



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Kortare avbrott

Analys av SKV:s ställningstagande om kortare avbrott i tredje land

Masteruppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Sandra Fuszpaniak

Handledare: Pernilla Rendahl

Framläggningsdatum 2012-05-14

Jönköping Maj 2012

## Masteruppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Kortare avbrott – analys av SKV:s ställningstagande om kortare avbrott i tredje land
Författare:	Sandra Fuszpaniak
Handledare:	Pernilla Rendahl
Datum:	2012-05-14
Ämnesord	<b>kortare avbrott, sexmånadersregeln, ettårsregeln, tolkningsmetoder</b>

---

### Sammanfattning

Sexmånaders- och ettårsregeln är en av de metoder som används för att eliminera den internationella dubbelbeskattningen. För att sexmånaders- och ettårsregeln ska vara tillämpliga får inte den skattskyldiga personen göra kortare avbrott i Sverige som är mer än sex dagar per varje hel månad eller mer än 72 dagar under ett och samma anställningsår. I lagen stadgas det inget om hur många dagar en skattskyldig får tillbringa i tredje land, dock har SKV kommit med ett ställningstagande som berör denna fråga. SKV har kommit fram till att en skattskyldig inte får vistas mer än åtta dagar per hel månad eller mer än 96 dagar under ett och samma anställningsår i Sverige och i tredje land.

SKV:s ställningstagande har ifrågasatts då det bland annat anses att ställningstagandet saknar stöd i lagtext, förarbeten och praxis. Mot bakgrund av SKV:s ställningstagande är uppsatsens syfte att utreda för huruvida SKV har stöd för sitt ställningstagande i lagtext, förarbeten och praxis samt analysera för vilka lagtolkningsmetoder SKV har använt sig av i sitt ställningstagande.

Analysen om huruvida SKV har stöd för sitt ställningstagande utifrån lagtext, förarbeten och praxis visar att SKV saknar stöd för sitt ställningstagande vad gäller sexmånadersregeln. Vad gäller ettårsregeln visar analysen att SKV har stöd för sitt ställningstagande utifrån lagtext, förarbeten samt praxis.

Analysen om vilka lagtolkningsprinciper SKV har använt sig av i sitt ställningstagande visar att SKV har använt sig av en subjektiv lagtolkningsmetod. Det finns det som talar för att SKV har använt sig av en teleologisk lagtolkningsmetod i sin bedömning. Det finns också det som talar för att SKV kan ha använt sig av en objektiv lagtolkningsmetod vid tolkningen av kortare avbrott vid tillämpningen av ettårsregeln, dock kan inga säkra slutsatser dras då det finns argument som talar både för och emot en sådan tolkning.

## Master thesis in Commercial and Tax law

Title: Short terms – analyze of The Swedish Tax Agency’s statement  
Author: Sandra Fuszpaniak  
Tutor: Pernilla Rendahl  
Date: 2012-05-14  
Subject terms: **Short term, the six-month rule, one-year rule, interpretation methods**

---

### **Abstract**

The six-month and one-year rules are one of these methods that are used to eliminate the international double taxation. In order for the six-month and one-year rule to be applicable, the taxable person cannot spend more than six days per month, or a total of 72 days per employment year in Sweden. The Swedish Tax Agency has published a statement regarding how many days an individual can spend in other countries. The document states that a taxpayer may not spend more than eight days per month, or 96 days per employment year, in Sweden or other countries, in order to qualify for tax exemption under the six-month and one-year rule.

The statement has been questioned for not having legal support in terms of law, preparatory work or case law. This essay aims to analyze whether the Swedish Tax agency has legal support according to the law, preparatory work and case law and also to analyze which interpretation methods the Swedish Tax Agency has used in their statement.

Examination into whether the Swedish Tax Agency has legal support from the law, preparatory work and case law shows that the Swedish Tax Agency doesn’t have legal support for their statement regarding the six-month rule. Regarding the one-year rule, the analysis shows that the Swedish Tax Agency has legal support from the law, preparatory work and case law.

The analysis regarding which interpretation methods the Swedish Tax agency used shows that they utilized a subjective interpretation method in their statement. There are also arguments that they used a teleological interpretation method. There are also arguments for and against as to whether they used an objective interpretation method, but no sure conclusions regarding this can be drawn.

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund	1
1.2	Syfte	2
1.3	Avgränsningar	2
1.4	Metod och material	3
1.5	Disposition	4
<b>2</b>	<b>Tolkningsprinciper inom skatterätten</b>	<b>6</b>
2.1	Inledning	6
2.2	Allmänt om lagtolkning	6
2.3	Objektiv och subjektiv lagtolkning	7
2.4	Teleologisk lagtolkning	8
2.5	Sammanfattning	9
<b>3</b>	<b>Sexmånadersregeln, ettårsregeln och kortare avbrott</b>	<b>11</b>
3.1	Inledning	11
3.2	Sexmånaders- och ettårsregeln	11
3.2.1	Allmänt om sexmånaders- och ettårsregeln	11
3.2.2	Sexmånadersregeln	14
3.2.3	Ettårsregeln	17
3.2.4	Förhållandet mellan sexmånaders- och ettårsregeln	18
3.3	Kortare avbrott	19
3.4	Specialbestämmelse i 3 kap 13 § IL	21
3.5	Sammanfattning	21
<b>4</b>	<b>SKV:s ställningstagande och praxis avseende kortare avbrott</b>	<b>23</b>
4.1	Inledning	23
4.2	SKV:s ställningstagande	23
4.2.1	Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land	23
4.3	Domar från Kammarrätten	25
4.3.1	Mål 315-06	25
4.3.2	Mål 316-06	27
4.3.3	Mål 318-06	28
4.3.4	Mål 322-06	29
4.3.5	Mål 673-06	30
4.3.6	Mål 4661-10	32
4.4	Arbete i ett land och boende i ett annat land	33
4.5	Sammanfattning	35
<b>5</b>	<b>Analys</b>	<b>37</b>
5.1	Inledning	37
5.2	Analys om huruvida SKV har stöd för sitt ställningstagande	37
5.2.1	Lagtext	37
5.2.2	Förarbeten	38

5.2.3	Praxis.....	41
5.2.3.1	<i>Mål 315-06</i> .....	41
5.2.3.2	<i>Mål 316-06, 318-06 och 322-06</i> .....	42
5.2.3.3	<i>Mål 673-06</i> .....	43
5.2.3.4	<i>Mål 4661-10</i> .....	44
5.2.3.5	<i>Arbete i ett land och bosatt i ett annat land</i> .....	45
5.2.3.6	<i>Avslutande kommentarer</i> .....	46
5.3	Analys av vilka tolkningsmetoder SKV använt sig av i sitt ställningstagande.....	47
<b>6</b>	<b>Slutsatser</b> .....	<b>51</b>
	<b>Referenslista</b> .....	<b>53</b>

## Förkortningslista

Dnr	Diarienummer
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens Offentliga Utredning
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk skattetidning

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Idag arbetar ett stort antal svenskar utomlands.<sup>1</sup> När svenskar förvärfvar sin inkomst från ett annat land än Sverige finns det en risk för att inkomsterna beskattas både i det land där inkomsterna är uppburna och i Sverige. Med andra ord kan det uppstå en internationell juridisk dubbelbeskattning. I svensk intern skatterätt finns det olika metoder för att mildra eller undanröja den internationella dubbelbeskattningen, nämligen avräkning<sup>2</sup>, kostnadsavdrag<sup>3</sup> och undantag från beskattning enligt sexmånaders- och ettårsregeln.<sup>4</sup> Regeln avseende undantag från beskattning enligt sexmånaders- och ettårsregeln återfinns i 3 kap. 9 § IL. I korthet innebär bestämmelserna att om en obegränsat skattskyldig person som förvärfvar inkomst från ett annat land på grund av dennes anställning, är inkomsten skattefri i Sverige om personen vistas i det andra landet i minst sex månader eller i ett år.<sup>5</sup>

I 3 kap. 10 § IL stadgas det att en obegränsat skattskyldig person får vid arbete utomlands räkna in kortare avbrott i tiden vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln. I lagen är det reglerat för hur många dagar som en obegränsat skattskyldig person får vistas i Sverige. Dock är det inte reglerat i lagen för hur många dagar som en obegränsat skattskyldig person får vistas i tredje land.

I oktober 2010 har SKV i ett ställningstagande<sup>6</sup> redogjort för frågan om hur många dagar en obegränsat skattskyldig person får vistas i ett tredje land för att sexmånadersregeln och ettårsregeln fortfarande ska vara tillämplig. SKV har i ställningstagandet kommit fram till att kortare avbrott i Sverige och i tredje land inte får vara längre än åtta dagar för varje hel

---

<sup>1</sup> Rundin Ksenia, Lindberg Lillon, ”*Vad är ett kortare avbrott i en utlandsvistelse vid tillämpningen av ettårs- och sexmånadersregeln?*”, SN 2011:11, s. 822-830.

<sup>2</sup> Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

<sup>3</sup> 16 kap. 18-19 §§ Inkomstskattelag (1999:1229). I det följande hänvisas till IL.

<sup>4</sup> Dahlberg, Mattias, ”*Internationell beskattning*”, uppl., 2:1, Studentlitteratur, Uppsala 2007, s. 74.

<sup>5</sup> Det finns fler rekvisit som ska uppfyllas för att reglerna ska vara tillämpliga. Det kommer att redogöras för dessa i kapitel tre.

<sup>6</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”*Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln*”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111.

månad som anställningen varar eller 96 dagar under ett och samma anställnings år för att sexmånadersregeln och ettårsregeln ska vara tillämpliga.<sup>7</sup>

SKV:s ställningstagande har fått kritik då vissa anser att SKV saknar stöd i lagtext, förarbeten och praxis för sin tolkning av hur många dagar en skattskyldig får tillbringa i Sverige och i tredje land.<sup>8</sup> Därav utreds det i denna uppsats huruvida SKV:s tolkning av bestämmelserna avseende kortare avbrott har stöd i lagtext, förarbeten och praxis. I uppsatsen utreds det också för vilka tolkningsprinciper SKV har använt sig av vid tolkningen av bestämmelserna om kortare avbrott. Det är intressant just på grund av att SKV har fått kritik för att ställningstagandet saknar stöd i lagtext, förarbeten och praxis och då det finns tolkningsmetoder som bland annat utgår ifrån lagtexten och förarbeten är det intressant att se vilka tolkningsmetoder SKV kan ha använt sig av och hur de har tolka de olika rättsskälorna.

