



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Sexmånaders- och ettårsregeln

-tillämpningen vid arbete och bosättning i olika länder

Kandidatuppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Henny Nordin

Handledare: Elise Adelsköld

Framläggningsdatum 2011-05-19

Jönköping maj 2011

## Kandidatuppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Sexmånaders- och ettårsregeln –tillämpningen vid arbete och bosättning i olika länder
Författare:	Henny Nordin
Handledare:	Elise Adelsköld
Datum:	2011-05-19
Ämnesord:	<b>Inkomstbeskattning, internationell beskattning, sexmånadersregeln, ettårsregeln,</b>

---

### **Sammanfattning**

I dag är det allt vanligare att en anställd någon gång under sitt arbetsliv arbetar utomlands under en period. I en sådan situation finns risk för att inkomsten från utlandet blir dubbelbeskattad. För lindrande eller undanröjande av internationell juridisk dubbelbeskattning finns bland andra regler i IL för att förhindra sådan dubbelbeskattning. Dessa regler kallas sexmånaders- och ettårsregeln och kommer till uttryck i 3 kap 9§ IL. Reglerna leder till hel eller delvis skattefrihet för de inkomster den utsände har under utsändningstiden.

Sexmånaders- och ettårsregeln är enkla att tillämpa och undanröjer effektivt internationell juridisk dubbelbeskattning. En situation där oförutsägbarhet föreligger är dock den när utsända arbetstagare, under sin vistelse i utlandet, väljer att bo i ett annat land än verksamhetslandet. För detta förevarande förhållande finns inget stadgat i lagtext, inga uttalanden finns om detta i förarbetena och inte heller finns någon ledning i rättspraxis.

Den enda ledningen som i nuläget finns för de utsända arbetstagare vilka inte är bosatta i verksamhetslandet är två ställningstaganden från SKV samt ett förhandsbesked från SRN. SKV uttalar i ett av ställningstagandena att utsända arbetstagare, vilka inte bor i verksamhetslandet, inte kan använda sig av sexmånaders- eller ettårsregeln. SRN kommer till helt motsatt slutsats och menar att dessa utsända arbetstagare kan omfattas av sexmånaders- och ettårsregeln. Dessutom är SRN:s förhandsbesked i skrivande stund överklagat till HFD.

Sammanfattningsvis anser jag att sexmånaders- samt ettårsregeln är oförutsägbara för utsända arbetstagare vilka inte bor i verksamhetslandet då det i dagsläget inte ens är säkert att dessa utsända arbetstagare omfattas av dessa regler.

## Bachelor's Thesis in Commercial and Tax Law (Tax Law)

Title:	The Six-month-rule and One-year-rule –applicability for employees with employment and residence in different countries
Author:	Henny Nordin
Tutor:	Elise Adelsköld
Date:	2011-05-19
Subject terms:	<b>Income Tax, International Tax Law, Six-month-rule, One-year-rule</b>

---

### **Abstract**

Today it is increasingly common for employees at some time during their careers to work abroad for a period of time. These employees carry a considerable risk for double taxation. For alleviation or elimination of international juridical double taxation there are, among others, two rules in Swedish Tax Law to prevent such double taxation. These rules are known as the Six-month-rule and One-year-rule and are stated in the Swedish Income Tax Law. These rules releases tax duty for the foreign income earned during the time abroad for work purposes. However, there are employees who, during their time abroad, choose to live in another country than in the country in which they work. For these employees, the situation regarding their taxation is very unsure. Currently there is great uncertainty of whether the abovementioned rules apply to these employees or not.

Today, there is no statement in law, in the preambles or even in case law that could be of guidance for the abovementioned situation. For guidance when accessing this situation, one has to rely on two positions from the Swedish Tax Agency and one foregone decision from the Swedish Tax Board. The Swedish Tax Board came to the conclusion, unlike the Tax Agency, that these concerned employees could apply, at least the One-year-rule. The foregone decision is now appealed to the Swedish High Court of Administration.

My conclusion is that the Six-month-rule as well as the One-year-rule concerning employees which during their work abroad chooses to live in another country than the country in which they work is a uncertain area of law and these rules are mostly unpredictable.

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning</b> .....	<b>1</b>
1.1	Bakgrund .....	1
1.2	Syfte och avgränsning .....	2
1.3	Metod och materialval .....	2
<b>2</b>	<b>Svensk intern internationell skatterätt</b> .....	<b>4</b>
2.1	Inledning .....	4
2.2	Beskattningsprinciper .....	4
2.2.1	Hemvistprincipen och källstatsprincipen .....	4
2.2.2	Territorialitetsprincipen och nationalitetsprincipen .....	5
2.3	Internationell juridisk dubbelbeskattning.....	5
<b>3</b>	<b>Sexmånaders- och ettårsregeln</b> .....	<b>8</b>
3.1	Inledning .....	8
3.2	Obegränsad skattskyldighet .....	8
3.3	Undantag från beskattning enligt sexmånaders- och ettårsregeln .....	10
3.3.1	Allmänt om sexmånaders- och ettårsregeln .....	10
3.3.2	Sexmånadersregeln.....	13
3.3.3	Ettårsregeln.....	15
3.3.4	Förhållandet mellan sexmånaders- och ettårsregeln.....	19
3.3.5	Säkerhetsventilen för sexmånaders- samt ettårsregeln.....	19
<b>4</b>	<b>Skatteverkets ställningstaganden</b> .....	<b>21</b>
4.1	Sexmånaders- samt ettårsregelns tillämplighet vid arbete och bosättning i olika länder .....	21
4.1.1	Bakgrund.....	21
4.1.2	SKV:s bedömning .....	21
4.1.3	Sammanfattning .....	22
4.2	Kortare avbrott för vistelse tredje land vid tillämpning av sexmånaders- samt ettårsregeln.....	23
4.2.1	Bakgrund.....	23
4.2.2	SKV:s bedömning .....	23
4.2.3	Sammanfattning.....	25
<b>5</b>	<b>Skatterättsnämndens förhandsbesked</b> .....	<b>26</b>
5.1	Bakgrund .....	26
5.2	SRN:s bedömning .....	26
5.3	Sammanfattning .....	27
<b>6</b>	<b>Analys</b> .....	<b>28</b>
6.1	Inledning .....	28
6.2	SRN:s förhandsbesked i förhållande till SKV:s ställningstagande om kortare vistelse i tredje land .....	28
6.3	Sexmånaders- och ettårsregelns förutsägbarhet .....	30
6.4	Sammanfattande kommentar om rättsläget .....	32
<b>7</b>	<b>Slutsats</b> .....	<b>35</b>
	<b>Referenslista</b> .....	<b>36</b>

## Förkortningar

Dnr	Diarienummer
f.	Och följande sida
FBL	Folkbokföringslag
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag
kap.	Kapitel
men.	Meningen
m.fl.	Med flera
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
p.	Punkt
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	Sida
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredning
SRN	Skatterättsnämnden
ss.	Strecksats
st.	Stycke

# I Inledning

## I.1 Bakgrund

Då en fysisk person, vilken är obegränsat skattskyldig i Sverige, uppbär en inkomst som uppstår i ett annat land finns en risk för internationell juridisk dubbelbeskattning. I svensk intern skatterätt finns tre metoder för att mildra eller undanröja en sådan dubbelbeskattning, vilka består i undantag från beskattning, avräkning och kostnadsavdrag. Den för denna uppsats betydelsefulla metod är undantag från beskattning vilken i svensk intern rätt kommer till uttryck i inkomstskattelagen (IL) genom sexmånaders- respektive ettårsregeln.<sup>1</sup>

Förenklat innebär sexmånaders- samt ettårsregeln att inkomst som uppkommit i ett annat land är skattefri i Sverige för en obegränsat skattskyldig som vistas i utlandet i minst sex månader eller ett år på grund av dennes anställning.<sup>2</sup> Svårigheter uppstår dock när en utsänd arbetstagare arbetar i ett land men är bosatt i ett annat.

Skatteverket (SKV) har i två olika ställningstaganden<sup>3</sup> ansett att utsända personer som inte bor i verksamhetslandet inte omfattas av sexmånaders- och ettårsregeln. Skatterättsnämnden (SRN) har dock i ett förhandsavgörande från januari i år kommit till helt motsatt slutsats vilket ger att i vilket fall ett av de nämnda ställningstagandena från SKV inte längre gäller. SRN ser inget i den aktuella paragrafen i IL som leder till SKV:s slutsats att vistelsen måste äga rum i verksamhetslandet.<sup>4</sup>

Det är inte ovanligt att en obegränsat skattskyldig under en tid blir utsänd att arbeta i ett annat land, ett stort antal svenskar omfattas idag av sexmånaders- och ettårsregeln. I ett allt mer globalt samhälle är det av yttersta vikt att kunna förutse hur skattesituationen för personer förändras beroende på var de bor och var de arbetar. Internationell juridisk dubbelbeskattning är fortfarande ett problem. Förutsägbarheten i den här typen av situationer är mycket viktig då en dubbelbeskattning skulle slå mycket hårt mot den skattskyldige om denna inte kan undanröjas. Att SKV i juni 2010 meddelar att sexmånaders- och ettårsregeln inte omfattar de utsända som arbetar i ett land men bor i ett annat för att det beslutet endast sju månader senare ändras på grund av SRN:s förhandsbesked är oroväckande ur en

---

<sup>1</sup> 3 kap. 9§ inkomstskattelag (1999:1229) härefter benämnd IL.

<sup>2</sup> Ytterligare rekvisit för tillämplighet finns, dessa kommer dock att behandlas senare.

<sup>3</sup> Skatteverkets ställningstagande från den 30 juni 2010 dnr 131 433450-10/111 samt skatteverkets ställningstagande från den 25 oktober 2010 dnr 131 643031-10/111.

<sup>4</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat den 28 januari 2011 dnr 107-10/D.

förutsägbarhetssynpunkt. Förhandsbeskedet från SRN är dessutom i skrivande stund överklagat av SKV så utgången av detta ärende är fortfarande osäker och så är även rättsläget.

## **1.2 Syfte och avgränsning**

Syftet med uppsatsen är att utreda huruvida sexmånaders- samt ettårsregeln kan anses vara tillräckligt förutsägbara för obegränsat skattskyldiga arbetstagare som arbetar i ett land men är bosatta i ett annat under sin utsändningstid. För att besvara detta diskuteras dessa två följande frågor:

- Hur förhåller sig SRN:s förhandsavgörande till SKV:s ställningstagande om kortare avbrott för vistelse i tredje land under utsändningstiden?
- Är sexmånaders- och ettårsregeln förutsägbara för de utsända arbetstagare som arbetar i ett land men bor i ett annat?

Uppsatsen avgränsas till att endast behandla begreppet ”obegränsat skattskyldig” och lämnar diskussion om begreppet ”begränsat skattskyldig” därhän då det inte är av relevans för ämnet sexmånaders- och ettårsregeln. Därtill diskuteras inte heller de undantag till sexmånaders- samt ettårsregeln vilka kommer till uttryck i 2 kap. 11-12§§ IL på grund av dessa inte är av intresse för det ovan givna syftet. Vidare behandlas inte heller bevisbörderegler för sexmånaders- och ettårsregeln med anledning av tidsbrist då dessa är en stor fråga i sig.

## **1.3 Metod och materialval**

Uppsatsen skrivs med grund i en rättsvetenskaplig metod.<sup>5</sup> Det innebär för denna uppsats att uppsatsen präglas av en deskriptiv metod när rättsområdet inom vilket sexmånaders- samt ettårsregeln faller behandlas. Den deskriptiva metoden innebär att förklaring av det givna rättsområdet sker och belyses.<sup>6</sup> I detta fall beskrivs rättsområdet kring sexmånaders- och ettårsregeln för de utsända arbetstagare som bor i ett annat land än verksamhetslandet. Vidare redogörs för SKV:s ställningstaganden om kortare avbrott samt om arbetstagare, vilka inte bor i verksamhetslandet under sin utsändningstid, kan omfattas av de ovan nämnda reglerna. Även SRN:s förhandsbesked om dessa utsända arbetstagare kommer behandlas grundligt. Uppsatsen utmynnar i en analys av hur rättstillämpningen för sexmåna-

---

<sup>5</sup> Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, upplaga 2, Norstedts Juridik 2007, s. 39.

