV:s ställningstaganden

Enligt RF är en av riksdagens främsta uppgifter att stifta lagar.²⁹ Termen lag är reserverad just för bindande normer som meddelas av riksdagen, men även regeringen har viss normgivningsmakt enligt RF. Normer som meddelas av regeringen benämns förordningar.³⁰ RF reglerar inom vilka områden som normer ska meddelas genom lagar respektive förordningar.³¹ Gränsdragningen är inte helt okomplicerad, och måste ske i flera steg.³² För det första brukar man dra en skiljelinje mellan riksdagens respektive regeringens eget primärområde. En ytterligare indelning av primärområdet görs därefter genom en indelning i det fakultativa och det obligatoriska lagområdet.³³ I det obligatoriska lagområdet får normer endast meddelas genom lag. Även om normer måste meddelas i lagform inom detta område, har regeringen dock en begränsad rätt att meddela s.k. verkställighetsföreskrifter.³⁴ Till det obligatoriska lagområdet hänförs största delen av privaträtten och den offentliga rätten (dvs. även skatterätten).³⁵ Detta innebär att regeringen, eller myndigheter som lyder under rege-

²⁸ Pahlsson Robert, *"Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regeldebatten"*, SN samlingsutgåva 2006, s. 412f.

²⁹ 1 kap. 4 § 2 st. RF.

³⁰ 8 kap. 1 § RF.

³¹ Se huvudsakligen 8 kap. RF. Se även 3 kap. 13 §, 4 kap. 14 §, 7 kap. 3 §, 9 kap. 8 §, 9 kap. 11-14 §§, 11 kap. 1-2 §§ samt 15 kap. 6 § RF.

³² Se t.ex. Zetterström Stefan, *"Konstitutionell rätt"*, uppl. 1:1 Tyresö 2011, Liber AB, s. 92.

³³ För en mer utförlig beskrivning, se Zetterström Stefan, *"Konstitutionell rätt"*, s. 95.

³⁴ Se 8 kap. 7 § p. 1 RF.

³⁵ 8 kap. 2 §, 8 kap. 3 § p. 2 RF. För en mer utförlig beskrivning se Pahlsson Robert, *"Riksskatteverkets rekommendationer, allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet"*, Iustus förlag Uppsala 1995, s. 79.

ringen, inte kan meddela förordningar inom det skatterättsliga området (bortsett från eventuella verkställighetsföreskrifter), utan denna rättighet åvilar riksdagen exklusivt.³⁶

Ställningstaganden som utfärdas av SKV är emellertid varken lagar eller förordningar, utan faller inom definitionen ”allmänna råd”. Den legala grunden för SKV:s utgivande av allmänna råd är förordningen med instruktion till SKV.³⁷ Instruktionen anger SKV:s uppgifter och ansvarsområden och stadgar bland annat att SKV ansvarar för frågor om skatter och socialavgifter.³⁸ I ett centralt stadgande i instruktionen anges dessutom att SKV har till uppgift att meddela föreskrifter om verkställighet av lag och genom allmänna råd och uttalanden verka för ”lagenligheten, följdriktigheten och enhetligheten vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet”.³⁹ Med allmänna råd avses generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende.⁴⁰ Allmänna råd är, till skillnad från lagar förordningar och andra föreskrifter, inte bindande.⁴¹ Syftet med råden är istället att ange hur lagar, förordningar och andra föreskrifter ska eller bör tillämpas.⁴²

Ställningstaganden är ett instrument som har till direkt syfte att beskriva hur skattskyldiga kan eller (enligt SKV) bör handla.⁴³ De utformas av expertgrupper inom SKV, och benämns inom verket för styrsignaler. Syftet med ställningstagandena inom verket är att skapa en enhetlig rättstillämpning i den masshantering av taxeringsärenden som SKV handlägger.⁴⁴ De används av de enskilda skattehandläggarna på SKV som rättsligt stöd vid handläggningen. Dessutom publiceras de på SKV:s hemsida och görs på så sätt även tillgängliga för allmänheten och de skattskyldiga.⁴⁵ I slutrapporten som föregick införandet av expertgrupper vilka har till uppgift att ta fram styrsignaler såsom ställningstaganden uttalas bland annat att det är av vikt att styrsignalerna beslutas i enlighet med gällande lagstiftning och i

³⁶ Se Zetterström Stefan, ”Konstitutionell rätt”, s. 98.

³⁷ Förordning med instruktion till Skatteverket (2007:780).

³⁸ 1 § p. 1-2 SKV:s instruktion.

³⁹ 2 § p.1 och p. 2 SKV:s instruktion.

⁴⁰ Se 2 § p. 2 SKV:s instruktion samt 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725).

⁴¹ Se Pahlsson Robert, ”Skatteverkets styrsignaler- en ny blomma i regeldebatten”, s. 404.

⁴² Se 1 § Författningssamlingsförordningen (1976:725).

⁴³ Se 2 § p. 2 SKV:s instruktion samt 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725). Se även Pahlsson Robert, ”Konstitutionell skatterätt”, s. 104f.

⁴⁴ Krafft Leif, ”Expertgrupper och styrsignaler – Skatteverkets nya ordning för att skapa en enhetlig rättstillämpning?” SvSKT 2005:1, s. 55f.

⁴⁵Se

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2012.4.71004e4c133e23bf6db800010867.html> (hämtad 2012 februari 12).

samma riktning som domstolarna kommer att avgöra målen. Ledordet vid framtagandet av styrsignalerna skulle enligt rapporten vara ”rätt från början” med hänsyn till att styrsignalerna omsätts i ett stort antal beslut som berör många skattskyldiga. Det konstaterades härvid att det skulle bli kostsamt om styrsignalerna utformades felaktigt. Det beror på att det skulle leda till att SKV behöver ändra många beslut i efterhand.⁴⁶ Det konstaterades dessutom att det kunde finnas behov att ställningstaganden i flera olika fall, nämligen; (i) i rättsfrågor där svar saknas, (ii) i rättsfrågor där rättsläget är oklart, (iii) i rättsfrågor där man är medveten om att det förekommer olika bedömningar, samt (iv) i rättsfrågor där det finns anledning att misstänka att det föreligger risk för olika bedömningar.⁴⁷

Ställningstaganden består vanligtvis av två delar; dels en referattext som beskriver gällande rätt för den rättsfråga som är föremål för ställningstagande, dels det egentliga ställningstagandet vilket utgörs av SKV:s rekommendation och uppfattning i frågan. I referattexten återges för frågan aktuella förarbetsuttalanden, praxis etc.⁴⁸ Det varierar hur stor del av ställningstaganden som består av referattext och faktisk rekommendation, men analyser som gjorts visar att referattexten är den del som dominerar rent kvantitativt.⁴⁹ Eftersom ställningstaganden återger såväl SKV:s egen uppfattning som gällande rätt gäller det för läsaren att vara uppmärksam på vad som endast utgör SKV:s uppfattning i frågan.⁵⁰ Pahlsson har genom sitt deltagande i projektet ”*Likhet inför skattelag*” analyserat en stor mängd av SKV:s styrsignaler (allmänna råd), och diskuterar i en artikel i SN 2006 om SKV i styrsignalerna har lyckats skilja mellan vad som utgör gällande rätt i en viss fråga och vad som utgör verkets egen uppfattning *de sententia ferenda*. Författaren konstaterar i artikeln att SKV ofta hänvisar till sina egna allmänna råd under beskrivningen av gällande rätt, och anser att det är en brist i flertalet styrsignaler (däribland ställningstaganden).⁵¹

Avslutningsvis bör nämnas att begreppet styrsignaler är en benämning av ställningstaganden (och andra allmänna råd) som används inom SKV. Styrsignaler anses vara bindande inom verket. Styrsignalerna är emellertid inte bindande i egentlig mening då bindande föreskrifter måste tillkomma i en viss bestämd ordning. Det innebär att en skattehandläggare

⁴⁶ Slutrapport ”rättslig styrning och rättsligt stöd”, Riksskatteverkets diariernr 8126-03/830.

⁴⁷ A.a.

⁴⁸ Pahlsson Robert, ”RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen”, SN samlingsutgåva 1997 s. 41.

⁴⁹ A.a. s. 41.

⁵⁰ Pahlsson Robert, ”Konstitutionell skatterätt” s. 104.

⁵¹ Pahlsson Robert, ”Skatteverkets styrsignaler - en ny blomma i regeldebatten”, s. 410.

egentligen har rätt att bortse från ett ställningstagande vid beslutsfattandet. Det skulle eventuellt dock kunna innebära disciplinära åtgärder från arbetsgivarens håll.⁵²

2.3 Legalitetsprincipens påverkan på ställningstaganden

I RF stadgas att den offentliga makten utövas under lagarna.⁵³ Stadgandet är ett uttryck för legalitetsprincipen, vilken är en allmän rättsprincip.⁵⁴ Innebörden av stadgandet är att all offentlig maktutövning ska ha stöd i lag eller av bindande föreskrifter som utfärdats av annan än riksdagen. Det kan vid en första anblick verka enkelt att avgöra om en offentlig maktutövning eller åtgärd är förenlig med legalitetsprincipen. Lagen är dock många gånger otydlig, vilket lämnar utrymme för tolkning. Dessutom är det inte ovanligt att det finns luckor i lagen som måste utfyllas genom lagtolkning. I dessa fall kan det vara svårt att avgöra om en utfyllande tolkning eller en tolkning som inte har direkt stöd i lagtextens ordalydelse är förenlig med legalitetsprincipen.

Påhlsson menar att lagtolkning och utfyllning av lagtext givetvis är nödvändig mot bakgrund av att det inte går att i lag reglera alla möjliga specifika scenarier som kan tänkas uppkomma vid tolkning och tillämpning av en lag. Det som dock är avgörande vid bedömningen av huruvida en viss given tolkning har stöd av legalitetsprincipen är om tolkningen ifråga har objektivt stöd i lagtextens ordalydelse.⁵⁵ Med objektivt stöd avses enligt Påhlsson att tolkningen av rättsregeln måste framstå som en naturlig konsekvens av lagtexten. Det sagda innebär att det inte är förenligt med legalitetsprincipen att tolka en regel i strid med lagtextens ordalydelse.⁵⁶

Legalitetsprincipen kan få betydelse vid tillämpningen av en rättsregel där lagtexten och förarbetsuttalanden ger uttryck för motstridiga tolkningar. I praxis har förarbetsuttalanden, i vilka det klart framgått avsikten med en rättsregel och hur den var avsedd att tolkas, inte tillmätts betydelse då domstolen ansett att uttalandena i förarbetena inte har haft objektivt stöd i lagtexten.⁵⁷ I domarna gjorde domstolen en snävare tolkning av de aktuella rättsreglerna, då de ansåg att även om förarbetsuttalandena gav stöd för en utvidgad tolkning fanns inget sådant stöd i lagtextens ordalydelse. Domstolens snäva tolkning i fallen medförde att skatteuttaget för de i målen aktuella skattskyldiga blev lägre än om istället förarbetsuttalan-

⁵² Påhlsson Robert, ”Konstitutionell skatterätt” s. 105.

⁵³ 1 kap. 1 § 3 st. RF.

⁵⁴ Påhlsson Robert, ”Konstitutionell skatterätt”, s. 86.

⁵⁵ A.a. s. 86.

⁵⁶ A.a. s. 87.

⁵⁷ Se t.ex. RÅ 1994 ref. 31, RÅ 1998 ref. 27 samt RÅ 1999 ref. 62.

dena hade följts.⁵⁸ Sammanfattningsvis kan sägas att förarbetsuttalanden får ge vika om motstridiga uppgifter återfinns i lagtext och förarbeten.⁵⁹

SKV ger ut ställningstaganden i egenskap av myndighet. Eftersom myndighetsutövning är offentlig maktutövning måste legalitetsprincipen beaktas vid utgivandet av ställningstaganden.⁶⁰ Lagbundenhetens princip gäller för alla kommunala och statliga organ.⁶¹ Pålsson, som i sin avhandling⁶² analyserar SKV:s allmänna råd i förhållande till bland annat legalitetsprincipen, beskriver förhållandet mellan ställningstaganden och legalitetsprincipen som att SKV måste hålla sig inom föreskriftskravet när de publicerar ställningstaganden. Gör SKV inte det riskerar ställningstagandet stå i strid med legalitetsprincipen.⁶³ Med föreskriftskravet avses att SKV:s tolkning av rättsfrågan framstår som rimlig inom regelns normala betydelseområde.⁶⁴

Eftersom flera olika tolkningar kan framstå som rimliga uppstår frågan vilket handlingsutrymme SKV har att förorda en viss tolkning. I litteraturen framhålls att, med hänsyn till kravet på förutsägbarhet, bör oklarheter i lagstiftningen tolkas till förmån för den skattskyldige (eller motsatsvis till nackdel för lagstiftaren) när det rör sig om ovanligt eller onödigt otydlig lagstiftning. Om däremot oklarheten beror på att regeln/reglerna ifråga är komplicerade, framförs argument att det kan vara motiverat med hänsyn till en enhetlig beskattning att anta en mer fiskal tolkning.⁶⁵ Begreppet förutsägbarhet kan ha flera olika innebörder. I beskattningshänseende syftar förutsägbarhetskravet bland annat till att förhindra en godtycklig offentlig maktutövning.⁶⁶ Eftersom legalitetsprincipen kräver att ställningstagandens materiella innehåll inte innebär en utvidgning av gällande rätt är min uppfattning att kravet på förutsägbarhet och legalitetsprincipen till viss del överlappar varandra. Min tolkning stöds av att legalitetsprincipen uppställer krav på lagbundenhet. Om principen upp-

⁵⁸ Se RÅ 1994 ref. 31, RÅ 1998 ref. 27 samt RÅ 1999 ref. 62. Se även Pålsson Robert, ”Konstitutionell skatterätt”, s. 87f.

⁵⁹ Hydén Håkan, ”Rättsregler- en introduktion till juridiken”, s. 116.

⁶⁰ 1 kap. 1 § 3 stycket RF.

⁶¹ Strömberg Håkan, Lundell Bengt, ”Sveriges författning”, uppl. 20:1 Lund 2007, Studentlitteratur, s. 19.

⁶² Pålsson Robert, ”Riksskatteverkets rekommendationer- allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet”, Iustus förlag Uppsala 1995.

⁶³ Se Pålsson Robert, ”RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen”, s. 41, en artikel som baseras på avhandlingen.

⁶⁴ Pålsson Robert, ”RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen”, s. 41f.

⁶⁵ A.a. s. 42.

⁶⁶ Hultqvist Anders, ”Vad är rättssäker beskattning?”, SvSKT 1998-10-29, s. 763.

rätthålls ökar förutsägbarheten och den skattskyldige skyddas mot en oförutsägbar och godtycklig beskattning.⁶⁷

Legalitetsprincipens påverkan på ställningstagandens materiella innehåll kan sammanfattas enligt följande. Ett ställningstagande står inte i konflikt med legalitetsprincipen om den tolkning av rättsregeln ifråga som förespråkas i ställningstagandet är *neutral* i förhållande till lagregeln som är föremål för tolkning. En konflikt kan emellertid uppstå om SKV genom sitt ställningstagande ”skapat” en helt ny regel som utgör en *skärpning* av lagtexten.⁶⁸ Om ställningstagandet medför en skärpning av lagtextens normala eller objektiva tolkning, och därmed är betungande för skattskyldiga, får den enligt legalitetsprincipen inte återfinnas i ett ställningstagande. Detta gäller oavsett rimligheten av den tolkning som eventuellt förespråkas i ställningstagandet.⁶⁹ Sammanfattningsvis menar Pahlsson att SKV ska avstå från att genom sina ställningstaganden ”tänja gränser” och uppställa nya rekvisit för tillämpning av en rättsregel. Istället ska SKV låta domstolarna sköta utvecklingen av rättsregler genom praxis eller låta lagstiftaren reparera den skada som den nuvarande tolkningen av en rättsregel innebär.⁷⁰ Det är således inte SKV:s uppgift att genom ställningstaganden rätta otydliga eller ur ett fiskalt perspektiv oförmånliga rättsregler.

2.4 Några aspekter på ställningstagandens rättskällevärde

Man måste som ovan nämnt skilja mellan SKV:s rätt att i egenskap av statligt organ lämna ställningstaganden och vilket materiellt innehåll dessa får ha.⁷¹ Det står enligt SKV:s förordning klart att verket får ge ut ställningstaganden i syfte att verka för följdriktighet, enhetlighet och lagenlighet inom SKV:s verksamhetsområde.⁷² Eftersom legalitetsprincipen kräver att den offentliga makten utövas under lagarna uppställer principen en begränsning av vilket materiellt innehåll ställningstaganden får ha. I syfte att analysera om principen har respekterats vid utgivande av ställningstaganden måste man i varje enskilt fall genomföra en materiell analys av ställningstagandets innehåll. Eftersom ställningstaganden innehåller referat av olika rättskällor är det vid denna analys viktigt att värdera de olika rättskällorna i förhållande till varandra. En ytterligare värdering får sedan göras i förhållande till SKV:s egen

⁶⁷ För en mer utförlig diskussion om vad som krävs för att beskattningen ska anses vara rättssäker, se Anders Hultqvist, ”Vad är rättssäker beskattning?”, s. 763- 768.

⁶⁸ Pahlsson Robert, ”Riksskatteverkets rekommendationer- allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet”, s. 133.

⁶⁹ A.a. s. 133f.

⁷⁰ Pahlsson Robert, ”RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen”, s. 42f samt Pahlsson Robert, ”Riksskatteverkets rekommendationer- allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet”, s. 134.

⁷¹ Se ovan avsnitt 2.3.

⁷² 2 § p.1 och p. 2 SKV:s instruktion.

bedömning/slutsats i den aktuella rättsfrågan som är föremål för ställningstagande i syfte att bedöma huruvida ställningstagandets tolkning har stöd av gällande rätt.

Det är härvid nödvändigt att klargöra vilket rättskällevärde ställningstaganden har. Ställningstaganden är visserligen inte bindande, utan faller inom definitionen allmänna råd.⁷³ Att ställningstaganden inte är bindande behöver dock inte medföra att de inte ska tillskrivas något rättskällevärde överhuvudtaget. Enligt Pålsson är underrätterna benägna att följa SKV:s allmänna råd. Pålsson menar dessutom att det är ovanligt att ens högsta instans går emot etablerade tolkningar som SKV publicerat. Som skäl till detta anger Pålsson att allmänna råd kan ge upphov till en väletablerad praxis som ger upphov till berättigade förväntningar som skattskyldiga har rätt att förlita sig på. Pålsson menar samtidigt att det finns skäl att anta att domstolen inte tillmäter styrsignaler samma vikt som andra allmänna råd såsom ex. schabloner och att SKV flera gånger tvingats revidera sina styrsignaler efter att frågan prövats i HFD.⁷⁴

Den praktiska betydelse som SKV:s allmänna råd åtnjuter har av Petrén beskrivits som att HFD ”låter udda vara jäml” om svaret på en rättsfråga står och väger 50/50. Enligt honom beror det på att HFD vet att SKV i sitt beslutsfattande rättat sig efter den tolkning som förordas i SKV:s styrsignaler. Det leder till att domstolen låter SKV:s praxis (som kommit till uttryck genom allmänna råd) gälla så länge inte domstolen är övertygad om att en avvikelse från SKV:s praxis är korrekt.⁷⁵ Detta synsätt är enligt min mening mycket intressant eftersom om uttalandet stämmer kan SKV genom sina styrsignaler faktiskt påverka domstolarna i dess dömande verksamhet. Synsättet leder dessutom till att även om allmänna råd inte är bindande i egentlig mening, kan effekterna av dess tillämpning få viss påverkan på rättsutvecklingen på skatteområdet. Det uppställer höga krav på att SKV vid framtagandet och publiceringen av ställningstaganden iakttar legalitetsprincipen. Legalitetsprincipen uppställer krav på att det materiella innehållet i SKV:s ställningstaganden håller sig inom föreskriftskravet. För att en given tolkning ska avses hålla sig inom föreskriftskravet krävs, som tidigare nämnts, att SKV:s tolkning av rättsregeln ifråga inte innebär en skärpning av gäl-

⁷³ Se 2 § p. 2 SKV:s instruktion samt 1 § författningssamlingsförordningen.