## 1.2 Syfte

Syftet är att utreda och analysera huruvida SKV:s tolkning av rättsläget i ställningstagandet om kortare avbrott i Sverige och tredje land har stöd i lagtext, förarbeten och praxis. Syftet är också att utreda och analysera vilka tolkningsprinciper som SKV har använt sig av i ställningstagande om kortare avbrott i Sverige och i tredje land.

## 1.3 Avgränsningar

Uppsatsen avgränsas genom att endast behandla undantag från beskattning enligt sexmånadersregeln och ettårsregeln och därmed inte behandla de övriga metoderna, avräkning och kostnadsavdrag då ställningstagandet från SKV endast behandlar sexmånaders- och ettårsreglerna. Vidare avgränsas uppsatsen genom att inte behandla undantagen till sexmånadersregeln och ettårsregeln, det vill säga anställning vid luftfartyg, fartyg eller anställning exempelvis hos stat och landsting, då dessa undantag inte är av intresse vid besvarandet av uppsatsens syfte.<sup>9</sup> Vad gäller dubbelbeskattningsavtal, behandlar uppsatsen dessa endast i korthet i samband med redogörelsen av ettårsregeln.

---

<sup>7</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111.

<sup>8</sup> Se exempelvis Rundin, K, Lindberg, L, ”Vad är ett kortare avbrott i en utlandsvistelse vid tillämpningen av ettårs- och sexmånadersregeln?”, s. 822-830.

<sup>9</sup> 3 kap. 9§ 2 st., 11 § och 12§ IL.



Uppsatsen fokuserar på SKV:s ställningstaganden, vilket innebär att uppsatsen inte behandlar andra icke-bindande föreskrifter utgivna av SKV, som exempelvis allmänna råd och meddelanden. Denna avgränsning görs på grund av att SKV:s uppfattning och bedömning avseende kortare avbrott i tredje land och i Sverige har utgivits i ett ställningstagande.

Vad gäller olika lagtolkningsprinciper, behandlar uppsatsen endast de lagtolkningsmetoder som är accepterade inom skatterätten och det är med anledning av att uppsatsen behandlar och utreder frågor inom den svenska skatterätten och därmed är lagtolkningsmetoder från andra områden inom juridiken inte av någon relevans.

## 1.4 Metod och material

Uppsatsen skrivs utifrån en rättsvetenskaplig metod.<sup>10</sup> För denna uppsats innebär det att i den första delen av uppsatsen används en deskriptiv metod, vilket i sin tur innebär att vissa speciella rättsområden behandlas grundligt. I denna uppsats behandlas rättsområden kring kortare avbrott i tredje land och i Sverige vid tillämpningen av sexmånaders- och ettårsregeln samt olika lagtolkningsmetoder inom skatterätten.<sup>11</sup> Efter den deskriptiva delen i uppsatsen följer en analysdel, där det först analyseras och utreds för vilka tolkningsmetoder SKV har använt sig av i sin bedömning om kortare avbrott i Sverige och i tredje land. Analysen avslutas med att analysera och tolka huruvida SKV har stöd i lagtext, förarbeten och praxis för sitt ställningstagande avseende kortare avbrott i tredje land och i Sverige.

För att besvara uppsatsens syfte används följande material; lagtext, förarbeten, domstolspraxis, myndighetspraxis och doktrin. Vid tolkningen av dessa rättskällor, ges rättskällorna olika vikt och det är på grund av att lagtexten inte uttryckligen stadgar antal dagar som en skattskyldig får vistas i tredje land vid tillämpningen av 3 kap. 9 § IL. Därav ges förarbeten och praxis en central roll i uppsatsen vid utredningen av huruvida SKV har stöd för sitt ställningstagande om kortare avbrott i tredje land och i Sverige.

Vad gäller förarbeten till sexmånaders- och ettårsregeln är även äldre förarbeten av betydelse, då det efter att sexmånaders- och ettårsregeln infördes inte har skett någon ändring i lydelsen avseende kortare avbrott som stadgas i 3 kap. 10 § IL.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> Sandgren, Cleas, ”Rättsvetenskap för uppsatsförfattare”, uppl., 2, Stockholm, Norstedts Juridik 2007, s. 39.

<sup>11</sup> Sandgren, C., ”Rättsvetenskap för uppsatsförfattare”, s. 66.

<sup>12</sup> Prop. 1984/85:175 om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring och Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

SKV:s ställningstaganden klassificeras som myndighetspraxis och ställningstagandena är bara SKV:s uppfattning i olika rättsfrågor inom skatterätten och därmed har ett lågt rättskällevärde.<sup>13</sup> Utifrån uppsatsens syfte har ställningstagandet avseende kortare avbrott i tredje land och i Sverige därför en central roll i uppsatsen.<sup>14</sup> Framförallt det materiella innehållet studeras vid utredningen av huruvida SKV har stöd för sitt ställningstagande och vid analysen av vilka tolkningsprinciper SKV har använt sig av i sin bedömning. Utöver SKV:s ställningstaganden används också domstolspraxis från HFD och domar från Kammarrätten för att finna vägledning. Målen ifrån Kammarrätten utgör underrättsavgöranden. Existensen av rättskällor påverkar materialets rättskällevärde, vilket innebär att då det i detta fall saknas prejudicerande fall ifrån HFD bör Kammarrättens mål tillmätas ett högre rättskällevärde vid analysen om huruvida SKV har stöd för sitt ställningstagande utifrån lagtext, förarbeten och praxis.<sup>15</sup> Den praxis som behandlas är inte uttömmande utan valet av praxis har gjorts utifrån hur lång tid den skattskyldige har spenderats i tredje land för att på bästa sätt kunna finna vägledning och komma fram till en slutsats om huruvida SKV har stöd för sitt ställningstagande.

Doktrin används framförallt vid den deskriptiva delen om olika tolkningsmetoder då det inte finns så mycket annan information i de övriga rättskällorna avseende de olika tolkningsmetoderna. Vad gäller analysen huruvida SKV har stöd för sitt ställningstagande används doktrinen främst för att belysa olika åsikter och tolkningar avseende ställningstagandet och det är på grund av att övriga rättskällor ger en bra vägledning i frågan.

## 1.5 Disposition

I syfte att möjliggöra en analys om vilka tolkningsprinciper SKV har använt sig av i sitt ställningstagande om kortare avbrott i Sverige och i tredje land, behandlas olika tolkningsprinciper som finns och tillämpas inom skatterätten i kapitel två. Först redogörs det allmänt för tolkningsprinciper och när de används. Sedan behandlas varje tolkningsprincip var för sig och kapitlet avslutas med en sammanfattning.

---

<sup>13</sup> Sandgren, C, ”Rättsvetenskap för uppsatsförfattare”, s. 37.

<sup>14</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111.

<sup>15</sup> Kristoffersson, E, ”Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen”, s. 838 f.

I kapitel tre behandlas de svenska interna skattereglerna om undantag från beskattning vid anställning utomlands, det vill säga sexmånaders- och ettårsregeln, med syfte att kunna göra en skatterättslig analys av SKV:s ställningstagande avseende kortare avbrott i Sverige och i tredje land. Vid behandlingen av sexmånaders- och ettårsregeln presenteras de förutsättningar som krävs för att reglerna ska kunna tillämpas. Kapitlet fortsätter senare med att behandla bestämmelsen om kortare avbrott, där det också presenteras de krav som måste vara uppfyllda för att vistelser utanför verksamhetslandet ska ses som kortare avbrott. Vidare redogörs det för den så kallade säkerhetsventilen och kapitlet avslutas med en sammanfattning.

Kapitel fyra redogör för SKV:s ställningstagande om kortare avbrott i Sverige och i tredje land, för att redogöra för hur och vad SKV kom fram till i ställningstagandet.<sup>16</sup> Kapitlet fortsätter sedan med att redogöra för några mål ifrån Kammarrätten som på ett eller annat vis behandlar kortare avbrott.<sup>17</sup> Det redogörs för vad Kammarrätten kommit fram till samt att det analyseras för vilka tolkningsprinciper Kammarrätten har använt sig av i sina bedömningar. Till sist redogörs det för ett avgörande ifrån HFD som behandlar frågan om ettårsregelns tillämplighet vid boende i ett land och arbete i ett annat land.<sup>18</sup> Kapitlet avslutas med en sammanfattning.

I kapitel fem diskuteras och analyseras det för huruvida SKV har stöd för sitt ställningstagande utifrån lagtext, förarbeten och praxis. diskuteras och analyseras. Det analyseras också för vilka tolkningsmetoder SKV har använt sig av i sitt ställningstagande. Slutligen i det sjätte kapitlet presenteras de slutsatser som analysen i kapitel fem har lett fram till.

---

<sup>16</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111.

<sup>17</sup> Kammarrätten Stockholm, målnr 315-06, 2008-09-11, Kammarrätten Stockholm, målnr 316-06, 2008-09-11, Kammarrätten Stockholm, målnr 318-06, 2008-09-11, Kammarrätten Stockholm, målnr 322-06, 2008-09-11, Kammarrätten Stockholm, målnr 673-06, 2008-09-11 och Kammarrätten Göteborg, målnr 4661-10, 2011-10-20.

<sup>18</sup> HFD 2001 ref. 40.

## 2 Tolkningsprinciper inom skatterätten

### 2.1 Inledning

Detta kapitel behandlar olika tolkningsprinciper som brukar användas inom skatterätten. Först redogörs det allmänt om lagtolkning för att sedan behandla olika lagtolkningsmetoder med syfte att senare i uppsatsen kunna analysera och utreda vilka tolkningsprinciper SKV använt sig av i sitt ställningstagande avseende kortare avbrott i tredje land och i Sverige.