<sup>6</sup> Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 66.

ders- samt ettårsregeln fungerar. En slutsats ges för att tydliggöra analysens viktigaste resultat.

Rättskällorna används i sin inbördes hierarkiska ordning. Det innebär att lagtext, förarbeten, praxis samt doktrin används i syfte att utreda de ovan angivna frågeställningarna. Utöver dessa används SRN:s förhandsbesked samt SKV:s ställningstaganden i stor utsträckning då uppsatsen till stor del bygger på frågeställningar som följer av dessa. En ytterligare anledning till detta är att det inte för närvarande finns någon praxis att tillgå vad gäller tillämpningen av sexmånaders- och ettårsregeln för de utländska inkomster en arbetstagare har under sin utsändningstid. Därutöver används vetenskapliga artiklar i den mån doktrinen inte är tillräcklig. SKV:s handledning kommer i vissa fall användas trots att de närmast kan beskrivas som interna styrdokument för SKV. De kan dock anses ha samma ställning som doktrin och kommer i denna uppsats att användas så.

Viktigt att understryka är att SKV:s ställningstaganden endast är bindande för dem som arbetar på SKV. Ställningstagandena är en sorts policyförklaring från SKV:s sida och är alltså inte bindande för någon annan än myndigheten. Däremot är ställningstagandena vägledande på det vis att de ger en indikation på hur ett liknande fall skulle kunna komma att bedömas av SKV. Vad gäller SRN:s förhandsbesked är dessa bindande för SKV samt allmän förvaltningsdomstol om den enskilde yrkar på det, med rätt för SKV samt den enskilde att överklaga förhandsbeskedet till HFD.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> 16 § 1st samt 22 § 1 st. och 3 st. lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, härefter benämnd förhandsbeskedslagen.



## 2 Svensk intern internationell skatterätt

### 2.1 Inledning

Vi har aldrig tidigare flyttat utomlands i den utsträckning vi gör idag. Allt fler arbetar utomlands och bosätter sig i andra länder, vissa permanent och andra tillfälligt. En fråga som uppkommer innan eller under tiden en person flyttar utomlands är hur denne kommer att beskattas, dels i Sverige och dels i det land denne avser bosätta sig i eller har bosatt sig i, antingen för en kortare eller längre tid.

I det kommande ska de fyra beskattningsprinciperna behandlas då de är grunden till hur olika stater bestämmer sitt beskattningsanspråk. Detta påverkar, som snart ska redogöras för, i sin tur huruvida internationell juridisk dubbelbeskattning uppkommer eller inte. Därefter ska det ges en introduktion till internationell juridisk dubbelbeskattning då det är detta problem vilket sexmånaders- och ettårsregeln syftar till att lösa.

### 2.2 Beskattningsprinciper

#### 2.2.1 Hemvistprincipen och källstatsprincipen

Runt om i världen finns ett antal olika principer för hur ett lands beskattningsanspråk ska bestämmas. De vanligaste principerna, de så kallade huvudprinciperna, är hemvistprincipen och källstatsprincipen. Vanligen används båda principerna i kombination av en stat.<sup>8</sup> Hemvistprincipen<sup>9</sup> är uppbyggd runt skattesubjektets anknytning till en viss stat.<sup>10</sup> Är en person obegränsat skattskyldig i en stat är denne skattskyldig för alla sina inkomster där oavsett var de intjänats.<sup>11</sup> Denna princip kommer till uttryck på många platser i svensk intern internationell skattelagstiftning men ett klart lysande exempel är 3 kap. 8§ IL som lyder ”*Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.*”. Svensk skattelagstiftning bygger till största del på hemvistprincipen.<sup>12</sup>

---

<sup>8</sup> Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 2, upplaga 12, Studentlitteratur 2009, s. 584.

<sup>9</sup> Kallas även bosättningsprincipen, se exempelvis Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 2, s. 586.

<sup>10</sup> Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, upplaga 2, Studentlitteratur 2007, s. 23.

<sup>11</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 23.

<sup>12</sup> Bergström, M., Sjöden, E., *Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands*, Skattebetalarnas förening 1996, s. 12.

Källstatsprincipen grundas istället på skatteobjektets anknytning till ett visst land.<sup>13</sup> Skulle en inkomst ha en mycket stark anknytning till en viss stat skulle detta kunna sätta åt sidan att skattesubjektet inte har någon anknytning till denna stat. Skattesubjektet skulle alltså inte vara obegränsat skattskyldig utan istället begränsat skattskyldig på grund av inkomstens anknytning.<sup>14</sup> Sverige tillämpar denna princip vid beskattning av vissa inkomster som bland annat pensioner, styrelsearvoden från svenska aktiebolag och inkomster från fastigheter belägna i Sverige.<sup>15</sup>

### **2.2.2 Territorialitetsprincipen och nationalitetsprincipen**

Territorialitetsprincipen och nationalitetsprincipen är ytterligare två principer för att grunda skatteanspråk i en stat. Territorialitetsprincipen är dock att se som en tillämpning av källstatsprincipen då även den ger att ett land ska beskatta de inkomster en person har endast om inkomsten har tillräcklig anknytning till landet. Frankrike är ett exempel på en stat som tillämpar denna princip.<sup>16</sup>

Nationalitetsprincipen används i princip endast av USA då den innebär att en stat ska beskatta dem som är medborgare i den staten.<sup>17</sup> Här blir alltså medborgarskapet det centrala i utredningen om beskattningen. USA använder denna princip vad gäller de federala inkomstskatterna.<sup>18</sup> I denna princip tas alltså ingen hänsyn till var den skattskyldige bor eller var denne intjänat inkomsten.

## **2.3 Internationell juridisk dubbelbeskattning**

Internationell juridisk dubbelbeskattning uppkommer då två stater har olika principer, eller olika blandningar av principerna, till grund för sin stats beskattningsanspråk.<sup>19</sup> Deras beskattningsanspråk kolliderar således och ger stor effekt för den enskilde som träffas av

---

<sup>13</sup> Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 2, s. 584.

<sup>14</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 24.

<sup>15</sup> Bergström, Sjödén, *Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands*, s. 12.

<sup>16</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 24, gäller hela stycket.

<sup>17</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 24.

<sup>18</sup> Bergström, Sjödén, *Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands*, s. 12.

<sup>19</sup> Observera att internationell juridisk dubbelbeskattning och ekonomisk dubbelbeskattning är två skilda begrepp, hela namnet skrivs ut för att undvika missförstånd. För upplysning om skillnaderna se Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 25.

denna dubbelbeskattning.<sup>20</sup> Det finns dock även risk för att internationell juridisk dubbelbeskattning uppstår där staterna har samma princip till grund för beskattningsanspråk. Detta är möjligt då länder ofta använder olika kriterier för att bestämma beskattningsanspråk utifrån den valda principen.<sup>21</sup>

OECD<sup>22</sup> definierar internationell juridisk dubbelbeskattning som ”*International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods.*”<sup>23</sup>. Med andra ord innebär denna dubbelbeskattning att en enskild skattskyldig träffas av beskattning i två stater av en och samma inkomst under en identisk period.<sup>24</sup> Internationell juridisk dubbelbeskattning är följaktligen ett stort problem för de personer som väljer att arbeta utomlands under en tid.

Det finns tre metoder för undanröjande av internationell juridisk dubbelbeskattning i svensk skattelagstiftning.<sup>25</sup> Den *första* är undantag från beskattning och metoden kommer till uttryck genom sexmånaders- och ettårsregeln.<sup>26</sup> Den *andra* består i avräkning och finns i avräkningslagen som stadgar om avräkning för sådan skatt en person betalat i ett annat land.<sup>27</sup> Den *tredje* metoden avser kostnadsavdrag för skatt en person erlagt i en annan stat.<sup>28</sup>

Utöver de tre metoderna för undanröjande eller lindrande av internationell juridisk dubbelbeskattning finns dubbelbeskattningsavtal för undanröjande samt lindring av samma effekter.<sup>29</sup> Skatteavtalen har i allmänhet företräde framför svensk intern skattelagstiftning i de fall då lagstiftningen tillkommit efter dubbelbeskattningsavtalet, detta har Högsta förvaltnings-

---

<sup>20</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 24.

<sup>21</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 24.

<sup>22</sup> OECD är en samarbetsorganisation för ekonomiska frågor, skattefrågor behandlas i OECD:s skattekommitté. Denna skattekommitté har utarbetat OECD:s modellavtal för dubbelbeskattningsavtal.

<sup>23</sup> Paragraf 1, introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal ”*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*”.

<sup>24</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 24.

<sup>25</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 74.

<sup>26</sup> 3 kap. 9§ II.

<sup>27</sup> Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

<sup>28</sup> 16 kap. 18-29§§ II.

<sup>29</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 158.

domstolen (HFD) i tre olika domar slagit fast.<sup>30</sup> Detta är särskilt viktigt att notera i samband med sexmånaders- och ettårsregeln då dessa i vissa fall kan falla bort om det finns ett dubbelbeskattningsavtal som slutits efter lagstiftningens ikraftträdande och som regler samma situation. Det är även viktigt att observera att HFD, genom att ge dubbelbeskattningsavtalen ”i allmänhet” företräde framför svensk skattelagstiftning, har undantagit vissa situationer. Ett sådant undantag är då lagstiftaren tydligt har reglerat om beskattning och visat att en sådan beskattning är önskad oavsett vad ett dubbelbeskattningsavtal stadgar, då ska denna regel ha företräde framför dubbelbeskattningsavtalet.<sup>31</sup>

Dubbelbeskattningsavtalen Sverige sluter, vilka i grunden är folkrättsliga avtal, införlivas i svensk skattelagstiftning genom införlivandelag eller inkorporationslag. Det är inte förrän dubbelbeskattningsavtalen är införlivade i svensk lagstiftning till fullo som de blir tillämpliga i svensk rätt och kan åberopas av skattskyldiga samt av SKV med flera.<sup>32</sup> Dubbelbeskattningsavtalen har dock en begränsning som består i att ett dubbelbeskattningsavtal aldrig får utsträcka ett lands beskattningsanspråk utan endast begränsa det.<sup>33</sup> Denna begränsning tituleras även som ”dubbelbeskattningsens gyllene regel”.<sup>34</sup>

---

<sup>30</sup> Regeringsrättens domar den 14 december 2010, mål nr 283-10, 216-10 och 2662-09.

<sup>31</sup> Regeringsrättens domar den 14 december 2010, mål nr 283-10 s. 5 till vilket man hänvisar i både mål nr 216-10 s. 3 samt 2662-09 s. 2.

<sup>32</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 158.

<sup>33</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 164.

<sup>34</sup> Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget 1994, s. 24.

## 3 Sexmånaders- och ettårsregeln

### 3.1 Inledning

Sexmånaders- och ettårsregeln ingår i en av flera metoder, som behandlats i föregående kapitel, för undanröjande eller lindrande av internationell juridisk dubbelbeskattning.

Först ska det redogöras för begreppet ”obegränsat skattskyldig” för fysiska personer enligt svensk intern skatterätt. I det följande ska även sexmånaders- samt ettårsregeln behandlas grundligt för en djupare förståelse av problemen för de utsända arbetstagare med arbete och bosättning i olika länder samt för deras beskattningssituation.

### 3.2 Obegränsad skattskyldighet

För att sexmånaders- och ettårsregeln ska vara tillämplig krävs det att personen som ämnar tillämpa den är obegränsat skattskyldig.<sup>35</sup> Obegränsat skattskyldig är en person om denne antingen är bosatt i Sverige, vistas stadigvarande här eller har väsentlig anknytning hit.<sup>36</sup>

Enligt förarbetena till IL ska en person anses vara bosatt<sup>37</sup> i Sverige om han eller hon uppfyller de kriterier som finns för att anses vara folkbokförd här i landet.<sup>38</sup> Folkbokföringslagen ger att en person ska folkbokföras på den fastighet och i den församling där han enligt samma lag är att anse som bosatt.<sup>39</sup> En person är att anse som bosatt på den fastighet där denne regelmässigt tillbringar eller kan antas komma att regelmässigt tillbringa sin dygnsvilan. Att dygnsvilan regelmässigt tillbringas på en plats innebär att en person under sin normala livsföring tillbringar dygnsvilan minst en gång per vecka på samma plats eller i samma omfattning men med en annan förläggning i tiden.<sup>40</sup> Var den regelmässiga dygnsvilan förläggs är alltså det centrala i bestämmandet av om någon är att anse som bosatt i Sverige.

