



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Skatteverkets tolkning av 3:9 och 3:10 IL.

Är tolkningen förenlig med lagstiftarens syfte?

Kandidatuppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Joakim Paulsson, 871102-3971

Handledare: Elise Adelsköld

Framläggningsdatum 2011-05-19

Jönköping maj 2011

Bachelor's Thesis in Commercial and Tax Law

Title: Skatteverket's interpretation of 3:9 and 3:10 IL
Author: Joakim Paulsson
Tutor: Elise Adelsköld
Date: 2011-05-19
Subject terms: **Six-month-rule, one-year-rule, short interruptions, Skatteverket.**

Abstract

The purpose of this bachelor thesis is to investigate whether Skatteverket's interpretation of 3:9 and 3:10 IL is consistent with the legislator's purpose with these rules.

The bachelor thesis is written with a legal approach which seeks to use all sources of law in accordance to its legal source value.

Individuals who are considered as tax residents in Sweden have the opportunity to be granted tax exemption according to the six-month-rule and the one-year-rule if the individual works abroad. If the income is taxed in the country of source and the individual has been working there for more than six months, the six-month-rule can be applicable. If the income has not been taxed in the country of source, the individual still can be granted tax exemption through the one-year-rule, but to do so he has to work in the same country for at least one year. Both rules require that the individual does not visit Sweden more than 72 days in a time span of one year.

Skatteverket has, in its consideration, decided to add the 72 days on which an individual can visit Sweden with a new number of days, 24 days, which individuals can visit third countries. This means that Skatteverket is making it tougher for Swedish employees to be granted tax exemptions through the exemption rules.

The aim of the exemption rules is, inter alia, to be an incentive to encourage Swedish employees to work abroad. Skatteverket's consideration is preventing the purpose with the exemption rules because it prevents individuals to enjoy the positive effects of the mentioned rules. I believe that Skatteverket does not have any reason to interpret the rules this way according to the text of law or its government bill.

My conclusion is that Skatteverket's interpretation of 3:9 and 3:10 IL is not compatible with the objective of the legislator.

Kandidatuppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Skatteverkets tolkning av 3:9 och 3:10 IL.
Författare:	Joakim Paulsson
Handledare:	Elise Adelsköld
Datum:	2011-05-17
Ämnesord:	Sexmånadersregeln, ettårsregeln, kortare avbrott, Skatteverket,

Sammanfattning

Uppsatsens syfte är att utreda huruvida Skatteverkets tolkning av 3:9 IL och 3:10 IL är förenlig med lagstiftarens syfte för reglerna.

Uppsatsen är skriven med en juridisk metod vilken syftar till att använda alla rättskällor i enlighet med dess rättskällevärde.

Fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige, men som arbetar utomlands kan beviljas undantag från skattskyldighet genom sexmånaders- och ettårsregeln i IL. Inkomst som beskattas i verksamhetslandet kan undantas från beskattning i Sverige om den skattskyldige arbetat där i minst sex månader. Även om inkomsten inte beskattas i verksamhetslandet kan skattefrihet åtnjutas genom ettårsregeln om anställningen pågått i minst ett år, i samma land. Båda reglerna kräver att den anställde i genomsnitt inte tillbringar fler än sex dagar per månad eller 72 dagar under en tolv månadersperiod i Sverige.

Skatteverket har i dess ställningstagande beslutat att det antalet dagar som tillbringas i tredje land, och således inte i verksamhetslandet eller i Sverige, får uppgå till 24 dagar. Det försvårar sålunda möjligheten att tillämpa nämnda undantagsregler. Vidare innebär det att det sammanlagda antalet dagar som en utlandsanställning får avbrytas för semester och tjänsteresa i Sverige och tredje land, numera uppgår till 96 dagar under en tolv månadersperiod.

Jag anser att Skatteverket saknar grund i lagtext och i förarbeten. Reglernas syfte är, bland annat, att fungera som ett incitament för att få svenskar att ta anställning utomlands. Syftet motverkas av Skatteverkets ställningstagande, eftersom det förhindrar ett stort antal skattskyldiga att åtnjuta skattefrihet enligt undantagsreglerna samt att det försämrar förutsebarheten i reglerna. Min slutsats är att Skatteverkets tolkning av 3:9 IL och 3:10 IL inte är förenlig med lagstiftarens syfte.

Innehåll

1 Inledning	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Syfte och avgränsning.....	3
1.3 Metod och material.....	3
2 Obegränsad och begränsad skattskyldighet i Sverige.....	5
2.1 Obegränsad skattskyldighet	5
2.1.1 Allmänt.....	5
2.1.2 Bosatt i Sverige.....	5
2.1.3 Stadigvarande vistas i Sverige.....	6
2.1.4 Väsentlig anknytning till Sverige	7
2.2 Begränsad skattskyldighet	9
3 Beskattning av personer under tillfällig anställning och vistelse utomlands	11
3.1 Allmänt	11
3.2 Sexmånadersregeln	12
3.3 Ettårsregeln	13
3.4 Kortare avbrott.....	13
3.5 Praktisk tillämpning	15
4 Lagstiftarens syfte med 3:9 och 3:10 IL.....	16
4.1 Sexmånadersregeln	16
4.2 Kortare avbrott.....	18
5 Skatteverkets ställningstagande	21
5.1 Bakgrund.....	21
5.2 Skatteverkets bedömning.....	22
6 Avslutande diskussion.....	24
6.1 Fördelar med ställningstagandet	24
6.2 Brister i ställningstagandet	24
6.3 Är ställningstagandet förenligt med lagstiftarens syfte med reglerna?.....	26
6.4 Alternativa lösningar.....	27
7 Slutsatser	29
Referenslista	30
Författningar	30
Offentliga tryck.....	30
Rättsfallsregister	30
Akademisk litteratur	30
Artiklar.....	31
Myndighetspublikationer	31

I Inledning

I.1 Bakgrund

Sexmånadersregeln återfinns i 3:9 1 st. inkomstskattelagen (1999:1229) och möjliggör att en i Sverige obegränsat skattskyldig person, som genom sin anställning arbetar utomlands i minst sex månader, kan undanta inkomst, vilken är hänförlig till arbetet utomlands från beskattning i Sverige. Rekvisitet för att kunna göra detta är att inkomsten beskattas i verksamhetslandet i enlighet med det landets lagstiftning.¹ En alternativ regel till sexmånadersregeln är ettårsregeln, vilken innebär att vid vistelse i minst ett år i samma land är den skattskyldige inte skattskyldig för den inkomst han uppbär i det landet även om inkomsten inte beskattats i verksamhetslandet.² Att beskattning i verksamhetslandet uteblivit ska bero på lagstiftning eller administrativ praxis i det landet eller annat avtal än skatteavtal.³

Vidare förutsätts, för reglernas tillämpning, att personen endast har kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande som inte infaller i början eller slutet av utlandsvistelsen. Dessa avbrott får endast vara av kortare slag och eventuell vistelse i Sverige får inte överstiga 72 dagar under ett kalenderår eller sex dagar per månad i genomsnitt.⁴

Skatteverket har i ett ställningstagande⁵ tagit ställning till hur många dagar, en person som arbetar utomlands, får göra kortare vistelser i Sverige samt i tredje land. Förarbetena föreskriver att om det är helt klart att beskattning skett i verksamhetslandet bör mindre vikt läggas vid vistelser som sker i tredje land.⁶ Trots detta menar Skatteverket, i korta drag, att vistelse i tredje land bör likställas med vistelse i Sverige. Vidare menar Skatteverket att det antal dagar, för kortare vistelse, som stadgas i lagen inte utgör någon absolut norm utan endast en angivelse för ett maximalt antal dagar som en person får vistas i Sverige.

¹ 3:9 1 st. IL.

² 3:9 2 st. IL.

³ 3:9 2 st. IL.

⁴ 3:10 IL.

⁵ Skatteverkets ställningstagande 2010-10-25, Dnr: 131 643031-10/111.

⁶ Prop.1984/85:175 s.29-30.

Skatteverket anser dessutom att lagstiftaren menat att det härutöver får förekomma ett betydande antal dagar som är hänförliga till vistelse i tredje land. Skatteverket beslutar i sitt ställningstagande att dessa betydande antal dagar uppgår till 24 dagar. Det blir således 96 dagar totalt som en person får göra kortare vistelser i Sverige och i tredje land under en tolv månadersperiod.⁷

Problemet är hur Skatteverket har kommit fram till att de 24 dagarna är det mest rimliga antalet dagar och om det uppfyller lagstiftarens syfte med reglerna samt hur personer som arbetar utomlands, och faller inom ramen för undantagsreglerna, påverkas av detta ställningstagande.