### 2.2 Allmänt om lagtolkning

När ett skatterättsligt fall kommer upp i en domstol, har domstolen bland annat i uppgift att tolka den skatterättsliga lagstiftningen i syfte att kunna avgöra huruvida den skattskyldiges transaktion ska falla inom en viss lagbestämmelse eller inte. Detta innebär med andra ord att när en domstol tolkar en lag fastställer de lagregelns innebörd, med syftet att kunna tillämpa lagregeln i ett konkret fall.<sup>19</sup>

När skattelagstiftningen är tydlig och klar i ett specifikt fall uppstår det normalt sett inga problem vid tillämpningen av skattelagstiftningen eller för en domstol att tolka lagstiftningen och att meddela en dom. Skattelagstiftningen har en ingripande betydelse för de skattskyldiga, vilket förutsätter en föreskriftsbunden lagtolkning. Denna lagtolkning är ett uttryck för legalitetsprincipen, som har till syfte att tillgodose den skattskyldiges rättssäkerhet genom en rättstillämpning av lagen som är både objektiv och förutsägbar.<sup>20</sup> Dock förekommer det fall då lagstiftningen är otydligt och oklar eller att det saknas lagregler, vilket bland annat medför problem för de skattskyldiga att förutse om deras transaktioner kommer att rymmas inom en viss bestämmelse i lagstiftningen. I dessa fall behövs det andra rättskällor, det vill säga olika tolkningsmetoder som hjälpmedel för att tolka skattelagstiftningen.<sup>21</sup>

Legalitetsprincipen innebär inom skatträttens område att de skattskyldiga får endast påföras skatt med uttryckligt stöd i lagen. Förutsägbarheten är ett väldigt viktigt inslag i legalitets-

---

<sup>19</sup> Lodin, Sven-Olof, ”*Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*”, del 2, uppl., 12, Lund, Studentlitteratur 2009, s. 667.

<sup>20</sup> Almgren, Karin, ”*Skatteprocessen*”, uppl., 1, Norstedts juridik, Stockholm 2004, s. 30.

<sup>21</sup> Almgren, K., ”*Skatteprocessen*”, s. 30 f och Lehrberg, Bert, ”*Praktisk juridisk metod*”, Uppsala, Institutet för Bank- och affärsjuridisk (IBA), 2010, s. 196.

principen. Det är ett krav att de skattskyldiga ska kunna förutse de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande.<sup>22</sup> Därför är det viktigt att de tolkningsmetoder som domstolarna använder sig av i största möjliga mån gör så att de skattskyldiga kan förutse de skattemässiga konsekvenserna av sina transaktioner. Ju mer bundna domstolarnas tolkning är av lagtext och förarbetena, desto mer blir tolkningen förutsägbar för de skattskyldiga.<sup>23</sup>

### 2.3 Objektiv och subjektiv lagtolkning

Den lagtolkningsmetod som i första hand ska användas vid lagtolkning är den som brukas kallas för objektiv lagtolkning. När en domare tillämpar en objektiv lagtolkningsmetod utgår han ifrån lagtextens ordalydelse.<sup>24</sup> Vid en utpräglad objektiv lagtolkning väljer domaren den tolkning av skattelagstiftningen som objektivt är mest rimlig och utan att ta hänsyn till vad som uttalats i förarbetena till lagen.<sup>25</sup> Mot bakgrund av detta kan det konstatera att denna lagtolkningsmetod passar bäst när lagtexten är tydlig, klar, okomplicerad och där det inte krävs andra hjälpmedel för att tolka lagtextens ordalydelse.

I de fall då lagtexten är vagt formulerad, det vill säga då den inte är tillräckligt tydlig eller det saknas lagreglering avseende en specifik fråga, kan det vara svårt att endast beakta lagregelns ordalydelse, ur en förutsägbarhetssynpunkt. En av anledningarna till det kan vara att vid en otydlig lagregel kan regeln komma att tolkas olika beroende på vem som tolkar regeln. I de fall då lagtexten är vagt formulerad, finns en annan lagtolkningsmetod som brukas användas av domstolar vid tolkning av skattelagstiftning. Denna metod kallas för subjektiv lagtolkning och innebär att domaren använder sig av förarbetena för att tolka lagen. Med hjälp av förarbetena försöker man klarlägga lagstiftarens syfte med den specifika lagregeln och gör det genom en objektiv tolkning av förarbetena.<sup>26</sup>

Det kan uppstå problem mellan den objektiva och den subjektiva lagtolkningsmetoden och det är i de situationer då den klara lagtexten och förarbetena står i strid med varandra. Det finns några rättsfall på området som belyser förhållandet mellan lagens ord och förarbete-

---

<sup>22</sup> Lodin, Sven-Olof, ”*Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*”, del 2, s. 680 f..

<sup>23</sup> Lodin, Sven-Olof, ”*Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*”, del 2, s. 681.

<sup>24</sup> Lodin, Sven-Olof, ”*Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*”, del 2, s. 675.

<sup>25</sup> Melz, Peter, ”*Lagtolkningsmetoder – ytterligare synpunkter i anledning av ett nytt rättsfall*”, SN 1993: 3, s. 140.

<sup>26</sup> Lodin, Sven-Olof, ”*Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*”, del 2, s. 675 och Lehrberg, Bert, ”*Praktisk juridisk metod*”, Uppsala, Institutet för Bank- och affärsjuridisk (IBA), 2010, s. 197.

na. Ett exempel på ett fall som belyser förhållandet är RÅ85 1:19 och som handlade om avdrag enligt äldre regler för underhåll av icke hemmavarande barn. Lagtextens ord överensstämde inte med uttalandena i förarbetena. I fallet kom domstolen fram till att lagens klara ord fick gå före lagstiftningens syfte enligt förarbetena.<sup>27</sup>

## 2.4 Teleologisk lagtolkning

I de situationer då lagtexten och förarbetena är oklara och inte uttalar så mycket som kan belysa lagtextens innebörd och där rättspraxis och doktrin inte heller ger någon vägledning, måste domaren använda sig av ytterligare någon tolkningsmetod. Detta gäller framförallt för en domstol som måste döma och kan inte som rättsvetenskaparna låta bli att uttala sig i frågan och enbart säga att rättsläget är oklart. En metod som kan användas i sådana situationer är den teleologiska metoden.<sup>28</sup>

Det finns delade meningar kring innebörden av den teleologiska tolkningsmetoden, dock kan det sägas att när en domare använder sig av den teleologiska lagtolkningsmetoden ser han till ändamålet med en lagregel.<sup>29</sup> Detta innebär att han försöker få fram vilka konsekvenser och effekter som eftersträvas genom att tillämpa en viss lagregel.<sup>30</sup> I Sverige är Per Olof Ekelöf förespråkade teleologiska lagtolkningsmetod mest känd. Utgångspunkten för Ekelöfs teleologiska lagtolkningsmetod är att de fall, som en lagregel ska tillämpas på, kan vara ordinära eller mer eller mindre säregna. Lagtexten är för de ordinära fallen och därmed är det vid de ordinära fall normalt sett inte svårt att fastställa innebörden av lagregeln utifrån ordalydelsen.<sup>31</sup> Då domaren utgår ifrån lagtextens ordalydelse brukar man säga att denna metod är objektiv. När ändamålet är fastställt för de ordinära fallen, har domaren ett bra underlag för att försöka lösa de säregna fallen, som brukar skapa problem då de inte är klara, som inte direkt faller under lagregelns ordalydelse.<sup>32</sup> Enligt Ekelöf bör de säregna fallen fastställas genom en tänkt tillämpning på de ordinära fallen och därmed inte ta hjälp av

---

<sup>27</sup> RÅ 85 1:19.

<sup>28</sup> Lodin, Sven-Olof, ”*Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*”, del 2, s. 678.

<sup>29</sup> Lodin, Sven-Olof, ”*Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*”, del 2, s. 678.

<sup>30</sup> Zetterström, Stefan, ”*Juridiken och dess arbetssätt – en introduktion*”, Uppsala, Iustus förlag 2004, s. 82.

<sup>31</sup> Lodin, Sven-Olof, ”*Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*”, del 2, s. 678.

<sup>32</sup> Lehrberg, B., ”*Praktisk juridisk metod*”, s. 198 och Lodin, Sven-Olof, ”*Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*”, del 2, s. 678.

förarbetena så mycket samt att domaren inte endast ska ta hänsyn till den enskilda lagregel, men utan också till andra regler vid tolkningen.<sup>33</sup>

Stefan Zetterström har i sin bok ”Juridiken och dess arbetsätt” redogjort för ett exempel på hur man kan gå tillväga vid en teleologisk lagtolkning:

En man med en bengalisk bergsvarg ska gå ombord på ett flygplan men blir stoppad av en steward som pekar på en skylt med texten; ”*Hundar är inte tillåtna ombord på planen*”<sup>34</sup>.

I detta exempel är frågan om mannen ska nekas tillträde med sin varg. Skyltens ordalydelse är klar och tydlig, då den stadgar att hundar är förbjudna ombord på planen. Vilket innebär att vid en objektiv lagtolkningsmetod skulle mannen och vargen inte nekas tillträde. Dock vid en teleologisk tolkning skulle man nog komma fram till att de inte får gå ombord. Det skulle kunna vara på grund av att ändamålet med förbudet är att de vill förbjuda djur som kan skrämra andra, på grund av utrymningskäl eller förbjuda djur som kan framkalla allergier. Skulle detta vara ändamålet med förbudet skulle vargen nekas tillträde, även om vargen inte faller inom ordalydelsen.<sup>35</sup>

I de fall då det är osäkert om en lagregel är tillämplig på ett specifikt fall bör domstolen överväga huruvida lagregeln ska tillämpas restriktivt eller extensivt. En restriktiv tolkning av en lagregel innebär att domaren gör en inskränkande tolkning av lagregeln som i sin tur innebär att domaren väljer att inte tillämpa lagregeln på ett specifikt fall. Vid en extensiv lagtolkning gör domaren en utvidgning av lagregeln och väljer att tillämpa den på ett specifikt fall.<sup>36</sup>

## 2.5 Sammanfattning

Det finns olika tolkningsmetoder som en domare eller en person kan använda sig av vid tolkning av en lag. De metoder som kan användas är objektiv, subjektiv och teleologisk. I första hand ska den objektiva lagtolkningsmetoden användas i de fall då lagtexten är tydlig och klar, det är på grund av att det är lagens ordalydelse som beaktas vid denna tolknings-

---

<sup>33</sup> Lodin, Sven-Olof, ”*Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*”, del 2, s. 678.