För att en person ska kunna bli obegränsat skattskyldig i Sverige enligt rekvisitet ”stadigvarande vistelse”<sup>41</sup> finns ett huvudsakligt rekvisit vilket avser vistelseperiodens längd här i

---

<sup>35</sup> 3 kap. 9§ 1 st. 1 men. IL.

<sup>36</sup> 3 kap. 3§ 1 st. IL.

<sup>37</sup> 3 kap. 3§ 1 st. 1p. IL.

<sup>38</sup> 6-13§§ folkbokföringslag (1991:481), härafter benämnd FBL, och 3 kap. 3§ 1 st. 1p. IL.

<sup>39</sup> 6§ FBL.

<sup>40</sup> 7§ FBL, undantag till denna bestämmelse finns i 8-11§§ FBL.

<sup>41</sup> 3 kap. 3§ 1 st. 2p. IL.

landet. Detta är dock inte stadgat i lag utan har framkommit genom rättspraxis. Enligt en statlig offentlig utredning av bosättningsbegreppet är den allmänna meningen att om en vistelse uppgår till sex månader i Sverige faller personen under rekvisitet ”stadigvarande vistelse”.<sup>42</sup> Denna tidsmån härstammar från en dom från HFD från 1997 där begreppet ”stadigvarande vistelse” gavs just denna tolkning.<sup>43</sup> Vistelsen i Sverige under minst sex månader ska vara sammanhängande för att någon ska kunna bli obegränsat skattskyldig i Sverige enligt detta rekvisit.<sup>44</sup> Syftet med vistelsen är dock för detta kriterie ointressant.<sup>45</sup>

Det tredje och sista rekvisitet som kan leda till obegränsad skattskyldighet i Sverige för tidigare bosatta är ”väsentlig anknytning”<sup>46</sup>. Vad som menas med uttrycket är stadgat i 3 kap. 7§ IL första stycket. I 3 kap. 7§ IL första stycket räknas tio anknytningspunkter upp. Dessa anknytningspunkter är inte uttömmande, det framgår av uttrycket ”liknande förhållanden” som återfinns i den tionde strecksatsen.<sup>47</sup> De uppräknade anknytningspunkterna är av olika vikt vid en bedömning om någon har väsentlig anknytning eller inte vilket har framkommit genom rättspraxis. Det finns tre anknytningspunkter som enligt rättspraxis är klart starkare än övriga nämligen om den skattskyldige har en åretruntinrättad bostad i Sverige, om personen har familj här eller om denne bedriver näringsverksamhet här.<sup>48</sup> Övriga anknytningspunkter fungerar som stöd eller komplement till de tre starkare anknytningarna.

Viktigt att observera är att andra stycket i 3 kap. 7§ IL endast är en bevisbörderegulering som syftar till att underlätta bedömningen vad gäller om en vistelse utomlands ska anses vara tillfällig eller ej och inte ett tillägg till rekvisiten i första stycket. Bevisbörderegeln ger att den som avrest från Sverige för mindre än fem år sedan har bevisbördan för att visa att denne inte har väsentlig anknytning hit, i annat fall presumeras väsentlig anknytning till Sverige.

---

<sup>42</sup> SOU 1997:75, s. 43.

<sup>43</sup> RÅ 1997 ref. 25. Högsta förvaltningsdomstolen är Regeringsrättens nya namn från och med 1 januari 2011.

<sup>44</sup> RÅ 1997 ref. 25.

<sup>45</sup> Bergström, Sjödén, *Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands*, s. 31.

<sup>46</sup> 3 kap. 3§ 1 st. 3p. IL.

<sup>47</sup> 3 kap. 7§ 1 st. 10 ss. IL.

<sup>48</sup> RÅ 1989 ref. 118, det så kallade ”Bonnier-fallet”.

När det gått fem år från utflyttning från Sverige gäller vanliga bevisbörderegler, det vill säga att SKV har att visa att den skattskyldige har väsentlig anknytning hit.<sup>49</sup>

Uppfyller en person något av de tre givna kriterierna ovan är denne obegränsat skattskyldig i Sverige.<sup>50</sup> Kriterierna är alltså inte kumulativa utan alternativa. Att en person är obegränsat skattskyldig innebär att denne är skattskyldig i Sverige för alla inkomster han eller hon förvärvar både inom landet samt utomlands.<sup>51</sup> Skulle personen inte uppfylla något av de tre ovan behandlade kriterierna i 3 kap. 3§ II första stycket är denne begränsat skattskyldig och han eller hon kan inte omfattas av sexmånaders- eller ettårsregeln.<sup>52</sup>

### **3.3 Undantag från beskattning enligt sexmånaders- och ettårsregeln**

#### **3.3.1 Allmänt om sexmånaders- och ettårsregeln**

Sexmånaders- samt ettårsregeln är undantag från den obegränsade skattskyldigheten som annars leder till beskattning av en persons samtliga inkomster vilken denne intjänat både i Sverige och utomlands.<sup>53</sup> Objektet för skattefriheten, det vill säga det som undantas från beskattning är inkomsten vilken härstammar från arbete i utlandet.

Ett viktigt gemensamt rekvisit för sexmånaders- och ettårsregeln är att vistelsen i utlandet måste bero på anställning, det vill säga utgöra en utsändning. Enskilda näringsidkare omfattas således inte av sexmånaders- eller ettårsregeln.<sup>54</sup> Det är dock utan betydelse om arbetsgivaren är svensk eller utländsk.<sup>55</sup>

Under de sex månader alternativt ett år eller så länge som utsändningen varar får en utsänd person, utan att äventyra skattefriheten för en inkomst som sexmånaders- eller ettårsregeln ger, göra kortare avbrott för semester eller liknande i Sverige under maximalt 72 dagar un-

---

<sup>49</sup> Mattson, N., *Svensk internationell beskattningsrätt*, upplaga 13, Norstedts Juridik AB 2000, s. 36, gäller hela stycket.

<sup>50</sup> 3 kap. 3§ 1 st. II.

<sup>51</sup> 3 kap. 8§ II.

<sup>52</sup> 3 kap. 17§ II.

<sup>53</sup> 3 kap. 8§ jämte 3 kap. 9§ II.

<sup>54</sup> Andersson, M., Enérus Saldén, A., Tivéus, U., *Inkomstskattelagen En kommentar. Del 1*, Norstedts gula bibliotek, upplaga 7, Norstedts Juridik AB 2007, s.105 f.

<sup>55</sup> Prop. 1989/90:110 s. 683.

der ett anställningsår alternativt sex dagar per månad som anställd utomlands.<sup>56</sup> Avbrott enligt denna regel får inte förläggas till utsändningens början eller slut.<sup>57</sup> Avbrott som semester eller tjänsteresor till annat land än Sverige är inte inkluderade i de 72 dagar som utgör kortare avbrott enligt svensk lagstiftning, det måste dock fortfarande handla om ett kortare avbrott.<sup>58</sup>

Sexmånaders- och ettårsregeln leder till skattelättnad alternativt skattefrihet för den inkomst som den anställde intjänar på grund av sin anställning utomlands. Det som räknas till begreppet ”inkomst” är avlöning och därmed jämförliga förmåner. Inkomsten kan bestå i kontant lön, fri tjänstebil, fri bostad och andra liknande förmåner.<sup>59</sup>

För både sexmånaders- och ettårsregeln gäller att den som under sin vistelse utomlands får lön eller annan ersättning, exempelvis semesterersättning, utbetald för arbete i Sverige kan inte erhålla skattefrihet för denna inkomst. Den semesterersättning eller annan ersättning som den anställde intjänat under sin utomlandsvistelse ska dock omfattas av sexmånaders- och ettårsregeln.<sup>60</sup> Det har ingen betydelse i vilket land denna ersättning betalas ut eller när den betalas ut, det betydelsefulla i en dylik situation är var ersättningen har intjänats. Exempelvis semesterersättning ska således, även om den i efterhand betalas ut i Sverige, vara skattefri förutsatt att rekvisiten i antingen sexmånaders- eller ettårsregeln till fullo är uppfyllda.<sup>61</sup> Även förskott såväl som efterskott av lön, vilka härstammar från en anställning utomlands, omfattas av de ovan givna reglerna.<sup>62</sup>

Ersättning från annan än arbetsgivaren i stället för lön, från exempelvis försäkringskassan i form av sjuklön eller från försäkringsbolag i form av försäkringsersättning, omfattas däremot inte av sexmånaders- och ettårsregeln enligt HFD. Dessa ersättningar ansågs inte utgå på grund av de anställdas utlandstjänstgöring under utsändningstiden.<sup>63</sup> Skulle arbetsgivaren däremot direkt betala ut någon form av ersättning i form av sjuklön, och göra ett så kallat

---

<sup>56</sup> 3 kap. 10§ IL.

<sup>57</sup> 3 kap. 10§ IL.

<sup>58</sup> Prop. 1984/85:175 s. 30.

<sup>59</sup> Prop. 1989/90:110 s. 684.

<sup>60</sup> RÅ 1983 1:58 samt RÅ 1984 Aa 128.

<sup>61</sup> RÅ 1983 ref. 1:58 samt RÅ 1984 Aa 128.

<sup>62</sup> RÅ 2002 not. 134.

<sup>63</sup> Exempelvis RÅ 1988 ref. 52, RÅ 1986 ref. 49 och RÅ 1986 not. 379.



arbetsgivarinträde, skulle dock denna troligen omfattas av skattefrihet enligt de ovan nämnda reglerna menar SKV.<sup>64</sup> Det viktiga i denna situation är således att arbetsgivaren betalar ut ersättningen och inte annan än arbetsgivaren som exempelvis försäkringskassan eller ett försäkringsbolag.<sup>65</sup> Samma sak torde enligt SKV även gälla vid statlig lönegaranti vid konkurs.<sup>66</sup> Det finns ingen begränsning i tiden för hur länge en skattskyldig får använda sig av sexmånaders- eller ettårsregeln för inkomst utomlands. Reglerna gäller under så många år som rekvisiten i reglerna är uppfyllda.<sup>67</sup>

Ett implicit krav för både sexmånaders- samt ettårsregelns tillämpighet torde vara att verksamhetslandet är en erkänd stat vilket i de allra flesta fall inte vållar några problem. Det finns dock frågor om detta som uppkommit i samband med sexmånaders- och ettårsregeln. Vad gäller sexmånadersregeln har det i ett förarbete uttalats att Europeiska unionen inte kan utgöra ett verksamhetsland då unionen inte kan ses som ett ”land” i normalspråkig mening.<sup>68</sup> Om en anställd utfört arbete i en medlemsstat ska denna enskilda stat anges och således inte Europeiska unionen. HFD fick i ett förhandsbesked frågan om Palestina kan anses vara ett land i skatterättslig mening trots att den inte formellt är erkänd som en stat. Det ansåg HFD att den kunde trots att formellt erkännande saknas.<sup>69</sup> Begreppet ”land” torde därmed vara ett vidare begrepp än begreppet ”stat”.<sup>70</sup>

Det allmänna syftet med både sexmånaders- samt ettårsregeln är att ge en relativt enkel lösning på vissa dubbelbeskattningssituationer. I och med dessa regler förlorar Sverige skatteintäkter men denna förlust kan möjligen ses i ett annat ljus de svenska skattereglerna för de fysiska personer som anses höra hemma i Sverige skattemässigt beaktas. Dessa är i jämförelse med många andra länder stränga och inbringar mycket skatteintäkter till den svenska statskassan.<sup>71</sup>

---

<sup>64</sup> SKV:s Handledning för internationell beskattning år 2010, s. 60.

<sup>65</sup> Dahlman, R., Fredborg, L., *Internationell beskattning*, lösbladssystem, supplement 1 december 1990, s. 30:10.

<sup>66</sup> SKV:s Handledning för internationell beskattning år 2010, s. 60.

<sup>67</sup> Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen En kommentar. Del 1*, s. 109.