⁷⁴ Pålsson Robert, ”Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regeldebatten”, s. 412f.

⁷⁵ För citat av Gustaf Petrén vid ett seminarium om myndigheters normgivning, se Pålsson Robert, ”Riks-skatteverkets rekommendationer- allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet”, s. 118f.

lande rätt.⁷⁶ Inte heller får tolkningen av rättsregeln som SKV förordar i ställningstagandet leda till att ”nya” rekvisit uppställs för tillämpning av regeln.⁷⁷

⁷⁶ Se ovan avsnitt 2.3.

⁷⁷ Se ovan avsnitt 2.3.

3 Skattebefrielse enligt sexmånaders- och ettårsregeln

3.1 Inledning

I kapitel två konstaterades att SKV har stöd enligt legalitetsprincipen för att ge ut ställningstaganden för att verka för lagenligheten, följdriktigheten och enhetligheten vid rättstillämpningen inom skatteområdet. Det konstaterades även att SKV måste iaktta legalitetsprincipen vid det materiella utformandet av ställningstaganden. Legalitetsprincipen uppställer krav på att den tolkning som förespråkas i ställningstaganden har objektivt stöd i lagtexten, eller att tolkningen håller sig inom föreskriftskravet. I syfte att analysera om SKV iakttagit legalitetsprincipen i sitt ställningstagande avseende kortare avbrott för vistelse i Sverige och tredje land beskriver detta kapitel förutsättningarna för att få tillämpa sexmånaders- och ettårsregeln. Dessutom redogörs för reglernas bakgrund och syfte i den mån det är relevant för frågan om kortare avbrott. Avslutningsvis beskrivs översiktligt den säkerhetsventil som idag gäller vid tillämpning av reglerna.

3.2 Sexmånadersregeln

För att undantag från svensk skattskyldighet vid vistelse utomlands ska medges enligt sexmånadersregeln krävs att flera rekvisit är uppfyllda. För det första måste den som yrkar tillämpning av sexmånadersregeln vara obegränsat skattskyldig enligt IL:s regler om skattskyldighet.⁷⁸ Den skattskyldige måste vara obegränsat skattskyldig i Sverige under hela den tid som undantag från beskattning yrkas enligt sexmånadersregeln.⁷⁹ Dessutom krävs att personen har anställning som innebär att han vistas utomlands i minst sex månader. Det är inte nödvändigt att arbetet utomlands skett i samma land, för samma arbetsgivare eller att det ens är fråga om samma anställning för att sexmånadersregeln ska kunna tillämpas. Det är således möjligt att byta arbetsgivare, anställning eller verksamhetsland och ändå beviljas undantag enligt regeln. Det som anses som avgörande vid t.ex. byte av verksamhetsland är istället att beskattning sker i varje land.⁸⁰

Rättsföljden då sexmånadsregelns rekvisit är uppfyllda är att personen ifråga inte är skattskyldig för inkomst av anställningen utomlands till den del inkomsten faktiskt beskattas i

⁷⁸ Se ordalydelsen i 3 kap. 9 § 1 st. IL.

⁷⁹ SKV ställningstagande ”Kan sexmånadersregeln i 3 kap. 9 § IL tillämpas när personen inte varit obegränsat skattskyldig under hela perioden?”, dnr 131 644328-05/111, 2005-11-29 samt ”Handledning för internationell beskattning 2011”, s. 71.

⁸⁰ ”Handledning för internationell beskattning 2011”, s. 71.

verksamhetslandet.⁸¹ Bruttoinkomsten måste ha legat till grund för beskattningen i verksamhetslandet för att inkomsten ska anses ha beskattats där. Det måste således utgå en inkomstskatt på lönen, men själva skatteuttaget storlek är utan betydelse.⁸² Skatteuttaget kan i realiteten bli noll, och ändå kan beskattning i lagens mening anses ha skett i verksamhetslandet. Det beror på att grundavdrag, kostnadsavdrag eller övriga liknande avdrag kan medföra att den beskattningsbara inkomsten blir så pass låg att ingen faktisk skatt tas ut.⁸³ Vidare innefattar uttrycket *inkomst* såväl lön som förmåner som erhållits i verksamhetslandet. Om den skattskyldige har åtnjutit andra förmåner i Sverige eller i tredje land, omfattas dessa av skattefriheten endast om förmånerna ifråga har beskattats i verksamhetslandet.⁸⁴ Vid utbetalningen av lön hänförlig till arbete utomlands har det avgörande ansetts vara huruvida inkomsten *härstammar* från arbete utomlands, och inte själva utbetalningstidpunkten. Utbetalning av förskotts- respektive efterskottslön till en skattskyldig som under tre års tid arbetat i Storbritannien har således ansetts skattefri enligt sexmånadersregeln.⁸⁵ Slutligen bör emellertid påpekas att skattefriheten enligt sexmånadersregeln inte gäller om det framkommer att inkomsten i verksamhetslandet beskattats i strid med landets lagstiftning eller gällande skatteavtal.⁸⁶

Det är först vid den årliga inkomsttaxeringen som SKV tar slutlig ställning till sexmånadersregelns tillämplighet. Den skattskyldige kan dock ansöka om ett preliminärt besked om regelns tillämplighet om arbetsgivaren är svensk eller utländsk med fast driftställe i Sverige. Den skattskyldige måste då göra en ansökan om ändrad beräkning av skatteavdraget.⁸⁷ SKV rekommenderar att man därmed lämnar in underlag, i form av anställningsavtal samt intyg som bekräftar att inkomsten ifråga kommer att beskattas i verksamhetslandet. Bevisbördan åligger den skattskyldige, och det är denne som måste visa att beskattning faktiskt sker eller kommer att ske i verksamhetslandet.⁸⁸

Sexmånadersregeln infördes i svensk rätt efter ettårsregeln. I förarbetena nämns att utformandet av sexmånadersregeln så långt som möjligt bör eftersträva att inkomsten inte un-

⁸¹ Se ordalydelsen i 3 kap. 9 § 1 st. IL.

⁸² ”Handledning för internationell beskattning 2011”, s. 71.

⁸³ SKV Ställningstagande ”Vad innebär beskattas i 3 kap. 9 § inkomstskattelagen?”, dnr 131 337392-06/111, 2006-05-29, samt ”Handledning för internationell beskattning 2011”, s. 71.

⁸⁴ ”Handledning för internationell beskattning 2011”, s. 71f.

⁸⁵ RÅ 2002 not. 134.

⁸⁶ 3 kap. 9 § 1 st. sista meningen IL.

⁸⁷ Ansökan om ändrad beräkning av skatteavdraget sker på blankett SKV 4303.

⁸⁸ Se t.ex. KamR Göteborg, mål nr 4661-10.

dantas från beskattning i Sverige i de fall då beskattning inte sker i verksamhetslandet.⁸⁹ Det kommer i direkt uttryck i lagtexten där det anges att undantag från skattskyldighet ska medges ”... till den del inkomsten beskattats i verksamhetslandet”.⁹⁰ I förarbetena diskuteras även kvalifikationsperiodens längd, som vid utformningen av lagtexten sedermera stannade vid sex månader. Fördelar för skattemyndigheterna vid tillämpningen, och likformighet vid beskattningen anfördes som skäl för att ställa upp ett absolut krav på att anställningen utomlands ska ha varat i minst sex månader för att inkomsten skulle undantas från beskattning i Sverige. Efter kritik från flertalet remissinstanser som förordade möjligheten att göra undantag från en sådan absolut regel stannade lösningen dock vid något av en kompromiss.⁹¹ Sexmånadersregeln utformades med ett absolut krav på att anställningen utomlands måste pågå i minst sex månader. En säkerhetsventil infördes dock som stadgar att om oförutsedda händelser inträffar och medför att vistelsens längd blir kortare, ska undantag från svensk skatt ändå medges om de ändrade förhållandena beror på omständigheter som den skattskyldige inte kunnat råda över och beskattning i sådant fall skulle framstå som uppenbart oskäligt.⁹²

3.3 Ettårsregeln

Ettårsregeln medger undantag från svensk skattskyldighet om vistelsen utomlands varar i minst ett år i samma land, och är till skillnad från sexmånadersregeln tillämplig även om beskattning inte sker i verksamhetslandet. Skattefriheten i verksamhetslandet måste dock bero på lagstiftning eller administrativ praxis i verksamhetslandet, eller annat avtal än skatteavtal.⁹³ Med annat avtal än skatteavtal avses främst så kallade proceduravtal (avtal med biståndsländer), avtal med statshandelsländer samt liknande avtal som avser skattebefrielse.⁹⁴ De främsta skillnaderna mellan sexmånaders och ettårsregeln är att ettårsregeln, som namnet antyder, uppställer strängare krav på vistelsens längd och kräver vistelse i samma land. Å andra sidan uppställs inget krav på beskattning i verksamhetslandet. Detta underlättar enligt SKV bevisbördan för den skattskyldige, som endast genom uppvisande av anställningsavtal och intyg om att inkomsten kommer att vara skattebefriad i verksamhetslandet i enlighet med de krav som uppställs enligt ettårsregeln, medges skattebefrielse enligt ettårsre-

⁸⁹ Se regeringens proposition 1984/85:175 om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring, s. 16. I det följande hänvisas till prop. 1984/85:175.

⁹⁰ Se ordalydelsen i 3 kap. 9 § 1 st. IL.

⁹¹ Prop. 1984/85:175, s. 17.

⁹² Säkerhetsventilen återfinns i 3 kap. 13 § IL (se nedan avsnitt 3.5). Se även prop. 1984/85:175, s. 17.

⁹³ 3 kap. 9 § 2 st. IL.

⁹⁴ ”Handledning för internationell beskattning 2011”, s. 73.

geln.⁹⁵ I ett avgörande från KamR berördes frågan vilket beviskrav som faktiskt ställs på den skattskyldige vad gäller kravet på att inkomst inte är föremål för beskattning i verksamhetslandet. Domstolen uttalade att det för att skattebefrielse ska kunna medges krävs att den skattskyldige kan visa att han blivit skattebefriad i verksamhetslandet på grund av där gällande lagstiftning. Enligt domstolen krävs att innehållet i den gällande lagstiftningen klarläggs och att det tydligt framgår att personen som yrkar skattebefrielse enligt ettårsregeln tillhör den kategori arbetstagare som omfattats av skattebefrielsen i verksamhetslandet. Kravet kan mötas genom uppvisande av intyg från beskattningsmyndigheten i verksamhetslandet som visar skälet till att han varit skattebefriad. Dock uttalade domstolen att det inte existerar något formkrav, utan beviskravet kan i vissa fall uppfyllas även på andra sätt.⁹⁶ Vad gäller ettårsregeln står det, liksom vid tillämpning av sexmånadersregeln, klart att utbetalningstidpunkten av lön eller annan på grund av anställningen uppburen ersättning inte är av betydelse. I stället är det faktum att ersättningen som betalas ut är *hänförbar* till arbete utomlands avgörande vid bedömningen om skattebefrielse ska medges för inkomsten enligt ettårsregeln.⁹⁷

I förarbetena till ettårsregeln anges att ett av de huvudsakliga skälen till införandet av ettårsregeln var att motverka att den skattskyldige vid utlandstjänstgöring blir drabbad av internationell juridisk dubbelbeskattning, dvs. att denne blir beskattad för samma inkomst både i Sverige och i verksamhetslandet. Det påpekas dock att det ökade antalet dubbelbeskattningsavtal har medfört att skälet numera i praktiken är betydelselöst.⁹⁸ Ett skäl till införandet av ettårsregeln som dock fortfarande gör sig gällande är Sveriges relativt sett höga skatteuttag på tjänsteinkomster. Lättnader i beskattningen av dessa utgör en förmån för såväl skattskyldiga fysiska personer som för svenska företag verksamma i utlandet som genom skattelättnaderna får minskade lönekostnader. Ett bakomliggande skäl till lättnaderna är således att stärka svenska företags internationella konkurrensförmåga, och underlätta rekrytering av kvalificerad personal till tjänstgöring utomlands. I förarbetena framhålls dessutom att en utlandstjänstgöring i många fall leder till att en av makarna måste sluta att förvärvsarbeta. På grund av eventuellt inkomstbortfall förknippat därmed, samtidigt som eventuella ökade kostnader för exempelvis barns skolgång i utlandet kan uppkomma i samband med

⁹⁵ A.a. s. 74.

⁹⁶ KamR Sundsvall, mål nr 1095-09, 2009-10-30.

⁹⁷ Se t.ex. RÅ 1983 1:58 som gällde semesterersättning som utbetalades efter att anställningen utomlands hade upphört.

⁹⁸ Prop. 1984/85:175, s. 15.

utlandstjänstgöringen, är skattelättnaderna motiverade. En risk skulle annars vara att svårigheten att rekrytera utlandspersonal skulle drabba svenska företags internationella konkurrensförmåga.⁹⁹

3.4 Förhållandet mellan sexmånaders- och ettårsregeln

I praxis har den principiellt viktiga frågan hur sexmånaders- och ettårsregeln förhåller sig till varandra prövats.¹⁰⁰ I ett fall hade en obegränsat skattskyldig person under en period om två år och nio månader arbetat och erhållit lön på Irland genom anställning på ett svenskt företag som var etablerat där. Enligt irländska skatteregler förelåg skattebefrielse för personer som endast under en begränsad tid vistas på Irland. Reglerna innebar att lön som inte remitterades (det vill säga utbetalades, vidarebefordrats eller på annat sätt överfördes till Irland) var skattebefriad. Dessa remittance-regler ledde till att endast en del av den skattskyldiges lön kom att beskattas där. Återstående del av lönen var skattebefriad i enlighet med Irlands remittanceregler.

Domstolen i målet konstaterade inledningsvis att skattebefrielse avseende den del av inkomsten som blivit beskattad på Irland förelåg enligt sexmånadersregeln. Frågan som återstod var dock huruvida ettårsregeln var tillämplig på den del av inkomsten som inte beskattats på Irland på grund av att den inte remitterats dit. Domstolen konstaterade att så var fallet, med motivering att remittance-reglerna är den del av den irländska skattelagstiftningen och att den skattskyldige i målet har åtnjutit inkomsten ifråga genom anställning utomlands. Således var anledningen till att inkomsten inte beskattats på Irland landets interna lagstiftning. Utgången i målet påverkades inte av att löneutbetalningarna skett i Sverige.¹⁰¹ Av domen framgår således att sexmånaders- och ettårsregeln går att tillämpa samtidigt, om förutsättningarna för respektive regel är uppfyllda.

3.5 Säkerhetsventilen

Det finns en s.k. säkerhetsventil i lagtexten som kan leda till att skattebefrielse medges även om förutsättningarna för sexmånaders- och ettårsregeln inte är uppfyllda. Enligt stadgandet kan skattebefrielse medges om den skattskyldige då han påbörjade anställningen utomlands på goda grunder kunde anta att skattskyldighet skulle medges, men då det under anställningstiden inträffar ändrade förhållanden som medför att förutsättningar för skattebefrielse

⁹⁹ A.a. s. 16.

¹⁰⁰ RÅ 2004 ref. 126.

¹⁰¹ RÅ 2004 ref. 126. Se även RÅ 83 1:58, RÅ 84 Aa 128, RÅ 2002 not 134.

inte längre föreligger. Stadgandet anger att den skattskyldige ändå inte är skattskyldig i Sverige för inkomsten förutsatt att de ändrade förhållandena beror på omständigheter som den skattskyldige inte kunnat råda över. Det krävs också att beskattning i Sverige skulle framstå som uppenbart oskäligt.¹⁰² I praxis har säkerhetsventilen tolkats restriktivt. I ett fall över-skred en skattskyldig de maximala 72 vistelsedagarna i Sverige. Personen ifråga vistades i Sverige under 132 dagar under ett anställningsår, varav 102 dagar berodde på en komplicerad förlossning. Domstolen tillämpade inte säkerhetsventilen med motivering att beskattning inte framstod som uppenbart oskälig.¹⁰³ I ett annat fall som rörde säkerhetsventilen i förhållande till ettårsregeln hade en lagändring i verksamhetslandet medfört att inkomsten i utlandet inte längre var skattefri. Därmed var förutsättningarna för skattebefrielse enligt ettårsregeln inte längre uppfyllda i Sverige. Domstolen ansåg dock inte att lagändringen i sig kunde medföra att beskattning i Sverige var att anse som uppenbart oskäligt.¹⁰⁴

Ovan har redogjorts för syftet med sexmånaders- och ettårsregeln, och vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att medges skattefrihet i Sverige enligt reglerna.¹⁰⁵ Dessutom har redogjorts för praxis som visar att reglerna går att tillämpa parallellt om tillämpningsrekvisiten för respektive regel är uppfyllda.¹⁰⁶ Som redogjorts för i avsnitt 1.1 krävs för tillämpning av reglerna att den skattskyldige dessutom inte vistas i Sverige mer än sex dagar per anställningsmånad eller 72 dagar per anställningsår.¹⁰⁷ Lagtextens begränsning för vistelser i Sverige, samt SKV:s ställningstagande som även uppställer en begränsning för vistelser i tredje land, diskuteras i nästkommande kapitel.

¹⁰² 3 kap. 13 § IL.

¹⁰³ RÅ 2009 ref. 84.

¹⁰⁴ RÅ 1993 not. 87.

¹⁰⁵ Se ovan avsnitt 3.2 och 3.3.

¹⁰⁶ Se ovan avsnitt 3.4.

¹⁰⁷ Se 3 kap. 10 § IL.

4 Kortare avbrott för vistelse i Sverige och tredje land

4.1 Inledning

Kapitlet avser att redogöra för lagtextens uttryckliga begräsning för vistelser i Sverige och för det materiella innehållet i SKV:s ställningstagande om kortare avbrott. Vidare redogörs för förarbetsuttalanden och praxis där frågan om vistelse i tredje land vid tillämpning av sexmånaders- och ettårsregeln berörs. Kapitlet behandlar även det numera återkallade ställningstagandet om boende i ett land och arbete i ett annat samt HFD 2011 ref. 40. Anledningen är att rättsfrågan som diskuteras i ställningstagandet och i domen till viss del kan anses ha påverkan på SKV:s ställningstagande avseende kortare avbrott.

4.2 Lagtextens uttryckliga begräsning för vistelse i Sverige

Lagtexten uppställer en begräsning för hur många dagar den skattskyldige får vistas i Sverige vid tillämpning av såväl sexmånaders- som ettårsregeln. Lagstadgandet anger att uppehåll i Sverige för semester, tjänsteuppdrag eller liknande inte får vara längre än att de motsvarar sex dagar för varje hel månad som anställningen varar, eller 72 dagar under ett och samma anställningsår. Dessutom anges att sådana kortare avbrott, som inte infaller i början eller i slutet av anställningen utomlands ska räknas med vid bedömningen av kvalifikationstiden av sexmånaders- och ettårsregeln.¹⁰⁸ Som skäl till att man inte får förlägga vistelserna i Sverige i början eller slutet hänvisas i förarbetena till hembesökens syfte.¹⁰⁹ Lagtexten hade en liknande lydelse redan vid införandet av sexmånadsregeln 1985 då stadgandet löd: *”I tid för vistelse som anses i första och andra styckena inräknas kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande, som inte är förlagda till början eller slutet av anställningen utomlands. Uppehåll i Sverige för här avsedda ändamål får inte sträcka sig längre än som motsvarar högst sex dagar för varje hel månad som anställningen utomlands varar eller under ett och samma anställningsår till mer än 72 dagar”*.¹¹⁰ I 1985 års förarbeten förtydligas att dagarna får slås ihop, och tas ut när som helst förutom i början eller i slutet av utlandsvistelsen. Dessutom klargörs att om vistelserna i Sverige överstiger den i lagen angivna maxgränsen ska vistelsen utomlands anses avbruten.¹¹¹ Om vistelsen anses avbruten på den grunden, men anställningen utomlands fortlöper börjar en ny kvalifikat-

¹⁰⁸ 3 kap. 10 § IL.