Ponera att en person skickas till Estland för arbete från sitt svenska företag. Den anställde ansvarar för region Baltikum, vilket innebär att han varje vecka gör tjänsteresor till Lettland respektive Litauen. Tjänsteresorna är av kortare slag, men genomsnittsveckan ser ut som följer; en dag tillbringas i Lettland, en dag tillbringas i Litauen och de resterande dagarna tillbringas vederbörande i Estland. Han beskattas fullt ut för sin inkomst i Estland, vilket innefattar tjänsteresorna till Lettland och Litauen, på grund av att den estniska skattemyndigheten betraktar tjänsteresorna som en följd av tjänsten i Estland.

Utöver tidigare nämnda tjänsteresor reser den anställde regelbundet till Sverige för ledningsmöten med företaget. Dessutom firar han semester under sommaren samt under jul och påsk här. Sommarsemesteren firas i en månads tid. Jul respektive påsk firas under fem dagar. Genomsnittet för den anställdes hemresor för ledningsmöten vid företaget uppgår till två dagar i månaden. Det bör förtydligas att den anställde vid samtliga ledningsmöten övernattar i Sverige. I slutändan resulterar tidigare nämnda antal dagar i en summa av 64 dagar under en ettårsperiod.

Antalet ryms med marginal inom det lagstadgade antalet dagar för kortare avbrott som uppgår till 72 dagar under anställningsår. Således hade den anställde, innan Skatteverkets ställningstagande, kunnat yrka undantag från svensk beskattning enligt sexmånadersregeln, men eftersom han har gjort tjänsteresor till Lettland och Litauen två gånger i veckan renderar det i ytterligare 104 dagar. Sammanlagt har den anställde gjort kortare avbrott i hela 168 dagar. Konsekvensen av de numera extensiva kortare avbrotten blir att utlandsvistelsen betraktas som avbruten eftersom de överstiger de 96 dagar som

⁷ Skatteverkets ställningstagande 2010-10-25.

Skatteverket har fastställt i sitt ställningstagande. Den anställda beskattas således enligt svensk skattelagstiftning, vilket torde te sig negativt rent ekonomiskt i jämförelse med att bli beskattad enligt estnisk skattelagstiftning.⁸

1.2 Syfte och avgränsning

Uppsatsen har till syfte att utreda huruvida Skatteverkets tolkning av 3:9 och 3:10 IL är förenliga med lagstiftarens syfte med undantagsreglerna.

Eftersom uppsatsens syfte är att utreda hur Skatteverket tolkar 3:10 IL och närmare bestämt hur Skatteverket beslutat att utöka antalet dagar en anställd får göra kortare avbrott i sin utlandsvistelse avgränsas uppsatsen på så vis att uppsatsen inte närmare utreder vad Skatteverket anser vara en dag, det vill säga vad som räknas som en hel dag. Avgränsningen sker på grund av tidsbrist.

1.3 Metod och material

Uppsatsen skrivs med en juridisk metod⁹, vilken innebär att rättskällorna värderas utifrån hur högt rättskällevärde de anses ha ur ett juridiskt perspektiv. Högst rättskällevärde har författningar sedan, i inbördes ordning, förarbeten, rättspraxis och doktrin. Författningarna används för att på bästa sätt beskriva gällande rätt. Vidare beskriver dess förarbeten bakgrunden för lagstiftningen samt lagstiftarens syfte med densamma. Rättspraxis används för att förtydliga och redogöra för domstolens tillämpning av aktuell lagstiftning. Doktrin används som komplement för att fylla de hål som ovan nämnda rättskällor lämnar öppna samt för att redogöra åsikter och analyser från experter på området.

Skatteverkets ställningstagande¹⁰ är fundamentalt för uppsatsen eftersom det är källan till hela problematiseringen. Skatteverkets ställningstagandet har ett rättskällevärde som myndighetspraxis.¹¹ Myndighetspraxis är svagare än rättspraxis, men starkare än doktrin. Rättspraxis är starkare eftersom ett domstolsbeslut skulle kunna eliminera

⁸ Exemplet är lånat och omarbetat. Anna af Donner och Catarina Wahlgren Sjöstedt, <http://www.pwcnews.se/Taxmatters/Individbeskattning/Skatteverket-staller-nya-strangare-krav-for-att-fa-tillampa-sexmanaders--och-ettarsreglerna/> 13/05-2011.

⁹ Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, andra upplagan, Norstedts Juridik, 2007, sid 36-38.

¹⁰ Skatteverkets ställningstagande 2010-10-25.

¹¹ Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, sid 37.

ställningstagandets betydelse. Ställningstagandet är starkare än doktrin, eftersom ställningstagandet inte förlorar sin betydelse enbart för att experter inte håller med om Skatteverkets beslut.

2 Obegränsad och begränsad skattskyldighet i Sverige

2.1 Obegränsad skattskyldighet

2.1.1 Allmänt

Vem som är obegränsat skattskyldig regleras i 3:3-7 IL. En person är obegränsat skattskyldig om han är bosatt i Sverige, stadigvarande vistas här eller har väsentlig anknytning hit.¹² Dessa omständigheter är alternativa, vilket innebär att en person endast behöver uppfylla ett av dem för att vara obegränsat skattskyldig.¹³ Den som uppfyller någon av omständigheterna beskattas i Sverige för den inkomst som han erhåller här, likväl som för den inkomst han uppbär ifrån utlandet.¹⁴ Det finns dock ett antal undantag som stadgas i 3:9–16 IL. Exempel på dessa är att medlemmar av kungahuset inte är skattskyldiga,¹⁵ en honorärkonsul är inte skattskyldig för den inkomst han uppbär i den utländska staten¹⁶ och arbetstagare som skickas ut för arbete utomlands i högst sex månader.¹⁷

2.1.2 Bosatt i Sverige

Ett skäl för att anses vara obegränsat skattskyldig är att personen ska vara bosatt i Sverige. Vad termen ”bosatt” egentligen betyder regleras inte i lag, men i propositionen hänvisar lagstiftaren till folkbokföringslagens regler.¹⁸ Enligt 6 § folkbokföringslagen (1991:481) ska en person folkbokföras på fastighet och i den territoriella församling där han är att anse som bosatt. Vidare i 7 § 1 st. stadgas att en person anses vara bosatt på den fastighet där han regelmässigt tillbringar sin dygnsvila. Om personen nyligen har bytt bostad eller har flera sådana, anses han vara bosatt på den fastighet där han sammanlever med sin familj eller i annat fall, med hänsyn till övriga omständigheter, anses ha sitt egentliga hemvist. I

¹² 3:3 1 st. IL.

¹³ Eriksson, Asbjörn, *Praktisk beskattningsrätt, lärobok i inkomstbeskattning*, upplaga 16, Studentlitteratur AB, Lund, sid 32.

¹⁴ 3:8 IL.

¹⁵ 3:16 IL.

¹⁶ 3:15 IL.

¹⁷ 3:9 1 st. IL.

¹⁸ 6-7 §§ folkbokföringslagen.

paragrafens andra stycke definieras termen ”dygnsvila” som den fastighet där personen tillbringar sin dygnsvila minst en gång i veckan.¹⁹ En person som är bosatt i Sverige är alltid, som huvudregel, obegränsat skattskyldig här.²⁰

2.1.3 Stadigvarande vistas i Sverige

Vad som avses med att stadigvarande vistas i Sverige definieras inte i lagstiftningen. Själva ordalydelsen tyder dock på att det är tiden, under vilken den anställda vistas i Sverige, som är betydande för om personen faller under nämnda rekvisit.²¹ Definition av stadigvarande vistelse finns, som sagt, inte i lagstiftningen, men den allmänna uppfattningen är att man måste vistas minst sex månader i Sverige.²²

Regeringsrätten har i målet RÅ 1997 ref. 25 givit vägledning för hur stadigvarande vistelse ska tolkas. Målet handlar om en nederländsk medborgare, med bostad och familj i Nederländerna, som arbetade som verkställande direktör i ett svenskt bolag mellan januari 1994 till april 1995. Han hade en övernattningslägenhet i Helsingborg, vilken bolaget tillhandahöll. I sitt ämbete reste han till bolagets filial i Danmark och utöver dessa gjordes resor till Norge där ännu en filial skulle upprättas. Regeringsrätten menade att normalveckan för nederländaren såg ut som följer; han vistades måndag till fredag i Sverige, det vill säga fem dagar. Sverige-vistelsen avbröts under en till två dagar då resor till Danmark och Norge gjordes. Dessa resor inkluderade övernattningar. Slutsatsen Regeringsrätten drog var att han föll inom ramen för stadigvarande vistelse i Sverige enligt IL. Han skulle således beskattas enligt IL.²³ En person som stadigvarande vistas i Sverige är, som huvudregel, alltid obegränsat skattskyldig och ska beskattas från det datum då vistelsen i Sverige startade.²⁴

¹⁹ Det finns vissa undantag från 7 § som stadgas i 8-11 §§ folkbokföringslagen.