<sup>68</sup> Prop. 2008/09:136 s. 23.

<sup>69</sup> RÅ 2007 ref. 11.

<sup>70</sup> Rabe, G., Hellenius, R., *Det svenska skattesystemet*, upplaga 23, Norstedts Juridik AB 2010, s. 205.

<sup>71</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 77, gäller hela stycket.

### 3.3.2 Sexmånadersregeln

Sexmånadersregeln tillkom först i svensk skattelagstiftning år 1985 men genomgick, liksom många andra skatteregler, i samband med 1990 års skattereform en förändring. Denna förändring innebar att den aktuella inkomsten måste beskattas i verksamhetslandet för att sexmånadersregeln ska bli tillämplig.<sup>72</sup> Tidigare lydelse angav inget sådant krav. Sexmånadersregeln tillkom som ett komplement till ettårsregeln vilken ger möjlighet för skattelättnad eller skattebefrielse för dem som betalar skatt i verksamhetslandet.<sup>73</sup> Vid full tillämplighet leder sexmånadersregeln till skattefrihet för de inkomster den utsände uppbär genom vistelsen utomlands till den del den inkomsten beskattas i verksamhetslandet.<sup>74</sup>

Förutom att den utsände arbetstagaren måste vara obegränsat skattskyldig krävs för att sexmånadersregeln ska bli tillämplig att den utsände också varit obegränsat skattskyldig för samtliga inkomster i Sverige under hela den tid under vilken arbetet i utlandet, som denne vill bli skattebefriad från, pågått.<sup>75</sup> Vidare krävs, som namnet antyder, att den utsände måste vistas utomlands i minst sex månader. Det finns inget krav enligt sexmånadersregeln på att den skattskyldige måste arbeta i ett och samma land under dessa sex månader.<sup>76</sup> SKV har i ett ställningstagande uttalat att kortare uppehåll för omstationeringar mellan anställningar utomlands får under sexmånadersperioden förekomma och att dessa ingår i den tid, 72 dagar per anställningsår eller sex dagar per hel anställningsmånad, som utsända arbetstagare har för kortare uppehåll enligt 3 kap. 10§ IL.<sup>77</sup>

Vad gäller arbetsgivaren gäller, som tidigare anförts, att det inte är av någon betydelse om denne är svensk eller utländsk. Enligt sexmånadersregeln gäller, till skillnad från ettårsregeln som i det följande behandlas, även att arbetsgivaren kan verka inom såväl enskild som offentlig förvaltning.<sup>78</sup>

För tillämpning av sexmånadersregeln krävs att arbetstagaren beskattas i verksamhetslandet för den inkomst denne intjänat under utsändningstiden. Skulle en del av inkomsten vara

---

<sup>72</sup> Prop. 1989/90:110 s. 385 f.

<sup>73</sup> Prop. 1984/85:175 s. 20.

<sup>74</sup> 3 kap. 9§ 1 st. IL.

<sup>75</sup> SKV:s ställningstagande nr 25/05 från den 29 november 2005, dnr 131 644328-05/111.

<sup>76</sup> Prop. 1984/85:175 s. 21.

<sup>77</sup> SKV:s ställningstagande från den 14 april 2008 dnr 131 219580-08/111.

<sup>78</sup> 3 kap. 9§ 1 st. IL.

skattepliktig i verksamhetslandet men en del av inkomsten är skattefri skulle den skattefria delen av inkomsten skattas för i Sverige och den del den utsände redan beskattats för skulle bli skattefri i Sverige.<sup>79</sup> Det finns dock inget krav på hur mycket skatt den utsände arbetstägaren ska betalat i verksamhetslandet eller vilken skattesats verksamhetslandet måste ha för att sexmånadersregeln ska bli tillämplig.<sup>80</sup> SKV kom i ett ställningstagande från 2006 fram till att beskattning av en inkomst till och med ska anses ha skett i utlandet om en beskattning inte i realiteten skett på grund av olika omständigheter.<sup>81</sup> Detta skulle kunna bero på avdrag för kostnader för att förvärva en inkomst, grundavdrag eller liknande gjort att inkomsten understiger gränsen för beskattningsbar inkomst. Det viktiga är att bruttoinkomsten legat till grund för beskattning i arbetslandet samt att det handlar om en direkt skatt på inkomsten som uppkommit på grund av arbetet i utlandet.<sup>82</sup>

När beskattning av kontant lön sker har uttalats i förarbetena, som ovan anförts, att även förmåner som tjänstebil och fri bostad som den anställde erhållit i verksamhetslandet ska räknas hit.<sup>83</sup> Detta för att undvika tillämpningsproblem där Sverige och verksamhetslandet har olika syn på beskattningsunderlagets utsträckning.<sup>84</sup> I praktiken leder detta uttalande från lagstiftarens sida till att förmåner som den anställde i tjänsten erhållit utomlands ska anses ha blivit beskattade i verksamhetslandet trots att så inte är fallet så länge själva avlöningen beskattats.<sup>85</sup> Tjänsteförmånerna en utsänd haft utomlands blir således skattefria i Sverige oavsett om de skattats för i verksamhetslandet eller inte.<sup>86</sup> Härom finns det dock inom doktrinen olika åsikter, det finns bland annat de som hävdar att om en del av en inkomst, i form av exempelvis en naturaförmån, inte beskattats i verksamhetslandet blir denna obeskattade del av inkomsten inte skattefri i Sverige.<sup>87</sup> Intressant att notera här är att lagtexten i sexmånadersregeln stadgar att det endast är den del av inkomsten som beskattats i

---

<sup>79</sup> 3 kap. 9§ 1 st. II.

<sup>80</sup> Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 2, s. 588.

<sup>81</sup> SKV:s ställningstagande nr 20/06 från den 29 maj 2006, dnr 131 337392-06/111

<sup>82</sup> SKV:s ställningstagande nr 20/06 från den 29 maj 2006, dnr 131 337392-06/111 samt prop. 1989/90:110 s. 684.

<sup>83</sup> Prop. 1989/90:110 s. 684.

<sup>84</sup> Prop. 1989/90:110 s. 684.

<sup>85</sup> Stenbeck, U., *Sexmånaders- och ettårsregeln*, Skattenytt 1993, häfte 9, s. 519.

<sup>86</sup> Berntson, L-G., *Beskattning i Sverige vid arbete utomlands*, Svensk skattetidning 1991, s 36.

<sup>87</sup> Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 2, s. 588.

verksamhetslandet som blir skattefri för att sedan i förarbetena uttala att tjänsteförmåner, oavsett om dessa beskattats i verksamhetslandet, ska vara skattefria i Sverige så länge själva avlöningen beskattats.<sup>88</sup>

Ett specifikt syfte med sexmånadersregeln är att, i så stor utsträckning som möjligt, undvika att utsända arbetstagare bli helt skattebefriade för den utländska inkomsten i båda länderna, så kallad dubbel skattefrihet. Det är av yttersta vikt för Sverige att, i de fall ett dubbelbeskattningsavtal ger Sverige beskattningsrätt, inte hindras att beskatta en skattskyldig på grund av ettårsregeln som medger full skattefrihet i de fall den är tillämplig. Detta är ytterligare en anledning varför sexmånadersregeln tillkom.<sup>89</sup>

### 3.3.3 Ettårsregeln

Ettårsregeln är den äldsta av sexmånaders- och ettårsregeln, den tillkom i svensk skattelagstiftning år 1966. Till skillnad från sexmånadersregeln leder ettårsregeln till att inkomst som uppkommit i verksamhetslandet blir helt skattefri, trots att den inte beskattats i verksamhetslandet, förutsatt att samtliga rekvisit är uppfyllda.

Den utsände arbetstagaren måste inte ha beskattats för denna inkomst i verksamhetslandet om detta beror på lagstiftning, administrativ praxis i verksamhetslandet eller på annat avtal än dubbelbeskattningsavtal.<sup>90</sup> Inkomst som är undantagen beskattning i verksamhetslandet på grund av lagstiftning avser inte bara de situationer där lagstiftningen uttryckligen stadgar om undantag från beskattning utan även de situationer där verksamhetslandet saknar bestämmelse för beskattning av en viss inkomst.<sup>91</sup> Med andra ord kan ettårsregeln även tillämpas då lagstiftningen i verksamhetslandet inte medger att en inkomst ska beskattas där.<sup>92</sup> Vad som menas med administrativ praxis uttalas i förarbetena som myndighetsbeslut om skattebefrielse för inkomster och som denna myndighet bemyndigats att utfärda.<sup>93</sup> Vad gäller ”*annat avtal än skatteavtal*” avses, enligt förarbetena, exempelvis proceduravtal vilka sluts med biståndsländer eller avtal med statshandelsländer.<sup>94</sup> Anledningen till att dubbelbe-

---

<sup>88</sup> Stenbeck, *Sexmånaders- och ettårsregeln*, s. 519.

<sup>89</sup> Prop. 1984/85:175 s. 20, gäller hela stycket.

<sup>90</sup> 3 kap. 9§ 2 st. II.

<sup>91</sup> Prop. 1989/90:110 s. 386 tillsammans med s. 684.

<sup>92</sup> Stenbeck, *Sexmånaders- och ettårsregeln*, s. 531.

<sup>93</sup> Prop. 1989/90:110 s. 387.

<sup>94</sup> Prop. 1989/90:110 s. 387.

skattningsavtal inte omfattas är att det genom en kombination av dubbelbeskattningsavtal och ettårsregeln kan uppstå dubbel skattefrihet då Sverige i vissa fall skulle bli tvunget att avstå beskattningsrätt som vunnits i ett dubbelbeskattningsavtal för att kunna följa ettårsregeln. Så var fallet innan 1990 års skattereform.<sup>95</sup>

Ytterligare en skillnad mot sexmånadersregeln är att den utsände måste vistats i samma land under ett år enligt ettårsregeln.<sup>96</sup> Även här gäller dock att kortare avbrott under utländningen får göras med maximalt 72 dagar per anställningsår alternativt sex dagar per anställningsmånad.<sup>97</sup>

En utsänd arbetstagare kan endast omfattas av ettårsregeln så länge denne inte är anställd av svenska staten, svensk kommun, svensk landstingskommun eller en svensk församling.<sup>98</sup> Det är dock utan betydelse om arbetsgivaren är svensk eller utländsk.<sup>99</sup> Här har inspiration inhämtats från OECD:s modellavtal där en vedertagen internationell princip är att inkomst från personligt arbete beskattas av verksamhetslandet men där den anställde utsände är anställd av stat eller kommun både utbetalar och beskattar inkomsten.<sup>100</sup> Ettårsregeln följer alltså denna princip då Sverige som huvudregel beskattar stats- och kommunalanställda. Jämför dock skillnaden mot sexmånadersregeln vilken undantar beskattning av inkomst även från offentliganställda, detta är dock relativt riskfritt då sexmånadersregeln kräver att inkomsten beskattats i verksamhetslandet vilket inkomster hos offentliganställda sällan har.<sup>101</sup> För de fall då en arbetstagare är anställd i ett bolag som drivs av staten är denne inte att se som offentliganställd.<sup>102</sup>

Skattefrihet för en inkomst enligt ettårsregeln kan inte heller lämnas dem med uppdrag som ledamöter i Europaparlamentet då dessa inte omfattas av ettårsregeln.<sup>103</sup> Skälen till att dessa

---

<sup>95</sup> Se exempelvis Lindencrona, G., *Skattefrågor för universitetslärare vid forskning och undervisning utomlands*, Juridiska fakulteten i Stockholm 1987, s. 29 f.

<sup>96</sup> 3 kap. 9§ 2 st. II.

<sup>97</sup> 3 kap. 10§ II.

<sup>98</sup> 3 kap. 9§ 2 st. II.

<sup>99</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 75.

<sup>100</sup> Ds Fi. 1984:6 s. 54 f. samt OECD:s modellavtal art. 19 p. 1.a.

<sup>101</sup> Stenbeck, *Sexmånaders- och ettårsregeln*, s. 532.

<sup>102</sup> SOU 1980:23, s. 206.