¹⁰⁹ Prop. 1984/85:175, s. 19.

¹¹⁰ 54 § anvisningarna st. 1 p. 3 i den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370).

¹¹¹ Prop. 1984/85:175, s. 19.

ionstid löpa och den skattskyldige medges skattebefrielse fram till avbrottet (förutsatt att villkoren för skattebefrielse är uppfyllda under perioden).¹¹²

Det har funnits en regel om kortare avbrott sedan 1966, men ett specificerat antal dagar för vistelser i Sverige infördes först 1985.¹¹³ I förarbetena till 1985 års lagstiftning, varigenom en uttrycklig begränsning infördes, anförs som skäl till att ange ett specifikt antal dagar att den tidigare ordningen med ett mera flexibelt system (utan en uttrycklig gräns) skapade osäkerhet för skattskyldiga. Osäkerheten gav upphov till en olikformig rättstillämpning.¹¹⁴ I diskussionen avseende för- och nackdelar med att införa en explicit maxgräns konstaterades att en uppenbar nackdel med att inte ha någon sådan var att SKV ofta hade ställts inför besvärliga överväganden. Att införa en angiven maxgräns skulle således klart överväga nackdelarna.¹¹⁵ Vid införandet av begränsningen av antalet vistelsedagar i Sverige diskuteras även vistelser i andra länder än Sverige, men man stannade medvetet vid att inte införa en uttrycklig reglering av dessa vistelser. Vad gäller kortare avbrott för vistelser i tredje länder uttalade departementschefen att: *"I förevarande stycke konstateras att kortare avbrott i vistelsen utomlands räknas in i tiden utomlands. Vidare sker en reglering med avseende på vistelsetiden i Sverige. Vistelser i andra länder än arbetslandet har inte uttryckligen reglerats. Vad gäller skattefrihet enligt huvudregeln innebär detta att det är tillåtet att ta semester och att göra av tjänsten betingande resor i annat land än vistelselandet utan att skattefriheten går förlorad. Denna tid räknas då med i vistelsetiden utomlands. En förutsättning är dock att anställningen alltjämt pågår."*¹¹⁶

I förarbetena ger departementschefen även viss vägledning avseende hur kortare avbrott för vistelser i tredje land ska bedömas. Avseende bedömningen i förhållande till ettårsregeln uttalas att *"I fråga om skattefrihet enligt den alternativa regeln krävs ett års vistelse i ett och samma land. Här kan givetvis inte alltför omfattande vistelser tillåtas i andra länder för då skulle kravet på vistelse i samma land lätt kunna kringgås."*¹¹⁷ Jag tolkar uttalandet som att departementschefen lägger stor vikt vid lagtextens uttryckliga rekvisit som kräver vistelse ett år i samma land.¹¹⁸ Mot bakgrund av rekvisitet faller det sig enligt min mening naturligt att det inte är möjligt att tillåta alltför omfattande vistelser utanför verksamhetslandet. En gränsdragningsproblematik

¹¹² A.a. s. 19.

¹¹³ Zeteo lagkommentar till 3 kap. 10 § IL (hämtad 2012-03-06).

¹¹⁴ Prop. 1984/85:175, s. 18f.

¹¹⁵ A.a. s. 19.

¹¹⁶ A.a. s. 29f.

¹¹⁷ A.a. s. 29f.

¹¹⁸ Se 3 kap. 9 § 2 st. IL.

uppkommer emellertid eftersom vistelser i tredje land ändå är tillåtna i viss mån. Avseende vistelsernas exakta omfattning uttalas följande:

Jag har emellertid inte ansett det nödvändigt att detaljreglera vistelser av detta slag. Jag har istället nöjt mig med att föreskriva att "kortare uppehåll" i utlandsvistelsen, vilket i detta fall avser vistelse utanför anställningslandet, är tillåtna om de avser semester, tjänsteuppdrag e.d. Med kortare uppehåll avses enligt min mening normal semester och också tjänsteresor som inte är alltför omfattande i antal eller längd. Vid den bedömning som här måste göras i praxis måste naturligtvis hänsyn tas till syftet med regeln. I det fall beskattning helt klart har skett i anställningslandet bör enligt min mening mindre vikt kunna fästas vid vistelsetid i andra länder än Sverige."¹¹⁹

Begreppet "kortare avbrott" ska således, enligt departementschefen utgöras av *normal semester och tjänsteresor*. Det framgår dessutom av uttalandets sista mening att mindre vikt ska fästas vid vistelser i tredje land vid skattebefrielse enligt sexmånadsregeln. Resonemanget i förarbetena är enligt min mening logiskt eftersom vid tillämpning av sexmånadersregeln medges endast skattebefrielse i Sverige i den mån beskattning faktiskt skett i verksamhetslandet.¹²⁰ Det finns således ingen risk för dubbel icke-beskattning av inkomsten. Vid tillämpning av ettårsregeln däremot är dubbel icke-beskattning ofta en naturlig rättsföljd eftersom skattebefrielse medges i Sverige även om ingen beskattning sker i verksamhetslandet.¹²¹ Mot bakgrund av ettårsregelns krav på vistelse ett år i samma land anser jag att det är rimligt att uppställa stränga krav på att vistelsen utomlands vid tillämpnings av ettårsregeln faktiskt äger rum i ett och samma land. Det uppkommer annars (om omfattande vistelser utanför detta land tillåts), vilket även påpekas i förarbetena, en klar risk för kringgåendesituationer.¹²²

4.3 SKV:s ställningstagande om kortare avbrott

SKV:s ställningstagande om kortare avbrott för vistelse i Sverige och tredje land tar sikte just på den fråga som man medvetet valde att inte uttryckligen reglera i lagtexten, och som var föremål för diskussion i 1985 års förarbeten. I ställningstagandet anger nämligen SKV att kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln inte får vara längre än att de *sammanlagt*

¹¹⁹ Prop. 1984/85:175, s. 29f.

¹²⁰ Se 3 kap. 9 § st. 1 IL.

¹²¹ Se 3 kap. 9 § st. 2 IL.

¹²² Se prop. 1984/85:175, s. 29f.

motsvarar åtta dagar för varje hel månad som anställningen varar eller 96 dagar under ett och samma anställningsår.¹²³

Som bakgrund till ställningstagandet anger SKV att kortare avbrott får räknas in i tiden vid tillämpning av sexmånaders- och ettårsregeln, och att antalet dagar för uppehåll i Sverige reglerats i lag. Enligt SKV är bakgrunden till ställningstagandet emellertid att frågan även uppkommit hur många dagar som får tillbringats i tredje land vid tillämpning av reglerna. Efter att ha klaggjort bakgrunden till ställningstagandet går SKV vidare med en redogörelse av gällande rätt, och citerar bland annat departementschefens kommentar i förarbetena.¹²⁴

Därefter fortsätter SKV med en redogörelse för sin bedömning av frågan hur många dagar en skattskyldig får vistas i Sverige och i tredje land utan att förlora möjligheten att medges skattebefrielse enligt sexmånaders- och ettårsregeln. Vid denna bedömning görs en viss åtskillnad mellan ettårs- och sexmånadersregeln. Vad gäller ettårsregeln uttalar SKV att det av lagtexten framgår att vistelsen ska pågå under minst ett år i samma land. Med hänsyn till kravet på vistelse i samma land anser SKV att avbrott för vistelse i andra länder än verksamhetslandet inte får vara alltför omfattande. SKV gör därmed bedömningen att tiden för vistelse i tredje land måste vara ”så begränsad att den i princip går att bortse ifrån vid tillämpning av ettårsregeln”.¹²⁵ Vid en läsning av lagtextens rekvisit för ettårsregeln (ett år i *samma land*) tillsammans med förarbetsuttalandet som understryker risken för kringgående av rekvisitet förefaller SKV:s tolkning enligt min mening logisk. Förarbetsuttalandet kompletterar och förtydligar hur kravet på vistelse i samma land ska tolkas när det gäller vistelser i andra länder än verksamhetslandet. Förhållandet mellan lagtexten och förarbetsuttalandet uppfattar jag som att det sistnämnda utvidgar ettårsregelns tillämpningsområde i viss mån eftersom det anges att, trots kravet på vistelse i samma land, får viss tid spenderas utanför landet.

Efter att ha diskuterat ettårsregeln går SKV vidare till sexmånadersregeln, och hänvisar även där till förarbetena i vilka det uttalas att om beskattning helt klart har skett i verksamhetslandet bör mindre vikt fästas vid vistelsetid utanför verksamhetslandet. SKV tolkar dock inte uttalandet som att det inte ska finnas någon begränsning överhuvudtaget av de antal dagar som får tillbringas i tredje land. Även i detta avseende gör SKV enligt min me-

¹²³ Se Skatteverkets ställningstagande ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”.

¹²⁴ Prop. 1984/85:175, s. 29f. För citat se ovan avsnitt 4.2.

¹²⁵ Skatteverkets ställningstagande ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”.

ning en rimlig tolkning eftersom förarbetsuttalandet ger klart stöd för uppfattningen att en begränsning även föreligger vid tillämpning av sexmånadersregeln.¹²⁶

För att komma fram till en exakt gräns avseende hur många dagar som får spenderas i tredje land, lyfter SKV i sitt ställningstagande fram lagtexten där det maximala antalet vistelsedagar i Sverige regleras. SKV anser inte att faktumet att lagstiftaren särskilt har valt att reglera antalet vistelsedagar i Sverige innebär att det utgör en norm för den tid som ska anses som kortare avbrott. SKV anser istället att det är ett uttryck för det maximala antalet dagar som lagstiftaren godtagit för vistelser i Sverige. Ordalydelsen i lagtexten ska därmed enligt SKV inte tolkas som att lagstiftaren, utan att reglera härom, menat att det utöver den i lagtexten angivna gränsen för vistelsetid i Sverige får förekomma ett betydande antal dagar som får tillbringas i tredje land.

Efter att SKV konstaterat att lagtexten inte utgör hinder för att uppställa en ytterligare gräns för antalet vistelsedagar i tredje land går verket vidare och diskuterar hur många dagar en skattskyldig faktiskt får vistas i tredje land för att skattebefrielse fortfarande ska kunna medges. SKV hänvisar till förarbetena där det anges att med kortare avbrott avses normal semester och tjänsteresor som inte är alltför omfattande i antal eller längd. Med hänsyn till att den lagstadgade semestern i Sverige idag uppgår till 25 semesterdagar per år kommer SKV till sin slutsats att kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande i Sverige och i tredje land inte får vara längre än att de sammanlagt motsvarar antingen åtta dagar för varje hel månad som anställningen varar, eller 96 dagar under ett och samma anställningsår. Enligt SKV ska emellertid ingen skillnad i bedömningen huruvida kortare avbrott föreligger göras mellan sexmånaders- och ettårsregeln. Här går logiken i ställningstagandet enligt min mening i viss mån förlorad. Till och med det avsnitt där en exakt yttre gräns ska uppställas görs en viss åtskillnad mellan sexmånaders- och ettårsregeln i SKV:s argumentation. Det bör enligt min mening göras eftersom sexmånaders- och ettårsregeln är två helt skilda regler med olika tillämpningsrekvisit.¹²⁷ När den exakta gränsen ska bestämmas stannar SKV emellertid vid att ingen åtskillnad ska göras mellan reglerna. Eftersom SKV kommer till den slutsatsen bör man enligt min åsikt stanna upp och fundera på likheter och skillnader mellan sexmånaders- och ettårsregeln. Ettårsregeln uppställer ett uttryckligt krav på vistelse i ett och samma land.¹²⁸ Å andra sidan, vad gäller sexmånadersregeln, tillåts i princip obe-

¹²⁶ Se prop. 1984/85:175, s. 29f.

¹²⁷ Se 3 kap. 9 § 1 respektive 2 st. II.

¹²⁸ 3 kap. 9 § 2 st. II.

gränsade byten av verksamhetsland. Det står helt klart att man vid tillämpning av sexmånadersregeln kan byta verksamhetsland, anställning och/eller arbetsgivare utan att förlora rätten till skattebefrielse.¹²⁹

Eftersom SKV:s ställningstagande begränsar antalet dagar uppkommer även frågan hur vistelsedagarna ska beräknas. Det framgår av förarbetena som reglerar antalet dagar i Sverige att del av dag ska räknas som en hel dag.¹³⁰ Således räknas både avrese- och ankomstdag in i antalet dagar. Jag anser att man bör reflektera över vilken påverkan sättet att räkna dagar får på den begränsning av vistelsetid i Sverige och tredje land som SKV uppställer.¹³¹ Enligt synsättet att även ankomst- och avresedag inräknas i antalet dagar anses en skattskyldig ha vistats i Sverige längre tid än vad som faktiskt har spenderats i Sverige. Om man ska dra saken till sin spets kan beräkningen enligt min mening få orimlig påverkan på beräkningen av kortare avbrott. En skattskyldig som anländer till Sverige (eller tredje land) klockan elva på kvällen dag 1 och lämnar landet klockan ett på natten dag 3 anses ha vistats i landet i tre dagar, trots att den faktiska vistelsetiden i Sverige endast är 26 timmar. Samtidigt ligger viss logik i att räkna dagarna på detta sätt eftersom det är det enklaste sättet. En mer komplicerad beräkning med en uppdelning av dagarna hade givetvis medfört en ökad börda för såväl den skattskyldige som SKV.

4.4 Redogörelse för praxis

4.4.1 Inledning

SKV:s bedömning är att maximalt 96 dagar får tillbringas i Sverige och tredje land. För analysen av om SKV:s ståndpunkt är materiellt korrekt är det av intresse att analysera hur bedömningen gjorts av domstolarna. Visserligen finns i dagsläget inget prejudicerande avgörande från HFD som uttryckligen diskuterar frågan hur många dagar den skattskyldige får vistas utanför verksamhetslandet. I detta avsnitt presenteras emellertid åtta KamR avgöranden samt ett avgörande från FR där domstolarna gjort bedömningar om kortare avbrott föreligger. I samtliga dessa fall har de skattskyldiga spenderat en icke oväsentlig vistelsetid i

¹²⁹ ”Handledning för internationell beskattning 2011”, s. 71.

¹³⁰ Prop. 1984/85:175, s. 30.

¹³¹ Se även Rundin Ksenia, Lindberg Lillon, ”Vad är ett kortare avbrott i en utlandsvistelse vid tillämpningen av ettårs- och sexmånadersregeln?”, SN 2011:11 s. 828.

Sverige och tredje land. Avgöranden från KamR och FR är visserligen inte prejudicerande, men bör tillmätas ett högre rättskällevärde än SKV:s ställningstaganden.¹³²

4.4.2 KamR i Stockholm 2007¹³³

I ett mål från 2007 yrkade den skattskyldige undantag från svensk beskattning enligt ettårsregeln för inkomst från anställning i Hongkong. I målet hade SKV beslutat att eftertaxera den skattskyldige för den ersättning som uppburits genom anställningen i Hongkong. SKV ansåg inte att ettårsregeln var tillämplig på grund av bestämmelsen om kortare avbrott i utlandsvistelsen. Anställningen i Hongkong hade pågått sedan april 1996. Under perioden 1 januari- 23 juli 1999 (då personen upphörde att vara obegränsat skattskyldig i Sverige) hade den skattskyldige vistats i Sverige totalt 26 dagar. Personen hade dessutom vistats i tredje land för tjänsteuppdrag totalt 46 dagar samt i tredje land för semesterändamål i sammanlagt 2 dagar (dvs. totalt 74 dagar sammanlagt utanför Hongkong).

Vid bedömningen huruvida kortare avbrott förelåg konstaterade KamR inledningsvis att syftet med att föreskriva att besöken i Sverige ska vara föranledda av tjänsteuppdraget i utlandet är att förhindra att en person som medges skattebefrielse i Sverige också innehar en tjänst i Sverige som kräver att han besöker Sverige. KamR noterar också att vistelser i tredje land inte uttryckligen reglerats. Domstolen konstaterar i samband med uttalandet att det ska röra sig om tjänsteresor som inte är alltför omfattande i antal eller längd samt att det vid bedömningen ska vägas in om beskattning har skett i verksamhetslandet. Härvid konstateras att det i det aktuella målet är fråga om inkomster som är undantagna från beskattning i Hongkong, och att anledningen till det är att inkomsterna avser arbete som utförts utanför verksamhetslandet. Med hänsyn till det anser KamR att de uttryckliga reglerna om kortare avbrott i Sverige ska tjäna som vägledning för vad som ska anses som kortare avbrott i det aktuella fallet. Sammanfattningsvis uttalas i målet att vistelserna i tredje land inte ska anses utgöra kortare avbrott, och att vistelsen i verksamhetslandet istället ska anses avbruten. Skattebefrielse enligt ettårsregeln medgavs därför inte.

Fallet rörde skattebefrielse enligt ettårsregeln, som kräver vistelse ett år i samma land. Det är intressant att notera att domstolen faktiskt uttalar att det vid bedömningen av kortare avbrott ska vägas in om beskattning har skett i verksamhetslandet. Eftersom så inte var fallet i förevarande situation medgavs inte skattebefrielse. Av målet kan slutsatsen dras att vis-

¹³² Se t.ex. Kristoffersson Eleonor, *"Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen"* s. 835-844 samt Pahlsson Robert, *"Konstitutionell skatterätt"* s. 105ff.

¹³³ KamR Stockholm, målnr 797-07, 2007-10-30.

telser i Sverige och tredje land som sammanlagt uppgår till 74 dagar under en knapp sju månadersperiod inte bedöms som kortare avbrott av KamR.

4.4.3 KamR i Stockholm 2008¹³⁴

I september 2008 avkunnades emellertid ytterligare fem mycket snarlika mål som rörde skattebefrielse både enligt sexmånaders- och ettårsregeln. Skattefrihet enligt sexmånadersregeln yrkades i samtliga mål för den del av inkomsten som varit föremål för beskattning i verksamhetslandet, och skattebefrielse enligt ettårsregeln yrkades för i verksamhetslandet skattebefriad ersättning. Det som skiljde avgörandena åt var att de skattskyldiga i målen hade tillbringat olika antal dagar i Sverige och tredje land (dvs. utanför verksamhetslandet). Nedan redogörs för omständigheterna och KamR:s dom i respektive avgörande.

I det första fallet hade den skattskyldige under en period av tolv månader arbetat i Storbritannien.¹³⁵ Den skattskyldige yrkade i första hand skattebefrielse enligt sexmånadersregeln och i andra hand enligt ettårsregeln. Personen hade under tolv månadersperioden vistats 227 dagar i Storbritannien, 59 dagar i Sverige samt 29 dagar i tredje land. Sammanlagd vistelsetid i Sverige och tredje land uppgick således till 88 dagar. SKV anförde att även om färre än 72 dagar tillbringats i Sverige hade sammanlagt 88 dagar tillbringats i tredje land, vilket medförde att den skattskyldige hade vistats ca 25 % av årets dagar utanför verksamhetslandet. I domskälen kommenterar KamR inledningsvis departementschefens uttalande i förarbetena.¹³⁶ KamR konstaterar sedan att 7 % av den totalt i Storbritannien deklarerade inkomsten intjänats genom tjänsteresor i tredje land. Sammanfattningsvis anser dock domstolen att den sammanlagda vistelsen i Sverige och tredje land endast utgör kortare avbrott i utlandsvistelsen. KamR medgav därför skattebefrielse genom att tillämpa sexmånadsregeln på den del som beskattats, och ettårsregeln på den del av ersättningen som inte varit föremål för beskattning i Storbritannien.