<sup>34</sup> Zetterström, S, ”*Juridiken och dess arbetsätt – en introduktion*”, s. 83. Exemplet har skrivits om lite men utgångspunkten och grunden är den samma.

<sup>35</sup> Zetterström, S, ”*Juridiken och dess arbetsätt – en introduktion*”, s. 83.

<sup>36</sup> Zetterström, S, ”*Juridiken och dess arbetsätt – en introduktion*”, s. 84 f.

metod. Om lagtexten inte är tydlig eller inte ger svar på en viss fråga bör den subjektiva tolkningsmetoden användas, eftersom vägledning söks i förarbetena för att få fram syftet med lagregeln. Om varken lagtexten eller förarbetena ger någon vägledning kan andra lagtolkningsmetoder användas som hjälp, så som den teleologiska lagtolkningsmetoden, där ändamålet med lagregeln studeras.



## 3 Sexmånadersregeln, ettårsregeln och kortare avbrott

### 3.1 Inledning

SKV:s ställningstagande avseende kortare avbrott i Sverige och i tredje land behandlar bestämmelserna avseende kortare avbrott samt sexmånaders- och ettårsregeln som finns stadgade i 3 kap. 9 och 10 §§ IL. För att läsaren ska få en bättre förståelse för SKV:s ställningstagande och analysen i kapitel fem behandlar kapitel tre bestämmelserna i 3 kap. 9 och 10 §§ IL.

Kapitlet börjar med att redogöra grundligt för de rekvisit som ska vara uppfyllda för att sexmånaders- och ettårsreglerna ska kunna anses vara tillämpliga i ett fall och förhållandet mellan sexmånaders- och ettårsregeln. Kapitlet avslutar med att redogöra grundligt för vad som stadgas i lag och förarbetena avseende kortare avbrott samt för den så kallade säkerhetsventilen som finns stadgad i 3 kap. 13 § IL.

### 3.2 Sexmånaders- och ettårsregeln

#### 3.2.1 Allmänt om sexmånaders- och ettårsregeln

Som tidigare nämnts i avsnitt 1.1 är dessa bestämmelser en av de tre metoder i den svenska interna skatterätten som används för att undandöja eller lindra en internationell juridisk dubbelbeskattning. Om en skattskyldig faller in under sexmånaders- och ettårsregeln blir han eller hon undantagen från beskattning i Sverige av sina inkomster som härrör från arbete i utlandet.<sup>37</sup> Det allmänna syftet med bestämmelserna är att ge en enkel metod för att undanröja en internationell juridisk dubbelbeskattning. Även om bestämmelserna medför till minskade skatteintäkter för Sverige kan dessa bestämmelser ändå anses rimliga om man ställer dessa bestämmelser i relation med de strängare bestämmelserna avseende när en person anses skatterättsligt hemmahörande i Sverige.<sup>38</sup>

För att en skattskyldig person ska kunna tillämpa sig av sexmånaders- och ettårsregeln måste den skattskyldiga personen först och främst vara obegränsat skattskyldig.<sup>39</sup> Enligt 3 kap. 3 § 1 st. IL anses en person vara obegränsat skattskyldig om denne är bosatt i Sverige, sta-

---

<sup>37</sup> 3 kap. 9 § IL.

<sup>38</sup> Dahlberg, M., ”*Internationell beskattning*”, s. 77.

<sup>39</sup> 3 kap. 9 § 1st. 1 men. IL.

digvarande vistas i Sverige eller om denne har väsentlig anknytning hit och tidigare varit bosatt här i Sverige.

En person anses vara bosatt i Sverige om denne uppfyller de kriterier som finns för att man ska anses vara folkbokförd i Sverige.<sup>40</sup> Enligt 6 § FBL, ska en person folkbokföras på den fastighet eller i den församling där han enligt FBL är att anses som bosatt. Vidare stadgas det i 7 § FBL att en person är att anses som bosatt på den fastighet där han eller hon regelmässigt tillbringar eller där det kan tänkas att han eller hon kommer att tillbringa sin dygnsvila. Att en person på en fastighet regelmässigt tillbringar sin dygnsvila innebär att personen under sin normala livsföring tillbringar dygnsvilan minst en gång per vecka på samma fastighet eller i samma omfattning men med en annan förläggning i tiden.<sup>41</sup> Det är alltså var den regelmässiga dygnsvilan förläggs som är det centrala i hur man avgör huruvida en person är bosatt i Sverige.

Det andra rekvisitet som kan leda till att en person anses som obegränsat skattskyldig är ”stadigvarande vistelse”. Det stadgas dock inte i lagstiftningen vad som menas med ”stadigvarande vistelse” utan betydelsen av begreppet har tolkats i rättspraxis. Den allmänna meningen avseende begreppet ”stadigvarande vistelse” är att en person stadigvarande vistas i Sverige om vistelsen uppgår till sex månader i Sverige.<sup>42</sup> Vistelsen i Sverige ska också vara sammanhängande för att en person ska kunna uppfylla detta rekvisit och därmed bli obegränsade skattskyldig i Sverige.<sup>43</sup>

Det tredje och sista rekvisitet som finns stadgat i 3 kap. 3 § 1 st. IL och som därmed kan leda till obegränsat skattskyldighet är ”väsentlig anknytning”. Detta begrepp finns definierat i 3 kap. 7 § 1 st. IL. I denna paragraf räknas det upp tio omständigheter som kan leda till att en person har väsentlig anknytning till Sverige. Dessa tio anknytningsfaktorer är inte uttömmande, vilket framgår av den sista omständigheten i paragrafen som hänvisar till ”liknande förhållanden”.<sup>44</sup> Vissa av dessa anknytningsfaktorer tillmäts större betydelse än andra vid bedömningen om huruvida en person har väsentlig anknytning till Sverige och detta har

---

<sup>40</sup> 6-13 §§ Folkbokföringslag (1991:481). I det följande hänvisas till FBL.

<sup>41</sup> 7 § FBL.

<sup>42</sup> SOU 1997:75 Bosättningsbegreppet, s. 43 och RÅ 1997 ref. 25. Högsta förvaltningsdomstolen är före detta Regeringsrätten från och med 1 januari 2011.

<sup>43</sup> RÅ 1997 ref. 25.

<sup>44</sup> 3 kap. 7 § 1 st. 10 ss. IL.

framkommit genom rättspraxis.<sup>45</sup> Exempel på några anknytningsfaktorer som tillmäts större betydelse vid bedömningen är om personen har en åretrunt bostad i Sverige, om personen har sin familj i Sverige och om personen bedriver näringsverksamhet här i Sverige.<sup>46</sup>

Om en person uppfyller något av dessa tre kriterierna, det vill säga om personen är bosatt i Sverige, vistas stadigvarande i Sverige eller har väsentlig anknytning till Sverige, då är denne person obegränsat skattskyldig i Sverige.<sup>47</sup> En person som är obegränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige, oavsett om inkomsterna härrör ifrån Sverige eller ifrån utlandet.<sup>48</sup> Om en person inte uppfyller kriterierna för obegränsat skattskyldighet i 3 kap. 3 § IL är personen att anses som begränsad skattskyldig i Sverige, då huvudregeln är att den person som inte är obegränsat skattskyldig är begränsad skattskyldig i Sverige.<sup>49</sup>

Ett andra rekvisit som är gemensamt för både sexmånaders- och ettårsregeln är att vistelsen utomlands måste bero på anställning.<sup>50</sup> Detta innebär således att enskilda näringsidkare inte omfattas av sexmånaders- eller ettårsregeln.<sup>51</sup> Det har ingen betydelse om arbetsgivaren är svensk eller från utlandet.<sup>52</sup>

Som tidigare anförts i avsnitt 3.2.1 blir den inkomst som en person intjänat på grund av anställning utomlands undantagen från beskattning i Sverige enligt sexmånaders- och ettårsregeln. Vad är det som räknas till begreppet ”inkomst”? Enligt förarbeten till IL är det avlöning och därmed jämförliga förmåner som räknas till begreppet ”inkomst”. Exempel på vad inkomst kan bestå av är kontant lön, fri tjänstebil och fri bostad.<sup>53</sup>

---

<sup>45</sup> Se exempelvis RÅ 1989 ref. 118.

<sup>46</sup> RÅ 1989 ref. 118 och Dahlberg, M., ”*Internationell beskattning*”, s. 34.

<sup>47</sup> 3 kap. 3 § 1 st. IL.

<sup>48</sup> 3 kap. 8 § IL.

<sup>49</sup> 3 kap 17 § 1 p. IL. Det finns en rad av specialbestämmelser som bland annat behandlar diplomatisk person, men det kommer jag inte att behandla i uppsatsen. Dessa specialbestämmelser återfinns i 3 kap. 17 § 2-4 p. IL.

<sup>50</sup> 3 kap. 9 § IL.

<sup>51</sup> Andersson, M., Enérus Saldén, A., Tivéus, U., ”*Inkomstskattelagen En kommentar. Del 1*”, uppl. 11, Stockholm, Norstedts Juridik AB 2011, s. 107.

<sup>52</sup> Prop. 1989/90:110, s. 683.

<sup>53</sup> Prop. 1989/90:110, s. 684.