<sup>103</sup> 3 kap. 9§ 2 st. sista men. II.

inkomster undantas är desamma som för offentliganställda, som anförts ovan. Detta på grund av att ledamöternas uppdrag till sin karaktär är lik ett offentligt uppdrag enligt uttalanden i förarbetena. Med andra ord skulle ledamöternas inkomster bli dubbelt skattebefriade då övriga stater inte skulle beskatta dessa inkomster om inget undantag i ettårsregeln infördes. Sverige ansåg att ledamöterna ska beskattas för sina arvoden och därmed krävdes ett undantag för dessa i ettårsregeln vilken annars skulle kunna leda till skattebefrielse, dels i Sverige och dels i verksamhetslandet, för ledamöternas inkomster.<sup>104</sup>

Det ursprungliga syftet med ettårsregeln var att undvika internationell juridisk dubbelbeskattning.<sup>105</sup> Genom tillkomsten av sexmånadersregeln år 1985 var dock detta inte längre en aktuell fråga då risken för internationell juridisk dubbelbeskattning av två skäl inte längre var ett stort problem. Det första av dessa skäl var att åtskilliga dubbelbeskattningsavtal sedan 1966, då ettårsregeln infördes, slutits och det andra skälet var att Sverige infört avräkningsmöjligheter för utländsk skatt i den interna skattelagstiftningen som leder till att sådan dubbelbeskattning troligen inte skulle förekomma i vilket fall.<sup>106</sup>

När sexmånadersregeln tillkom uppstod en diskussion om huruvida ettårsregeln skulle vara kvar eller inte. Diskussionen slutade med att ettårsregeln blev kvar men att den reformerades och vissa, ovan angivna, undantag infördes. De slutliga skälen till att ettårsregeln förblev en del i svensk intern skatterätt var flera. Ett av skälen var att det är enklare att tillämpa ettårsregeln framför andra metoder som avräkning enligt svensk intern rätt eller de metoder som dubbelbeskattningsavtalen ger för såväl den enskilde som för SKV. Utöver dessa skäl uttalades i förarbetena att ett avlägsnande av ettårsregeln kunde leda till att en beskattning av inkomst, vilken i utlandet var skattebefriad av olika skäl, skulle ske i Sverige. Med detta menade man att det finns länder som befriar biståndsarbetsares, läkares, forskares samt lärars inkomster från beskattning, och ett borttagande av ettårsregeln skulle vara förödande för stimulansen för dessa arbetstagare, biståndsarbetare och specialister att ta anställning i ett sådant land. Detsamma gäller i vissa länder för präster och missionärer.<sup>107</sup>

---

<sup>104</sup> Prop. 2008/09:136 s. 23, gäller hela stycket.

<sup>105</sup> Prop. 1984/85:175 s. 15.

<sup>106</sup> Prop. 1984/85:175 s. 15, 50 f.

<sup>107</sup> Prop. 1989/90:110 s. 386, gäller hela stycket.

Svenska skatteregler ska inte försvåra etablering i andra länder för svenska verksamheter och inte heller motverka syftet med skattebefrielsen som givits i det landet.<sup>108</sup> Detta torde vara det allra tyngst vägande skälet för att ettårsregeln förblev en del av svensk intern skatterätt. Svenska skatteregler tillåter således så kallad dubbel skattefrihet, det vill säga där en inkomst varken beskattas i Sverige eller i verksamhetslandet, men endast där skattefriheten i verksamhetslandet är grundat på lagstiftning, administrativ praxis eller annat avtal än dubbelbeskattningsavtal.<sup>109</sup>

Slutligen antogs ettårsregeln i sin nuvarande form med ändringar avseende krav på att inkomsten måste undantas beskattning med grund i lagstiftning eller administrativ praxis i verksamhetslandet eller enligt annat avtal än dubbelbeskattningsavtal.

---

<sup>108</sup> Prop. 1989/90:110 s. 386.

<sup>109</sup> Stenbeck, *Sexmånaders- och ettårsregeln*, s. 531.

### **3.3.4 Förhållandet mellan sexmånaders- och ettårsregeln**

Förhållandet mellan sexmånaders- och ettårsregeln torde inte från lagtextens innehåll stå helt klart. Det finns dock ett upplysande mål från HFD från 2004 som behandlade just denna fråga.<sup>110</sup> Fallet avsåg en utsänd arbetstagare som under två år och tio månader var bosatt samt arbetat på Irland för ett svenskt bolag. Mannen var obegränsat skattskyldig i Sverige. Lön hade utbetalats från det svenska bolaget till den anställde. Enligt svensk intern internationell skatterätt ska den del av inkomsten som beskattats i verksamhetslandet, i detta fall Irland, vara skattefri i Sverige enligt sexmånadersregeln såvida alla övriga krav är uppfyllda. Enligt irländsk skattelag var den delen av inkomsten som inte remitterats, det vill säga utbetalats, till den anställde på Irland skattefri.<sup>111</sup>

Den centrala frågan i fallet var om den övriga delen av inkomsten, vilken skattebefriats enligt sexmånadersregeln, också kunde vara skattefri trots att den inte beskattats på Irland på grund av att den inte utbetalats där. HFD meddelade att det faktum att löneutbetalningen skett i Sverige inte kan anses vara ett hinder för tillämpning av ettårsregeln och därmed också skattefrihet. Det var utan vikt att lönen aldrig förts in i Irland, det viktiga var att den intjänats där. Det fanns inte heller några andra hinder för att tillämpa ettårsregeln på den del av inkomsten som inte redan skattebefriats enligt sexmånadersregeln.<sup>112</sup> Det är alltså fullt möjligt att tillämpa sexmånaders- och ettårsregeln parallellt där en del av en inkomst inte beskattas i verksamhetslandet på grund av att den inte remitterats dit.

### **3.3.5 Säkerhetsventilen för sexmånaders- samt ettårsregeln**

För det fall att en utsänd arbetstagare, innan anställningens början, på goda grunder kan anta att den utländska inkomsten kommer att undantas beskattning enligt sexmånaders- eller ettårsregeln finns en säkerhetsventil i 3 kap. 13§ IL. Regeln leder till att en inkomst blir skattefri trots att rekvisiten i sexmånaders- eller ettårsregeln inte till fullo är uppfyllda. Det ska, under anställningstiden utomlands, inträffa något som innebär att förhållandens förändras vilket medfört att förutsättningarna för skattefriheten enligt något av de givna undantagen inte längre är uppfyllda.<sup>113</sup>

---

<sup>110</sup> RÅ 2004 ref. 126.

<sup>111</sup> RÅ 2004 ref. 126, s. 1, gäller hela stycket.

<sup>112</sup> RÅ 2004 ref. 126, s. 2 f., gäller hela stycket.

<sup>113</sup> 3 kap. 13§ IL.



Det finns ytterligare en möjlighet för tillämpning av sexmånaders- samt ettårsregeln i 3 kap. 13§ IL trots att alla rekvisit inte är uppfyllda. Denna möjlighet innebär att om den anställda konstaterats skattskyldig och inte hittills kunnat använda sig av denna regel ska dennes inkomst trots detta bli skattefri om de ändrade förhållandena beror på ”*omständigheter som han inte kunnat råda över och en beskattning skulle framstå som oskälig*”. Lagstiftaren har således givit ytterligare en möjlighet, jämte undantaget för kortare avbrott<sup>114</sup>, för den som måste avbryta sin utsändning innan tiden för sexmånaders- eller ettårsregeln är uppfylld.

De oförutsedda händelser som stadgas om i 3 kap. 13§ IL är exempelvis naturkatastrofer, krig eller plötsliga sjukdomsfall i den anställdes familj. Tidigare fick bedömningarna om undantag göras från fall till fall och därmed fanns uppenbara risker att dessa leder till oförutsägbarhet och olikhet. Denna säkerhetsventil ska leda till en mer förutsägbar bedömning gällande undantag från den tidigare regeln om kortare avbrott samt ge en mer likformig rättstillämpning.<sup>115</sup>

Undantaget ska dock tillämpas restriktivt under den första tiden av utsändningen och särskilt den första halvan av den beräknade tiden för utomlandsvistelsen.<sup>116</sup> Detta för att departementschefen i förarbetena ansåg att det huvudsakligen måste vara arbetsgivaren tillsammans med den anställda som har ansvaret för att lindra effekterna av sådana oförutsedda händelser som anges i den aktuella lagregeln.<sup>117</sup>

---

<sup>114</sup> 3 kap. 10§ IL.

<sup>115</sup> Prop. 1984/85:175 s. 19.

<sup>116</sup> Prop 1984/85:175 s. 30.

<sup>117</sup> Prop 1984/85:175 s. 17 f.

## 4 Skatteverkets ställningstaganden

### 4.1 Sexmånaders- samt ettårsregelns tillämplighet vid arbete och bosättning i olika länder

#### 4.1.1 Bakgrund

Ställningstagandet<sup>118</sup> gällde en i Sverige obegränsat skattskyldig man som under sin utsändning arbetade i Saudiarabien men bodde i grannlandet Bahrain av säkerhetsskäl. Han vistades i Saudiarabien och Bahrain under sammanlagt tre år. Den anställde pendlade dagligen till sitt arbete i Saudiarabien men tillbringade i princip varje natt, under de tre åren utomlands, i Bahrain. Inkomsten beskattades varken i Saudiarabien eller i Bahrain således var det endast ettårsregeln som möjligen kunde tillämpas i detta fall.<sup>119</sup>

Frågan för SKV att besvara var om ettårsregeln omfattade denna situation trots att den anställde inte bodde i verksamhetslandet utan pendlade dagligen till arbetet i Saudiarabien från hemmet i Bahrain. Frågan bestod även i huruvida sexmånadersregeln, om beskattning skulle ha skett i verksamhetslandet, skulle kunna gälla för denna ovan givna situation.<sup>120</sup>

#### 4.1.2 SKV:s bedömning

SKV inleder med att konstatera att det krävs att den anställde, för att ettårsregeln ska bli tillämplig, vistas utomlands i minst ett år. Det ska dessutom handla om utlandsvistelse på grund av en pågående anställning. Att en person bor i ett land men arbetar i ett annat, dit denne pendlar, innebär att denne vistas dagligen i båda länderna. SKV citerar sedan förarbetena som säger att *”en ettårig vistelse i ett och samma land medför regelmässigt att landet kan beskatta arbetsinkomster som intjänats där”*<sup>121</sup>. Detta skulle enligt SKV tyda på att det som avses med ordet ”vistelse” i ettårsregeln måste anses vara vistelsen i verksamhetslandet.<sup>122</sup>

Med grund i det ovan anförda samt en tolkning av lagrummets ordalydelse ansåg SKV att ettårsregeln endast kan tillämpas på inkomster som intjänats av dem som bor i verksamhetslandet. Ettårsregeln omfattar således inte den situation där en anställd arbetar i ett land och bor i ett annat under sin utlandsvistelse. Pendlingen kunde inte heller, i detta specifika

---

<sup>118</sup> SKV:s ställningstagande från den 30 juni 2010 dnr 131 433450-10/111.

<sup>119</sup> SKV:s ställningstagande från den 30 juni 2010, s. 1, gäller hela stycket.

<sup>120</sup> SKV:s ställningstagande från den 30 juni 2010, s. 1, gäller hela stycket.

<sup>121</sup> Prop. 1984/85:175 s. 21.

<sup>122</sup> SKV:s ställningstagande från den 30 juni 2010, s. 2, gäller hela stycket.

fall, av SKV ses som ett kortare avbrott enligt 3 kap. 10§ IL.<sup>123</sup> Av vilka skäl den anställda gjorde detta upplägg, med boende i ett land och arbete i ett annat, som exempelvis säkerhetsskäl i detta fall, verkar inte SKV tagit i beaktande vid bedömningen.