²⁰ 3:3 IL.

²¹ Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, andra upplagan, 2009, Studentlitteratur AB, Lund, sid. 32.

²² Prop. 1927:102 bil. 3, s. 46-47 och SOU 1997:75 Bosättningsbegreppet. Sid. 43.

²³ RÅ 1997 ref. 25.

²⁴ Dahlberg, *Internationell beskattning*, sid 32.

2.1.4 Väsentlig anknytning till Sverige

En person som bor och arbetar i utlandet kan ha väsentlig anknytning till Sverige om han tidigare har varit bosatt och således har varit obegränsat skattskyldig här.²⁵ En person har väsentlig anknytning till Sverige i fem år efter att han har lämnat landet såvida han inte kan motbevisa det. Bevisbördan gäller dock endast om han är svensk medborgare eller annars om han har varit bosatt eller har stadigvarande vistats i Sverige i minst tio år.²⁶ Bevisbördan är alltså omvänd och efter att fem år har passerat ligger bevisbördan på Skatteverket. Det är då dess uppgift att bevisa att en person har väsentlig anknytning till Sverige.²⁷

3:7 IL 1 st. innehåller en icke uttömmande lista med en rad omständigheter vars syfte är att fastställa huruvida en person har väsentlig anknytning till Sverige eller ej. Omständigheterna är;

- ”om han är svensk medborgare,
- hur länge han var bosatt här,
- om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort,
- om han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl,
- om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk,
- om han har sin familj här,
- om han bedriver näringsverksamhet här,
- om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamheten här,
- om han har en fastighet här, och
- liknande förhållanden.”²⁸

Omständigheterna är kumulativa, vilket innebär att det inte nödvändigtvis räcker med att endast uppfylla en utav dem. Det är i stort en bedömningsfråga ifrån fall till fall och en helhetsbedömning ska göras. Listan är, som sagt, inte uttömmande och det går närmast att utläsa genom punkten ”liknande förhållanden”, vilken inbjuder till mångt mycket fler

²⁵ 3:3 IL.

²⁶ 3:7 IL 2 st.

²⁷ Dahlberg, Internationell beskattning, sid. 33.

²⁸ 3:7 IL 1 st. Syftar till hela stycket.

omständigheter, till exempel om han har släktingar här som inte är familjemedlemmar. Det bör förtydligas att de i lagtexten uppräpnade faktorerna uppställs utan inbördes ordning.²⁹

Vissa av de ovanstående omständigheterna anses mer viktiga än andra, dessa är framförallt om den skattskyldige har en bostad som är inrättad för åretruntbruk här, om han har sin familj här och om han bedriver näringsverksamhet här.³⁰

Om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk är detta en viktig omständighet eftersom det otvetydigt pekar på att personen har väsentlig anknytning till Sverige. Det är dock ingen självklarhet att personen har väsentlig anknytning endast genom att inneha en bostad som är inrättad för åretruntbruk. Vikt, vid bedömningen, läggs inte vid vilken typ av bostad det är. Det spelar således ingen roll om det rör sig om en hyresrätt, bostadsrätt eller ett hus.³¹ Bostaden ska vara utrustad på så sätt att den är duglig för åretruntbruk.³² Sommarhus eller fjällstuga, som endast är avsedd att tjäna som sommar- respektive vinterbostad, torde således inte räknas som bostad för åretruntbruk.³³

Huruvida han har sin familj här är en viktig faktor, eftersom familjen för de allra flesta är det mest väsentligt i livet, vilket betyder att om personens familj är bosatt i Sverige anses det vara ett starkt skäl till att personen har väsentlig anknytning hit. Familj i detta avseende innefattar ”make”, ”maka” samt minderåriga barn.³⁴

Huruvida han bedriver näringsverksamhet här har i flera rättsfall räknats som en avgörande faktor vid bestämmande av huruvida en person har väsentlig anknytning hit.³⁵ Det är också av betydelse vilken position som personen innehar i näringsverksamheten samt hur stor andel av densamma som han äger.³⁶ Rena kapitalplaceringstillgångar är inte särdeles

²⁹ Dahlberg, Internationell beskattning, sid. 33.

³⁰ RÅ 1989 ref. 188.

³¹ Pelin, Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, fjärde omarbetade upplagan, Prose design & Grafik, Lund, 2004 sid 19.

³² RÅ 1974 ref. 97.

³³ Prop. 1984/85:175 s. 13.

³⁴ Dahlberg, Internationell beskattning, sid. 37.

³⁵ RÅ 1989 ref. 116, RÅ 2001 not. 41.

³⁶ RÅ 2004 not. 215.

betydelsefulla vid bedömningen.³⁷ För att förtydliga, när man är obegränsat skattskyldig enligt svensk intern rätt beskattas man enligt IL.³⁸

2.2 Begränsad skattskyldighet

Följande avsnitt kan te sig irrelevant gentemot syftet, eftersom en begränsat skattskyldig person inte kan åtnjuta skattefrihet enligt någon av undantagsreglerna. Avsnittet återfinns ändå i uppsatsen på grund av att en beskrivning av obegränsad skattskyldighet, enligt mig, är ofullständig utan en kortare redogörelse för vem som är begränsat skattskyldig och vad det innebär.

Reglerna för vem som är begränsat skattskyldig återfinns i 3:17–21 IL. Enligt 3:17 1 p IL är den som inte är obegränsat skattskyldig i Sverige begränsat skattskyldig. Enligt 3:17 2 p. IL är den som tillhör en utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige eller i övrigt ingår i beskickningens eller konsulatets personal begränsat skattskyldig här. Den punkten gäller dock bara om personen inte är svensk medborgare och var begränsat skattskyldig när han kom att tillhöra beskickningen, konsulatet eller dess personal. Vidare enligt punkterna 3 och 4 i samma paragraf innefattas även make och barn under 18 år till en person som omfattas av punkt 2 samt personliga tjänare till denne. Dessa personer får dock inte vara svenska medborgare.³⁹

Definitionen av begränsad skattskyldighet medför att alla människor i hela världen på något sätt är skattskyldiga i Sverige, antingen obegränsat eller begränsat. Det är här viktigt att förtydliga att för de flesta människor får detta ingen som helst effekt eftersom det måste finnas någon sorts inkomst hänförlig till Sverige. Tidigare fanns det ingen tydlig definition, vilket medförde att personer kunde vara obegränsat skattskyldiga, begränsat skattskyldiga och inte skattskyldiga alls. Lagstiftaren menar att den kategoriindelningen var mindre lyckad och ledde till oklarheter. Genom att antingen vara obegränsat eller begränsat skattskyldig minskar oklarheterna och lagen blir lättare att tillämpa i praktiken.⁴⁰ I Sverige används källstatsprincipen, vilken innebär att om det finns en tillräckligt stark anknytning mellan

³⁷ RÅ 2001 not. 1.

³⁸ 3:8 IL.

³⁹ 3:17 2 p. IL.

⁴⁰ Prop. 1999/2000:2 del 2 sid. 58. Syftar till hela stycket.

den inkomst som en person tjänar, oberoende av nationalitet, och Sverige ska inkomsten beskattas i Sverige.⁴¹

Enligt 3:18 p. 1-2 IL ska den som är begränsat skattskyldig i inkomstslaget tjänst beskattas enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK).

⁴¹ Pelin, Internationell skatterätt, sid. 33.