Till motsatt slutsats kom KamR i det andra fallet när den skattskyldige hade uppehållit sig i Storbritannien i 229 dagar under ett års tid.¹³⁷ Han hade dessutom vistats 67 dagar i Sverige, 22 dagar i andra EU-länder och 47 dagar utanför EU. SKV anförde att den skattskyldige hade vistats i andra länder än verksamhetslandet i sammanlagt 136 dagar (37 % av årets

¹³⁴ KamR Stockholm, mål nr 673-06, mål nr 315-06, mål nr 316-06, mål nr 318-06, mål nr 322-06, avkunnade 2008-09-11.

¹³⁵ KamR Stockholm, mål nr 673-06, 2008-09-11.

¹³⁶ Prop.1984/85:175, s.29f. För citat se ovan avsnitt 4.2.

¹³⁷ KamR Stockholm, mål nr 315-06, 2008-09-11.

sammanlagda dagar), vilket enligt verket inte utgjorde kortare avbrott. Vad gällde skattebefrielse enligt sexmånadsregeln hade SKV i KamR tillstyrkt bifall till att sexmånadsregelns tillämplighet men vidhöll att den lön som inte blivit beskattad i verksamhetslandet skulle beskattas i Sverige. KamR gjorde samma bedömning som SKV och ansåg att sexmånadsregeln blev tillämplig på den del av inkomsten som beskattats i Storbritannien. Vad gäller skattefrihet enligt sexmånadsregeln diskuterar inte domstolen om vistelserna i tredje land utgör hinder för skattebefrielse. KamR bedömning har dock i litteraturen tolkats som att domstolen gjorde bedömningen att de 47 respektive 22 dagarna i tredje land utgjorde kortare avbrott.¹³⁸

Domstolen gick sedan vidare och bedömde huruvida den del av ersättningen som inte varit föremål för beskattning i verksamhetslandet skulle undantas från beskattning i Sverige enligt ettårsregeln. Även i detta fall inledde KamR bedömningen av huruvida vistelsen i Sverige och tredje land ska anses utgöra kortare avbrott i lagens mening med att citera departementschefens uttalande i förarbetena.¹³⁹ Domstolen konstaterade att den skattskyldige hade vistats 136 dagar utanför Storbritannien under anställningen utomlands, och att 46 dagar av dessa utgjort resor i tjänsten. Vidare konstaterade KamR att 25 % av den totalt i Storbritannien deklarerade inkomsten intjänats på tjänsteresor utanför verksamhetslandet. Vid en samlad bedömning fann KamR att den skattskyldiges vistelser utanför verksamhetslandet inte skulle anses utgöra kortare avbrott. Därmed uttalade KamR att den skattskyldige inte hade uppfyllt ettårsregelns krav på vistelse i ett och samma land under minst ett år. Skattebefrielse medgavs därför inte för den del av inkomsten som inte blivit föremål för beskattning i verksamhetslandet på grund av att den inte remitterats dit.

Kortare avbrott ansågs emellertid föreligga i det tredje fallet där den skattskyldige under år 2000 vistats 93 dagar utanför verksamhetslandet, varav 28 dagar i tjänsten.¹⁴⁰ Domstolen konstaterade i målet att den skattskyldige hade vistats utanför arbetslandet i 25 % av den totala tiden. Efter att ha konstaterat att den skattskyldige i målet inte vistats mer än 72 dagar i Sverige, fann domstolen vid en samlad bedömning att det endast var fråga om kortare avbrott från vistelsen i verksamhetslandet. Kravet på vistelse i ett och samma land var således uppfyllt och skattebefrielse medgavs enligt ettårsregeln.

¹³⁸ Se Rundin K, Lindberg L, ”Vad är ett kortare avbrott i en utlandsvistelse vid tillämpningen av ettårs- och sexmånadsregeln?”, s. 827. Se även nedan avsnitt 5.2.2.

¹³⁹ Prop. 1984/85:175, s.29 f. För citat se ovan avsnitt 4.2.

¹⁴⁰ KamR Stockholm, mål nr 316-06, 2008-09-11.

I det fjärde fallet medgavs inte skattebefrielse enligt ettårsregeln då den skattskyldige under ett år hade vistats sammanlagt 128 dagar utanför verksamhetslandet, varav 63 dagar i samband med tjänsteresor.¹⁴¹ Domstolen uttalade att den skattskyldige hade vistats totalt 35 % av tiden utanför verksamhetslandet, och att skattebefrielse inte kunde medges med hänsyn till att kravet på vistelse i ett och samma land inte var uppfyllt. Kortare avbrott ansågs dock föreligga i det femte fallet, där domstolen medgav skattebefrielse enligt ettårsregeln då den skattskyldige under ett år hade vistats sammanlagt 106 dagar utanför verksamhetslandet.¹⁴² I fallet hade 43 dagar av de totalt 106 dagarna spenderats i tredje land på grund av tjänsteresor. Totalt 30 % av tiden hade spenderats utanför verksamhetslandet.

Dessa fem avgöranden kan sammanfattas enligt följande. Kortare avbrott ansågs föreligga då den skattskyldige hade vistats utanför verksamhetslandet i 88, 93 och 106 dagar. Däremot bedömde domstolen vistelser utanför verksamhetslandet som uppgick till 136 respektive 128 dagar som otillåtna avbrott. Om avgörandena jämförs med SKV:s ställningstagande kan konstateras att en konflikt föreligger med ställningstagandet och det avgörande där kortare avbrott ansågs föreligga då den skattskyldige hade vistats 106 dagar utanför verksamhetslandet.¹⁴³

4.4.4 KamR i Jönköping 2009¹⁴⁴

Det finns även ett fall från KamR i Jönköping från 2009 som rör skattebefrielse enligt sexmånadersregeln då en skattskyldig arbetat i Schweiz i två perioder. Den första perioden varade mellan november 2007 till mars 2008 (fem månader). Den senare perioden påbörjades först i juni 2008, vilket innebar att personen ifråga under tiden mellan anställningarna vistades i två månader i Sverige. Frågan var om vistelsen i Sverige mellan anställningarna (som varade i två månader) skulle ses som ett kortare avbrott och därmed räknas in i tiden för utlandsvistelsen. KamR fann att avbrottet om två månader inte skulle ses som ett kortare avbrott. Med hänsyn till att den första anställningsperioden utomlands endast hade varat i fem månader fanns således inte förutsättningar att medge skattebefrielse enligt sexmånadersregeln.

¹⁴¹ KamR Stockholm, mål nr 318-06, 2008-09-11.

¹⁴² KamR Stockholm, mål nr 322-06, 2008-09-11.

¹⁴³ KamR Stockholm, mål nr 322-06, 2008-09-11. Jfr med SKV:s ställningstagande ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”.

¹⁴⁴ KamR Jönköping, mål nr 1701-09, 2009-11-18.

Slutsatsen i målet är enligt min mening logisk mot bakgrund av förarbetsuttalanden där vistelser i Sverige och tredje land diskuteras. I förarbetsuttalandet uttalas nämligen att det är tillåtet att vistas i andra länder än vistelslandet (dvs. arbetslandet) utan att rätten till skattebefrielse går förlorad. Det uttalas dock att en förutsättning för skattebefrielse i sådana fall är att anställningen alltså pågår.¹⁴⁵ I förevarande avgörande spenderades dock tid utanför verksamhetslandet *mellan* två anställningar. Jag tolkar avgörandet som att det faktiskt måste röra sig om vistelser utanför verksamhetslandet vid en pågående anställning för att kortare avbrott ska kunna föreligga.

4.4.5 KamR i Göteborg 2011¹⁴⁶

I en nyligen avkunnad dom från kammarrätten i Göteborg ansåg emellertid KamR att avbrotten i utlandsvistelsen utgjorde kortare avbrott. I målet hade den skattskyldige under sex månader vistats 36 dagar i Sverige. Han hade vistats i Sverige och i tredje land sammanlagt 68 dagar. SKV anförde att vistelsetiden i Sverige och i tredje land sammantaget var av sådan omfattning att fråga inte kunde anses vara om kortare avbrott. Den skattskyldige yrkade att vistelsetiden i tredje land och i Sverige utgjorde kortare avbrott, och angav att syftet med vistelserna i tredje land (Ryssland) till hälften berodde på arbetets natur med tjänsteresor, och andra hälften på privata resor i semestersyfte. Kammarrätten inledde sina domskäl med att presentera förutsättningarna för tillämpning av sexmånadersregeln. Därefter repeterade KamR lagtextens maximala gräns för antalet vistelsedagar i Sverige. Avseende begreppet kortare avbrott citerade domstolen departementschefens uttalande om begreppet i förarbetena.¹⁴⁷ Därefter hänvisar domstolen till SKV:s ställningstagande och nämner att SKV gjort bedömningen att vistelsetid i Sverige och i tredje land sammanlagt inte får överstiga 96 dagar under ett anställningsår, eller åtta dagar för varje hel månad som anställningen varar.

Efter att faktiskt ha hänvisat till SKV:s ställningstagande om kortare avbrott går domstolen vidare med att diskutera bevisbördans placering. KamR anser härvid att det åligger den skattskyldige att visa att han varit utomlands i tillräcklig omfattning och att det krävs att den skattskyldige visar att han inte gjort för stora avbrott i utlandsvistelsen. Enligt domstolen får beviskravet dock inte ställas för högt. Enligt domstolen räcker det att den skattskyldige presenterar underlag i form av flygbiljetter, passhandlingar eller liknande.

¹⁴⁵ Se prop. 1984/85:175, s. 29f.

¹⁴⁶ KamR Göteborg, målnr 4661-10, 2011-10-20.

¹⁴⁷ Prop. 1984/85:175, s. 29f. För citat se ovan avsnitt 4.2.

Sammanfattningsvis gör domstolen bedömningen att den skattskyldige i målet har visat att antalet vistelsedagar i Sverige under sex månader inte överstiger antalet tillåtna dagar i Sverige. Dessutom uttalar domstolen, trots de omfattande vistelserna i tredje land, att ”även med beaktande av vistelsen i tredje land finner kammarrätten vid en samlad bedömning av samtliga omständigheter i målet att Erik Höggårdhs avbrott i vistelsen i Ryssland ska bedömas som kortare avbrott”. Med hänsyn till att han därmed hade uppfyllt kvalifikationstiden på sex månader var sexmånadersregeln tillämplig på den ersättning som han erhållit under anställningen utomlands.

Fallet är intressant av flera anledningar. För det första eftersom, mig veterligen, detta är det enda avgörande där en domstol faktiskt hänvisar till ställningstagandet. För det andra medgav domstolen skattebefrielse trots att den skattskyldige spenderat ett stort antal dagar utanför verksamhetslandet (20 dagar fler än vad som tillåts enligt ställningstagandet).¹⁴⁸ Liksom avgörandet från KamR i Stockholm från 2008 där kortare avbrott ansågs föreligga då den skattskyldige vistats 106 dagar utanför verksamhetslandet, står avgörandet i konflikt med SKV:s ställningstagande.¹⁴⁹ I ställningstagandet uppställs nämligen en 96-dagarsgräns för vistelser utanför verksamhetslandet. Mot bakgrund av avgörandet, samt fallet från 2008 kan således konstateras att det finns åtminstone två avgöranden från KamR där mer omfattande vistelser sammanlagt i Sverige och tredje land tillåts än vad som anges som maxgräns i SKV:s ställningstagande.

4.4.6 FR i Malmö 2010¹⁵⁰

Det sista fallet som kommer att analyseras avkunnades av FR i Malmö 2010. I fallet hade den skattskyldige under perioden 5 februari 2006- 31 oktober 2006 utfört arbete åt Norsk Folkehjelp. Arbetet hade utförts i Norge, Mocambique och Jordanien. I målet ansågs bevisat att åtminstone Jordanien hade beskattat ersättningen från Norge, och det var således fråga om tillämpning av sexmånadersregeln på den inkomst som beskattats där. Vad gällde skattefrihet enligt sexmånadersregeln, konstaterade domstolen att den skattskyldige hade vistats i Jordanien 134 dagar och i annat land sammanlagt 138 dagar (varav Sverige 47 dagar, Kosovo 34 dagar, Norge 16 dagar samt Mocambique 41 dagar). Domstolen uttalade vid diskussionen om vistelserna utanför verksamhetslandet skulle ses som kortare avbrott att vistelserna i Sverige visserligen understeg de maximala vistelsedagarna i Sverige enligt 3

¹⁴⁸ För en analys av avgörandet se nedan avsnitt 5.2.2.

¹⁴⁹ KamR Stockholm, mål nr 322-06, 2008-09-11 samt KamR Göteborg, mål nr 4661-10, 2011-10-20. Jfr med SKV:s ställningstagande ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”.

¹⁵⁰ Förvaltningsrätten Malmö, mål nr 7982-10, 2010-12-10. I det följande hänvisas till FR.

kap. 10 § IL. Dock ansåg FR att vistelserna i Sverige och andra länder än Jordanien sammantaget var av en sådan omfattning att de inte kunde anses utgöra kortare avbrott.¹⁵¹

4.4.7 Sammanfattande kommentar

Ovan har presenterats åtta avgöranden från KamR och ett avgörande från FR där domstolen bedömt huruvida kortare avbrott förelegat då en icke oväsentlig vistelsetid förelegat i andra länder än verksamhetslandet. I de flesta avgörandena har domstolarnas bedömning hållit sig inom ramen för den begränsning som SKV uppställt genom sitt ställningstagande om kortare avbrott. Som nämnts ovan i avsnitt 4.4.5 kan emellertid konstateras att såväl KamR i Stockholm som KamR i Göteborg har gjort en mer frikostig bedömning av kortare avbrott genom att medge skattebefrielse i två fall. I avgörandet från KamR i Stockholm medgavs skattebefrielse enligt ettårsregeln då den skattskyldige under en tolv månadersperiod vistats 106 dagar utanför verksamhetslandet.¹⁵² Vidare medgav KamR i Göteborg skattebefrielse enligt sexmånadsregeln då den skattskyldige vistats 68 dagar utanför verksamhetslandet under en sex månadersperiod.¹⁵³

4.5 Boende i ett land och arbete i ett annat

Avgörandena från KamR och FR som presenterats ovan i avsnitt 4.4.2 t.o.m. avsnitt 4.4.6 tar sikte just på frågan om kortare avbrott anses föreligga när den skattskyldige haft relativt omfattande vistelser utanför verksamhetslandet. Jag har ovan nämnt att det i dagsläget inte finns något prejudicerande avgörande från HFD som direkt behandlar frågan.¹⁵⁴ Det finns dock ett avgörande som behandlar frågan om ettårsregeln är tillämplig vid boende i ett land och arbete i ett annat, där domstolen besvarat frågan jakande.¹⁵⁵

I domen hade en obegränsat skattskyldig person sedan den första februari 2010 varit utsänd av sin svenska arbetsgivare för att under sammanlagt tre år tjänstgöra i Saudiarabien. Han bodde dock på grund av säkerhetsskäl i grannlandet Bahrain, vilket innebar att personen ifråga dagspendlade mellan sin bostad i Bahrain och sitt arbete i Saudiarabien. Den skattskyldige sökte förhandsbesked hos Skatterättsnämnden¹⁵⁶ för att få klarlagt om ettårsregeln var tillämplig i en sådan situation. Varken Bahrain eller Saudiarabien gjorde anspråk

¹⁵¹ Målet överklagades 2011-02-30 av den skattskyldige (mål nr 2419-11 i KamR). Dom har ännu inte avkunnats.

¹⁵² KamR Stockholm, mål nr 322-06, 2008-09-11.

¹⁵³ Se nedan avsnitt 5.5.2 för en mer ingående analys av presenterad praxis.

¹⁵⁴ Se ovan avsnitt 4.4.1.

¹⁵⁵ HFD 2011 ref. 40.

¹⁵⁶ I det följande hänvisas till SRN.

på att beskatta honom för tjänsteinkomst hänförlig till arbetet i Saudiarabien, och övriga förutsättningar för att tillämpa ettårsregeln var uppfyllda. SKV stod i målet fast vid sitt ställningstagande som tog sikte just på denna situation. Enligt ställningstagandet var ettårsregeln inte tillämplig vid boende i ett land och arbete i ett annat.¹⁵⁷ SKV ansåg således att skattebefrielse inte kunde medges med motiveringen att ettårsregeln endast omfattar situationer då den skattskyldige bor och arbetar i samma land.

När målet kom inför prövning av SRN gjorde nämnden emellertid bedömningen att ettårsregeln var tillämplig på inkomsten och uttalade att det av ettårsregeln inte går att utläsa något krav på att vistelsen under anställningen måste äga rum i verksamhetslandet. SKV överklagade förhandsbeskedet och påpekade att vid bedömningen av målets kärnfråga måste hänsyn tas till regleringen om kortare avbrott i 3 kap. 10 § IL. HFD gjorde samma bedömning som SRN och det stod därmed klart att ettårsregeln kan tillämpas vid boende i ett land och arbete i ett annat. Med andra ord existerar inget krav på att vistelsen måste äga rum i verksamhetslandet då skattebefrielse yrkas enligt ettårsregeln.

HFD:s dom föranledde att det ställningstagande som publicerats av SKV i juni 2010 återkallades.¹⁵⁸ Det återkallade ställningstagandet diskuterade just frågan om sexmånaders- och ettårsregeln kan tillämpas när den skattskyldige bor i ett land men arbetar i ett annat.¹⁵⁹ SKV ansåg att så inte var fallet, och uttalade att varken sexmånaders- eller ettårsregeln kan bli tillämplig då den skattskyldige bor i ett land och dagligen pendlar till arbetet i ett annat land. Även i detta ställningstagande hänvisar SKV till förarbetsuttalanden avseende kortare avbrott där det uttalas att ettårsregeln kräver vistelse i samma land för att bli tillämplig, och att det därför inte kan tillåtas att alltför omfattande vistelser i andra länder tillåts då kravet på vistelse i ett land då lätt skulle kunna kringgås.¹⁶⁰

I det numera återkallade ställningstagandet upprepar SKV lagtextens krav att vistelsen i utlandet vid tillämpning av ettårsregeln ska pågå under minst ett år i samma land. SKV konstaterar att den som bor i ett land och pendlar till sitt arbete i ett annat land så gott som dagligen vistas i två olika länder. Sammanfattningsvis kommer SKV till slutsatsen att lagtextens utformning och förarbetsuttalanden innebär att ettårsregeln endast kan tillämpas då arbetslandet och boendelandet är samma land. Därmed anser SKV inte att ettårsregeln kan

¹⁵⁷ SKV ställningstagande ”Kan ettårsregeln och sexmånadersregeln tillämpas vid boende i ett land och arbete i ett annat?”.

¹⁵⁸ Återkallande av ställningstagandet ”Kan ettårsregeln och sexmånadersregeln tillämpas vid boende i ett land och arbete i ett annat?”, dnr 131 437521-11/111, 2011-06-14.

¹⁵⁹ SKV ställningstagande ”Kan ettårsregeln och sexmånadersregeln tillämpas vid boende i ett land och arbete i ett annat?”.

¹⁶⁰ Prop. 1984/85:175, s. 29f.

bli tillämplig i det fallet då en person arbetar i ett land, men dagspendlar och övernattar i ett annat land. SKV anser inte heller att dagspendlingen kan anses utgöra tillåtna kortare avbrott enligt 3 kap. 10 § IL.