Om en obegränsat skattskyldig erhåller ersättning från någon annan än arbetsgivaren, från exempelvis försäkringskassan i form av sjuklön eller från försäkringsbolag, omfattas inte dessa ersättningar av sexmånaders- eller ettårsregeln. Det är på grund av att dessa ersättningar inte anses utgå på grund av den obegränsat skattskyldiga personens anställning i utlandet.<sup>54</sup> Om det är istället arbetsgivaren som står för exempelvis sjuklön eller det föreligger så kallade arbetsgivarinträde skulle dessa ersättningar troligtvis omfattas av sexmånaders- och ettårsregeln, enligt SKV:s mening.<sup>55</sup>

I samband med sexmånaders- och ettårsregeln har det uppkommit frågor om vad som utgör ett verksamhetsland, dock om det i de flesta fall inte är några större problem att avgöra. I ett förarbete har det i samband med sexmånadersregeln uttalats om att EU inte kan utgöra ett verksamhetsland då EU inte kan anses utgöra ett "land" i normalspråkig mening.<sup>56</sup> Om en skattskyldig utför arbete i ett av EU:s medlemsländer vid tillämpningen av sexmånadersregeln bör arbetet anses utfört i det enskilda landet och anges som verksamhetslandet och inte EU.<sup>57</sup> Vid tillämpningen av ettårsregeln, prövade HFD om Palestina var att anses som ett "land" trots att den inte en erkänd stat formellt sett. HFD ansåg att Palestina kunde ses som ett "land" då det utgör ett geografiskt område.<sup>58</sup>

### 3.2.2 Sexmånadersregeln

Sexmånadersregeln infördes i den svenska skattelagstiftningen först år 1985 i den numera upphävda kommunalskattelagen<sup>59</sup>.<sup>60</sup> Dock ändrades bestämmelsen i samband med den stora skattereform år 1990. Vid skattereformen tog man bort kravet på att arbetsgivaren ska bedriva verksamhet från ett fast driftställe i det land där arbetet utförs.<sup>61</sup> Istället infördes så

---

<sup>54</sup> Se exempelvis RÅ 1988 ref. 52 och RÅ 1986 ref. 49.

<sup>55</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning, 2011, SKV 352 utgåva 15 (978-9186525-42-2) s. 78.

<sup>56</sup> Prop. 2008/09:136 Beskattning av ersättningar till ledamöter av europaparlamentet och viss personal vid Europaskolorna, s. 23.

<sup>57</sup> Prop. 2008/09:136, s. 23.

<sup>58</sup> RÅ 2007 ref. 11.

<sup>59</sup> Kommunalsskattelag (1928:370).

<sup>60</sup> Prop. 1989/90:110 s. 385 och Rundin K., Lindberg, L., "Vad är ett kortare avbrott i en utlandsvistelse vid tillämpningen av ettårs- och sexmånadersregeln?", s. 823.

<sup>61</sup> Prop 1989/90:110 s. 385 f.

att inkomsten ska beskattas i det land där arbetet utförs, det vill säga i verksamhetslandet.<sup>62</sup> Anledningen till att man tog bort kravet på att arbetsgivaren ska bedriva verksamhet från ett fast driftställe i det land där arbetet utförs var för att bestämmelsen inte var möjlig att tillämpa i ett stort antal fall på grund av kravet och därmed ville man förenkla bestämmelsen för att kunna tillämpa den lättare.<sup>63</sup> Den nuvarande lydelsen av sexmånadersregeln är följande:

*”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). Detta gäller dock inte om det framkommer att inkomsten beskattats i verksamhetslandet i strid med landets lagstiftning eller gällande skatteavtal.”*<sup>64</sup>

Utifrån lagtexten kan det utläsas en del krav som måste vara uppfyllda för att en obegränsat skattskyldig ska kunna tillämpa sexmånadersregeln. Det första kravet som en arbetstagare måste uppfylla är att arbetstagaren ska vara en obegränsat skattskyldig under hela tiden som arbetet pågår utomlands.<sup>65</sup>

Det andra kravet är att arbetstagaren ska ha en anställning som innebär att han eller hon vistas utomlands i minst sex månader. Det finns inget krav på att arbetstagaren måste arbeta i ett och samma land under minst sex månader. Det ställs heller inga krav på att det måste vara en enda anställning utan det kan handla om flera korta anställningar under vistelsen utomlands.<sup>66</sup> I ett ställningstagande från SKV har SKV kommit fram till att sexmånadersregeln kan bli tillämplig i de fall då det är frågan om flera på varandra efterföljande anställningar, där var och en anställning är kortare än sex månader och är för olika arbetsgivare samt att de kan vara förlagda till olika länder. Det viktiga är att beskattningen av inkomsterna sker i varje verksamhetsland. Vidare anser SKV att kortare uppehåll för omstatione-

---

<sup>62</sup> Prop 1989/90:110 s. 386.

<sup>63</sup> Prop. 1989/90:110 s. 385 f.

<sup>64</sup> 3 kap. 9 § 1 st. IL.

<sup>65</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111.

<sup>66</sup> Prop. 1984/85:175 s. 116 f.

ring får förekomma mellan anställningarna och att den tid som används för omstationering ingår i den tid som räknas till kortare avbrott som regleras i 3 kap. 10 § IL.<sup>67</sup>

Som tidigare anförts i avsnitt 3.2.1, är ett annat krav att inkomsterna ska bero på anställning utomlands. Vidare krävs det, som också anförts tidigare i detta avsnitt, att inkomsterna ska beskattas i verksamhetslandet. Om arbetstagaren skulle erhålla inkomst där en del av inkomsten beskattas i verksamhetslandet och en del är skattefri i verksamhetslandet, blir arbetstagaren undantagen från skattskyldighet i Sverige för den del av inkomsten som redan beskattats i verksamhetslandet men skattskyldig i Sverige för den inkomst som inte beskattats i verksamhetslandet.<sup>68</sup> Det finns dock inget krav på hur stor skatten ska vara, dock måste det vara en direkt skatt på inkomsten från anställningen.<sup>69</sup> I ett ställningstagande har SKV uttalat sig om att inkomsten ska anses beskattad i verksamhetslandet på grund av olika omständigheter, som exempelvis grundavdrag eller kostnadsavdrag som medför att inkomsten understiger gränsen för beskattningsbar inkomst, även om det i verkligheten inte skett, måste dock bruttoinkomsten ligga till grund för beskattning i verksamhetslandet.<sup>70</sup>

När sexmånadersregeln infördes år 1985 uttalades det i förarbetena att vid beskattning av kontant lön ska också förmåner, som exempelvis fri bil och fri bostad, som arbetstagaren erhållit i verksamhetslandet under samma period som lönen avser innefattas i beskattningen.<sup>71</sup> Anledningen till detta är att det inte ska uppstå några tolkningsproblem i de fall då Sverige och verksamhetslandet har annorlunda syn på beskattningsunderlaget.<sup>72</sup> Vilket i sin tur innebär att även sådana förmåner som inte är beskattade i verksamhetslandet ska ändå anses som beskattade där, så länge det beror på landets interna rätt och lönen beskattats i verksamhetslandet.<sup>73</sup>

---

<sup>67</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111.

<sup>68</sup> 3 kap. 9 § 1 st. IL.

<sup>69</sup> Andersson, M., Enérus Saldén, A., Tivéus, U., ”Inkomstskattelagen En kommentar, Del 1”, s. 108.

<sup>70</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111.

<sup>71</sup> Prop. 1989/90:110, s. 684.

<sup>72</sup> Prop. 1989/90:110, s. 684.

<sup>73</sup> Andersson, M., Enérus Saldén, A., Tivéus, U., ”Inkomstskattelagen En kommentar, Del 1”, s. 109.

### 3.2.3 Ettårsregeln

Ettårsregeln infördes i svensk skattelagstiftning redan år 1966 och är därmed den äldsta av sexmånaders- och ettårsregeln. Ettårsregelns lydelse i lagtexten är följande:

*”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). Ettårsregeln gäller dock inte för anställningar hos staten, landsting, kommuner eller församlingar inom Svenska kyrkan annat än vid tjänsteexport. Ettårsregeln gäller inte heller för uppdrag som ledamot av Europaparlamentet.”<sup>74</sup>*

För att ettårsregeln ska kunna tillämpas måste arbetstagaren, precis som i sexmånadersregeln, vara obegränsat skattskyldig i Sverige och inneha en anställning som medför en vistelse utomlands i minst ett år i ett och samma land. Kravet på att vistelsen utomlands ska vara i ett och samma land är något som skiljer sig ifrån sexmånadersregeln, där den anställde kan vistas i flera länder under utsändningstiden.

En annan sak som också skiljer sig ifrån sexmånadersregeln är att i ettårsregeln finns det inget krav på att inkomsten måste beskattas i verksamhetslandet. Skattefriheten på inkomsterna i verksamhetslandet ska dock bero på lagstiftning eller administrativ praxis i verksamhetslandet eller avtal men den aktuella staten. Däremot om skattebefrielsen beror på ett skatteavtal mellan verksamhetslandet och Sverige, är ettårsregeln inte tillämplig.<sup>75</sup> Alltså måste det vara annat avtal än ett skatteavtal. Vad som menas med annat avtal än skatteavtal kan exempelvis vara proceduravtal som har ingåtts med biståndsländer, avtal med statshandelsländer eller andra avtal om skattebefrielse i särskilda fall.<sup>76</sup> Enligt förarbetena är administrativ praxis myndighetsbeslut om skattebefrielser som en myndighet har bemyndigats att utfärda.<sup>77</sup> Inkomst som har enligt lagstiftning blivit skattebefriad i verksamhetslandet av-

---

<sup>74</sup> 3 kap. 9 § 2 st. II.

<sup>75</sup> 3 kap. 9 § 2 st. II.

<sup>76</sup> Prop. 1989/90:110, s. 387.