3 Beskattning av personer under tillfällig anställning och vistelse utomlands

3.1 Allmänt

Som konstaterat ovan är en obegränsat skattskyldig person skattskyldig för alla sina inkomster.⁴² Det gäller både såväl inhemska som utländska inkomster.⁴³ Från den nämnda grundläggande principen finns emellertid undantag och de mest essentiella undantagen gäller beskattning av fysiska personer under begränsade utlandsvistelser.⁴⁴ Undantagen är sexmånaders- och ettårsregeln vilka uttrycks i 3:9 1 st. respektive 3:9 2 st. IL på följande sätt;

”En obegränsat skattskyldig person som har anställning som innebär att han vistas utomlands i minst sex månader är inte skattskyldig för inkomst av sådan anställning till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet (sexmånadersregeln).”⁴⁵

”Om vistelsen utomlands under anställningen varar i minst ett år i samma land, är den skattskyldige inte skattskyldig för inkomsten även om denna inte beskattas i verksamhetslandet, om detta beror på lagstiftning eller administrativ praxis i det landet eller annat avtal än skatteavtal (ettårsregeln).”⁴⁶

Såväl sexmånaders- som ettårsregeln förutsätter att personen är obegränsat skattskyldig i Sverige.⁴⁷ Personen ska vistas utomlands och åtnjuta lön på grund av anställning annan än anställning ombord på svenska fartyg⁴⁸ eller svenska, danska eller norska luftfartyg.⁴⁹ Reglerna innebär, i de fall de blir tillämpliga, att den svensk som är obegränsat skattskyldig i

⁴² 3:8 IL.

⁴³ 3:8 IL.

⁴⁴ Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita och Tivéus, Ulf. *Inkomstskattelagen, En kommentar*, 1-28 kap. Del 1, Utgåva 2011, Upplaga 11:1, Norstedts Juridik AB, 2011, sid. 107.

⁴⁵ 3:9 1 st. 1 men. IL.

⁴⁶ 3:9 2 st. 1 men. IL.

⁴⁷ 3:9 IL.

⁴⁸ 3:12 IL 1 st.

⁴⁹ 3:11 IL.

Sverige, men som har anställning utomlands, inte blir beskattad i Sverige för den inkomst som han åtnjuter, således betraktas nämnda inkomst i alla hänseenden som obefintlig i Sverige.⁵⁰

3.2 Sexmånadersregeln

Sexmånadersregeln kräver att anställningen och vistelsen utomlands varar i minst sex månader och att skattefrihet endast åtnjutes såvida den förvärvade inkomsten beskattas i verksamhetslandet.⁵¹ Regeln avser att förhindra den skattskyldige från att bli skattefri både i Sverige och i verksamhetslandet.⁵² Vid vistelse i två olika länder där skatt endast betalas i ett land, blir den inkomsten skattefri, men om en del av inkomsten, till exempel en naturaförmån, lämnats obeskattad blir nämnda del beskattningsbar i Sverige.⁵³

Skattefriheten gäller oberoende av om den skattskyldige har haft en eller flera anställningar eller om anställningen gäller i ett eller i flera länder.⁵⁴ Vidare är arbetsgivarens nationalitet betydelselös, således kan arbetsgivaren både vara svensk eller utländsk.⁵⁵ Om alla förutsättningar är uppfyllda, kan den svenska staten eller en svensk kommun vara arbetsgivare vid tillämpning av sexmånadersregeln och det har heller ingen betydelse varifrån lönen utbetalas, vilket betyder att en person kan åtnjuta skattefrihet trots att lönen utbetalas ifrån Sverige.⁵⁶ Det är vidare oväsentligt huruvida lönen betalas ut före eller efter sexmånadersperioden.⁵⁷ Om det framkommer att beskattning av inkomst sker i strid med landets lagstiftning eller gällande skatteavtal medför det att skattefrihet ej föreligger.⁵⁸

⁵⁰ Lodin m.fl. Inkomstskatt del 2 sid. 587.

⁵¹ 3:9 1 st. II.

⁵² Andersson m.fl. Inkomstskattelagen, en kommentar, del 1, sid. 107.

⁵³ Lodin m.fl. Inkomstskatt del 2 sid. 588.

⁵⁴ Lodin m.fl. Inkomstskatt del 2 sid. 588.

⁵⁵ Andersson m.fl. Inkomstskattelagen, en kommentar, del 1, sid. 107.

⁵⁶ Lodin m.fl. Inkomstskatt del 2 sid. 588.

⁵⁷ RÅ 2002 not 134.

⁵⁸ 3:9 1 st. 2 men II.

3.3 Ettårsregeln

Även om inkomsten inte beskattas i verksamhetslandet är det möjligt att ändå erhålla skattefrihet, ettårsregeln kan i vissa fall bli tillämplig.⁵⁹ För att undantag från beskattning ska ske enligt nämnda regel, uppställs en del krav som skiljer den ifrån sexmånadersregeln. Enligt ettårsregeln måste anställningen och utlandsvistelsen ha varat i minst ett år i samma land⁶⁰ och beskattning i verksamhetslandet ska ha uteblivit på grund av lagstiftning, administrativ praxis i det landet eller annat avtal än skatteavtal.⁶¹ Anställningen ska avse annan än hos staten, en svensk kommun, en svensk landstingskommun eller en församling inom Svenska kyrkan annat än vid tjänsteexport. Regeln gäller inte heller vid uppdrag som ledamot av Europaparlamentet.⁶²

3.4 Kortare avbrott

För den skattskyldige är det fördelaktigt att reglerna inträder omedelbart.⁶³ Reglerna medför dock risken att skatteeffekterna blir hårda om den skattskyldige avbryter sin anställning och således sin utlandsvistelse i förtid. Rekvisiten för att uppnå skattefrihet kan därmed ej uppfyllas, vilket i sin tur innebär att personen ska beskattas för inkomsten i Sverige.⁶⁴

3:10 IL reglerar kortare avbrott. Där stadgas att kortare avbrott för semester, tjänsterelaterade resor eller liknande avbrott som inte infaller i början eller slutet av vistelsen räknas in i den tid som anges i 3:9 IL.⁶⁵ Uppehåll i Sverige för ovan nämnda ändamål får högst uppgå till ett maximum av i genomsnitt sex dagar per månad eller sammanlagt 72 dagar under ett och samma anställningsår.⁶⁶ Det angivna antalet dagar, som utgör kortare avbrott för vistelse i Sverige, är inte jämt fördelade. Det medför att det är möjligt att vistas i Sverige i fler än sex dagar en månad och färre dagar en annan månad, så

⁵⁹ 3:9 2 st. IL.

⁶⁰ 3:9 2 st. 2 men. IL.

⁶¹ 3:9 2 st. 1 men. IL.

⁶² 3:9 2 st. 2 men. IL.

⁶³ Lodin m.fl. Inkomstskatt del 2 sid. 589.

⁶⁴ 3:10 IL.

⁶⁵ 3:10 1 men. IL.

⁶⁶ 3:10 2 men. IL.

länge de sammanlagda dagarna inte överstiger ett genomsnitt om sex dagar per månad.⁶⁷ Uppehållen får, vilket tidigare nämnts, inte ske i början eller slutet av vistelsen eftersom de på så vis förkortar själva vistelsen, vilket i vissa fall kan medföra att vistelsen inte uppfyller den föreskrivna tidsperioden, för att åtnjuta skattefrihet.⁶⁸ Anledningen härom är att reglerna är tillämpliga omedelbart när den skattskyldige lämnar landet och avslutas när den skattskyldiges utlandsvistelse upphör.⁶⁹ Möjligheten finns att den skattskyldige tvingas avbryta sin utlandsvistelse innan den föreskrivna tidsperioden avslutats. I enlighet med huvudregeln ska den skattskyldige beskattas i Sverige för inkomsten han uppbär i utlandet.⁷⁰

Från reglerna i 3:10 IL finns ett undantag, vilket gör det möjligt för den skattskyldige att åtnjuta skattefrihet i Sverige trots att utlandsvistelsen avbryts innan den föreskrivna tidsperioden löpt ut. Undantaget återfinns i 3:13 IL och stadgar att om den skattskyldige på goda grunder kunde anta att han på grund av bestämmelserna i 3:9 IL skulle vara skattefri för inkomsten av anställningen, men att det under anställningstiden inträffar sådana ändrade förhållanden vilka medför att förutsättningarna för skattefrihet inte längre finns, ska hans inkomst ändå vara skattefri, om de ändrade förhållandena beror på omständigheter som han inte kunnat råda över, vilket i sin tur skulle medföra att en beskattning av inkomsten skulle framstå som uppenbart oskälig.⁷¹

Exempel på omständigheter, över vilka den skattskyldige inte kan råda, är sjukdom, krig, strejk eller liknande förhållanden vilka medför att beskattning av förvärvad inkomst, som sagt, skulle te sig som uppenbart oskälig.⁷²

Ponera att X blivit skickad av sin svenska arbetsgivare för att arbeta i landet Y. Anställningen ska preliminärt uppgå till åtta månader. Det finns vid det tillfället, då X flyger till landet Y, ingen anledning till att X inte skulle åtnjuta skattefrihet enligt sexmånadersregeln. Alla rekvisit antas således vara uppfyllda. Fem månader in i vistelsen, drabbas landet Y av krig. X tvingas fly landet innan den föreskrivna tidsperioden är till

⁶⁷ Pelin, Internationell skatterätt, sid. 55.