Vad gäller sexmånadersregeln anser SKV i det numera återkallade ställningstagandet att det av förarbetena framgår att regeln ska kunna tillämpas även i det fallet då anställningen och vistelsen omfattar tjänstgöring i olika länder. I ställningstagandet påpekas även att tid ska kunna spenderas i andra länder än arbetslandet utan att möjligheten att tillämpa sexmånadersregeln går förlorad. Dock menar SKV att vistelser i tredje land av detta slag inte får vara alltför omfattande i varken antal eller längd. Trots att SKV konstaterar att sexmånadersregeln ska kunna tillämpas då tjänstgöring sker i flera olika länder kommer SKV till slutsatsen att inte heller sexmånadersregeln kan bli tillämplig vid boende i ett land och daglig pendling till arbete och anställning i ett annat land. Som skäl anges att resorna utanför arbetslandet i sådana fall skulle bli alltför ofta förekommande för att kunna anses som kortare avbrott i lagens mening.

Det principiellt intressanta i HFD 2011 ref. 40 är att den skattskyldige i målet faktiskt dagligen vistades i två olika länder. Trots detta ansågs ettårsregeln tillämplig. Antalet dagar utanför arbetslandet översteg markant antalet dagar som skattskyldiga enligt SKV:s ställningstagande om kortare avbrott får vistas utanför verksamhetslandet. Om avgörandets prejudikatområde sträcker sig till att omfatta även frågan om kortare avbrott är emellertid oklart.¹⁶¹

4.6 Sammanfattande kommentar

I HFD 2011 ref. 40 uttalade domstolen att det av ettårsregelns ordalydelse inte går att utläsa något krav på att vistelsen under anställningen måste äga rum i verksamhetslandet. Således medgavs skattebefrielse enligt ettårsregeln då den skattskyldige i målet arbetade i ett land, men bodde i ett annat (och dagligen pendlade mellan dessa länder). En skillnad mellan HFD 2011 ref. 40 och de underrättsavgöranden som presenterats i kapitlet som jag anser bör understrykas är följande. I samtliga underrättsavgöranden har domstolarna gjort en explicit bedömning av kortare avbrott i förhållande till sexmånaders- och ettårsregeln. Frågan huruvida den dagliga pendlingen var att anse som kortare avbrott berördes emellertid varken av SRN eller HFD. Det faktum att ingen uttrycklig bedömning i förhållande till 3 kap. 10 § IL gjordes i HFD 2011 ref. 40 anser jag är ett argument för att såväl SRN som

¹⁶¹ Jfr t.ex. Sernerud Annika, "Positivt förhandsbesked avseende tillämpning av ettårsregeln", PwC Tax Matters 2011-02-02. Avgörandets prejudikatområde i förhållande till 3 kap. 10 § IL analyseras mer ingående nedan i avsnitt 5.2.3.

HFD ansåg att det inte rörde sig om kortare avbrott. Vad som talar för och emot en sådan tolkning av fallet analyseras emellertid mer ingående nedan i avsnitt 5.2.3.

5 Är ställningstagandet förenligt med legalitetsprincipen?

5.1 Inledning

I detta kapitel analyseras inledningsvis i avsnitt 5.2 SKV:s ställningstagande om kortare avbrott ur ett skatterättsligt perspektiv. Syftet med den materiella analysen är att analysera om den tolkning som SKV förordar i sitt ställningstagande avseende kortare avbrott har stöd av gällande rätt. I den skatterättsliga analysen analyseras förarbetena till sexmånaders- och ettårsregeln, refererad praxis samt avslutningsvis förhållandet mellan ställningstagandet om kortare avbrott och HFD 2011 ref. 40. Syftet med analysen av refererad praxis är att fastställa om domstolen i dessa avgöranden hållit sig inom den maximala gräns som SKV förordar i sitt ställningstagande, eller om domstolen har gjort en annan bedömning av kortare avbrott än SKV. I avsnitt 5.3 analyseras mot bakgrund av den skatterättsliga analysen ställningstagandets förenlighet med legalitetsprincipen. Syftet med den analysen är att bedöma om SKV enligt legalitetsprincipen har stöd för sitt ställningstagande om kortare avbrott.

5.2 Ställningstagandets materiella innehåll - en skärpning av gällande rätt?

5.2.1 Analys av förarbetena

I förarbetena till sexmånaders- och ettårsregeln diskuteras kortare avbrott i tredje land vid tillämpning av sexmånadsregeln - och ettårsregeln. I förarbetena påpekar departementschefen att man medvetet har valt att inte uttryckligen i lag reglera antalet vistelsedagar i tredje land.¹⁶² Det bör noteras att departementschefens uttalande antyder att en åtskillnad ska göras huruvida kortare avbrott föreligger beroende på om skattebefrielse i Sverige yrkas med stöd av sexmånaders- eller ettårsregeln. Vad gäller ettårsregeln konstaterar departementschefen att en förutsättning för tillämpning av regeln är att man vistats ett år i *samma land*, och att det vid tillämpning av ettårsregeln därför inte kan tillåtas alltför omfattande vistelser i andra länder än verksamhetslandet. Som skäl anges att om vistelser av mera omfattande antal och längd skulle tillåtas i tredje land skulle kravet på vistelse i ett och samma land kunna kringgås. Vidare uttalas att mindre vikt bör fästas vid vistelser i tredje land i de fall då det konstateras att beskattning helt klart har skett i verksamhetslandet.¹⁶³ Som beskrivits ovan i avsnitt 3.3 och 3.4 är den främsta skillnaden mellan sexmånaders- och ettårsregeln

¹⁶² Prop. 1984/85:175, s. 29f.

¹⁶³ A.a. s. 29f.

att sexmånadersregeln, till skillnad mot ettårsregeln, kräver att beskattning har skett i verksamhetslandet. Det anges uttryckligen i lagtexten till sexmånadersregeln att skattebefrielse i Sverige endast medges ... *till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet...*¹⁶⁴ Det kan enligt min mening utläsas ur förarbetena att bedömningen av om kortare avbrott föreligger inte är densamma för sexmånaders- respektive ettårsregeln. Skälet till detta är att olika förutsättningar måste vara uppfyllda för tillämpning av reglerna.

Förarbetena tillmäts vanligtvis ett stort mått av rättskällevärde i svensk rätt. Det beror främst på att lagstiftarens motiv och syfte med rättsregeln framgår av förarbetena.¹⁶⁵ Förarbeten ges emellertid olika vikt vid lagtolkningen och får framförallt betydelse då lagtextens ordalydelse är oklar eller inte tar sikte på just den fråga som är föremål för tolkning. Den subjektiva tolkningsmetoden tillmäter förarbetena stor betydelse eftersom metoden utgår ifrån tolkning av förarbetena för att fastställa lagstiftarens syfte med regeln. Metoden utgår ifrån en lagtillämpning i linje med lagstiftarens intentioner.¹⁶⁶ Den subjektiva metoden kan ses i motsats till den objektiva lagtolkningsmetoden. Den objektiva lagtolkningsmetoden fokuserar mer strikt på lagtextens ordalydelse. Dess syfte är att tolka rättsregeln genom en analys av lagtext (oberoende av syftet med regeln som framgår av dess förarbeten).¹⁶⁷ Den objektiva tolkningsmetoden baserar tolkningen av rättsregeln på en egen, objektiv analys av den aktuella regeln som är föremål för tolkning.¹⁶⁸

Förarbetenas rättskällevärde är emellertid inte helt klar, utan frågan är omdiskuterad. Dess status vid lagtolkningen har förändrats över tiden, och har tillmäts olika vikt under olika perioder i svensk rättshistoria.¹⁶⁹ Även om viss förändring kan ses över tid, har förarbeten generellt sett varit ett lagtolkningsinstrument som används flitigt i svensk rätt av juridiska beslutsfattare. Dessutom har en undersökning gjorts som visar att mellan åren 2004- 2008 citerades eller åberopades förarbeten i 65 % av HD:s praxis (en ökning av 22 % från 1985-1988).¹⁷⁰ Även om siffrorna inte säger något om vilken vikt rättskällan faktiskt tillmäts an-

¹⁶⁴ 3 kap. 9 § 1 st. II.

¹⁶⁵ Nilsson Mattias, "Juridiken- en introduktion till rättsvetenskapen", s. 41f.

¹⁶⁶ SKV handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering, del 1, SKV 301 utg. 29 (978-91-86525-28-6), s. 60 samt Nilsson Mattias, "Juridiken- en introduktion till rättsvetenskapen" s. 55. För en mer utförlig diskussion om vad som generellt sett talar för respektive emot att tillmäta förarbeten högt rättskällevärde, se Nilsson Mattias, "Juridiken- en introduktion till rättsvetenskapen", s. 41f.

¹⁶⁷ SKV handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering, del 1, s. 60.

¹⁶⁸ Se Nilsson Mattias, "Juridiken- en introduktion till rättsvetenskapen" s. 55.

¹⁶⁹ För en mer ingående analys och beskrivning av den historiska utvecklingen på området, se Nordquist Richard, "Förarbetenas rättskällestatus- ett historiskt perspektiv", s. 141- 147.

¹⁷⁰ Nordquist Richard, "Förarbetenas rättskällestatus- ett historiskt perspektiv", s.143.

ser jag att det tyder på att den är en rättskälla som i hög grad beaktas vid lagtolkningen. Richard Nordquist som i en artikel i JP analyserar förarbetenas status såväl idag, som ur ett historiskt perspektiv, menar att det är sannolikt att lagstiftaren har övergått till en mer medveten användning av förarbeten. Nordquist menar att förarbetena har utvecklats till att bli ett effektivt styrinstrument, och därmed ett komplement till lagtexten om ledning inte återfinns där.¹⁷¹ Det är emellertid viktigt att notera att förarbeten är en subsidiär rättskälla till lagtexten. Förenklat uttryckt kan man säga att förarbetena bör användas som tolkningsdata. Strömholm beskriver förarbetenas rättskällevärde som att det finns ett krav på att dessa faktiskt beaktas. Däremot kan man inte uppställa ett absolut lydandskrav på samma sätt som gäller i förhållande till lagregler.¹⁷²

Vad gäller frågan om vilken vikt förarbetsuttalandena om kortare avbrott utanför verksamhetslandet ska tillmätas bör inledningsvis noteras att lagtexten till sexmånaders- och ettårsregeln inte berör frågan om kortare avbrott för vistelser i tredje land. Ettårsregeln stadgar endast att vistelsen ska ha ägt rum i *samma land*. Dessutom bör erinras om att SKV anser att det inte ska göras någon åtskillnad vid bedömningen av kortare avbrott föreligger mellan sexmånaders- och ettårsregeln. I sin motivering uttalar SKV att vad gäller kortare avbrott måste avbrotten (med hänsyn till kravet på vistelse i samma land) vara så begränsade att de i princip går att bortse ifrån.¹⁷³

När SKV i ställningstagandet diskuterar kortare avbrott i förhållande till sexmånadersregeln nämns visserligen uttalandet i förarbetena där det understryks att mindre vikt bör fästas vid vistelser i andra länder än verksamhetslandet då beskattning helt klart skett i verksamhetslandet. I sin slutsats, som emellertid är att ingen skillnad ska göras mellan sexmånaders- och ettårsregeln vid bedömningen av kortare avbrott, bortses dock helt från nyssnämnda förarbetsuttalande. Det indikerar enligt min mening att SKV inte beaktat förarbetena som tolkningsdata i tillräcklig mån.¹⁷⁴ SKV påpekar härvid endast att uttalandet inte ska tolkas som att det inte finns någon begränsning överhuvudtaget avseende antalet vistelsedagar i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln.

¹⁷¹ A.a. s. 147.

¹⁷² Se t.ex. NJA 1975 s. 33 samt NJA 1978 s. 581. Se även Strömholm Stig, "Rätt, rättskällor och rättstillämpningen lärobok i allmän rättslära", uppl. 5:1 Uppsala 1996, s. 358.

¹⁷³ Skatteverkets ställningstagande "Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln".

¹⁷⁴ Se t.ex. Strömholm Stig, "Rätt, rättskällor och rättstillämpningen lärobok i allmän rättslära", s. 358.

Jag delar SKV:s uppfattning att förarbetsuttalandet klart ger stöd för att det finns en borte gräns även för kortare avbrott vid tillämpning av sexmånadersregeln. Med hänsyn till det faktum att departementschefens klart och tydligt uttalar att man i bedömningen av huruvida kortare avbrott föreligger vid vistelser i tredje land ska beakta om beskattning skett i verksamhetslandet, står slutsatsen att ingen åtskillnad ska göras mellan sexmånaders- och ettårsregeln enligt min mening i strid mot förarbetsuttalandet. Som jag uppfattar SKV:s slutsats i frågan har förarbetsuttalandet tillmätts mycket liten vikt just vad gäller det faktum att man behandlar reglerna på samma sätt trots att det rör sig om tillämpning av två helt skilda rättsregler. Det finns därmed enligt min mening, mot bakgrund av aktuellt förarbetsuttalande, goda grunder för att ifrågasätta SKV:s slutsats i ställningstagandet att ingen åtskillnad alls ska göras mellan reglerna ifråga vid bedömningen av huruvida kortare avbrott föreligger.¹⁷⁵ De främsta argumenten för det är att förarbetsuttalandena avseende kortare avbrott för vistelser i andra länder än verksamhetslandet fokuserar på två kriterier; för det första (i) om beskattning skett i verksamhetslandet (tyder på en mildare bedömning vad gäller kortare avbrott enligt sexmånadersregeln) och för det andra (ii) ettårsregelns ordalydelse som kräver vistelse i samma land (tyder på en strängare bedömning vad gäller kortare avbrott i förhållande till ettårsregeln).¹⁷⁶

Härmed bör noteras att förarbeten är en rättskälla som vid lagtolkning generellt sett tillmätts stor vikt vid tolkningen då lagtextens ordalydelse inte ger klar ledning i frågan om hur regeln ska tolkas.¹⁷⁷ Ställningstaganden å andra sidan har generellt sett ett lågt rättskällvärde.¹⁷⁸ Rättskällvärdet av ställningstaganden ligger enligt min uppfattning främst i att det kan skapa en etablerad administrativ praxis som domstolarna tillmäter viss vikt.¹⁷⁹ Jag är dock av uppfattningen att det materiella innehållet av ställningstagandet om kortare avbrott inte utgör någon väletablerad administrativ praxis. Frågan är nämligen omdebatterad, och sakkunniga på flertalet av de största revisionsbyråerna är av uppfattningen att SKV:s mate-

¹⁷⁵ Se prop. 1984/85:175, s. 29f.

¹⁷⁶ Se ordalydelsen i 3 kap. 9 § 1 st. respektive 2 st. IL.

¹⁷⁷ Se t.ex. Nilsson Mattias, "Juridiken- en introduktion till rättsvetenskapen", s. 41f. samt Melander Jan, Samuelsson Joel, "Tolkning och tillämpning", s. 34-38.

¹⁷⁸ För en diskussion av ställningstagandens rättskällvärde, se Pahlsson Robert "Konstitutionell skatterätt", s. 105ff. Se även ovan avsnitt 2.4.

¹⁷⁹ Jag delar denna uppfattning med Pahlsson, se Pahlsson Robert, "Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regeldebatten", s. 412f.

riella tolkning inte har stöd av gällande rätt.¹⁸⁰ Min uppfattning är att en fråga som är omdiskuterad och där skilda uppfattningar råder inte kan ses som väletablerad. Att något är väletablerat å andra sidan, tyder på en hög grad av samstämmighet i bedömningen.

Sammanfattningsvis kan man vid en bedömning av källornas ställning i förhållande till varandra, enligt min mening (med hänsyn till kravet på en förutsägbar beskattning) inte säga att förarbetsuttalanden är bindande i det fall då lagtexten ger klar ledning.¹⁸¹ Dock anser jag att om lagtexten inte ger ledning i en fråga föremål för tolkning (och då prejudice-rande avgöranden saknas), har förarbeten ett högre rättskällevärde än ställningstaganden. De bör således följas i dessa fall även om jag anser att de normalt sett inte är bindande i strikt mening. Det sagda innebär att min bedömning är att SKV gör en felaktig bedömning när verket inte gör åtskillnad mellan sexmånaders- och ettårsregeln i ställningstagandet. Eftersom förarbeten har ett högre rättskällevärde än ställningstagandet om kortare avbrott är jag av uppfattningen att dess materiella innehåll i denna del strider mot det aktuella förarbetsuttalandet.

5.2.2 Analys av praxis

Liksom i förarbetsuttalandet, kan man i vissa domstolsavgöranden som rör bedömningen av kortare avbrott för vistelser utanför verksamhetslandet se vissa skillnader i bedömningen beroende på om sexmånaders- eller ettårsregeln yrkats. I ett fall från 2007 som endast rörde skattebefrielse enligt ettårsregeln gjorde KamR bedömningen att kortare avbrott inte förelåg.¹⁸² I fallet, som refererats ovan i avsnitt 4.4.2 hade den skattskyldige under nästan sju månader vistats i Sverige totalt 26 dagar. Han hade dessutom vistats i tredje land för tjänsteuppdrag under totalt 46 dagar, samt i tredje land för semesterändamål i sammanlagt 2 dagar (dvs. totalt 74 dagar utanför verksamhetslandet). I domskälen uttalas att det vid bedömningen av kortare avbrott ska beaktas om beskattning skett i verksamhetslandet, vilket inte var fallet eftersom målet ifråga rörde skattebefrielse enligt ettårsregeln. Efter att ha konstaterat att det aktuella målet rör i verksamhetslandet skattebefriad ersättning tar domstolen vägledning från de uttryckliga reglerna om kortare avbrott i lagtexten och konstate-

¹⁸⁰ Se t.ex. Sernerud Annika *"Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt positivt förhandsbesked om tillämpning av ettårsregeln"* PwC Tax Matters 2011-05-26, Wahlgren Sjöstedt Catarina och Af Donner Anna *"Skatteverket ställer nya strängare krav för att få tillämpa sexmånaders- och ettårsreglerna"*, PwC Tax Matters 2010-11-08 samt Bråthe Andreas och Szymanski Andrea *"Vistelse utanför arbetslandet vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln"*, Deloitte.

¹⁸¹ För en diskussion om rättssäkerhet och förutsägbarhet i beskattningen, se Hultqvist Anders, *"Vad är rättssäker beskattning?"*, s. 763ff.

¹⁸² KamR Stockholm, mål nr 797-07, 2007-10-30.

rade att det inte var fråga om kortare avbrott i utlandsvistelsen. Det kan med hänsyn till vistelsetiden utanför verksamhetslandet konstateras att domstolens slutsats i målet inte står i konflikt med SKV:s ställningstagande. Om ställningstagandet hade tillämpats hade vistelsetiden i tredje land inte fått överstiga ca 56 dagar.¹⁸³

I ett annat fall, vars omständigheter beskrivits ovan i avsnitt 4.4.3, medgavs skattebefrielse enligt ettårsregeln för den del av ersättningen som inte varit föremål för beskattning i verksamhetslandet.¹⁸⁴ I målet hade den skattskyldige under en tolv månadersperiod vistats 227 dagar i Storbritannien, 59 dagar i Sverige samt 29 dagar i tredje land (dvs. sammanlagd vistelsetid i Sverige och tredje land uppgick till 88 dagar). 25 % av årets dagar hade således tillbringats utanför verksamhetslandet. I målet var även fråga om skattebefrielse enligt sexmånadersregeln, och även den inkomst som hade beskattats i verksamhetslandet undantogs från svensk beskattning. Det går inte ur avgörandet att utläsa några skillnader i bedömningen av kortare avbrott mellan sexmånaders- och ettårsregeln, utan domstolen stannar vid att konstatera att det mot bakgrund av omständigheterna i målet är fråga om ett kortare avbrott i utlandsvistelsen. Vad gäller målets förhållande till ställningstagandet kan dock konstateras att det i fallet var fråga om sammanlagd vistelsetid i Sverige och tredje land under 88 dagar, vilket understiger den maximala gräns som anges i ställningstagandet. Domstolens bedömning i avgörandet står således inte i konflikt med SKV:s bedömning ställningstagandet.