Vad gäller bedömningen av frågan om sexmånadersregeln, hypotetiskt sett, skulle kunna bli tillämplig för det fall att inkomsten beskattats i något utav de aktuella länderna inleder SKV med att framhålla att förarbetena ger att sexmånadersregeln ska kunna tillämpas då vistelse och anställning är förlagt till flera olika länder. SKV menar dock att avbrott från vistelsen i verksamhetslandet alltid måste vara av en sådan omfattning att det kan anses utgöra ett kortare avbrott i lagens mening.<sup>124</sup>

När det gäller avbrott i vistelsen i verksamhetslandet för resor till tredje länder, det vill säga resor till andra länder än Sverige, gäller inte de stadgade 72 dagarna eller sex dagar per hel anställningsmånad. Lagregeln om kortare avbrott som återfinns i 3 kap. 10§ IL avser enligt ordalydelsen avbrott för vistelse i Sverige. När det gäller resor till tredje land gäller att vistelsen i ett tredje land inte får vara allt för omfattande varken till antal eller tidslängd.<sup>125</sup>

SKV menar således att, trots förarbetesuttalandena om att det inte behöver fästas lika stor vikt vid vistelser i tredje land som i Sverige, kan inte en anställd som dagligen pendlar till sitt arbete i verksamhetslandet från sitt boende i ett annat land, uppfylla vad som rimligen kan menas med ”kortare avbrott” i vart fall inte sådana kortare avbrott som stadgas om i 3 kap. 10§ IL.<sup>126</sup>

#### **4.1.3 Sammanfattning**

Slutligen leder SKV:s ställningstagande till att utsända arbetstagare, vilka bor i ett land men arbetar i ett annat, inte kan omfattas av sexmånaders- eller ettårsregeln. Detta förutsatt att resorna till boendelandet inte understiger de dagar som kan anses utgöra ”kortare avbrott” enligt 3 kap. 10§ IL. SKV anger dock ingen tydlig gräns för vad som kan anses vara ett ”kortare avbrott” vad gäller vistelse i tredje land under utsändningstiden. Till ledning anger SKV att vistelsen inte får vara för omfattande vad gäller antal resor och dessas tidslängd

---

<sup>123</sup> SKV:s ställningstagande från den 30 juni 2010, s. 2, gäller hela stycket.

<sup>124</sup> 3 kap. 10§ IL.

<sup>125</sup> Prop.1989/90:110 s. 21.

<sup>126</sup> SKV:s ställningstagande från den 30 juni 2010, s. 3, gäller hela stycket.

vilket också uttalas i förarbetena till regeln i 3 kap. 10§ IL.<sup>127</sup> Det SKV menar är att det i vart fall inte torde innefatta en situation där en utsänd arbetstagare pendlar dagligen till sin bostad i tredje land.

## **4.2 Kortare avbrott för vistelse tredje land vid tillämpning av sexmånaders- samt ettårsregeln**

### **4.2.1 Bakgrund**

En närbesläktad frågeställning till den ovan behandlade frågan är den om begreppet ”kortare avbrott” och vad som kan anses ingår i detta. Svensk intern internationell skatterätt föreskriver, som tidigare nämnts, att ett kortare avbrott i en utsändning endast får göras, utan att skattefriheten enligt sexmånaders- eller ettårsregeln riskeras, i maximalt 72 dagar eller sex dagar per hel månad som anställd utomlands.<sup>128</sup> Dessa dagar avser dock endast vistelse i Sverige enligt ordalydelsen. Således är det inte i svensk skattelagstiftning reglerat om vistelse i tredje land under en anställds utsändningstid. Klart är dock att kortare avbrott i utsändningstiden räknas in i vistelsetiden i utlandet.<sup>129</sup>

I detta ställningstagande<sup>130</sup> hade SKV att svara på hur lång tid en anställd får tillbringa i Sverige och i tredje land under sin utsändningstid utan att äventyra den skattefrihet för de inkomster denne har i verksamhetslandet enligt sexmånaders- och ettårsregeln. Frågan går i praktiken ut på att få en tydlig tidsgräns så att utsända arbetstagare kan veta hur SKV kommer att bedöma deras ansökan om skattefrihet för sina utländska inkomster enligt sexmånaders- och ettårsregeln.<sup>131</sup>

### **4.2.2 SKV:s bedömning**

Ställningstagandet börjar med ett konstaterande av vad som kan anses vara gällande rätt. SKV citerar vad departementschefen uttalar i förarbetena om ”kortare avbrott”.<sup>132</sup> Departementschefen anger att det vid utarbetandet av lagrummet 3 kap. 10§ IL om kortare av-

---

<sup>127</sup> Prop. 1984/85:175 s. 29.

<sup>128</sup> 3 kap. 10§ IL.

<sup>129</sup> Prop. 1984/85:175 s. 29 f.

<sup>130</sup> SKV:s ställningstagande från den 25 oktober 2010 dnr 131 643031-10/111.

<sup>131</sup> SKV:s ställningstagande från den 25 oktober 2010, s. 1, gäller hela stycket.

<sup>132</sup> Prop. 1984/85:175 s. 29.

brott inte såg det nödvändigt att detaljerat reglera utomlandsvistelsen i tredje land under en utsändning då det klart angetts att avbrottet skulle vara kort.<sup>133</sup>

Departementschefen uttrycker vidare i förarbetena att allt för omfattande vistelser i tredje land skulle leda till en möjlighet att med lätthet kunna kringgå kravet i ettårsregeln på att utsändningen ska avse vistelse i ett och samma land.<sup>134</sup> Detta är dock enligt denne inte ett stort hinder då det redan är föreskrivet om kortare avbrott. Kortare avbrott avser en normal semester eller tjänsteresor av inte allt för omfattande grad enligt förarbetena. Praxis måste vidareutveckla detta begrepp anser departementschefen. Detta måste dock, enligt densamme, ske med beaktan av regelns syfte.<sup>135</sup>

Gällande ettårsregeln uttalar SKV att då lagtexten i ettårsregeln stadgar att vistelsen utomlands måste ske i samma land kan den slutsatsen dras att vistelser i tredje land inte får vara särskilt omfattande. Gränsen torde enligt SKV gå vid att det ska kunna bedömas att vistelsen varat i ett och samma land trots vistelser i tredje land. Med andra ord ska ”kortare avbrott” i ett tredje land vara av den omfattningen att den, vid en bedömning, skulle kunna bortses ifrån. SKV anger således en mycket begränsat tidsram om tiden i tredje land måste kunna bortses ifrån.<sup>136</sup>

Gällande sexmånadersregeln anger SKV att förarbetena uttalar att någon större vikt inte behöver fästas vid vistelse i tredje land. SKV anser dock inte att detta uttalande hindrar möjligheten för en begränsning av antalet dagar för vistelse i tredje land för tillämpning av sexmånadersregeln.<sup>137</sup> Vidare ser inte SKV lagstiftarens maximala tidsbegränsning, för kortare avbrott i 3 kap. 10§ IL, som en norm för hur länge ett kortare avbrott kan anses vara utan endast som ett maximalt antal dagar som kan godtas för vistelse i Sverige under en utsändning.<sup>138</sup>

Genom en egen tolkning kommer SKV fram till slutsatsen att lagstiftaren genom att ha angivit ett antal dagar för kortare avbrott i lagtexten menat att vistelse i tredje land inte får fö-

---

<sup>133</sup> SKV:s ställningstagande från den 25 oktober 2010, s. 1, gäller hela stycket.

<sup>134</sup> 3 kap. 9§ 2 st. IL.

<sup>135</sup> SKV:s ställningstagande från den 25 oktober 2010, s. 1, gäller hela stycket.

<sup>136</sup> SKV:s ställningstagande från den 25 oktober 2010, s. 1, gäller hela stycket.

<sup>137</sup> SKV:s ställningstagande från den 25 oktober 2010, s. 1.

<sup>138</sup> SKV:s ställningstagande från den 25 oktober 2010, s. 2.

rekomma med ett betydande antal fler dagar än vad som är stadgat för vistelse i Sverige. Med andra ord menar SKV att antalet dagar för vistelse i tredje land inte får överstiga antalet dagar för vistelse i Sverige med ett betydande antal dagar.<sup>139</sup>

För att bestämma ett antal dagar som kan anses utgöra normal semester, vilket uttalats i förarbetena, anger SKV att semesterlagen stadgar om 25 semesterdagar per år men att detta endast är en undre gräns vilken i många fall inte gäller utan många arbetstagare har fler semesterdagar än så.<sup>140</sup> SKV menar att uttalandena om normal semester och tjänsteresor av inte allt för stor omfattning är vägledande för antalet dagar som en utsänd arbetstagare får vistas i tredje land under utsändningstiden. Tiden som en anställd får tillbringa i tredje land under utsändningstiden ska, enligt SKV, omfatta även vistelse i Sverige sammanslaget. Vidare ska det enligt SKV inte heller göras skillnad, på den accepterade tiden för vistelse i annat land än verksamhetslandet, för sexmånaders- eller ettårsregeln utan dessa ska ha samma tidsbegränsning i antalet dagar i tredje land och i Sverige.<sup>141</sup>

Med grund i det ovan angivna ansåg SKV att kortare avbrott för semester, tjänsteresor eller liknande, i Sverige eller i tredje land, inte får överstiga 96 dagar under ett anställningsår eller motsvarande åtta dagar per hel månad som anställd utomlands när det kommer till tillämpning av både sexmånaders- och ettårsregeln.<sup>142</sup>

### **4.2.3 Sammanfattning**

Sammanfattningsvis ska vistelsen i tredje land samt i Sverige sammanlagt, enligt SKV, inte överstiga 96 dagar per anställningsår eller åtta dagar per hel anställningsmånad om den anställda ska kunna omfattas av sexmånaders- samt ettårsregeln. I dessa dagar räknas vistelser i tredje land som i Sverige in och avser semester, tjänsteresor och liknande. Dessa 96 dagar ska enligt SKV utgöra ett kortare avbrott inom lagens mening.

---

<sup>139</sup> SKV:s ställningstagande från den 25 oktober 2010, s. 2, gäller hela stycket.

<sup>140</sup> 4§ semesterlag (1977:480).

<sup>141</sup> SKV:s ställningstagande från den 25 oktober 2010, s. 2, gäller hela stycket.

<sup>142</sup> SKV:s ställningstagande från den 25 oktober 2010, s. 2.

## 5 Skatterättsnämndens förhandsbesked

### 5.1 Bakgrund

Bakgrunden till detta förhandsbesked<sup>143</sup> är detsamma som i ställningstagandet från SKV, om utsända vilka arbetar och är bosatta i olika länder, vilket behandlats ovan. Kort sammanfattat avser situationen en dags-pendlare som arbetar i Saudiarabien men som av säkerhetsskäl bor i Bahrain under utsändningstiden. Den anställde är obegränsat skattskyldig i Sverige för samtliga sina inkomster. Han är utsänd sedan 1 februari 2010 att arbeta i Saudiarabien under tre år. Varken Bahrain eller Saudiarabien beskattar honom för de inkomster han under utsändningen intjänar.

Frågan som den anställde ställde till SRN för förhandsbesked var om han kunde omfattas av ettårsregeln trots att han inte bodde i verksamhetslandet. SKV har sedan tidigare ansett att en utsänd arbetstagare, vilken arbetar i ett land men är bosatt i ett annat, inte omfattas av sexmånaders- eller ettårsregeln.<sup>144</sup>

### 5.2 SRN:s bedömning

SRN inleder med att återge den för fallet aktuella lagregeln, ettårsregeln, och framhåller det faktum att vistelsen utomlands enligt regeln ska vara i minst ett år i samma land. Då den anställde under utsändningstiden bodde i Bahrain får denna enligt SRN anses vistas där i ettårsregelns mening.<sup>145</sup> SRN gör sin bedömning helt baserat på lagtextens ordalydelse. SRN uttalar sina motiv till denna bedömning i en enda mening vilken lyder *”Av ettårsregeln kan inte utläsas något krav på att vistelsen utomlands under anställningen måste äga rum i verksamhetslandet.”*<sup>146</sup>. SRN anser alltså att det står klart att ettårsregeln kan tillämpas på utländska inkomster vilka intjänats av utsända arbetstagare, vilka arbetar i ett land men bor i ett annat.

Då alla övriga rekvisit för tillämpning av ettårsregeln är uppfyllda tillsammans med SRN:s bedömning enligt stycket ovan ansåg SRN att den utsände arbetstagarens inkomst från sin utsändningstid är skattefri enligt ettårsregeln.<sup>147</sup>

---

<sup>143</sup> SRN:s förhandsbesked från den 28 januari 2011 dnr 107-10/D.

<sup>144</sup> Se kapitel 4.2 ovan.

<sup>145</sup> SRN:s förhandsbesked från den 28 januari 2011, s. 1.