<sup>77</sup> Prop. 1989/90:110, s. 387.

ser inte bara de fall då lagstiftningen uttryckligen stadgar om skattebefrielse utan också de fall där verksamhetslandet saknar bestämmelser för beskattning av en viss inkomst.<sup>78</sup>

Ett av de huvudsakliga skälen till att ettårsregeln infördes är att motverka att den skattskyldige drabbas av internationell juridisk dubbelbeskattning när denne arbetar utomlands. I och med det ökade antalet dubbelbeskattningsavtal har det medfört att skälet numera är betydelselöst.<sup>79</sup> Ett skäl för införandet av ettårsregeln som fortfarande är gällande är Sverige har höga skatteuttag på tjänsteinkomster. Lättnader i beskattningen av dessa skatteuttag utgör således en förmån för både skattskyldiga fysiska personer som för juridiska personer som är verksamma i utlandet då lättnaderna medför att de skattskyldiga får lägre lönekostnader.<sup>80</sup>

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

Utifrån lagtexten kan man inte direkt utläsa förhållandet mellan sexmånaders- och ettårsregeln. Däremot finns det ett mål från HFD från 2004 som behandlar förhållandet mellan sexmånaders- och ettårsregeln.<sup>81</sup> Fallet avsåg en arbetstagare som var anställd hos ett svenskt företag och var obegränsad skattskyldig i Sverige. Arbetstagaren blev utsänd till Irland för att arbeta där. Under två år och tio månader var han bosatt och arbetade på Irland. Det var bara en viss del av arbetstagarens lön som var föremål för beskattning i Irland och resterande del av lönen var skattefri på grund av de irländska så kallade remittance reglerna. Dessa regler innebär att en person som vistas en begränsad tid i Irland är endast skattskyldig för inkomst som förs in i landet, det vill säga sådan inkomst som betalats ut där.<sup>82</sup>

Den delen av inkomsten som beskattades i Irland blev skattefri i Sverige enligt sexmånadersregeln. Så frågan i målet var om den del av inkomsten som inte beskattats i Irland på grund av att den inte utbetalats där också kunde vara skattefri i Sverige enligt ettårsregeln. Domstolen ansåg att det faktum att inkomsten skett i Sverige inte var ett hinder för skattebefrielse i enlighet med ettårsregeln, enligt praxis.<sup>83</sup> Att inkomsten inte förts in i Irland var

---

<sup>78</sup> Prop. 1989:90:110, s. 386 och 684.

<sup>79</sup> Prop. 1984/85:175, s. 15.

<sup>80</sup> Prop. 1984/85:175, s. 16.

<sup>81</sup> RÅ 2004 ref. 126.

<sup>82</sup> RÅ 2004 ref. 126.

<sup>83</sup> RÅ 2004 ref. 126 och RÅ 2002 not.134.



inte heller något hinder för tillämpningen av ettårsregeln och det fanns heller inga andra hinder för tillämpningen av ettårsregeln. Därmed bedömde HFD att den del av inkomsten som inte beskattats i Irland också kunde bli föremål för skattefrihet i Sverige enligt ettårsregeln.<sup>84</sup> Denna dom innebär således att det är möjligt att tillämpa både sexmånaders- och ettårsregeln parallellt, då både sexmånaders- och ettårsregeln blev tillämpliga i målet.

### 3.3 Kortare avbrott

I 3 kap. 10 § IL finns det en bestämmelse om kortare avbrott. En anställd som vill tillämpa sexmånaders- eller ettårsregeln i 3 kap. 9 § IL kan göra det trots att denne tillfälligt reser till Sverige eller ett annat land än verksamhetslandet, dock under förutsättning att det är fråga om kortare avbrott i enlighet med 3 kap. 10 § IL. Sedan år 1966 har det funnits en regel om kortare avbrott men det var först år 1985 som nuvarande lydelse med ett specificerande antal dagar i Sverige infördes i lagstiftningen.<sup>85</sup> Ett av skälen till att lagstiftaren ville i lagtexten reglera vistelserna i Sverige var för att lagstiftaren ville förhindra att en arbetstagare kombinerade en tjänst utomlands med en tjänst i Sverige.<sup>86</sup> Följande stadgas i 3 kap. 10 § IL:

*”Kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande som inte infaller i början eller slutet av anställningen utomlands räknas in i den tid för vistelse som anges i 9 §. Uppehåll i Sverige för sådana ändamål får inte vara längre än att de motsvarar sex dagar för varje hel månad som anställningen varar eller 72 dagar under ett och samma anställningsår.”<sup>87</sup>*

Denna bestämmelse innebär att kortare avbrott i vistelsen utomlands räknas in i tiden för utlandsvistelsen. Som det framgår av lagtexten ska det vara frågan om kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande för att det ska falla inom denna bestämmelse. En förutsättning är dock att anställningen fortfarande pågår under tiden för dessa kortare avbrott.<sup>88</sup> Vidare framgår det också av lagtexten att dessa kortare avbrott i Sverige inte får vara längre än sex dagar för varje hel månad som anställningen varar eller 72 dagar under

---

<sup>84</sup> RÅ 2004 ref. 126.

<sup>85</sup> Andersson, M., Enérus Saldén, A., Tivéus, U., ”Inkomstskattelagen, En kommentar, Del 1”, s. 113.

<sup>86</sup> Prop. 1984/85:175, s. 29.

<sup>87</sup> 3 kap. 10 § IL.

<sup>88</sup> Prop. 1984/85:175, s. 29.

ett och samma anställningsår.<sup>89</sup> Däremot får uppehållen i Sverige inte förläggas i början eller i slutet av anställningen men däremot får en arbetstagare samla ihop dagarna och ta ut dessa på en gång.<sup>90</sup> Vad som avses med dagar framgår av förarbetena till bestämmelsen. Med dagar avses också del av dag samt att nåde ankomst- och avresedag räknas in antalet dagar.<sup>91</sup>

I lagtexten specificeras det endast de dagar för kortare avbrott i Sverige och därmed inte uttryckligen reglerar antal dagar för kortare avbrott i tredje land.<sup>92</sup> Det föreskrivs dock i förarbetena till ettårsregeln att det inte kan tillåtas alltför omfattande vistelser i andra länder än verksamhetslandet. Anledningen till det är att om det skulle tillåtas alltför omfattande vistelser i andra länder så skulle kravet på vistelse i ett och samma land lätt kunna kringgå.<sup>93</sup> Lagstiftaren har själv i förarbetena till 1985 års lagstiftning uttryckt att han inte anser att det är nödvändigt att reglera sådana vistelser i detalj. Lagstiftaren har istället valt att enbart reglera att ”kortare uppehåll” i utlandsvistelsen är tillåtna om de avser semester, tjänsteuppdrag eller dylikt samt dessa uppehåll får inte vara alltför omfattande i antal eller längd.<sup>94</sup> Vid en bedömning i ett sådant fall måste hänsyn tas till regelns syfte.

Vidare framgår det av förarbetena att när verksamhetslandet har beskattat inkomsten, det vill säga vid tillämpning av sexmånadersregeln, ska mindre vikt läggas på vistelsetiden i andra länder än Sverige.<sup>95</sup> SKV har dock i ett förhandsbesked uttalat att kortare avbrott enligt 3 kap. 10 § IL i Sverige och i tredje land inte får vara längre än åtta dagar för varje hel månad som anställningen varar eller 96 dagar under ett och samma anställningsår.<sup>96</sup> Detta ställningstagande behandlas mer i detalj i avsnitt 4.2.1.

---

<sup>89</sup> 3 kap. 10 § 2 men. II.

<sup>90</sup> 3 kap. 10 § IL och Andersson, M., Enérus Saldén, A., Tivéus, U., *”Inkomstskattelagen En kommentar, Del 1”*, s. 114.

<sup>91</sup> Prop. 1984/85:175, s. 30.

<sup>92</sup> Prop. 1984/85:175, s. 29.

<sup>93</sup> Prop. 1984/85:175, s. 30.

<sup>94</sup> Prop. 184/85:175, s. 30.

<sup>95</sup> Prop. 184/85:175, s. 30.

<sup>96</sup> SKV:s ställningstagande, *”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”*, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111.

### 3.4 Specialbestämmelse i 3 kap 13 § IL

I 3 kap. 13 § IL finns det en specialbestämmelse som gör att sexmånaders- och ettårsregeln blir tillämpliga trots det att alla förutsättningar i 3 kap. 9 § IL inte är uppfyllda. Det är i de fall då den skatteskyldige, när han började sin anställning i utlandet, kunde på goda grunder anta att han eller hon inte skulle bli skattskyldig för den utländska inkomsten på grund av sexmånaders- och ettårsregeln. Vidare ska det under anställningstiden utomlands ha inträffat sådana ändrade förhållanden som medför att förutsättningarna enligt sexmånaders- eller ettårsregeln inte längre är uppfyllda och därmed kan inte bli undantagen från skattskyldighet. Om de ändrade förhållandena beror på omständigheter som den anställde inte kunde råda över och om en beskattning av inkomsten skulle framstå som uppenbart oskälig, är den anställde undantagen från skattskyldighet i Sverige trots det att förutsättningarna i 3 kap. 9 § IL inte är uppfyllda.<sup>97</sup> Exempel på oväntade händelser som kan falla inom 3 kap. 13 § IL är krig, sjukdomsfall i familjen och naturkatastrofer.<sup>98</sup>

Enligt förarbetena ska specialbestämmelsen i 3 kap. 13 § IL tolkas restriktivt när utlandsvistelsen endast varat en kortare tid, speciellt den första halvan av den beräknade tiden utomland. Under den tiden bör omständigheterna i en viss situation bara i undantagsfall kunna vara sådana att det visar sig som uppenbart oskäligt att den skattskyldige ska beskatta inkomsten i Sverige.<sup>99</sup> Vidare föreskrivs det i förarbetena, enligt departementschefen, att huvudansvaret bör ligga på arbetsgivaren och den anställde gemensamt för att lindra de ekonomiska konsekvenserna som kan uppstå av att den anställde måste avbryta utlandsvistelsen i förtid.<sup>100</sup>

### 3.5 Sammanfattning

Sexmånaders- och ettårsregeln finns stadgade i 3 kap. 9 § IL. Utifrån lagtexten framgår det några krav som måste vara uppfyllda för att bestämmelserna ska anses vara tillämpliga. Det finns några krav som är gemensamma för både sexmånaders- och ettårsregeln och dessa krav är att den skattskyldige måste vara obegränsat skattskyldig samt att utlandsvistelsen och inkomsterna ska bero på anställning utomlands. Vidare finns det ytterligare krav för be-

---

<sup>97</sup> 3 kap. 13 § IL.

<sup>98</sup> Andersson, M., Enérus Saldén, A., Tivéus, U., ”*Inkomstskattelagen En kommentar, Del 1*”, s. 117.

<sup>99</sup> Prop. 1984/85:175, s. 30.

<sup>100</sup> Prop. 1984/85:175, s. 17.

stämmelserna som måste vara uppfyllda. För sexmånadersregeln måste den skattskyldige vistas minst sexmånader utomlands och att inkomsten beskattas i verksamhetslandet. För ettårsregeln måste den skattskyldige vistats ett år i ett och samma land och att inkomsterna inte beskattas i verksamhetslandet.