I ytterligare ett avgörande som avkunnades samma dag och som berörde skattefrihet enligt både sexmånaders- och ettårsregeln hade den skattskyldige under ett års tid vistats sammanlagt 136 dagar i tredje land.¹⁸⁵ Den skattskyldige i målet hade vistats 67 dagar i Sverige, 22 dagar i andra EU länder samt 47 dagar utanför EU. I målet diskuterar inte domstolen uttryckligen frågan om kortare avbrott i förhållande till sexmånadersregeln. Utgången i målet blev dock att sexmånadersregeln blev tillämplig på den del av den anställdes lön som hade remitterats till verksamhetslandet och beskattats där.

Eftersom domstolen inte uttryckligen diskuterade kortare avbrott i förhållande till sexmånadersregeln bör man enligt min mening vara försiktig med att dra några säkra slutsatser av hur domstolen bedömer kortare avbrott i förhållande till sexmånadersregeln. SKV till-

¹⁸³ Enligt ställningstagandet får sammanlagd vistelse i Sverige och tredje land inte överstiga åtta dagar för varje hel månad som anställningen varar, vilket i förevarande fall ger en maxgräns på 56 dagar (7 månader*8 dagar per månad).

¹⁸⁴ KamR Stockholm, mål nr 673-06, 2008-09-11.

¹⁸⁵ KamR Stockholm, mål nr 315-06, 2008-09-11. Se ovan avsnitt 4.4.2.

styrkte i KamR att den del av ersättningen som hade beskattats i verksamhetslandet skulle undantas från beskattning i Sverige. Vad gäller sexmånadersregeln just i det aktuella målet utgjordes den huvudsakliga tvistiga frågan av huruvida den skattskyldige *de facto* hade beskattats i verksamhetslandet. SKV ansåg nämligen att den skattskyldige inte hade förebringat tillräckliga bevis för att beskattning skett i verksamhetslandet.

Man skulle visserligen kunna argumentera för att det finns stöd för att de omfattande vistelserna i tredje land av domstolen ansågs utgöra kortare avbrott. Detta med anledning av att domstolen redan inledningsvis i sina domskäl konstaterar att omfattande vistelser i tredje land skett och ändå medger skattebefrielse enligt sexmånadersregeln för den inkomst som remitterats till verksamhetslandet. Denna tolkning har gjorts av Ksenia Rundin och Lillon Lindberg i SN där författarna anser att domstolen vad gäller sexmånadersregeln gjorde bedömningen att vistelsen i tredje land utgjorde kortare avbrott.¹⁸⁶ Det är dock enligt min mening något osäkert om man kan dra så långtgående slutsatser eftersom domstolen uttryckligen endast diskuterar frågan om kortare avbrott i förhållande till ettårsregeln. Det avsnitt i domskälen där frågan om kortare avbrott i förhållande till ettårsregeln behandlas är dessutom placerad efter att KamR redan konstaterat att sexmånadersregeln är tillämplig på viss del av inkomsten i målet.

Vad gäller kortare avbrott vid tillämpning av ettårsregeln i målet upprepar domstolen återigen departementschefens uttalande i förarbetena. Efter att ha konstaterat att den skattskyldige i målet inte uppfyllt lagens krav på vistelse i ett år i samma land, medgav domstolen inte skattebefrielse enligt ettårsregeln för den del av inkomsten som inte beskattats i verksamhetslandet.

Det går enligt min mening inte att dra någon helt säker slutsats om KamR gör en åtskillnad mellan kortare avbrott vid tillämpning av sexmånaders- eller ettårsregeln. Enligt min mening beror det på att kortare avbrott vid tillämpning av sexmånadersregeln inte uttryckligen diskuteras av KamR. Dock finns som tidigare nämnts andra åsikter i litteraturen.¹⁸⁷ Av målet kan däremot slutsatsen dras att domstolens domslut inte hamnar i konflikt med ställningstagandet. Detta med anledning av att skattebefrielse inte medgavs då den skattskyldige spenderat 136 dagar i tredje land, och då gränsen enligt ställningstagandet är 96 dagar.

¹⁸⁶ Se t.ex. Rundin Ksenia, Lindberg Lillon, ”Vad är ett kortare avbrott i en utlandsvistelse vid tillämpningen av ettårs- och sexmånadersregeln?”, s. 827.

¹⁸⁷ A.a. s. 827.

Som beskrivits ovan i avsnitt 4.4.3 avkunnades 2008-09-11 ytterligare tre domar vilka samtliga gällde skattebefrielse enligt ettårsregeln, där omständigheterna var i princip identiska med nyssnämnda avgörande. Det som skiljde fallen åt var att de skattskyldiga i målen hade tillbringat olika många dagar i Sverige och tredje land. Domstolen bedömde att kortare avbrott förelåg i de fall då den skattskyldige hade vistats utanför verksamhetslandet i 93 dagar respektive 106 dagar.¹⁸⁸ Domstolen fann dock att kortare avbrott inte förelåg i det fall då den skattskyldige hade vistats 128 dagar utanför verksamhetslandet.¹⁸⁹ Mot bakgrund av dessa avgöranden kan konstateras att domstolens domslut i det fallet där KamR medgav skattebefrielse enligt ettårsregeln (dvs. där den skattskyldige vistats 106 dagar utanför verksamhetslandet) står i konflikt med SKV:s ställningstagande eftersom den maximala gränsen enligt ställningstagandet är 96 dagar.¹⁹⁰ I övriga fall står emellertid domstolens bedömningar inte i konflikt med SKV:s ställningstagande.

Det finns dessutom, som angetts ovan i avsnitt 4.4.4 och 4.4.5, två KamR avgöranden från 2009 respektive 2011 där bedömningar görs om kortare avbrott i förhållande till sexmånadersregeln. I målet från 2009 ansågs kortare avbrott inte föreligga då en skattskyldig mellan två utlandsvistelser vistats två månader i Sverige.¹⁹¹ I målet från 2011 kom KamR till motsatt slutsats och ansåg att kortare avbrott förelåg då den skattskyldige under en sexmånadersperiod vistats 36 dagar i Sverige och i tredje land 32 dagar (dvs. sammanlagt 68 dagar utanför verksamhetslandet).¹⁹²

Det principiellt intressanta i målet från 2011 är att KamR i sina domskäl faktiskt hänvisar till SKV:s ställningstagande om kortare avbrott. Domstolen noterar härvid att SKV är av uppfattningen att den maximala gränsen för vistelser i Sverige och tredje land är 96 dagar under ett anställningsår eller åtta dagar för varje anställningsmånad. I målet som rörde en utlandsvistelse i sex månader skulle den skattskyldige, om SKV:s ställningstagande hade tillämpats, fått vistats sammanlagt maximalt 48 dagar i Sverige och tredje land. Även om KamR inte explicit i målet uttalar att ställningstagandet inte ska beaktas, går domstolen enligt min mening klart emot ställningstagandet när den konstaterar att kortare avbrott föreligger då den skattskyldige vistats 68 dagar utanför verksamhetslandet. Skillnaden i antalet

¹⁸⁸ KamR Stockholm mål nr 316-06 och 322-06, 2008-09-11.

¹⁸⁹ KamR Stockholm, mål nr 318-06, 2008-09-11.

¹⁹⁰ Jfr KamR Stockholm, mål nr 322-06, 2008-09-11 med Skatteverkets ställningstagande ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”.

¹⁹¹ KamR Jönköping, mål nr 1701-09, 2009-11-18.

¹⁹² KamR Göteborg, mål nr 4661-10, 2011-10-20.

dagar som godtogs av KamR i målet och vad som utgör den yttersta gränsen enligt SKV är 20 dagar. Det får enligt min mening anses vara en relativt stor skillnad med hänsyn till att anställningen utomlands endast pågått i sex månader. Det faktum att KamR i sina domskäl hänvisade till ställningstagandet, men sedan dömde i annan riktning är enligt min bedömning ett starkt argument för att ställningstagandet kan anses ha förlorat sitt värde vid bedömningen av kortare avbrott vad gäller sexmånadersregeln.

En dom från KamR är visserligen inte prejudicerande, men har ett högre rättskällevärde än ett ställningstagande.¹⁹³ Domen har inte överklagats av SKV, utan har i skrivande stund vunnit laga kraft. SKV har emellertid inte dragit tillbaka sitt ställningstagande eller inskränkt det till att endast omfatta ettårsregeln.

5.2.3 Ställningstagandets påverkan av HFD 2011 ref. 40

Ovan har angetts att det inte finns något avgörande från HFD som direkt behandlar frågan om kortare avbrott i förhållande till varken sexmånaders- eller ettårsregeln.¹⁹⁴ Det finns emellertid en dom från HFD från 2011 som behandlar frågan om ettårsregelns tillämplighet vid boende i ett land och arbete i ett annat.¹⁹⁵ Domen föranledde att SKV:s ställningstagande i vilket SKV ansåg att varken sexmånaders- eller ettårsregeln kunde bli tillämplig vid boende i ett land och daglig pendling till arbetet vid anställning i ett annat land återkallades.¹⁹⁶ Även i det numera återkallade ställningstagandet hänvisar SKV till förarbetsuttalanden avseende kortare avbrott där det uttalas att ettårsregeln kräver vistelse i samma land för att bli tillämplig, och att det därför inte kan tillåtas alltför omfattande vistelser i andra länder då kravet på vistelse i ett land i sådant fall lätt skulle kunna kringgås. Dessutom ansåg SKV i ställningstagandet att trots att sexmånadersregeln ska kunna tillämpas då tjänstgöring sker i flera olika länder, är sexmånadersregeln ändå inte tillämplig vid boende i ett land och daglig pendling till arbete och anställning i ett annat land. Som skäl anfördes att resorna utanför arbetslandet i sådana fall skulle bli så ofta förekommande att de inte skulle kunna anses som kortare avbrott i anställningen utomlands.¹⁹⁷ I litteraturen har åsikten framförts att HFD 2011 ref. 40 indikerar att en skattskyldig vid tillämpning av ettårsregeln kan vistas fler än 96 dagar sammanlagt i Sverige och tredje land, och att domen därmed har påverkan

¹⁹³ Se 2 § p. 2 SKV:s instruktion samt 1 § författningssamlingsförordningen. Jfr med Kristoffersson Eleonor, *"Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen"*, s. 853f.

¹⁹⁴ Se ovan avsnitt 4.4.1.

¹⁹⁵ HFD 2011 ref. 40.

¹⁹⁶ Upphävande av ställningstagandet *"Kan ettårsregeln och sexmånadersregeln tillämpas vid boende i ett land och arbete i ett annat?"*.

¹⁹⁷ SKV ställningstagande *"Kan ettårsregeln och sexmånadersregeln tillämpas vid boende i ett land och arbete i ett annat?"*.

även på frågan om kortare avbrott.¹⁹⁸ Det finns enligt min mening faktorer som både stödjer och talar emot en sådan tolkning.

De faktorer som stödjer denna tolkning är enligt min mening att den skattskyldige i målet dagligen vistades även i ett annat land än verksamhetslandet (Bahrain). Antalet vistelsedagar utanför arbetslandet nämndes aldrig av domstolen, men om man hade räknat antalet dagar hade de vida överstigit 96 dagar. Med hänsyn till att skattebefrielse ändå medgavs i målet kan argumenteras för att pendlingen bedömdes som kortare avbrott i lagens mening, även om detta inte uttryckligen diskuterades i domen. Eftersom det rörde sig om daglig pendling och därför omfattande vistelser utanför verksamhetslandet (Saudiarabien) är det onekligen svårt att tro att domstolen inte överhuvudtaget beaktade stadgandet i 3 kap. 10 § IL om kortare avbrott i utlandsvistelsen. Man skulle därmed kunna argumentera att även om stadgandet om kortare avbrott i 3 kap. 10 § IL inte uttryckligen berördes gjorde domstolen ändå en underförstådd bedömning av pendlingen i förhållande till det aktuella stadgandet.

Det finns dock enligt min bedömning även flera faktorer som talar emot att avgörandet ska tolkas som att det generellt sett vid tillämpning av ettårsregeln kan tillåtas omfattande vistelser i tredje land. Med hänsyn till utgången i målet anser jag att det är viktigt att understryka att den skattskyldige *de facto* arbetade endast i ett land (Saudiarabien). Det var således inte fråga om tjänsteresor som medförde att viss del av den i Saudiarabien skattebefriade inkomsten intjänats i tredje land, eller omfattande vistelser i tredje land pga. t.ex. semester. Inte heller motiven till att den skattskyldige istället för att bo i Saudiarabien valde att bo i Bahrain var föremål för diskussion i målet. Det står enligt min uppfattning klart att anledningen var att det av säkerhetsskäl inte var lämpligt att bo i Saudiarabien.

En ytterligare aspekt som är relevant i diskussionen är att SRN i målet konstaterade att den skattskyldige i och med att han hade sin bostad i Bahrain skulle anses ha *vistats* där i ettårsregelns mening.¹⁹⁹ SRN hänvisade bl.a. till ett avgörande från HFD enligt vilket det för att en vistelse ska anses som stadigvarande krävs att den skattskyldige tillbringar sin dygnsvila i Sverige.²⁰⁰ I samband med konstaterandet uttalade dock domstolen att det av ettårsregeln inte går att utläsa något krav på att *vistelsen* utomlands under anställningen måste äga rum i verksamhetslandet. Tolkningen är enligt min mening till viss del logisk (om man ser till

¹⁹⁸ Rundin Ksenia, Lindberg Lillon, ”*Vad är ett kortare avbrott i en utlandsvistelse vid tillämpningen av ettårs- och sexmånadersregeln?*”, s. 830.

¹⁹⁹ I diskussionen om var den skattskyldige skulle anses ha vistats under anställningen i Saudiarabien hänvisade SRN bl.a. till RÅ 1981 Aa 4 och RÅ 2008 ref. 56.

²⁰⁰ Se RÅ 1981 Aa 4.

ettårsregelns strikta ordalydelse) med hänsyn till att däri anges att skattebefrielse medges ”... om *vistelsen utomlands under anställningen varar minst ett år i samma land...*”.²⁰¹ Domstolens slutsats vore emellertid ännu mer logisk om lagtexten uppställt krav på att den skattskyldige vistats *stadigvarande* utomlands under anställningen i ett och samma land.²⁰²

Vad gäller avgörandets relation till frågan om kortare avbrott är det dock viktigt att notera att SRN, vars bedömning HFD instämde i, inte gick in på diskussionen av kortare avbrott. Därmed gjordes ingen uttrycklig bedömning av den i målet tvistiga frågan i relation till stadgandet om kortare avbrott i 3 kap. 10 § IL. Detta trots att SKV i grunderna till sitt överklagande till HFD angav att hänsyn måste tas till bestämmelsen i IL om kortare avbrott.

Min sammantagna bedömning är att frågan i målet visserligen är närliggande frågan om kortare avbrott vid tillämpning av ettårsregeln. Det beror på att det faktiskt rörde sig om dagliga avbrott mellan vistelsen i arbets- respektive verksamhetslandet. Det faller sig således naturligt att tänka sig att dessa dagliga avbrott utgör kortare avbrott i den mening som avses i 3 kap. 10 § IL. Jag anser emellertid att man ska vara försiktig med att tolka målet såsom att omfattande vistelser generellt sett tillåts utanför verksamhetslandet vid tillämpning av ettårsregeln. Det som talar för en sådan tolkning är att varken SRN eller HDF gjorde en uttrycklig bedömning av pendlingen i förhållande till lagstadgandet om kortare avbrott. Det talar enligt min tolkning för att såväl SRN som HFD ansåg att det var fråga om två skilda rättsfrågor. Jag uppfattar istället avgörandet som att HFD genom sin semantiska tolkning av ordalydelsen i ettårsregeln har utvidgat tillämpningsområdet för ettårsregeln genom att inte uppställa krav på boende och arbete i samma land.²⁰³ Såsom jag uppfattar det gjordes en viss åtskillnad mellan *vistelse i samma land* och *anställning i samma land* i och med att domstolen konstaterade att det av ettårsregeln inte går att utläsa något krav på att vistelsen under anställningen måste äga rum i verksamhetslandet. Tolkningen gjordes eftersom domstolen bedömde omständigheten att bostaden fanns i Bahrain och att den skattskyldige därmed fick anses vistas där i ettårsregelns mening. Jag tolkar domen som att det krävs att man stadigvarande vistas i ett och samma land, men vistelslandet måste inte nödvändigtvis vara arbetslandet. Det är något ologiskt eftersom man skulle kunna tänka sig att vistelse (i form av bosättning) utanför arbetslandet skulle kunna medföra att arbetsin-

²⁰¹ 3 kap. 9 § 2 st. II.

²⁰² Jfr RÅ 1981 Aa 4.

²⁰³ Se t.ex. Strömholm Stig, ”Rätt, rättskällor och rättstillämpning- en lärobok i allmän rättslära”, s. 433f.

komsten blir skattebefriad. Det skulle teoretiskt sett kunna bero på att arbetslandets interna lagstiftning endast beskattar skatterättsligt bosatta individer. Så var visserligen inte fallet i HFD 2011 ref. 40 då varken boendelandet eller arbetslandet gjorde anspråk på att beskatta arbetsinkomsten.

I den ansökan om förhandsbesked som sedermera ledde till att dom avkunnades av HFD argumenterade den skattskyldige för att han skulle anses ha vistats i Saudiarabien (dvs. *arbetslandet*). I ansökan hänvisas till lagtexten i 3 kap. 9 § IL som kräver att *vistelsen utomlands under anställningen* varar i samma land. Att stadigvarande vistelse även föreligger i Bahrain (boendelandet), skulle enligt argumentationen i ansökan sakna betydelse enligt lagtextens ordalydelse.²⁰⁴ Domstolen gjorde i sin prövning dock en omvänd bedömning i och med konstaterandet att den skattskyldige ska anses ha vistats i boendelandet i ettårsregelns mening. Vistelsekravet i ettårsregeln uppfylldes således inte genom vistelse i arbetslandet, såsom den skattskyldige argumenterade för. Om man ska tolka domstolens uttalande i strikt mening tolkar jag detta som att så länge som den skattskyldige hade *bott* i Bahrain under hela vistelsen, hade det inte spelat någon roll om denne faktiskt arbetat i flera länder. Denna slutsats är enligt min mening mycket oväntad eftersom den vedertagna uppfattningen är att ettårsregeln kräver att man arbetar ett år i samma land.²⁰⁵

Om man emellertid ska fokusera på vilka konsekvenser avgörandet har på bedömningen av kortare avbrott vid tillämpning av ettårsregeln bör följande understrykas. I rättsfallstolkning är det viktigt att avgöra vilka likheter och olikheter som föreligger mellan flera fall för att kunna dra paralleller mellan fallen. Man bör endast hämta ledning från HFD:s prejudikatavgöranden om en tillräcklig grad av likhet föreligger mellan sakomständigheterna i det fall som är föremål för bedömning och prejudikatet.²⁰⁶ Härvid bör erinras om att domstolen aldrig diskuterade frågan om dagspendlingen ska anses utgöra kortare avbrott i den mening som avses i 3 kap. 10 § IL. Det kan enligt min mening indikera att domstolen ansåg att det handlade om två skilda frågor. En ytterligare faktor som stödjer slutsatsen är att den anställda *de facto* endast arbetat i anställningslandet, och inte intjänat den inkomst som skattebefrielse yrkades för i andra länder än anställningslandet. Tolkningen leder emellertid till gränsdragningsproblem, då man kan ställa sig frågan exakt vad domstolen i avgörandet in-

²⁰⁴ Uppgifterna har erhållits vid samtal med ombudet i målet, Annika Sernerud PwC (HRS) Göteborg.

²⁰⁵ Se ”*Handledning för internationell beskattning 2011*”, s. 73 där det uttalas att *utlandsarbetet* vid tillämpning av ettårsregeln ska ha fullgjorts i ett och samma land.