⁶⁸ 3:10 1 men. IL.

⁶⁹ Se avsnitt 3.2 tredje st. och avsnitt 3.3 andra st.

⁷⁰ 3:8 IL.

⁷¹ 3:13 IL.

⁷² Lodin m.fl. Inkomstskatt del 2 sid 589.

ända. Genom undantaget i 3:13 IL åtnjuter X ändå skattefrihet eftersom omständigheten som tvingade honom från landet ej var en sådan han kunde råda över.⁷³

3.5 Praktisk tillämpning

Sexmånaders- och ettårsreglerna blir tillämpliga omedelbart från den tidpunkt då den skattskyldiga lämnat landet med intentionen att vistas utomlands och fullfölja utlandsvistelse i minst sex månader respektive tolv månader. För jämkning av svensk preliminärskatt bör underlag såsom kvitto eller dylikt intyg jämte anställningsavtalet redovisas för Skatteverket för att åtnjuta skattefrihet. Allt för att intyga att utlandsvistelsen de facto varat i minst sex respektive tolv månader.⁷⁴

Det är upp till den anställde att ansöka om att inkomsten som han uppbär utomlands inte ska tas upp till beskattning under inkomståret, det vill säga att jämka sin preliminärskatt. Även om beslutet blir godkänt måste den anställde redovisa sin inkomst i inkomstdeklarationen. Därtill ska särskilda upplysningar, så som tidigare nämnts, kvitto, anställningsavtal etcetera redovisas för att Skatteverket ska kunna ta ställning till huruvida sexmånaders- eller ettårsregeln är tillämplig.⁷⁵

⁷³ 3:13 IL.

⁷⁴ Lodin m.fl. Inkomstskatt del 2 sid. 589. Syftar till hela st.

⁷⁵ [Http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/forarbetsgivare/internationellaavgiftsfragor.4.18e1b10334e8bc80001886.html](http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/forarbetsgivare/internationellaavgiftsfragor.4.18e1b10334e8bc80001886.html). 16/5 2011.

4 Lagstiftarens syfte med 3:9 och 3:10 IL

4.1 Sexmånadersregeln

Syftet med den tidigare ettårsregeln var att förhindra dubbelbeskattning, det vill säga att en person blir skattskyldig för samma inkomst både i Sverige samt i ett annat land. Vid tiden för införandet av den nya sexmånadersregeln hade ettårsregeln i stort sett spelat ut sin roll på grund av utvidgningen av dubbelbeskattningsavtal samt införandet av interna regler avseende avräkning av utländsk skatt.⁷⁶

Lagstiftaren menar ändå att det finns andra skäl som motiverar en liknande regel och dessa skäl nämns explicit i förarbetet.⁷⁷ För det *första* har Sverige internationellt sett hög skattenivå, vilket gör det fördelaktigt för den skattskyldige att beskattas enligt ett annat lands lag. Eftersom sexmånadersregeln medför att en anställning utomlands blir mer attraktiv lättar svenska företags lönekostnader, vilket i sin tur medför att svenska företag blir mer konkurrenskraftiga internationellt.⁷⁸ För det *andra* fungerar regeln som ett incitament för företag att locka anställda till att arbeta utomlands, vilket likaledes leder till högre konkurrenskraft internationellt för företagen.⁷⁹ För det *tredje* anser lagstiftaren att nämnda regel är lättare att tillämpa än ett dubbelbeskattningsavtal.⁸⁰ En enkel och klar regel av förevarande art ökar förutsebarheten för den skattskyldige som på förhand lättare vet vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att åtnjuta skattefrihet i Sverige.⁸¹

Lagstiftaren anser att en kortare tidsperiod än sex månader inte är rimlig på grund av de kontrollproblem som en sådan kort utlandsvistelse skulle medföra. Dessutom påverkar de kostnader ett företag skulle bära för en dylik vistelse inte dess konkurrenskraft internationellt. Istället anser lagstiftaren att en tidsperiod på mellan sex till tolv månader inte regleras tillräckligt tillfredställande, eftersom den tidsperioden inte har en ”naturlig anknytning”⁸² i systemet mellan dubbelbeskattningsavtalen och den interna rätten, vilket

⁷⁶ Prop. 1984/85:175 sid. 15-16.

⁷⁷ Prop. 1984/85:175 sid. 16.

⁷⁸ Prop. 1984/85:175 sid. 16 st 1.

⁷⁹ Prop. 1984/85:175 sid. 16 st. 2.

⁸⁰ Prop. 1984/85:175 sid. 16 st. 3.

⁸¹ Prop. 1984/85:175 sid. 16 st. 3.

⁸² Prop. 1984/85:175 sid. 17 st. 1.

således gör den rimlig. På ovan nämnda grunder förordar lagstiftaren att en anställning utomlands ska vara minst sex månader.⁸³

I förarbetet uttrycks explicit det absoluta kravet att utlandsvistelsen ska uppgå till minst sex månader, vilket medför en ökad förutsebarhet på grund av att likformigheten i beskattningsförfarandet ökar.⁸⁴

Lagstiftaren lämnar utrymme för ett undantag. Om oförutsedda omständigheter inträffar och medför att den skattskyldige tvingas avbryta sin anställning och således sin utlandsvistelse i förtid, ska möjligheten att åtnjuta skattefrihet i Sverige fortfarande kunna tillämpas. Förarbetet anger ett fåtal exempel på sådana omständigheter. Omständigheterna inkluderar sjukdom, sjukdom inom familjen samt yttre faktorer såsom krig eller naturkatastrofer.⁸⁵ Förarbetet menar också att undantaget är särskilt viktigt om en ovan nämnd omständighet inträffar i slutet av utlandsvistelsen, vilket i sådana fall skulle påverka individen väsentligt negativt rent ekonomiskt.⁸⁶ Det skulle rent teoretisk kunna röra sig om ett bortfall av ett fåtal dagar som i sådana fall får som konsekvens att sexmånadersregeln inte blir tillämplig. Således åsyftar förarbetet implicit att undantaget i 3:13 IL ska användas restriktivt, eftersom ekonomisk skada inte uppstår i samma omfattning om en utlandsanställning upphör tidigt jämfört med om den upphör sent i utlandsvistelsen på grund av ovanstående omständigheter.⁸⁷

Avslutningsvis förtydligar lagstiftaren att även om regeln har till syfte att ge skattskyldiga personer skattelättnader, måste regeln begränsas på så vis att inkomsten inte undantas från beskattning i Sverige i de fall som inkomsten inte beskattas i verksamhetslandet. Om inkomsten i de fallen skulle undantas från beskattning i Sverige skulle inkomsten helt undkomma beskattning.⁸⁸

⁸³ Prop. 1984/85:175 sid. 17 st. 1. Fotnoten syftar till hela st.

⁸⁴ Prop. 1984/85:175 sid. 17 st. 3.

⁸⁵ Prop. 1984/85:175 sid. 17 st. 2.

⁸⁶ Prop. 1984/85:175 sid. 17 st. 3.

⁸⁷ Prop. 1984/85:175 sid. 17 st. 3.

⁸⁸ Prop. 1984/85:175 sid. 16 st. 4. Syftar till hela st.