<sup>146</sup> SRN:s förhandsbesked från den 28 januari 2011, s. 2.

<sup>147</sup> SRN:s förhandsbesked från den 28 januari 2011, s. 2.

### 5.3 Sammanfattning

SRN underkänner med detta förhandsbesked SKV:s ställningstagande från den 30 juni 2010<sup>148</sup>. Förhandsbeskedet ger förhanden att en utsänd arbetstagare vilken pendlar dagligen mellan verksamhetslandet och sitt hem i ett annat land kan omfattas av ettårsregeln om samtliga övriga rekvisit är uppfyllda.

SRN är mycket kortfattad i sina motiv till förhandsbeskedet. Av detta kan, enligt min mening, inget annat utläsas än att SRN anser att utfallet på frågan om ettårsregeln kan tillämpas på inkomster, som en utsänd arbetstagare vilken inte bor i verksamhetslandet haft, är klart och tydligt. Förhandsbeskedet från SRN är i skrivande stund överklagat av SKV till HFD.

---

<sup>148</sup> Se kapital 4.2 ovan.



## 6 Analys

### 6.1 Inledning

I det följande ska diskuteras hur SRN:s förhandsbesked, om utsända arbetstagare vilka arbetar och är bosatta i olika länder, och SKV:s ställningstagande om kortare avbrott förhåller sig till varann. Vidare ska en utredning av förutsägbarheten gällande sexmånaders- samt ettårsregeln göras. Slutligen ges en sammanfattande kommentar med analyser av SKV:s två ställningstaganden samt förhandsbeskedet från SRN tillsammans med en sammanfattning av rättsläget för det behandlade rättsområdet.

### 6.2 SRN:s förhandsbesked i förhållande till SKV:s ställningstagande om kortare vistelse i tredje land

SRN:s förhandsbesked gällande sexmånaders- och ettårsregeln för utsända arbetstagare, vilka arbetar och är bosatta i olika länder, avser samma situation som SKV:s ställningstagande om utsända med arbete och bosättning i olika länder vilket behandlats ovan.<sup>149</sup> Trots detta finns delar i förhandsbeskedet som skulle kunna sätta det aktuella ställningstagandet som avser en bedömning för begreppet ”kortare avbrott”<sup>150</sup> för vistelse i tredje land under utsändningstiden, ur spel. I det följande ska det analyseras huruvida ställningstagandet och förhandsbeskedet hänger samman eller om det är att gå för långt att tolka förhandsbeskedet från SRN att ha företräde framför SKV:s ställningstagande<sup>151</sup> om kortare vistelse i Sverige och i tredje land.

SKV:s ställningstagande ger att den tid en utsänd får vistas i tredje land samt i Sverige tillsammans inte får överstiga åtta dagar per hel månad som anställd utomlands eller 96 dagar per anställningsår. Detta ställningstagande gjordes då det endast fanns en tidsbegränsning för tiden en anställd får spendera i Sverige under sin utsändningstid. Att inte reglera tiden för vistelse i tredje land var emellertid en avsedd handling från lagstiftarens sida då det i förarbetena uttalas att en begränsning för vistelse i tredje land inte anses vara nödvändig då det trots allt föreskrivs om att det ska handla om kortare avbrott.<sup>152</sup> I förarbetena uttalas att kortare avbrott för vistelser i tredje land får göras i den utsträckning som utgör en normal

---

<sup>149</sup> SRN:s förhandsbesked från den 28 januari 2011 dnr 107-10/D samt SKV:s ställningstagande från den 30 juni 2010 dnr 131 433450-10/111.

<sup>150</sup> 3 kap. 10§ IL.

<sup>151</sup> SKV:s ställningstagande från den 25 oktober 2010 dnr 131 643031-10/111.

<sup>152</sup> Prop. 1984/85:175 s. 29 f.

semester eller tjänsteresor av inte allt för stor omfattning. Det uttalas dessutom att *”mindre vikt kunna fästas vid vistelsetid i andra länder än Sverige.”*<sup>153</sup> Det har alltså i förarbetena klart och tydligt uttalats att vistelsetid i annat land än Sverige inte ska lagstiftas om eller sättas någon gräns för annat än att de inte får vara för omfattande. Trots detta har alltså SKV angivit en tidsgräns för hur länge en arbetstagare får vistas i tredje land under sin utsändningstid.

SRN har inte uttryckligen i sitt förhandsbesked angett om daglig pendling, mellan verksamhetslandet och landet där den utsände bor, innefattas i de 96 dagar som SKV föreskriver i ställningstagandet från den 25 oktober 2010. Det krävs dock ingen komplicerad uträkning för att inse att de dagar som den anställde i detta fall spenderade i annat land än verksamhetslandet, det vill säga tredje land, skulle långt överstiga de 96 dagarna som SKV angett då den anställde spenderade i princip varje natt i tredje land. Det står inte klart hur förhandsbeskedet påverkar ställningstagandet från SKV. Det måste dock vara klart att SRN, vilken förhoppningsvis beaktat de 96 dagarna innan den gav förhandsbeskedet, inte anser sig vara bunden av denna tidsangivelse för utsändas vistelse i tredje land. SRN gjorde en mycket kort och kärnfull bedömning i förhandsbeskedet vilket endast bestod i att bedöma ettårsregelns ordalydelse. Man torde till och med kunna dra den slutsats att SRN helt förbisett denna tidsbegränsning på 96 dagar vilken SKV angav i ställningstagandet.

Genom ställningstagandet från SKV angående kortare avbrott i tredje land finns risk för att många yrkesgrupper faller utanför tillämpningen av ettårs- och sexmånadersregeln. Resemontörer, säljare och andra som reser i tjänsten i stor utsträckning kommer sannolikt inte längre kunna tillämpa sexmånaders- och ettårsregeln då många arbetstagare i dessa yrkesgrupper vistas i tredje land i betydligt fler dagar än de 96 dagar SKV föreskriver om. Detta ställningstagande från SKV är en klar skärpning av kraven för tillämpning sexmånaders- och ettårsregeln. Viktigt att iaktta är dock att SKV:s ställningstagande inte binder någon annat än myndigheten själv men inte destomindre är SKV förstainstans i bedömningen av om en inkomst omfattas av sexmånaders- eller ettårsregeln eller inte.

Vad gäller frågan om hur detta ställningstagande från SKV, om kortare avbrott för vistelse i tredje land, påverkas av förhandsbeskedet från SRN är det viktigt att understryka att det är högst osäkert om det är på detta vis. Det finns dock några gemensamma anknytningspunk-

---

<sup>153</sup> Prop. 1984/85:175 s. 29 f.

ter. En av dessa är att ställningstagandet avser en fråga som i stor utsträckning berör utsända arbetstagare vilka bor i ett land men arbetar i ett annat. Vidare leder en tidsbegränsning för hur länge en utsänd får vistas i tredje land under utsändningstiden till en stor motgång för de som inte bor i verksamhetslandet under utsändningstiden. I och med SKV:s begränsning på 96 dagar för vistelse i tredje land utesluter detta möjligheten för utsända arbetstagare, vilka bor i ett land och arbetar i ett annat, att tillämpa sexmånaders- och ettårsregeln då de högst sannolikt spenderar långt över 96 dagar i tredje land, det vill säga i det land de bor. Det som är av betydelse här är att SKV:s ställningstagande, trots att det inte uttryckligen uttalar, i vart fall leder till att dessa utsända arbetstagare omöjligen kan tillämpa sexmånaders- och ettårsregeln. Det viktiga är inte vad SKV säger att ställningstagandet avser utan vad resultatet av ställningstagandet faktiskt blir. Enligt min mening påverkas troligen SKV:s ställningstagande av förhandsbeskedet från SRN just för dem utsända som arbetar i ett land men bor i ett annat land. SRN uttalar nämligen i förhandsbeskedet klart och tydligt att denna grupp utsända arbetstagare kan omfattas av i vart fall ettårsregeln. Med andra ord underkänner, enligt min mening, SRN det resultat vilket SKV:s ställningstagande om kortare avbrott i tredje land leder till, det vill säga att utsända inte under sin utsändningstid kan bo i ett annat land än verksamhetslandet.

Sammantaget anser jag alltså att SKV:s ställningstagande om kortare avbrott påverkas av SRN:s förhandsbesked trots att det inte uttryckligen berördes. Detta mot bakgrund av att resultatet av ställningstagandet leder till att sexmånaders- och ettårsregeln skulle vara omöjliga för utsända arbetstagare, vilka bor i ett annat land än verksamhetslandet, att använda sig av vilket är tvärt emot vad SRN ansåg i sitt förhandsbesked.

### **6.3 Sexmånaders- och ettårsregelns förutsägbarhet**

Vid en första anblick kan sexmånaders- och ettårsregeln verka klara och enkla att tillämpa. I de allra flesta fallen är det också på det viset. Men när det gäller den grupp arbetstagare vilka under sin utsändningstid arbetar i ett land men som är bosatta i ett annat gäller inte detta enligt min uppfattning. Tydligt är att lagstiftaren inte förutsåg detta problem när lagtexten utformades. Ännu tydligare blir detta vid en studie av förarbetena där det inte nämns något om denna situation. Mest anmärkningsvärt av allt är att det heller inte finns någon rättspraxis avseende detta förevarande problem. Det är även möjligt att sexmånaders- samt ettårsregeln för utsända med arbete och bosättning i olika länder är onödigt komplicerat vilket, enligt mig, främst kan tillskrivas SKV och ställningstagandet om just dessa utsända arbetstagare.

När det gäller arbetstagare, vilka under sin utsändningstid bor i ett annat land än verksamhetslandet, finns ingen annan vägledning än SKV:s ställningstaganden samt SRN:s förhandsbesked, vilka motsäger varandra, att tillgå. SRN:s förhandsbesked underkände i vart fall SKV:s ställningstagande om utsända med arbete och bosättning i olika länder. SRN gav ett klart och enkelt besked om sin ståndpunkt genom förhandsbeskedet från 28 januari vilket bestod i att i vart fall ettårsregeln kan omfatta de utsända arbetstagare vilka bor och arbetar i olika länder under utsändningstiden.

Förhandsbeskedet från SRN är i skrivande stund överklagat av SKV till HFD. Detta kan för stunden ses som ytterligare en osäkerhet, att den enda ledning som finns för den förevarande situationen är överklagat. I en förlängning är emellertid överklagan att se som mycket goda besked då det inom en överskådlig framtid kan finnas rättspraxis för lösning av problemet om huruvida dessa utsända arbetstagares inkomster kan omfattas av den skattefrihet som sexmånaders- och ettårsregeln erbjuder.

Sexmånaders- och ettårsregeln för utsända arbetstagare, vilka bor i ett land men arbetar i ett annat, är dock för närvarande så oförutsägbara att frågan är om dessa regler över huvudtaget omfattar inkomster från utlandet vilka intjänats av dessa utsända arbetstagare. Då osäkerheten för utsändas beskattning, i de fall där den utsände arbetar och bor i olika länder, finns på en sådan grundläggande nivå måste rättsläget anses vara högst osäkert.

Det största problemet, som jag ser det, är att frågan endast berörts av SKV, vars ställningstagande inte är bindande för någon annan än myndigheten själv, samt av SRN, vars förhandsbesked är bindande för SKV samt allmän förvaltningsdomstol.<sup>154</sup> Varken SKV:s ställningstagande eller SRN:s förhandsbesked kan bilda rättspraxis och det är endast HFD:s domar som kan leda till ett prejudikat. SRN:s förhandsbesked uttrycker endast vad som är SRN:s bedömning i ett hypotetiskt fall, då situationen ännu inte uppstått, vilket följer naturligt av ett förhandsbeskeds karaktär.<sup>155</sup> SKV samt SRN kan endast bilda myndighetspraxis, aldrig rättspraxis vilket skulle krävas i denna situation för att få en förutsägbarhet kring sexmånaders- samt ettårsregeln gällande utländska inkomster intjänade av utsända arbetstagare vilka inte bor i verksamhetslandet under sin utsändningstid.

---

<sup>154</sup> 16§ 1 st. förhandsbeskedslagen.

<sup>155</sup> Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 1, s. 20.