²⁰⁶ S.k. subsumtionsmoment, se Kristoffersson Eleonor, ”*Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*”, s. 840.

nefattade i begreppet *vistelse*. Vistelsen just i det aktuella fallet avsåg just bosättning, dvs. inte vistelser i tredje länder pga. tjänsteresor, semester eller liknade såsom avses i 3 kap. 10 § IL.

Med hänsyn till att vistelsen utanför verksamhetslandet dessutom utgjordes av att den skattskyldige hade sin bostad där är min uppfattning att försiktighet bör iakttagas med att inkludera övriga vistelser i tredje land (tjänsteresor, semester och dylikt) i avgörandets prejudikat område. Det beror på att man vid rättsfallstolkning endast bör dra säkra slutsatser av det som faktiskt har uttalats, och inte av det som inte uttalades.²⁰⁷ Det är enligt min mening troligt att slutsatsen i målet hade blivit annorlunda om vistelserna i Bahrain inte endast avsåg boende, utan exempelvis tjänsteresor. I sådant fall är min bedömning att domstolen hade gjort en uttrycklig bedömning av stadgandet om kortare avbrott i 3 kap. 10 § IL, och slutsatsen hade kanske blivit annorlunda då man hade kunnat argumentera att en del av den i Saudiarabien skattebefriade inkomsten intjänats utanför verksamhetslandet/anställningslandet. Dessutom rörde målet en ganska unik situation eftersom den skattskyldige bodde i arbetslandet av säkerhetsskäl.

Även om min bedömning är att man av HFD 2011 ref. 40 ska vara försiktig med att dra några säkra slutsatser avseende prejudikatets påverkan på frågan om kortare avbrott anser jag att det är troligt att utgångspunkten för kortare avbrott efter avgörandet blir annorlunda än innan dess avkunnande. Det beror på att det av HFD framgår att vistelselandet också kan utgöras av boendelandet. Enligt min mening leder denna slutsats till att bedömningen om kortare avbrott (beroende på omständigheterna) även kan göras *med utgångspunkt från boendelandet* (och således inte alltid från verksamhetslandet).

5.2.4 Sammanfattande kommentar

Vid en sammanfattning av de avgöranden som analyserats i detta kapitel kan konstateras att domstolen har hållit sig inom ramen för den begränsning avseende antalet vistelsedagar i Sverige och tredje land som SKV förespråkar i sitt ställningstagande i samtliga refererade underrättsmål förutom ett (vad gäller ettårsregeln).²⁰⁸ I fallet som står i konflikt med den tolkning av kortare avbrott som SKV förordar medgav KamR skattebefrielse enligt ettårs-

²⁰⁷ Se Kristoffersson Eleonor, "Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen", s. 839.

²⁰⁸ KamR Stockholm mål nr 797-07, 2007-10-30 samt KamR Stockholm mål nr 673-06, 315-06, 316-06 och 318-06 avkunnade 2009-09-11 står inte i konflikt med den tolkning som SKV förespråkar i sitt ställningstagande. Jfr dock KamR Stockholm, mål nr 322-06, 2008-09-11, där domstolen gjorde en tolkning som står i konflikt med SKV:s slutsats i ställningstagandet.

regeln då den skattskyldige vistats 106 dagar utanför verksamhetslandet. Den maximala gränsen enligt ställningstagandet är 96 dagar.

Vad gäller sexmånadsregeln står SKV:s uppfattning i ställningstagandet åtminstone i konflikt med KamR slutsats i den nyligen avkunnade domen från KamR i Göteborg. I målet ansåg KamR att en sammanlagt vistelsetid utanför verksamhetslandet under 68 dagar utgjorde kortare avbrott. Om SKV:s maximala gräns hade tillämpats hade den yttersta gränsen varit 48 dagar.²⁰⁹ I de allra flesta av de refererade fallen där skattebefrielse enligt ettårsregeln inte medgavs, hänvisar domstolen till ettårsregelns ordalydelse (ett år i samma land) vilket indikerar att domstolen tillmätt lagtextens ordalydelse stor vikt. En sådan tolkning är dessutom konform med förarbetsuttalandet som påpekar att om alltför omfattande vistelser skulle tillåtas vid tillämpning av ettårsregeln, skulle kravet på vistelse i samma land lätt kunna kringgås.²¹⁰

Eftersom de refererade målen är underrättsavgöranden finns emellertid anledning att reflektera över dess rättskällevärde. Rättskällevärdet påverkar vilken vikt som bör fästas vid avgörandena.²¹¹ Eleonor Kristoffersson diskuterar i SvSkT hur rättspraxis bör användas i rättstillämpningen. Kristoffersson skiljer i artikeln mellan å ena sidan prejudikat (HFD domar), och å andra sidan annan rättspraxis (övrig underrättspraxis). Enligt henne är skillnaden mellan prejudikat och annan rättspraxis att prejudikat bör följas. Rättspraxis å andra sidan, *får* följas men det finns inget krav på detta.²¹² I artikeln framför Kristoffersson argument för att rättstillämparen ska förhålla sig något distanserad till KamR praxis och att det vid tolkningen av denna praxis noggrant bör undersökas vilka argument som framförs i domskälen till stöd för slutsatserna i målet.²¹³ Men även om det kan finnas skäl att iaktta viss försiktighet vid tolkning av ex. KamR avgöranden anför författaren även skäl som talar för att avgörandena bör tillmätas vikt vid rättstillämpningen. Exempel på sådana skäl är exempelvis förutsägbarhets- och processekonomiska skäl.²¹⁴

En intressant aspekt som omnämns i artikeln är dessutom att existensen av rättskällematerial påverkar materialets värde som rättskälla. Jag delar författarens uppfattning att i de

²⁰⁹ KamR Göteborg, målnr 4661-10, 2011-10-20. Jfr med Skatteverkets ställningstagande ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”.

²¹⁰ Se prop.1984/85:175, s. 29f.

²¹¹ För en överblick om tolkning och tillämpning av rättspraxis, se Melander Jan, Samuelsson Joel, ”Tolkning och tillämpning”, s. 31f.

²¹² Kristoffersson Eleonor, ”Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen”, s. 836ff.

²¹³ A.a. s. 837.

²¹⁴ A.a. s. 838.

fall då prejudicerande HFD avgöranden saknas ska KamR avgöranden ges ett högre värde som rättskälla.²¹⁵ Det är enligt min mening rimligt eftersom KamR i sådant fall är den högsta instans som tagit ställning i frågan. Med hänsyn till detta anser jag att, även om de i uppsatsen refererade KamR avgörandena inte är prejudicerande, bör de tillmätas ett relativt högt rättskällevärde. De ska således enligt min bedömning ges vikt i den materiella analysen om SKV:s ställningstagande om kortare avbrott medför en skärpning av gällande rätt. Vad gäller rättskällevärdet av praxis i förhållande till rättskällevärdet av ställningstagandet är jag av åsikten att praxis från FR och KamR ska ges högre vikt. Det beror bland annat på att en skattskyldig alltid kan överklaga en fråga som är föremål för ställningstagande till FR och i sin tur till KamR. Framförallt anser jag att KamR fallet från 2011 är betydelsefullt i diskussionen om vilken påverkan domstolsavgörandena har på ställningstagandets rättskällevärde. Det beror på att det är det enda fallet där ställningstagandets materiella slutsats återges men där domstolen medger vistelser utanför verksamhetslandet i större omfattning än vad SKV argumenterar för i ställningstagandet.²¹⁶

5.3 Ställningstagandets förenlighet med legalitetsprincipen

5.3.1 Vilka krav uppställer legalitetsprincipen på ställningstagandet?

Det har i den materiella analysen i avsnitt 5.2.1 konstaterats att uttalanden i förarbetena till sexmånaders- och ettårsregeln ger stöd för att tillåta mera omfattande vistelser i Sverige och tredje land än vad som SKV angett i sitt ställningstagande (vad gäller sexmånadersregeln). Dessutom har i avsnitt 5.2.2 konstaterats att underrätterna i praxis i olika utsträckning har tillåtit mer omfattande vistelser utanför verksamhetslandet än vad SKV förespråkar i ställningstagandet (både vad gäller sexmånaders- och ettårsregeln). Frågan som återstår är emellertid huruvida ställningstagandet om kortare avbrott, trots slutsatserna av den materiella analys som presenterats ovan i avsnitt 5.2, är förenligt med legalitetsprincipen. Det som är avgörande för bedömningen huruvida ett ställningstagande har stöd av legalitetsprincipen är huruvida tolkningen av rättsregeln har objektivt stöd av lagtextens ordalydelse. Det innebär att ett ställningstagande (som visserligen är materiellt felaktigt) kan vara förenligt med legalitetsprincipen.²¹⁷ Det beror på att legalitetsprincipen, som beskrivits ovan i avsnitt 2.3, endast uppställer krav på att SKV håller sig inom det s.k. föreskriftskravet när de publicerar ställningstaganden. Föreskriftskravet medför krav på att tolkningen av rättsfrågan i ställ-

²¹⁵ A.a. s. 838f.

²¹⁶ Se domskälen i KamR Göteborg, målnr 4661-10, 2011-10-20.

²¹⁷ Pahlsson Robert, "Konstitutionell skatterätt", s. 86.

ningstagandet framstår som rimlig inom regelns normala betydelseområde.²¹⁸ Det leder till att även om ställningstagandet avseende kortare avbrott enligt min mening är delvis materiellt felaktigt (vad gäller sexmånadersregeln) innebär det inte nödvändigtvis att det också står i strid mot legalitetsprincipen. Det ligger ju i sakens natur att de frågor som ofta är föremål för ställningstaganden från SKV:s sida rör svåra eller oklara bedömningsfrågor, som inkluderar en prognos om hur en domstol skulle bedöma rättsfrågan.²¹⁹ Att prognosen ibland slår fel är ofrånkomligt, eftersom en prognos alltid innehåller en viss osäkerhetsfaktor. För enkelt anser jag att man skulle kunna säga att det krav som legalitetsprincipen uppställer på ställningstaganden är att ställningstagandets prognos håller sig inom föreskriftskravet. Det innebär att prognosen åtminstone bör ligga i närheten av den slutsats som en analys av gällande rätt ger vid handen.

Syftet med detta avsnitt är att analysera ställningstagandets förhållande till legalitetsprincipen mot bakgrund av den materiella analysen i avsnitt 5.2. Analysen, som görs separat avseende sexmånaders- och ettårsregeln syftar till att utreda om SKV i ställningstagandet har gjort en tolkning som är förenlig med föreskriftskravet. Det bör i sammanhanget påminnas om föreskriftskravets innebörd. För att föreskriftskravet ska anses uppfyllt får den tolkning som presenteras i ställningstagandet inte vara utvidgande i den meningen att tolkningen ”skapar” nya rekvisit som inte har objektivt stöd vid en tolkning av reglerna som är föremål för ställningstagande.²²⁰ Min sammantagna uppfattning av innebörden av föreskriftskravet är att SKV inte får publicera ett ställningstagande där de gör en tolkning av en rättsregel som inte ligger i linje med vad den skattskyldige rimligen skulle kunna förvänta sig vid en genomgång och analys av rättskällorna, dvs. lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Pålsson beskriver resultatet av föreskriftskravet som att SKV i sitt ställningstagande ska ha använt de befintliga rättskällorna på samma sätt som HFD skulle ha gjort.²²¹ Mot bakgrund av det är min uppfattning att tolkningen av rättsregeln ifråga inte får vara ”förvånande” eller gå utöver det som man rimligtvis hade kunnat förvänta sig av en sådan genomgång av rättskällorna.²²²

²¹⁸ Se Pålsson Robert, ”RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen”, s. 41, en artikel som baseras på avhandlingen.

²¹⁹ Se Pålsson Robert, ”RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen”, s. 42.

²²⁰ Pålsson Robert, ”RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen”, s. 42f samt Pålsson Robert, ”Riksskatteverkets rekommendationer allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet”, s. 133f.

²²¹ Se Pålsson Robert, ”RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen”, s. 42.

²²² För en liknande argumentation, se Pålsson Robert RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen”, s. 41.

5.3.2 Sexmånadersregeln – håller sig ställningstagandet inom föreskriftskravet?

Vistelser i andra länder än Sverige omnämns varken i ordalydelsen till sexmånadersregeln eller i stadgandet om kortare avbrott som relaterar till sexmånadersregeln.²²³ Det är därmed inte möjligt att med lagtexten som utgångspunkt göra en bedömning om SKV:s tolkning i ställningstagandet har objektivt stöd av lagtextens ordalydelse.²²⁴ För att kunna bedöma om SKV:s tolkning ändå är rimlig och håller sig inom föreskriftskravet måste man således gå vidare till förarbetena. Min tolkning av förarbetena är att det vid en objektiv läsning av dessa står helt klart att det finns en begränsning avseende antalet vistelsedagar i tredje land utöver de i 3 kap. 10 § angivna dagarna.²²⁵ Att SKV förordar existensen av en sådan begränsning är därmed enligt min uppfattning helt korrekt. Emellertid anser jag att stor vikt bör fästas vid det faktum att man i förarbetena understryker att mindre vikt ska fästas vid vistelser i tredje land då beskattning helt klart skett i verksamhetslandet. Ett sådant konstaterande leder visserligen inte nödvändigtvis till att SKV:s bedömning av det maximala antalet dagar skulle vara orimlig, men antyder att en mer generös tolkning av kortare avbrott ska göras vid tillämpning av sexmånadersregeln (än i förhållande till ettårsregeln som inte kräver beskattning i verksamhetslandet).²²⁶ Det faktum att ingen skillnad görs mellan sexmånaders- och ettårsregeln i ställningstagandet tyder enligt min mening på att SKV tillmätt förarbetsuttalandets innebörd mycket liten vikt. Enligt min uppfattning står slutsatsen i ställningstagandet till och med i direkt strid mot förarbetsuttalandet vad gäller sexmånadersregeln med hänsyn till att sista meningen i departementschefens uttalande inte har beaktats. Där uttalas att *”I det fall beskattning helt klart har skett i anställningslandet bör enligt min mening mindre vikt kunna fästas vid vistelsetid i andra länder än Sverige”*.²²⁷

Om man går vidare och ser till hur bedömningen gjorts i praxis kan konstateras att i ett nyligen avkunnat fall ansågs kortare avbrott föreligga då den skattskyldige vistats så mycket som 20 dagar i Sverige och tredje land *utöver* den gräns som SKV anger i ställningstagandet.²²⁸ Det aktuella målet avkunnades visserligen efter att ställningstagandet publicerades, men ställningstagandets materiella innehåll har inte reviderats efter avgörandet.

²²³ Se 3 kap. 9 § st. 1 samt 3 kap. 10 § IL.

²²⁴ Se Pahlsson Robert, *”Konstitutionell skatterätt”*, s. 86.

²²⁵ 3 kap. 10 § IL. Se även prop. 1984/85:175, s. 29f. Se ovan avsnitt 5.2.1.

²²⁶ 3 kap. 9 § st. 1 IL jfr med 3 kap. 9 § st. 2 IL.

²²⁷ Prop. 1984/85:175, s. 29f. Se ovan avsnitt 4.2 samt 5.2.1.

²²⁸ KamR Göteborg, mål nr 4661-10, 2011-10-20.

Jag anser jag att det finns goda grunder för att ifrågasätta SKV:s tolkning avseende kortare avbrott i förhållande till sexmånadersregeln. Detta mot bakgrund av utgången i målet i kombination med förarbetsuttalanden som klart indikerar att vistelser i andra länder än verksamhetslandet är av mindre vikt vid tillämpning av sexmånadersregeln. Min sammantagna bedömning är dessutom att det inte framstår som rimligt att SKV, utöver de i lagen angivna 72 dagarna, endast tillåter att en skattskyldig vistas ytterligare 24 dagar utanför verksamhetslandet. Sexmånadersregeln kräver ju inte vistelse och anställning i samma land, utan det står helt klart att sexmånadsregeln är fullt tillämplig vid arbete i flera länder. Det är dessutom en väletablerad uppfattning att sexmånadersregeln inte ens kräver att arbetet utförs för samma arbetsgivare och i samma land. Å andra sidan är det tillåtet att byta verksamhetsland, arbetsgivare och anställning med bibehållen skattebefrielse enligt sexmånadsregeln.²²⁹ Det nyss sagda leder till att det enligt min bedömning utifrån rättsläget (mot bakgrund av förarbetsuttalanden samt uttalanden och bedömningar i praxis kring sexmånadersregeln) är omotiverat att inte tillåta mer omfattande vistelser i tredje land. Uppfattningen stöds av att det huvudsakliga motivet till att medge skattebefrielse i Sverige för anställning som omfattas av sexmånadersregeln är att beskattning faktiskt sker i verksamhetslandet.²³⁰ Skattebefrielse medges i Sverige endast till den del som inkomsten ifråga varit föremål för beskattning i verksamhetslandet, vilket i princip omöjliggör kringgåendesituationer där den skattskyldige helt undgår att betala skatt på sina inkomster som intjänas under det tid som personen ifråga omfattats av sexmånadersregeln.²³¹

Sammanfattningsvis anser jag att den tolkning som SKV gjort i ställningstagande och som tar sikte på kortare avbrott vid tillämpning av sexmånadsregeln inte håller sig inom föreskriftskravet. Begränsningen till 96 dagar framstår enligt min mening som förvånande vid en läsning av lagtext och förarbeten och efter att ha tittat på hur frågan mycket nyligen bedömts av KamR. Jag är av uppfattningen att det *de lege lata* finns mycket goda grunder för skattskyldiga att beviljas skattebefrielse enligt sexmånadersregeln, även om betydligt mer omfattande vistelser har skett utanför verksamhetslandet än de dagar som SKV anger som maxgräns. Jag är också av åsikten att det är något anmärkningsvärt att SKV inte gått in och återkallat sitt ställningstagande (eller åtminstone inskränkt det till att endast omfatta ettårsregeln). Detta borde åtminstone skett efter kammarrättsdomen som hänvisade till ställ-

²²⁹ Se t.ex. ”Handledning för internationell beskattning 2011”, s. 71. Se ovan avsnitt 3.2.

²³⁰ Se prop. 1984/85:175, s. 16.

²³¹ Se ordalydelsen i 3 kap. 9 § 1 st. IL.

ningstagandet men där domstolen sedan dömde i helt motsatt riktning.²³² Det nyss sagda leder till att den del av ställningstagandet som tar sikte på kortare avbrott i förhållande till sexmånadersregeln enligt min analys står i strid med legalitetsprincipen. Ställningstagandet inskränker, enligt min mening på ett inte obetydligt sätt, sexmånadersregelns tillämpningsområde. Konsekvensen är att tillämpning av ställningstagandet leder till att skattskyldiga som, *enligt gällande rätt*, har rätt till skattebefrielse enligt sexmånadersregeln faktiskt nekas skattebefrielse av SKV.

5.3.3 Ettårsregeln – håller sig ställningstagandet inom föreskriftskravet?

Vad gäller den begränsning som uppställs i ställningstagandet avseende kortare avbrott vid tillämpning av ettårsregeln är min bedömning emellertid att SKV i ställningstagandet har gjort en tolkning som är förenlig med legalitetsprincipen. Min bedömning är att det finns stöd av såväl lagtext, förarbeten som underrättspraxis för att uppställa en snäv begränsning för hur många dagar en skattskyldig (med bibehållen rätt till skattebefrielse) får vistas utanför verksamhetslandet.²³³

Om man ser till lagtexten till ettårsregeln uppställer den ett uttryckligt krav på vistelse i samma land.²³⁴ Domstolen i HFD 2011 ref. 40 gjorde visserligen en, enligt min mening oväntad, tolkning av begreppet *vistelse*. Detta genom att tolka kravet på vistelse i samma land som att vistelsen kan föreligga i boendelandet (dvs. inte nödvändigtvis i arbetslandet). Oavsett tolkningen i målet från HFD faller en begränsning som innebär att en skattskyldig inte får vistas mer än 96 dagar utanför verksamhetslandet enligt min mening inom ettårsregelns normala betydelseområde. Omständigheterna i HFD 2011 ref. 40 bedömer jag som alltför specifika för att dra generella slutsatser om att omfattande vistelser på grund av semester- och tjänsteresor ska tillåtas med bibehållen skattebefrielse enligt ettårsregeln. HFD 2011 ref. 40 behandlade inte uttryckligen frågan om den dagliga pendlingen utgjorde kortare avbrott.²³⁵

Begränsningen till 24 vistelsedagar i tredje land utöver de i lagen angivna 72 dagarna i Sverige förefaller också enligt min bedömning som rimlig mot bakgrund av vad som uttalas i

²³² KamR Göteborg, mål nr 4661-10, 2011-10-20. Se ovan avsnitt 4.4.5 samt 5.5.2.