Följden härför blev sexmånadersregeln⁸⁹ samt en så kallad ”säkerhetsventil” vilken blir tillämplig i sådana fall som föreskrivs enligt 3:13 IL.⁹⁰

4.2 Kortare avbrott

När ettårsregeln först lagstodgades i och med prop. 1966:127 fastställdes inget visst antal lagstodgade dagar som en anställd får göra kortare avbrott från sin utlandsvistelse. Istället nämndes endast att kortare avbrott för semestervistelse och tjänsteresor till Sverige var tillåtna om de inte tolkades som oskäligt långa.⁹¹ Det var först med prop. 1984/85:175, i samband med införandet av sexmånadersregeln, som ett visst antal dagar stadgades i lagen.⁹²

Skälen till att, i lagtexten, införa ett visst antal angivna dagar för kortare uppehåll var i allmänhet att den tidigare ordningen kunde vara tämligen osäker. Lagstiftaren poängterade dock att den före detta ordningen med ett flexibelt antal dagar mestadels hade fungerat bra, men att osäkerheten låg i att det ofta var svårbedömt huruvida kortare avbrott för en anställd gick att acceptera som just kortare avbrott eller om avbrotten helt avbröt vistelsen.⁹³ Vidare menar lagstiftaren att detsamma gällde för Skatteverket som i sådana fall har fått göra besvärliga överväganden, vilket medförde att risken för olika tillämpning vid liknande fall var hög. Implicit menar lagstiftaren att förutsebarheten var låg jämfört med förutsebarheten i att anta ett visst antal lagstodgade dagar.⁹⁴ Något lagstiftaren ansåg var negativt med att lagstodga ett visst antal dagar var att den anställde skulle kunna lida ren ekonomisk skada om han tvingades avbryta utlandsvistelsen på grund av omständigheter som inte gick att skylla honom för.⁹⁵ Lagstiftarens slutsats är dock att de positiva aspekterna, enligt lagstiftaren, överträffar de negativa aspekterna.⁹⁶

⁸⁹ Se avsnitt 3.2.

⁹⁰ Se avsnitt 3.3 st. 3-4.

⁹¹ Prop. 1966:127 s. 28.

⁹² Prop. 1984/85:175 s. 18.

⁹³ Prop. 1984/85:175 s. 18-19.

⁹⁴ Prop. 1984/85:175 s. 18 st. 1.

⁹⁵ Prop. 1984/85:175 s. 18 st. 1.

⁹⁶ Prop. 1984/85:175 s. 18 st. 2.

Lagstiftaren beslutar sedan att dagarna ska räknas i tolv månadersperioder, vilket betyder att den anställde under den första tolv månadersperioden får göra kortare vistelser i Sverige i 72 dagar, tolv månadersperioden efter det 72 dagar till etcetera.⁹⁷ Ursprungligen var det tänkt att den anställde var tvungen att fullfölja sin anställning för att efter det beräkna hur många dagar han gjort kortare vistelser i Sverige. Till exempel kunde den anställde under det första året endast besöka Sverige under 60 dagar. De dagar som han inte hade ”utnyttjat” räknades med till nästkommande år. Att de ej utnyttjade dagarna räknas med till nästkommande år torde inte vara särdeles praktiskt speciellt på grund av administrativa skäl.⁹⁸ Är vistelsen kortare än tolv månader, men längre än sex månader gäller ett, genomsnitt för kortare vistelser i Sverige, på sex dagar per månad.⁹⁹ Vidare fastställer lagstiftaren att om den anställde avbryter vistelsen i förtid eller om han överskrider antalet lagstadgade dagar, men ändå väljer att fortsätta utlandsanställningen räknas det som en ny tolv månadersperiod.¹⁰⁰ Om den anställde skulle råka ut för en sådan situation innebär det rent teoretiskt att den anställde skulle kunna överskrida 72 dagar över en tolv månadersperiod. Det kan dock endast ske när två utlandsvistelser sker direkt inpå varandra.¹⁰¹

Ett exempel skulle kunna vara att en person har en utlandsanställning under åtta månader. Under de åtta månaderna vistas han i Sverige exakt sex dagar per månad, det vill säga 48 dagar. Efter att ha avslutat vistelsen, påbörjas en ny utlandsanställning omgående, vilken i enlighet med föregående utlandsvistelse ska pågå i åtta månader. Under de första fyra månaderna på den senare utlandsanställningen vistas den anställde i Sverige under sammanlagt 28 dagar, vilket utgör ett genomsnitt på 7 dagar per månad. Sammanlagt vistas således den anställde i Sverige i 76 dagar under tolv månadersperioden. Det här är endast tillämpligt om dagarna hänförs till två olika utlandsvistelser. För att den anställde ska kunna beskattas med undantagsreglerna måste han således vistas i Sverige under färre dagar de sista fyra månaderna för att på så vis sänka genomsnittet till sex dagar i månaden.¹⁰²

⁹⁷ Prop. 1984/85:175 s. 18 st. 3.

⁹⁸ Prop. 1984/85:175 sid 18 st. 3.

⁹⁹ Prop. 1984/85:175 sid. 17, läses i förslaget.

¹⁰⁰ Prop. 1984/85:175 sid 18 st. 3.

¹⁰¹ Prop. 1984/85:175 sid 18 st. 3.

¹⁰² Prop. 1984/85:175 sid 18 st. 3. Ett eget exempel för att vidga förståelsen för förarbetet.

Lagstiftaren avslutar med att påpeka att kortare avbrott inte får göras i inledningen eller i slutet av utlandsvistelsen.¹⁰³

¹⁰³ Prop. 1984/85:175 sid 18 st. 4.

5 Skatteverkets ställningstagande

5.1 Bakgrund

Ställningstagandet berör sexmånaders- och ettårsregeln, närmare bestämt det antalet dagar en person som tillfälligt jobbar utomlands får lov att vistas i Sverige och i tredje land. Som grund för sitt ställningstagande menar Skatteverket att det tydligt, genom lag, framgår hur många dagar en person får vistas i Sverige, men att det saknas lagstöd för hur många ytterligare dagar en person får vistas i tredje land.¹⁰⁴

Till grund för sin bedömning har Skatteverket använt sig av ett utdrag, vilket är författat av departementschefen ur förarbetena¹⁰⁵ till lagen. Där sägs inledningsvis att kortare avbrott i vistelsen utomlands räknas in i tiden. Vistelser i tredje land har inte reglerats i lag medan vistelser i Sverige regleras i lagen. Vidare är det, enligt sexmånadersregeln, tillåtet att ta semester och göra tjänsteresor till tredje land utan att skattefriheten går förlorad. Tiden som läggs för detta räknas med i vistelsen utomlands om anställningen fortskrider under de kortare avbrotten. I fråga om skattefrihet enligt ettårsregeln krävs ett års vistelse i samma land. Här är det viktigt att kortare avbrott inte blir för omfattande, vilket i sådana fall skulle kunna medföra att kravet på vistelse i samma land skulle kunna kringgås. Lagstiftaren valde dock inte att mer detaljerat reglera sådana vistelser utan nöjde sig med att godkänna kortare uppehåll i tredje land om de avser semester eller tjänsteresa.¹⁰⁶

Lagstiftaren förtydligar betydelsen av kortare uppehåll som normal semester eller tjänsteresor som varken är för omfattande i antal eller längd. Enligt lagstiftaren måste en bedömning genom praxis göras med hänsyn till syftet med regeln, men om det är helt ostridigt att beskattning skett i anställningslandet är det mindre väsentligt vilken vistelsetid en person haft i tredje land.¹⁰⁷

¹⁰⁴ Ställningstagandets avsnitt 2. Bakgrund och frågeställning.

¹⁰⁵ Prop. 1984/85:175 s.29 f.

¹⁰⁶ Ställningstagandets avsnitt 3. Gällande rätt m.m. 3 st. Fotnoten syftar till hela stycket.

¹⁰⁷ Prop. 1984/85:175 s.29 f. samt ställningstagandets avsnitt 3. Gällande rätt m.m. 3 st. Fotnoten syftar till hela stycket.

5.2 Skatteverkets bedömning

Skatteverket inleder med att påpeka att utgångspunkten för att åtnjuta ettårsregelns skattelättnader är att utlandsvistelsen sker i samma land. Här betonar Skatteverket särskilt att det ska röra sig om samma land. Kortare vistelser får inte vara så omfattande att bedömningen huruvida vistelsen skett i samma land hotas. Skatteverket tycker således att detta är ett bevis på att det ligger en tidsaspekt i begreppet ”kortare avbrott” och att tidsaspekten bör vara begränsad på så vis att den går att bortse ifrån vid tillämpning av ettårsregeln.¹⁰⁸

Förarbetet föreskriver att om det är helt ostridigt att beskattning skett i anställningslandet är det mindre väsentligt vilken vistelsetid en person haft i tredje land. Trots detta tycker Skatteverket att det ska finnas en begränsning av de antal dagar som får tillbringas i tredje land vid tillämpning av nämnda regel.¹⁰⁹

Lagstiftaren har valt att reglera det antal dagar som en person får tillbringa i Sverige, närmare bestämt en maximal tid på i genomsnitt sex dagar för varje hel månad som anställningen varar. Skatteverket menar att det antalet dagar inte utgör en norm för vilken tid som anses vara kortare avbrott utan endast den mängd som lagstiftaren godtagit. Skatteverket anser att lagstiftaren härutöver menat att det borde få förekomma ett väsentligt antal dagar som får tillbringas i tredje land.¹¹⁰

Förarbetet anger vad som avses med kortare avbrott, de ska inte vara allt för omfattande i antal eller längd. Skatteverket redogör för den lagstadgade semestern i Sverige, vilken enligt semesterlagen uppgår till 25 dagar, men i många fall fler dagar. Skatteverket menar att förarbetet utgör en indikation på den tid lagstiftaren ansett vara rimlig. På denna grund menar Skatteverket att tiden en person får tillbringa utanför arbetslandet ska begränsas samt innefatta spenderad tid i Sverige såväl som i tredje land. Skatteverket tar ställning till huruvida det är skillnad på kortare avbrott beroende på om sexmånaders- eller ettårsregeln tillämpas. Det fastställer att innebörden av kortare avbrott ska vara densamma för båda reglerna.¹¹¹

¹⁰⁸ Ställningstagandets avsnitt 4. Skatteverkets bedömning st. 1.