Vad gäller kortare avbrott, finns bestämmelsen stadgad i 3 kap. 10 § II. En skattskyldig har rätt att vid tillämpningen av sexmånaders- och ettårsregeln göra kortare avbrott i sin utlandsvistelse dock under vissa förutsättningar. Vistelserna utanför verksamhetslandet, som är semester, tjänsteresor eller dylikt, får inte uppgå till mer än sex dagar per månad eller 72 dagar under ett och samma anställningsår samt att avbrotten inte får infalla i början eller i slutet av anställningen utomlands. Lagstiftaren har uttryckligen uttalat i förarbetena att han medvetet har valt att endast reglera kortare avbrott i Sverige och inte för tredje land då han anser att det bör läggas mindre vikt vid sådana kortare avbrott dock att det finns en borte gräns för hur många dagar som får tillbringas i tredje land för att sexmånaders- och ettårsregeln fortfarande ska vara tillämpliga.

## 4 SKV:s ställningstagande och praxis avseende kortare avbrott

### 4.1 Inledning

Syftet med uppsatsen utgår ifrån SKV:s ställningstagande avseende kortare avbrott i Sverige och i tredje land och därav inleds kapitel fyra med att redogöra för det materiella innehållet av SKV:s ställningstagande. I dagsläget finns inget prejudicerande avgörande ifrån HFD som direkt behandlar frågan om kortare avbrott i tredje land. I detta kapitel behandlas dock några domar ifrån Kammarrätten och en dom från HFD som behandlar kortare avbrott på ett eller annat sätt och där den skattskyldige i samtliga fall har spenderat olika många dagar i Sverige och i tredje land. Även om domarna ifrån Kammarrätten inte är prejudicerande, är de relevanta för analysen i kapitel fem där det analyseras för vilka tolkningsmetoder SKV har använts sig av samt för huruvida SKV har stöd för sitt ställningstagande utifrån praxis.<sup>101</sup>

### 4.2 SKV:s ställningstagande

#### 4.2.1 Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land

Som tidigare anförts i avsnitt 3.3 får kortare avbrott räknas in i tiden vid arbete utomlands, vid tillämpningen av sexmånaders- och ettårsregeln. I lagen är det dock endast reglerat antal dagar för uppehåll i Sverige, där det föreskrivs att kortare avbrott får göras i maximalt sex dagar per hel månad eller 72 dagar under ett och samma anställningsår.<sup>102</sup> Då det endast i svensk skattelagstiftning regleras antal dagar för uppehåll i Sverige, har SKV i ställningstagandet behandlat frågan hur lång tid en arbetstagarare får tillbringa i Sverige och i tredje land för att sexmånaders- och ettårsreglerna ändå ska vara tillämpliga.<sup>103</sup>

---

<sup>101</sup> Kristoffersson, Eleonor, ”Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen”, SvSKT 2011:10, s. 835-844 och Pahlsson, Robert, ”Konstitutionell skatterätt”, uppl., 2, Uppsala, Iustus förlag 2011, s. 105 ff.

<sup>102</sup> 3 kap. 10 § IL.

<sup>103</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111, s. 1.

SKV börjar med att konstatera vad som är gällande rätt, där SKV inleder med att redogöra för vad som stadgas i lag avseende kortare avbrott.<sup>104</sup> Sedan fortsätter SKV att redogöra för vad departementschefen har kommenterat i förarbetena om kortare avbrott. Departementschefen anger i förarbetena, som tidigare anförts i avsnitt 3.3, att han inte anser det vara nödvändigt att i detalj reglera vistelser i tredje land men påpekar att vistelserna inte får vara alltför omfattande i antal eller längd. Vidare anger han att kortare avbrott avser normal semester, tjänsteresor och dylikt samt att enligt honom bör man fästa mindre vikt vid uppehållstiden i tredje land.<sup>105</sup>

Vad gäller ettårsregeln, uttalar SKV i sin bedömning, att då det i lagtexten stadgas att vistelsen utomlands ska pågå under minst ett år i samma land kan det dras en slutsats att vistelser i tredje land inte kan vara alltför omfattande för att det fortfarande som kunna ses som att arbetet pågått i ett och samma land. Detta innebär med andra ord att det i begreppet ”kortare avbrott” finns en tidsaspekt som i sin tur innebär att vistelsetiden i tredje land ska vara så begränsad att det, vid en bedömning, går att bortse ifrån vistelsen.<sup>106</sup>

Vad gäller sexmånadersregeln, uttalar SKV att det i förarbetena föreskrivs att det inte behövs fästas någon större vikt vid vistelser i tredje land när verksamhetslandet beskattar inkomsten. SKV anser dock att det inte finns något hinder för att det ska kunna finnas en begränsning för hur många dagar som en arbetstagare får tillbringa i tredje land vid tillämpningen av sexmånadersregeln. Vidare anser SKV att den maximala tidsgräns för kortare avbrott som stadgas i 3 kap. 10 § IL inte är en norm utan det är endast maximala dagar som lagstiftaren har godkänt för uppehåll i Sverige. Enligt SKV:s mening, har lagstiftaren genom att reglera antal dagar för kortare avbrott i Sverige menat att vistelse i ett annat land än Sverige och verksamhetslandet inte får förekomma med ett betydande antal fler dagar än vad som är reglerat för kortare avbrott i Sverige.<sup>107</sup>

---

<sup>104</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111, s. 1.

<sup>105</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111, s. 1 f.

<sup>106</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111, s. 2.

<sup>107</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111s. 2.

I förarbeten till bestämmelsen om kortare avbrott anges det att normal semester och tjänsteresor är vad som avses med kortare avbrott. SKV i sin bedömning hänvisar till den lagstadgade semestern som idag uppgår till 25 semesterdagar per år, enligt semesterlagen, dock är i många fall längre.<sup>108</sup> SKV anser att uttalandet i förarbetet avseende normal semester utgör en indikation på det tidsperspektiv som lagstiftaren har avsett. Därför ska den tid som en arbetstagare får tillbringa utanför verksamhetslandet, enligt SKV:s mening, begränsas och avse tid i både Sverige och i tredje land. Vidare anser SKV att det heller inte ska göras någon skillnad på sexmånaders- och ettårsregeln när det avser den tidslängd som utgör kortare avbrott. Med andra ord ska båda bestämmelserna ha samma tidsbegränsning i antal dagar i Sverige och i tredje land.<sup>109</sup>

Mot bakgrund av det ovan angivna i detta avsnitt anser SKV att kortare avbrott för semester, tjänsteresor eller liknande i Sverige och i tredje land, inte får vara längre än åtta dagar för varje hel månad som anställningen varar eller 96 dagar under ett och samma anställningsår, för att sexmånaders- och ettårsregeln ska vara tillämpliga.<sup>110</sup> Huruvida SKV har stöd för sitt ställningstagande och vilka tolkningsmetoder de har använt sig av analyseras i kapitel fem.

### **4.3 Domar från Kammarrätten**

#### **4.3.1 Mål 315-06<sup>111</sup>**

I detta mål ifrån Kammarrätten i Stockholm hade den skattskyldige arbetstagaren tillbringat 229 dagar i England under en ettårsperiod. Den skattskyldige hade också tillbringat 67 dagar i Sverige, 22 dagar i annat EU-land än Sverige eller England samt 47 dagar i länder utanför EU.<sup>112</sup> Detta innebär att den skattskyldige hade tillbringat sammanlagt 136 dagar utanför England, vilket motsvarar 37 % av årets dagar som den skattskyldige har vistats utanför England. SKV framförde i målet att även om den skattskyldige har vistats mindre än 72 dagar i Sverige har den skattskyldige ändå vistats sammanlagt 136 dagar utanför verk-

---

<sup>108</sup> 4 § semesterlag (1977:480).

<sup>109</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111, s. 2.

<sup>110</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111, s. 2.

<sup>111</sup> Kammarrätten Stockholm, mål nr 315-06, 2008-09-11.

<sup>112</sup> Kammarrätten Stockholm, mål nr 315-06, 2008-09-11, s. 2.

samhetslandet. Enligt SKV kunde detta inte utgöra ”kortare avbrott”.<sup>113</sup> Vidare ansåg SKV att sexmånadersregeln är tillämplig i fallet, dock att den inkomst som inte blivit beskattad i England ska beskattas i Sverige. Vad gäller Kammarrättens bedömning avseende sexmånadersregeln tillämplighet, kollade Kammarrätten på den skattskyldiges inkomstdeklaration och beaktade den engelska remittance-regeln i sin bedömning. Kammarrätten gjorde samma bedömning som SKV, det vill säga att sexmånadersregeln är tillämplig på den del av inkomsten som beskattats i verksamhetslandet.<sup>114</sup>

Efter bedömning avseende sexmånadersregeln, uppkom frågan huruvida de inkomster som inte beskattats i verksamhetslandet kunde undantas beskattning i Sverige enligt ettårsregeln. Kammarrätten började med att redogöra för en av grundförutsättningarna för att ettårsregeln ska kunna bli tillämplig, nämligen att den skattskyldige måste vistats utomlands under anställningen i minst ett år. Vidare redogjorde Kammarrätten för att under utlandsvistelsen får det göras kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande, i enlighet med 3 kap. 10 § II. Sedan redogjorde Kammarrätten för departementschefens uttalanden i förarbetena avseende kortare avbrott. Kammarrätten påpekade att 25 % av den skattskyldiges inkomst hade intjänats utanför England och den skattskyldige hade vistats 37 % av tiden utanför England. Vid en samlad bedömning ansåg Kammarrätten att den skattskyldiges vistelser utanför England inte kunde utgöra sådana kortare avbrott som stadgas i 3 kap. 10 § II. Därmed uppfyllde den skattskyldige inte kraven i ettårsregeln och blev därmed inte undantagen från skattskyldighet i Sverige för den inkomst som inte beskattats i England.<sup>115</sup>

Vad gäller Kammarrättens bedömning avseende sexmånadersregeln är det troligt att Kammarrätten inte ansåg att det förelåg några tolkningssvårigheter vad gäller sexmånadersregeln och omständigheterna i fallet då Kammarrätten inte direkt gör någon större analys eller tolkning av reglerna. Kammarrätten kollar på den skattskyldiges inkomstdeklaration och den engelska remittance-regeln och utreder om den skattskyldige uppfyller kraven för sexmånadersregeln. Därav är det svårt att avgöra vilken tolkningsmetod Kammarrätten har använt sig av då det inte direkt framgår av målet huruvida de ansåg att de förelåg några tolkningssvårigheter eller inte.