²³³ 3 kap. 9 § 2 st. II. Se även prop. 1984/85:175 s. 29f. För praxis se ovan avsnitt 5.2.2.

²³⁴ 3 kap. 9 § 2 st. II.

²³⁵ Se ovan avsnitt 5.2.3.

förarbetsuttalandet om vistelser utanför verksamhetslandet. I förarbetena uttalas nämligen att risk föreligger för kringgående om alltför omfattande vistelser i tredje land tillåts.²³⁶

SKV:s tolkning avseende kortare avbrott i förhållande till ettårsregeln är även i stor grad förenlig med underrättspraxis. Endast i ett avgörande från KamR har mig veterligen tillåtits mer omfattande vistelser i tredje land och Sverige än vad SKV förespråkar i ställningstagandet.²³⁷ Även om det i ett KamR avgörande har gjorts en mer generös tolkning av kortare avbrott medför det inte att ställningstagandet inte håller sig inom föreskriftskravet. Min analys visar å andra sidan att begränsningen som uppställs förefaller rimlig, och att den stöds av gällande rätt. Såväl förarbeten och praxis ger stöd för begränsningen till 96 vistelsedagar i Sverige och tredje land.

Den exakta begränsningen till 24 dagar (utöver de i 3 kap. 10 § IL angivna 72 dagarna) förefaller också i det stora hela som rimlig mot bakgrund av att förarbetena (vad gäller ettårsregeln) hänvisar till ”*normal semester och tjänsteresor som inte är alltför omfattande i antal eller längd*”.²³⁸ Den lagstadgade semestern i Sverige är emellertid 25 dagar.²³⁹ Det påpekas även i SKV:s ställningstagande, där det uttalas att lagstadgad semester i Sverige för närvarande uppgår till 25 dagar, men att den i många fall är längre. Logiskt sett borde således vistelser i Sverige och tredje land som sammanlagt uppgår till 97 dagar tillåtas (till skillnad mot 96 dagar som SKV anger). Om de 72 dagarna som tillåts för vistelser i Sverige enligt 3 kap. 10 § IL adderas med 25 semesterdagar blir summan nämligen 97 dagar. Jag har inte kunnat finna någon förklaring till varför SKV i sitt ställningstagande hänvisar till Sveriges lagstadgade antal semesterdagar, och sedan tillåter en dag mindre för vistelser utanför verksamhetslandet. Enligt min mening står argumentationen i ställningstagandet därmed inte i full samstämmighet med den slutsats till vilken SKV sedermera kommer.

Det bör dessutom noteras att det i förarbetena visserligen hänvisas till normal semester *och* tjänsteresor. Det skulle kunna indikera att, utöver normal semester, är det därutöver tillåtet med tjänsteresor i tredje land. Att uppställa en begränsning på 24 dagar (en dag mindre än lagstadgad semester) får ändå enligt min uppfattning ses som rimligt med hänsyn till flera aspekter. För det första skulle det vara mycket svårt att ta ställning till hur många/långa tjänsteresor som utöver normal semester är tillåtna. För det andra är det rimligt att anta att

²³⁶ Prop. 1984/85:175, s. 29f.

²³⁷ KamR Stockholm, mål nr 322-06, 2008-09-11.

²³⁸ Se prop. 1984/85:175, s. 29f.

²³⁹ 4 § semesterlagen (1977:480).

även semesterlagen är en lag i förändring, vilket innebär att antalet lagstadgade semesterdagar kan ändras från en tid till annan. För det tredje, och allra viktigast, finns klart stöd i lagtexten för den snäva begränsningen även om förarbetsuttalandena möjligtvis skulle kunna ses som att ge utrymme för att tillåta något fler dagar. I ett sådant fall är det fullt legitimt att tillmäta lagtexten vikt. I praxis har nämligen förarbeten i vilka det klart framgått avsikten med en rättsregel och hur den var avsedd att tolkas, inte tillmätts betydelse då domstolen ansett att uttalandena i förarbetena inte haft objektivet stöd i lagtexten.²⁴⁰

Min sammantagna bedömning vad gäller ettårsregeln är att ställningstagandet inte medför en skärpning av gällande rätt. Ställningstagandet vad gäller skattebefrielse enligt ettårsregeln är således enligt min analys (och till skillnad från vad gäller sexmånadersregeln) förenlig med legalitetsprincipen.

5.3.4 Sammanfattande kommentar

Analysen i avsnitt 5.3.2 och 5.3.3 har visat att det mot bakgrund av gällande rätt finns stöd för slutsatsen att SKV:s ställningstagande om kortare avbrott endast delvis är förenligt med legalitetsprincipen. Analysen har visat att det med hänsyn till att sexmånaders- och ettårsregeln uppställer skilda tillämpningsrekvisit inte går att bedöma kortare avbrott enligt reglerna på samma sätt. Det är enligt min mening rimligt eftersom sexmånaders- och ettårsregeln trots allt är olika regler, även om dess syfte till stor del är detsamma. Syftet är att öka svenska företags konkurrenskraft på den internationella arenan, genom att använda interna skatteregler som incitament för svenskar att arbeta utomlands.²⁴¹

Eftersom olika rekvisit gäller för reglerna förefaller det enligt min uppfattning som rimligt att frågan om kortare avbrott kommer att bedömas olika beroende på vilken av reglerna man utgår ifrån. Det som starkast talar för detta är ettårsregelns ordalydelse och förarbetsuttalanden där en klar åtskillnad görs mellan reglerna. Att SKV i ställningstagandet inte tillmätt vikt åt detta faktum, utan behandlat reglerna på samma sätt, medför att den del av ställningstagandet som omfattar sexmånadsregeln enligt min analys inte är förenlig med legalitetsprincipen. Jag är av uppfattningen att SKV:s tolkning i denna del har medfört en klar skräpning av gällande rätt. Som jag uppfattar det har en (delvis) ny regel skapats. Anorlunda uttryckt har den befintliga begränsningen avseende vistelsedagar i tredje land tolkats alltför restriktivt av SKV. Enligt legalitetsprincipen ska den offentliga makten utövas

²⁴⁰ Se t.ex. RÅ 1994 ref. 31, RÅ 1998 ref. 27 samt RÅ 1999 ref. 62.

²⁴¹ Se prop. 1984/85:175, s. 15f.

under lagarna.²⁴² Genom SKV:s tolkning av sexmånadsregeln är min bedömning att lagbundenhetens princip i detta avseende har åsidosatts. Å andra sidan har legalitetsprincipen respekterats till den del ställningstagandet uppställer en begränsning i förhållande till ettårsregeln.

²⁴² 1 kap. 1 § 3 st. RF.

6 Slutsatser

Den materiella analysen av hur många dagar en skattskyldig *de lege lata* får vistas sammanlagt i Sverige och tredje land visar att åtskillnad bör göras mellan kortare avbrott i förhållande till sexmånaders- respektive ettårsregeln. Vad gäller vistelser utanför verksamhetslandet vid tillämpning av *sexmånadersregeln* finns enligt min bedömning goda argument för att inom ramen för gällande rätt vistas utanför verksamhetslandet relativt många dagar utöver den maximala gräns som SKV uppställer i ställningstagandet. Sexmånadersregelns ordalydelse uppställer (till skillnad från ettårsregelns) inget krav på vistelse i ett och samma land. Det är vidare vedertaget att den skattskyldige har rätt till skattebefrielse enligt sexmånadersregeln även om denne under anställningen utomlands byter verksamhetsland, arbetsgivare eller till och med anställning under vistelsen utomlands. Dessutom anser jag att det går att utläsa av förarbetena att mer omfattande vistelser i tredje land är tillåtna vid tillämpning av sexmånadersregeln, och att det avgörande istället är om beskattning faktiskt skett i verksamhetslandet. En ytterligare faktor som talar för att tillåta mer omfattande vistelser utanför verksamhetslandet är att KamR i Göteborg nyligen har avkunnat en dom där domstolen i sina domskäl hänvisar till ställningstagandet. I den aktuella domen tillmättes emellertid inte ställningstagandet någon vikt, och skattebefrielse medgavs trots att den skattskyldige hade vistats 20 dagar utanför verksamhetslandet utöver vad SKV i ställningstagandet anger som maxgräns. Sammanfattningsvis är min slutsats vad gäller tillämpning av sexmånadersregeln att den materiella analysen av gällande rätt visar att den begränsning som SKV uppställer i ställningstagandet saknar stöd *de lege lata*.

Vad gäller kortare avbrott i förhållande till *ettårsregeln* är emellertid min bedömning att SKV har materiellt stöd för den begränsning som uppställs i ställningstagandet. Ettårsregelns ordalydelse kräver vistelse ett år i samma land. Dessutom uttalas i förarbetena att vistelser i tredje land endast bör tillåtas i begränsad omfattning, eftersom lagtextens krav på vistelse i samma land annars lätt skulle kunna kringgås. En analys av underrättspraxis visar också att domstolen har fäst stor vikt vid lagtextens ordalydelse. Endast i ett KamR avgörande har domstolen, mig veterligen, tillåtit något mer omfattande vistelser utanför verksamhetslandet. Sammanfattningsvis är min bedömning att SKV har stöd av såväl lagtext, förarbeten som praxis för den begränsning som uppställs i ställningstagandet i förhållande till ettårsregeln.

Vad gäller ställningstagandets förenlighet med legalitetsprincipen är min slutsats att ställningstagandet endast till viss del är förenligt med nämnda princip. Min bedömning är att

ställningstagandet, i den del den begränsar tillämpningsområdet för *sexmånadersregeln*, inte är förenlig med legalitetsprincipen. Min analys visar nämligen att den tolkning som SKV gör i ställningstagandet avseende sexmånadersregeln inte är förenlig med föreskriftskravet. Enligt föreskriftskravet måste den tolkning som presenteras i ett ställningstagandet vara ”rimlig” utifrån en materiell analys av gällande rätt, och får inte innebära att nya rekvisit uppställs för tillämpning av en lagregel. Inte heller får tolkningen vara alltför inskränkande och på ett omotiverat sätt begränsa tillämpningsområdet för en lagregel. Föreskriftskravet bedömer jag i denna del inte som uppfyllt eftersom såväl förarbeten som underrättspraxis ger utrymme för betydligt mer omfattande vinstelser utanför verksamhetslandet än vad SKV förordar i ställningstagandet.

Däremot är min bedömning att ställningstagandet, till den del det begränsar antalet vinstsedagar utanför verksamhetslandet vid tillämpning av *ettårsregeln*, är förenlig med legalitetsprincipen. Mot bakgrund av lagtext, förarbeten och praxis framstår SKV:s tolkning i denna del som klart förenlig med gällande rätt. Det är dock inte utifrån dagens rättsläge möjligt att ange exakt hur många dagar i tredje land en skattskyldig får vistas utanför verksamhetslandet med bibehållen skattebefrielse enligt ettårsregeln. SKV:s tolknings framstår emellertid som rimlig, och dess tolkning har stöd av såväl lagtextens objektiva ordalydelse som av föreskriftskravet.

Sammanfattningsvis är det enligt min mening önskvärt att SKV inskränker ställningstagandets tillämpningsområde till att endast omfatta kortare avbrott vid tillämpning av ettårsregeln. Även om ställningstagandet visserligen leder till en *enhetlig* tillämpning av reglerna, uppnås inte det kumulativa kravet på *lagenlighet*. Min bedömning är att SKV åsidosatt lagbundenhetens princip genom att inkludera sexmånadersregeln i ställningstagandet och därmed begränsas regelns tillämpningsområde på ett alltför långtgående sätt. Min åsikt är att SKV härvid bör beakta det faktum att sexmånaders- och ettårsregeln är två helt skilda lagregler med olika tillämpningsrekvisit. De tar således sikte på skattebefrielse i skilda situationer som enligt min mening inte är fullt jämförbara. Genom att ställningstagandet i dagsläget inkluderar sexmånadersregeln skapas rättsosäkerhet för skattskyldiga. Det finns dessutom en risk att skattskyldiga som enligt gällande rätt har rätt till skattebefrielse enligt regeln, går miste av denna rättighet genom att förlita sig till ställningstagandet. Det är inte önskvärt sett till syftet med sexmånadersregeln, vilket är att öka svenska företags internationella konkurrensförmåga och att ge incitament till arbete över gränserna.

Referenslista

Lagar och förordningar

Kommunalskattelagen (1928:370) (upphävd genom SFS 1999:1230)

Regeringsformen (1974:152)

Författningssamlingsförordningen (1976:725)

Semesterlagen (1977:480)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Förordning med instruktion till Skatteverket (2007:780)

Förarbeten

Proposition 1984/85:175 om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring

Rättsfall

Nytt Juridiskt Arkiv

NJA 1975 s. 33

NJA 1978 s. 581

Högsta Förvaltningsdomstolen

RÅ 1981 Aa 4

RÅ 1983 1:58

RÅ 84 Aa 128

RÅ 1993 not. 87

RÅ 1994 ref. 31

RÅ 1998 ref. 27

RÅ 1999 ref. 62

RÅ 2002 not. 134

RÅ 2004 ref. 126

RÅ 2008 ref. 56

RÅ 2009 ref. 84

HFD 2011 ref. 40

Kammarrätterna och Förvaltningsrätterna

KamR Stockholm, målnr 315-06, 2008-09-11

KamR Stockholm, målnr 316-06, 2008-09-11

KamR Stockholm, målnr 318-06, 2008-09-11

KamR Stockholm, målnr 322-06, 2008-09-11

KamR Stockholm, målnr 673-06, 2008-09-11

KamR Stockholm, målnr 797-07, 2007-10-30

KamR Jönköping, målnr 1701-09, 2009-11-18

KamR Sundsvall, målnr 1095-09, 2009-10-30

KamR Göteborg, målnr 4661-10, 2011-10-20

Förvaltningsrätten Malmö, målnr 7982-10, 2010-12-10

Material från Skatteverket

Skatteverkets handledningar

Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2011, SKV 352 utgåva 15 (978-91-86525-42-2)

Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering, del 1, SKV 301
utg. 29 (978-91-86525-28-6)

Skatteverkets ställningstaganden

SKV ställningstagande ”*Kan sexmånadersregeln i 3 kap. 9 § IL tillämpas när personen inte varit obegränsat skattskyldig under hela perioden?*”, 2005-11-29 (dnr 131 644328-05/111)

SKV Ställningstagande ”*Vad innebär beskattas i 3 kap. 9 § inkomstskattelagen?*”, 2006-05-29
(dnr 131 337392-06/111)

Skatteverkets ställningstagande ”*Kan ettårsregeln och sexmånadersregeln tillämpas vid boende i ett land och arbete i ett annat?*”, 2010-06-30 (dnr 131 433450-10/11)

Skatteverkets ställningstagande ”*Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln?*”, 2010-10-25 (dnr 131 643031-10/11)

Upphävande av ställningstagandet ”*Kan ettårsregeln och sexmånadersregeln tillämpas vid boende i ett land och arbete i ett annat?*”, 2011-06-14 (dnr 131 437521-11/111)

Övrigt material från Skatteverket

Slutrapport ”*Rättslig styrning och rättsligt stöd?*”, Riksskatteverkets dnr 8126-03/830

Doktrin

Bråthe Andreas och Szymanski Andrea, ”*Vistelse utanför arbetslandet vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln?*”, Artikel på Deloitte's hemsida,
(http://www.deloitte.com/view/sv_SE/se/tjanster/affarshalsa/moms/3afe7ce0c9f4c210VgnVCM1000001a56f00aRCRD.htm), (hämtad 2011-12-29)

Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, uppl. 2:1 Uppsala 2007, Studentlitteratur

Hydén Håkan, ”*Rättsregler- en introduktion till juridiken?*”, uppl. 5 Lund 2001, Studentlitteratur

Hultqvist Anders, ”*Vad är rättsäker beskattning?*”, SvSkT 1998-10-29

Krafft Leif, ”*Expertgrupper och styrsignaler – Skatteverkets nya ordning för att skapa en enhetlig rättstillämpning?*” SvSkT 2005:1

- Kristoffersson Eleonor, *"Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen"* SvSkT 2011:10
- Melander Jan, Samuelsson Joel, *"Tolkning och tillämpning"* Uppsala 2002, Iustus förlag
- Nilsson Mattias, *"Juridiken- en introduktion till rättsvetenskapen"*, uppl. 3 Stockholm 2011, Jure förlag AB
- Nordquist Richard, *"Förarbetenas rättskällestatus- ett historiskt perspektiv"* JP 2011, 2011-05-26
- Påhlsson Robert, *"Riksstatteverkets rekommendationer allmänna råd och andra uttalanden på skatteområden"*, Uppsala 1995, Iustus förlag
- Påhlsson Robert, *"RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen"*, SN samlingsutgåva 1997
- Påhlsson Robert, *"Skatteverkets styrsignaler- en ny blomma i regeldebatten"*, SN samlingsutgåva 2006
- Påhlsson Robert, *"Konstitutionell skatterätt"*, uppl. 2 Uppsala 2011, Iustus förlag
- Rundin Ksenia, Lindberg Lillan, *"Vad är ett kortare avbrott i en utlandsvistelse vid tillämpningen av ettårs- och sexmånadersregeln?"*, SN 2011:11
- Sernerud Annika, *"Positivt förhandsbesked avseende tillämpning av ettårsregeln"*, Artikel publicerad i PwC Tax Matters 2011-02-02
(<http://www.pwcnews.se/Taxmatters/Individbeskattning/S>, (hämtad 2012-03-26))
- Sernerud Annika, *"Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt positivt förhandsbesked om tillämpning av ettårsregeln"*, Artikel publicerad i PwC Tax Matters 2011-05-26,
(<http://www.pwcnews.se/Taxmatters/Individbeskattning/Hogsta-forvaltningsdomstolen-har-faststallt-positivt-forhandsbesked-om-tillampningen-av-ettarsregeln-/>), (hämtad 2012-03-26))
- Strömberg Håkan, Lundell Bengt, *"Sveriges författning"*, uppl. 20 Lund 2007, Studentlitteratur
- Strömholm Stig, *"Rätt, rättskällor och rättstillämpning- en lärobok i allmän rättslära"*, uppl. 5:1 Uppsala 1996

Wahlgren Sjöstedt Catarina och Af Donner Anna, ”Skatteverket ställer nya strängare krav för att få tillämpa sexmånaders- och ettårsreglerna”, Artikel publicerad i PwC Tax Matters 2010-11-08,
(<http://www.pwcnews.se/Taxmatters/Individbeskattning/Skatteverket-staller-nya-strangare-krav-for-att-fa-tillampa-sexmanaders--och-ettarsreglerna/>),
(hämtad 2011-12-30)

Zeteo lagkommentar till 3 kap. 10 § IL (hämtad 2012-03-06)

Zetterström Stefan, ”Konstitutionell rätt”, uppl. 1:1 Tyresö 2011, Liber AB

Internetkällor

Skatteverkets hemsida där ställningstaganden återfinns:

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2012.4.71004e4c133e23bf6db800010867.html> (hämtad 2012-04-04)