¹⁰⁹ Ställningstagandets avsnitt 4. Skatteverkets bedömning st. 2.

¹¹⁰ Ställningstagandets avsnitt 4. Skatteverkets bedömning st. 3.

¹¹¹ Ställningstagandets avsnitt 4. Skatteverkets bedömning st. 4.

På ovan nämnda grunder anser Skatteverket "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 motsvarar åtta dagar för varje hel månad som anställningen varar eller 96 dagar under ett och samma anställningsår."¹¹²

¹¹² Ställningstagandets avsnitt 4. Skatteverkets bedömning st. 5.

6 Avslutande diskussion

6.1 Fördelar med ställningstagandet

I ställningstagandet utreder Skatteverket huruvida det är möjligt att utvidga det antal dagar för vilka en utlandsanställning ska få lov att avbrytas. Anledningen till att Skatteverket utvidgar antalet dagar är att lagstiftningen, närmare bestämt 3:10 IL, endast reglerar det antalet dagar som en anställd får vistas i Sverige under utlandsanställningen. Kortare avbrott för vistelser i tredje land regleras inte. Skatteverkets slutsats är att lagstiftningen ger utrymme för en extensiv tolkning, vilken gör det möjligt att utöka antalet dagar vid vistelse i tredje land.

Fördelen med förslaget är, enligt min åsikt, att en person som är helt säker på att han endast ska arbeta i ett och samma land, erhåller två extra dagar i månaden att vistas i Sverige. Skatteverkets ställningstagande ger således en mer generös reglering av kortare avbrott vid utlandsanställningar. Skatteverket utvidgar även möjligheten för utlandsanställda att nyttja undantagsreglerna. Särskilt i relation till ettårsregeln kan Skatteverkets slutsats, enligt min åsikt, förefalla att vara korrekt. Ettårsregeln förutsätter att utlandsanställningen ska äga rum i ett och samma land. Det bör således vara svårt att åtnjuta skattefrihet enligt ettårsregeln om den anställde utför arbete i flera olika länder.

I praktiken torde endast en begränsad tillämpning av ovanstående resonemang vara möjlig. Den begränsade tillämpningen grundar jag på att ettårsregeln, i realiteten, tillämpas mer sällan, i jämförelse med sexmånadersregeln. Det beror på att regeln endast blir tillämplig i de fall då inkomsten inte beskattas i verksamhetslandet. Jag vill förtydliga att alla för- och nackdelar med Skatteverkets slutsats vad det gäller tillämpningen av ettårsregeln är svagare för min bedömning än vad för- och nackdelar för tillämpningen av sexmånadersregeln. Sexmånadersregeln tillämpas av fler personer och är således den mest intressanta och viktiga av regler ur ett juridiskt perspektiv.

6.2 Brister i ställningstagandet

På grund av undantagsreglernas syfte, som dels är att fungera som ett incitament för att få svenska arbetstagare att ta utlandsanställning och på så vis styrka svenska bolags konkurrenskraft internationellt och dels att underlätta beskattningsförfarandet genom att

fungera som ett mer lättillämpligt substitut till dubbelbeskattningsavtal, torde Skatteverkets ställningstagande te sig felaktigt satt i relation till syftet.

I och med ställningstagandet minskar Skatteverket möjligheten för utlandsanställda att nyttja sexmånaders- och ettårsregeln. Särskilt drabbas anställda som arbetar i flera länder, vilket inskränker klarheten och förutsebarheten i reglerna. Inskränkningen består i att det blir mycket svårare för anställda att förutse huruvida de kommer att ha möjlighet att nyttja undantagsreglerna i jämförelse med de lagstadgade reglerna.

Att beskattas enligt ett annat lands lag är idag mer fördelaktigt rent ekonomiskt i jämförelse med att bli beskattad enligt svensk intern rätt. Om det vidare råder oklarhet över reglernas tillämpning, huruvida de kommer aktualiseras, motverkar det syftet på så vis att färre anställda kommer att vilja arbeta utomlands. Det får i sin tur till konsekvens att de svenska bolagen förlorar konkurrenskraft internationellt. Det torde även vara svårt för en arbetsgivare att förutse huruvida reglerna blir tillämpliga eller inte, vilket troligen kommer att medföra högre administrativa utgifter. Arbetsgivare i hela Sverige måste i sådana fall ödsla fler arbetstimmar för att presumera möjligheten till skattefrihet när de ska sända anställda för utlandsarbete.

Skatteverket använder sig av ett utdrag i sitt ställningstagande, vilket är författat av den dåvarande departementschefen. Varför de använder utdraget som argument för sin bedömning anser jag vara märkligt, eftersom departementschefen explicit uttalar att när en inkomst beskattas i verksamhetslandet bör mindre vikt läggas vid antalet dagar som den anställde har vistats i tredje land. Uttalandet är enligt mig klart; det betyder att då sexmånadersregeln blir tillämplig är det oväsentligt huruvida den anställde vistats i tredje land eller inte. Uttalandet ger vidare inte något utrymme att extensivt tolka lagstiftarens syfte med regeln och på så vis utvidga lagtextens ordalydelse. Således om vikt bör läggas vid Skatteverkets ställningstagande, eftersom Skatteverkets ställningstagande är myndighetspraxis, torde nämnda ställningstagande endast vara väsentligt vid tillämpning av ettårsregeln. Det i sin tur innebär att färre fall blir aktuella än om Skatteverkets ställningstagande hade varit tillämpligt vid tillämpning av sexmånadersregeln.

Vidare finner jag heller inget stöd för Skatteverkets ställningstagande i lagtext eller i förarbetena. Enligt min mening framgår det tydligt att vistelsedagar i tredje land är oväsentliga då de, i synnerhet i förarbeten, utelämnats helt. Jag anser inte heller att ordalydelsen i 3:9 och framförallt 3:10 IL ger utrymme för en mer extensiv tolkning av

lagrummen. Reglerna är allt för klara, precisa och lättförståeliga för att något vidare utrymme för extensiva tolkningar ska anses föreligga, vilket jag anser framgår av reglernas förarbeten.

6.3 Är ställningstagandet förenligt med lagstiftarens syfte med reglerna?

Det huvudsakliga syftet med sexmånaders- och ettårsregeln är, som sagt, att de ska fungera som ett incitament till att ta anställning utomlands. De ska bidra till en ökning av svenska bolags konkurrenskraft ur ett internationellt perspektiv samt underlätta själva beskattningsförfarandet. Efter en analys av Skatteverkets ställningstagande anser jag att det motverkar syftet med reglerna mer än vad det tjänar det. Att fastställa ett visst antal dagar då en anställd får vistas i tredje land kommer att leda till konsekvenser. Antalet skattskyldiga i Sverige som kan åtnjuta skattefrihet enligt reglerna minskar, vilket försämrar förutsebarheten och därmed även försämrar tillämpningen av reglerna. Det uppstår således en betydande risk för att rättssäkerheten kommer att hotas.