Sammanfattningsvis står det, enligt min mening, helt klart att sexmånaders- samt ettårsregeln är oförutsägbara då arbetstagare, vilka bor i annat land än verksamhetslandet, inte i dagsläget rimligen kan förutse hur de kommer att beskattas för de inkomster de har under sin utsändningstid. Detta mot bakgrund av att det inte finns något stadgande i lagtext, inga uttalanden i förarbeten eller rättspraxis som behandlar området kring skattefrihet enligt sexmånaders- samt ettårsregeln för utländska inkomster vilka intjänats av utsända med arbete och bosättning i olika länder.

#### **6.4 Sammanfattande kommentar om rättsläget**

Vad som kan sägas om SKV:s ställningstagande om utsända arbetstagare, med arbete och bosättning i olika länder, är att SKV helt klart har gjort en betydligt mer långtgående tolkning av lagtexten än SRN. SKV gjorde en vid tolkning av vad som uttalats i förarbetena tillsammans med lagtexten vilket enligt deras mening gav att arbetstagare, vilka under sin utsändningstid bor i tredje land, inte kan omfattas av ettårsregeln. Inte heller sexmånadersregeln kunde, enligt SKV:s bedömning, omfatta dessa utsända arbetstagare på grund av att den tid dessa vistas i tredje land inte kunde anses fall inom begreppet ”kortare avbrott” enligt 3 kap. 10§ IL vilket under den tiden innebar vistelser vilka inte var för omfattande i antal eller tid enligt uttalanden i förarbetena. SRN å sin sida tolkade ordalydelsen av lagtexten att innebära att arbetstagare, med arbete och bosättning i olika länder under utsändningstiden, i vart fall kan omfattas av ettårsregeln.

Sammantaget visar SKV:s ställningstagande och SRN:s förhandsbesked på två helt olika tillvägagångssätt i sina bedömningar. Vad som är en korrekt bedömning och motivering i detta fall är upp till HFD att bestämma när ärendet tas upp till prövning då förhandsbeskedet är överklagat hit. Dock kan, enligt min mening, SKV:s bedömning uppfattas som väl långtgående särskilt vad gäller tolkningen av lagtexten där man menar att lagtexten talar om att det måste handla om en pågående anställning vilket, enligt min mening, inte uttryckligen anges i lagtexten. Tillsammans med kravet på att den anställde måste vistas i samma land i minst ett år tolkar SKV att den som dagligen pendlar mellan verksamhetsland och annat land inte kan uppfylla detta då denne vistas i två länder varje dag. Enligt min mening är det inte något som klart framgår utan en egen långtgående tolkning måste gjorts för att kunna ge lagtexten denna förevarande betydelse.

Att den som pendlar vistas i två länder dagligen måste, enligt min mening, inte innebära att rekvisitet ”samma land” inte är uppfyllt med tanke på att den utsände vistas i verksamhets-

landet varje dag oavsett det faktum att denne även vistas i det landet han eller hon är bosatt i samma utsträckning. SRN menar att det enligt i vart fall ettårsregelns ordalydelse inte kan utläsas något krav på att den utsände arbetstagaren måste vistas i verksamhetslandet under anställningen. Jag delar SRN:s uppfattning om att något sådant krav inte finns enligt ordalydelsen. En reflektion från min sida är att om lagstiftaren avsåg att vistelsen utomlands enligt första meningen i ettårsregeln endast avsåg verksamhetslandet skulle de i samma stil som senare i meningen skrivit ut ”verksamhetslandet”. Enligt min mening var SRN:s förhandsbesked väl kort, det hade varit önskvärt att nämnden motiverade sin slutsats på ett mer utförligt sätt i stil med nämndens övriga förhandsbesked från senare tid. Troligt är dock att förhandsbeskedet var så kortfattat på grund av att nämnden ansåg frågans svar vara så klar att det inte krävdes mer än ett par meningar för att besvara denna. En förklaring kan också vara att man kan se SRN:s korta och påfallande enkla bedömning, enligt min mening med risk för övertolkning, som en markering mot SKV och deras vida tolkning av lagtext och uttalande i förarbetena.

Ett uttalande i förarbetena, vilket SKV till stor del grundat sin bedömning på, anger att ”en ettårig vistelse i ett och samma land medför regelmässigt att landet kan beskatta arbetsinkomsten som intjänats där”<sup>156</sup>. Detta uttalande, i sitt sammanhang, avser inte att ge ledning för vad som i ettårsregeln avses med begreppet ”vistelse” utan snarare, enligt min mening, förklara skälen till varför vissa yrkeskategorier inte kan medges skattefrihet enligt sexmånadersregeln utan bör istället omfattas av ettårsregeln.

Vad gäller SKV:s ställningstagande om kortare avbrott för vistelse i tredje land har SKV, enligt min mening, klart gått utöver vad både lagtext och förarbeten föreskriver. Att ange en tidsbegränsning för vistelse i tredje land, under en anställds utsändningstid, när det i förarbetena uttryckligen uttals att det var avsett att endast reglera vistelse i Sverige under utsändningstiden måste anses vara en tveksam bedömning. Vidare uttals det i förarbetena tydligt att det bör fästas mindre vikt vid vistelsetid i andra länder än Sverige. Uttalandena från departementschefen är från 1985 men torde fortfarande gälla då innehållet i regeln för kortare avbrott i 3 kap. 10§ IL fortfarande är detsamma. Dessutom anser jag lagtexten vara klar på denna punkt vilket ger att en tidsbegränsning, enligt min mening, torde vara att anse som överflödig.

---

<sup>156</sup> Prop. 1984/85:175 s. 21.

Sexmånaders- och ettårsregeln erbjuder en enkel och effektiv lösning på problemet med internationell juridisk dubbelbeskattning för utsända arbetstagare i de allra flesta fall. Vad gäller ordalydelsen i sexmånaders- samt ettårsregeln lämnar den enligt min mening inget i övrigt att önska, det är snarare en fråga om att det helt saknas vägledning i form av förarbeten eller praxis. Efter 1990-års skattereform anser jag att sexmånaders- och ettårsregeln är klara i sin utformning och skulle vara högst välfungerande om praxis eller förarbeten kunde bestämma omfattningen av dessa regler vad gäller dessa utsända arbetstagare och deras inkomster från verksamhetslandet. I nuläget är det endast SKV och SRN som berört frågan om utsända arbetstagare, vilka bor i ett annat land än verksamhetslandet, omfattas av sexmånaders- och ettårsregeln eller inte. Enligt min mening är sexmånaders- samt ettårsregeln för närvarande helt klart oförutsägbara för de utsända arbetstagare med arbete och bosättning i olika länder. Goda besked är dock att SRN:s förhandsbesked i skrivande stund är överklagat till HFD vilket ger förhoppningar om att rättspraxis avseende den förevarande frågan inom en framtid kommer att finnas.

## 7 Slutsats

Sammanfattningsvis anser jag att sexmånaders- samt ettårsregeln i de allra flesta fall erbjuder en enkel och effektiv lösning på problemen med internationell juridisk dubbelbeskattning för utsända arbetstagare. För utsända arbetstagare med arbete och bosättning i olika länder är dock rättsläget tämligen osäkert då det i nuläget inte ens är möjligt att med säkerhet säga att de kan omfattas av sexmånaders- eller ettårsregeln. Det finns varken stadgat i lagtext, uttalanden i förarbeten eller rättspraxis för ledning av frågan om dessa utsända arbetstagare omfattas av sexmånaders- och ettårsregeln.

Den enda ledning som för närvarande finns är två ställningstaganden från SKV samt ett förhandsbesked från SRN. SKV uttalade i det ena ställningstagandet att en utsänd arbetstagare inte kan omfattas av sexmånaders- eller ettårsregeln då denne inte bor i verksamhetslandet. De menade i det andra ställningstagandet att den maximala tiden som en utsänd får spendera i tredje land är 96 dagar per helt anställningsland vilket leder till att bo i tredje land under utsändningen blir omöjlig. SRN:s förhandsbesked innebar att en utsänd arbetstagare, vilken spenderade varje natt i tredje land under sin utsändningstid, i vart fall omfattas av ettårsregeln enligt dess ordalydelse. Fallet avsåg en utländsk inkomst vilken inte beskattats i verksamhetslandet eller i tredje land så frågan om sexmånadersregeln kunde tillämpas för dessa arbetstagare behandlades inte. Med tanke på SRN:s tolkning av lagtextens ordalydelse torde det, enligt min mening, inte vara ett allt för vågat antagande att nämnden även hade kommit till samma slutsats avseende sexmånadersregeln.

Avslutningsvis leder min bedömning till att rättsläget för närvarande är osäkert för de utsända arbetstagare vilka är bosatta i ett annat land än verksamhetslandet då sexmånaders- samt ettårsregeln är högst oförutsägbara för dessa arbetstagare. En förhoppning är emellertid att rättsläget inom en framtid kan klarna då SKV överklagat SRN:s förhandsbesked till HFD vilket kommer att leda till en rättslig prövning av sexmånaders- och ettårsregeln för de utsända med arbete och bosättning i olika länder.



## Referenslista

### Författningstext

Semesterlag (1977:480)

Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Folkbokföringslag (1991:481)

Lag (1998:) om förhandsbesked i skattfrågor

Inkomstskattelag (1999:1229)

### Offentligt tryck

Prop. 1984/85:175

Prop. 1989/90:110

Prop. 2008/09:136

SOU 1980:23 Statligt kunnande till salu – export av tjänster från myndigheter och bolag

SOU 1997:75 Bostättningsbegreppet. Skatterättsliga regler för fysiska personer

Ds Fi. 1984:6 Beskattning av lön vid utlandstjänstgöring

### Litteratur

Andersson, M., Enérus Saldén, A., Tivéus, U., *Inkomstskattelagen En kommentar. Del 1*, Norstedts gula bibliotek, upplaga 7, Norstedts Juridik AB 2007

Bergström, M., Sjödén, E., *Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands*, Skattebetalarnas förening 1996

Berntson, L-G., *Beskattning i Sverige vid arbete utomlands*, Svensk skattetidning 1991, Norstedts Juridik AB, s. 34-41

Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, upplaga 2, Studentlitteratur 2007

Dahlman, R., Fredborg, L., *Internationell beskattning*, lösbladssystem vilket bygger för författarnas *Beskattning vid utlandsvistelse*, supplement 1 december 1990

Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget 1994

Lindencrona, G., *Skattefrågor för universitetslärare vid forskning och undervisning utomlands*, Juridiska fakulteten i Stockholm 1987

Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silberberg, C., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 1, upplaga 12, Studentlitteratur 2009

Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silberberg, C., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 2, upplaga 12, Studentlitteratur 2009

Mattson, N., *Svensk internationell beskattningsrätt*, upplaga 13, Norstedts Juridik AB 2000

Rabe, G., Hellenius, R., *Det svenska skattesystemet*, upplaga 23, Norstedts Juridik AB 2010

Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, upplaga 2, Norstedts Juridik 2007

Stenbeck, U., *Sexmånaders- och ettårsregeln*, Skattenytt 1993, s. 511-535

### **Rättsfall**

RÅ 1945 Fi 544

RÅ 1947 Fi 445

RÅ 1983 ref. 1:58

RÅ 1984 Aa 128

RÅ 1986 ref. 49

RÅ 1986 not. 379

RÅ 1988 ref. 52

RÅ 1989 ref. 118

RÅ 1997 ref. 25

RÅ 2002 not. 134

RÅ 2004 ref. 126

RÅ 2007 ref. 11

Regeringsrättens domar den 14 december 2010, mål nr 283-10, 216-10 och 2662-09

### **Övrigt/myndighetspraxis**

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2010

Skatteverkets handledning för internationell beskattning år 2010

Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 28 januari 2011 dnr 107-10/D

Skatteverkets ställningstagande nr 25/05 från den 29 november 2005, dnr 131 644328-05/111

Skatteverkets ställningstagande nr 20/06 från den 29 maj 2006, dnr 131 337392-06/111

Skatteverkets ställningstagande från den 14 april 2008 dnr 131 219580-08/111

Skatteverkets ställningstagande från den 30 juni 2010 dnr 131 433450-10/111

Skatteverkets ställningstagande från den 25 oktober 2010 dnr 131 643031-10/111