Skatteverket får ställningstagandet att framstå som att det utvidgar möjligheten att åtnjuta skattefrihet genom att öka de sammanlagda dagarna. I vissa fall torde så även vara fallet, men jag kan inte tänka mig att alla svenskar som arbetar utomlands utför sitt arbete i ett och samma land. Då det endast är när arbete utförs i ett och samma land som ställningstagandet utvidgar möjligheten för utlandsanställda att åtnjuta skattefrihet enligt undantagsreglerna kommer det antagligen inte att leda till önskad effekt. Däremot anser jag att dessa personer, vilka ställningstagandet gynnar, redan har möjlighet att, genom de klara och precisa lagstadgade reglerna, planera sina vistelser i Sverige på ett tillfredsställande sätt. Ställningstagandets syfte och ändamål försvagas således på grund av att de gällande reglerna redan är klara och precisa. Ställningstagandets syfte blir därför överflödigt.

Att reglerna är klara och precisa medför en lättillgänglighet för skattskyldiga, vilket ökar förutsebarheten. En person som funderar på att ta anställning utomlands kan redan innan avfärd med all säkerhet kunna ta reda på om hans inkomst kommer att beskattas i Sverige eller inte. Förutsebarheten inom svensk intern rätt är vital, den utgör en grundpelare i strävan mot ett rättssäkert Sverige, vilket leder till en juridisk trygghet för alla svenska medborgare. Reglerna bör vara klara och lättförståeliga för gemene man för att öka dess tillämplighet, vilket även bör göras på ett effektivt sätt och i enlighet med lagstiftarens syfte.

Effektiviteten påverkar förutsebarheten vilken, som nämnts ovan, påverkar rättssäkerheten och genom Skatteverkets ställningstagande försämras således rättssäkerheten.

6.4 Alternativa lösningar

Enligt min uppfattning är den nuvarande lagstiftningen att föredra. Dock verkar Skatteverket vara av motsatt uppfattning; att lagstiftningen är otillräcklig och att vistelser i tredje land är ett problem. En alternativ lösning enligt mig torde vara att omarbota lagstiftningen. Det skulle ske genom en begränsning av sexmånadersregeln på så sätt att utlandsvistelsen endast får ske i ett land och härutöver lagstadga ett visst antal dagar som den anställde får vistas i tredje land. Antalet dagar borde, enligt min mening, uppgå till fler dagar än vad Skatteverket har fastställt i sitt ställningstagande, eftersom de två dagar per månad som Skatteverket fastställt uppenbart motverkar regelns syfte. En begränsning av sexmånadersregeln som jag föreslår motverkar dock lagstiftarens syfte med regeln och skulle begränsa dess tillämplighet på samma sätt som ställningstagandet nu motverkar nämnda syfte. Färre svenska arbetstagare kommer att kunna använda sig av en sådan regel, vilket skulle leda till att syftet med regeln inte uppnås.

Ett annat alternativ hade varit att särskilja sexmånadersregeln från ettårsregeln. Med att särskilja reglerna menar jag till exempel att sexmånadersregeln skulle kunna ha ett visst antal lagstadgade dagar för vistelser i Sverige, förslagsvis 72 dagar under en tolv månadersperiod, det vill säga ett genomsnitt på sex dagar per månad. Eftersom det i förarbetet explicit uttalas att i de fall då inkomsten beskattas i verksamhetslandet bör mindre vikt läggas vid vistelser i tredje land, föreslår jag samma antal dagar som är lagstadgade idag. Dagarna skulle gälla vid kortare avbrott för semestervistelser samt tjänsteresor i Sverige. Ett sådant regelverk torde inte motverka lagstiftarens syfte med regeln eftersom den skulle vara utformad exakt likadant som den nuvarande regeln.

Vid tillämpning av ettårsregeln bör ett annat antal dagar gälla. Lagen föreskriver att utlandsanställningen ska ske i ett och samma land och således är det rimligt att lägga till ett visst antal dagar extra för vistelser i tredje land på samma sätt som Skatteverket nu har gjort. Hur många dagar extra, utöver de redan lagstadgade 72, kan jag inte svara på, men det bör åtminstone vara fler än de två dagar i månaden som Skatteverket har föreslagit. Anledningen till att utökningen av vistelsedagar i Sverige, enligt min mening, bör vara större än de dagar som Skatteverket har fastställt i ställningstagandet är att Skatteverket inskränker möjligheten för anställda att utnyttja reglerna. Genom att höja antalet dagar ökar

chansen för att regeln ska bli accepterad samt höjer förutsebarheten gentemot vad Skatteverkets nuvarande ställningstagande gör.

Ettårsregeln tillämpas dock inte lika ofta som sexmånadersregeln och en sådan förändring av lagtexten som jag föreslår torde vara onödig. Det blir för mycket arbete för liten vinning. Lagändringen skulle fortfarande uppfylla lagstiftarens syfte, men den hade blivit aningen krångligare att tillämpa då det skulle finnas två olika regler för två relativt liknande situationer.

Det senare förslaget på lagändring skulle, enligt min åsikt, vara mer rimligt än den första förändringen jag föreslog. Dock kvarstår det faktum att båda förändringarna medför en försämring av förutsebarheten och av reglernas klarhet, vilket skulle göra det svårare för en lekman, men även för arbetsgivarna, att förutse om reglerna skulle bli tillämpliga eller ej.

Till syvende og sist anser jag att den nuvarande lagregleringen, tillsammans med dess förarbeten, är den mest lämpade lagstiftningen för tillämpningen av sexmånaders- och ettårsregeln. Skatteverkets ställningstagande strider, enligt min åsikt, uppenbart emot lagstiftarens syfte och det ska bli mycket intressant att se vad som händer när de första rättfallen dyker upp i Högsta förvaltningsdomstolen.

7 Slutsatser

Skatteverkets tolkning av 3:9 och 3:10 IL är, enligt min åsikt, inte förenligt med reglernas syfte. Skatteverkets ställningstagande inskränker möjligheten för skattskyldiga i Sverige att nyttja undantagsreglerna, vilket helt motverkar lagstiftarens syfte. Utöver att reglerna inskränks försämras förutsebarheten. Förutsebarheten är högst väsentlig för tillämpningen av reglerna samt för Sveriges rättsäkerhet. Utan att säkert veta om en regel är tillämplig kommer den inte att användas, åtminstone inte lika frekvent. Arbetsgivare måste börja använda sig av större resurser för att förutse om deras anställda kommer uppfylla de nya och strängare krav som Skatteverket ställer. De som redan arbetar utomlands måste utreda huruvida möjligheten fortfarande finns för dem att tillämpa undantagsreglerna. För de som kommer att bli tvingade till beskattning i Sverige talar mycket för att de får återvända hem till Sverige.

Referenslista

Författningar

Inkomstskattelag (1999:1229).

Folkbokföringslag (1991:481).

Offentliga tryck

Proposition 1927:102 bilaga 3. *Ers Kungliga Majestäts proposition till riksdagen med förslag till kommunalskattelag m.m.*

Proposition 1966:127. *Ers Kungliga Majestäts proposition till riksdagen med förslag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m.m.*

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

Proposition 1999/2000:2 del 2. *Inkomstskattelagen.*

SOU 1997:75. *Bosättningsbegreppet.*

Rättsfallsregister

RÅ 1974 ref. 97.

RÅ 1989 ref. 116.

RÅ 1989 ref. 188.

RÅ 1997 ref. 25.

RÅ 2001 not. 1.

RÅ 2001 not. 41.

RÅ 2002 not. 134.

RÅ 2004 not. 215.

Akademisk litteratur

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita och Tivéus, Ulf. *Inkomstskattelagen, En kommentar*, 1-28 kap. del 1, utgåva 2011, upplaga 11, 2011, Norstedts Juridik AB, Stockholm.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, andra upplagan, 2009, Studentlitteratur AB, Lund.

Eriksson, Asbjörn, *Praktisk beskattningsrätt, lärobok i inkomstbeskattning*, upplaga 16, 2009, Studentlitteratur AB, Lund.

Bilagor

Lodin, Sven, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2*, tolfte upplagan, 2010, Studentlitteratur AB, Lund.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, andra upplagan, 2007, Norstedts Juridik AB, Stockholm.

Artiklar

af Donner, Anna och Wahlgren Sjöstedt, Catarina
<http://www.pwcnews.se/Taxmatters/Individbeskattning/Skatteverket-staller-nya-strangare-krav-for-att-fa-tillampa-sexmanaders--och-ettarsreglerna/> (13/05 2011.)

Myndighetspublikationer

<http://www.Skatteverket.se/foretagorganisationer/forarbetsgivare/internationellaavgiftsfrgor.4.18e1b10334ebe8bc80001886.html> (16/5 2011).

Skatteverket dnr 131 643031-10/111 Skatteverkets ställningstagande Kortare avbrott för i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln, 2010.