---

<sup>113</sup> Kammarrätten Stockholm, mål nr 315-06, 2008-09-11, s. 5 f.

<sup>114</sup> Kammarrätten Stockholm, mål nr 315-06, 2008-09-11, s. 9 f.

<sup>115</sup> Kammarrätten Stockholm, mål nr 315-06, 2008-09-11, s. 10 f.



Vad gäller Kammarrättens bedömning avseende ettårsregeln gör Kammarrätten en större utredning där Kammarrätten, som beskrivits i stycket ovan, först redogör för en av grundförutsättningarna för att ettårsregeln ska kunna bli tillämplig och därefter redogör vad som avses med kortare avbrott där Kammarrätten nämner vad som är föreskrivet i lagen. Genom att nämna vad lagen föreskriver tyder det på att Kammarrätten använde sig av en objektiv lagtolkningsmetod i sin bedömning avseende ettårsregeln.

Efter att Kammarrätten redogjort för vad som är föreskrivet i lagen fortsatte Kammarrätten med att redogöra för departementschefens uttalanden i förarbetena avseende kortare avbrott. Genom att Kammarrätten använder sig av förarbetena i sin bedömning, tyder det på att Kammarrätten inte enbart använt sig av en objektiv tolkning utan också av en subjektiv tolkning eftersom vid en subjektiv tolkning används förarbetena för att försöka få fram lagstiftarens syfte med en viss bestämmelse. Efter Kammarrätten beaktat vad som föreskrivs i lag och förarbetena kommer Kammarrätten fram till sitt domslut, vilket innebär att de tolkningsmetoder som Kammarrätten använt sig av i detta mål är troligtvis objektiv och subjektiv tolkning.

#### **4.3.2 Mål 316-06<sup>116</sup>**

Bakgrunden till detta mål ifrån Kammarrätten i Stockholm är att den skattskyldige jobbade i England där denne tillbringade 272 dagar. Vidare tillbringade han 52 dagar i Sverige, 21 dagar i andra EU-länder än Sverige eller England och 20 dagar i länder utanför EU.<sup>117</sup> Kammarrätten kom fram till att sexmånadersregeln var tillämplig i detta fall på den inkomst som beskattats i England.<sup>118</sup>

Vid bedömningen huruvida ettårsregeln är tillämplig på den del av lönen som inte beskattats i England, redogjorde Kammarrätten först för vad som avses med kortare avbrott och vad departementschefen kommenterat i förarbetena till bestämmelsen.<sup>119</sup> Sedan konstaterade Kammarrätten att den skattskyldige tillbringade 25 % av tiden utanför England, vilket motsvarar 93 dagar, samt att 5-10 % av lönen hade intjänats på tjänsteresor utanför England. Mot bakgrund av detta bedömde Kammarrätten att den skattskyldige får anses ha

---

<sup>116</sup> Kammarrätten Stockholm, målnr 316-06, 2008-09-11.

<sup>117</sup> Kammarrätten Stockholm, målnr 316-06, 2008-09-11, s. 2.

<sup>118</sup> Kammarrätten Stockholm, målnr 316-06, 2008-09-11, s. 10.

<sup>119</sup> Kammarrätten Stockholm, målnr 316-06, 2008-09-11, s. 10.

gjort sådana kortare avbrott om stadgas i 3 kap. 10 § IL och därmed var ettårsregeln tillämplig på den delen av lönen som inte beskattats i England.<sup>120</sup>

Precis som i Kammarrättens dom i mål 315-06, gör inte kammarrätten någon större utredning eller tolkning av sexmånadersregeln utan kommer också ganska så fort fram till att sexmånadersregeln är tillämplig. Vad gäller Kammarrättens bedömning avseende ettårsregeln i detta mål, gör Kammarrätten precis som Kammarrätten i mål 315-06, det vill säga börjar med att hänvisa vad som föreskrivs i lagen om ettårsregeln och kortare avbrott för att sedan nämna departementschefens uttalanden i förarbetena. Även i detta mål använder sig kammarrätten av en objektiv och subjektiv tolkning i sin bedömning.

Det som skiljer detta mål ifrån mål 315-06 är att Kammarrätten kom fram till att ettårsregeln var tillämplig i detta mål, vilket den inte var i mål 315-06. I mål 315-06 hade den skattskyldige tillbringat 136 dagar utanför verksamhetslandet och i mål 316-06 hade den skattskyldige tillbringat 93 dagar utanför verksamhetslandet. Detta innebär att tillbringa 136 dagar utanför verksamhetslandet är för många dagar utanför verksamhetslandet för att ettårsregeln ska vara tillämplig, men däremot är 93 dagar acceptabelt enligt Kammarrättens mening.

### **4.3.3 Mål 318-06<sup>121</sup>**

I detta mål ifrån Kammarrätten i Stockholm vistades den skattskyldige 237 dagar i England. Utöver det vistades den skattskyldige 72 dagar i Sverige, 20 dagar i andra EU-länder än Sverige eller England och 36 dagar i länder utanför EU.<sup>122</sup> Huruvida sexmånadersregeln är tillämplig eller inte, fann Kammarrätten precis som SKV att den är tillämplig på den del av inkomsten som beskattats i England.<sup>123</sup>

Efter att konstaterat att den skattskyldige hade vistats ca 35 % av tiden utanför England och efter en samland bedömning kom Kammarrätten fram till att den skattskyldiges vistel-

---

<sup>120</sup> Kammarrätten Stockholm, målnr 316-06, 2008-09-11, s. 11 f.

<sup>121</sup> Kammarrätten Stockholm, målnr 318-06, 2008-09-11.

<sup>122</sup> Kammarrätten Stockholm, målnr 318-06, 2008-09-11, s. 2

<sup>123</sup> Kammarrätten Stockholm, målnr 318-06, 2008-09-11, s. 9 f.

ser utanför England inte kunde utgöra sådana kortare avbrott som stadgas i 3 kap. 10 § IL och därmed var inte ettårsregeln tillämplig i detta fall.<sup>124</sup>

Precis som i mål 315-06 och 316-06, kom Kammarrätten i detta mål fram till att sexmånadersregeln är tillämplig på den inkomst som inte beskattats i verksamhetslandet och detta gjorde Kammarrätten utan att göra någon större utredning eller tolkning av sexmånadersregeln. Vad gäller Kammarrättens bedömning avseende ettårsregeln i detta mål, gjorde Kammarrätten precis som Kammarrätten i mål 315-06 och 316-06, det vill säga börja med att hänvisa till vad som föreskrivs i lagen om ettårsregeln och kortare avbrott för att sedan nämna departementschefens uttalanden i förarbetena. Även i detta mål använde sig Kammarrätten av en objektiv och subjektiv tolkning i sin bedömning.

Precis som i mål 316-06 och vad som framgår av detta avsnitt kom Kammarrätten också fram till att ettårsregeln inte kunde bli tillämplig i detta fall. I detta fall hade den skattskyldige tillbringat 128 dagar utanför verksamhetslandet och detta tyder på att 136 dagar utanför verksamhetslandet inte är en undre gräns för vad som inte är tillåtet då ettårsregeln inte är tillämplig vid 128 dagar utanför verksamhetslandet. Precis som mål 316-06 skiljer sig detta mål ifrån mål 315-06 genom att ettårsregeln inte kunde anses tillämplig i varken mål 316-06 eller detta mål.

#### **4.3.4 Mål 322-06<sup>125</sup>**

I detta avgörande ifrån Kammarrätten i Stockholm hade den skattskyldige under år 2000 spenderat 259 dagar i England, där han jobbade. Den skattskyldige hade dessutom tillbringat 51 dagar i Sverige, 31 dagar i andra EU-länder än Sverige och England samt 24 dagar i länder utanför EU, det vill säga sammanlagt 106 dagar utanför verksamhetslandet.<sup>126</sup> Även i detta mål bedömde Kammarrätten att sexmånadersregeln är tillämplig på detta fall.<sup>127</sup>

Den skattskyldige hade vistats ca 30 % utanför England under sin utlandsvistelse och ca 10 % av lönen hade intjänats på tjänsteresor utanför England. Mot bakgrund av detta fann

---

<sup>124</sup> Kammarrätten Stockholm, målnr 318-06, 2008-09-11, s. 11.

<sup>125</sup> Kammarrätten Stockholm, målnr 322-06, 2008-09-11.

<sup>126</sup> Kammarrätten Stockholm, målnr 322-06, 2008-09-11, s. 2.

<sup>127</sup> Kammarrätten Stockholm, målnr 322-06, 2008-09-11, s. 10.

Kammarrätten att den skattskyldiges avbrott utgjorde kortare avbrott och därmed uppfyllde kravet på att vistas i ett och samma land under en ettårsperiod.<sup>128</sup>

Precis som i mål 315-06, 316-06, 318-06 kom Kammarrätten i detta mål fram till att sexmånadersregeln är tillämplig på den inkomst som inte beskattats i verksamhetslandet och detta gjorde Kammarrätten utan att göra någon större utredning eller tolkning av sexmånadersregeln. Vad gäller Kammarrättens bedömning avseende ettårsregeln i detta mål, gjorde Kammarrätten precis som Kammarrätten i mål 315-06, 316-06, 318-06, det vill säga började med att hänvisa vad som föreskrivs i lagen om ettårsregeln och kortare avbrott för att sedan nämna departementschefens uttalanden i förarbetena. Vilket innebär att även i detta mål använde sig Kammarrätten av en objektiv och subjektiv tolkning i sin bedömning.

Som framgår av detta avsnitt tillbringade den skattskyldige 106 dagar utanför verksamhetslandet och detta ansåg Kammarrätten vara acceptabelt och kom fram till att ettårsregeln var tillämplig på den inkomst som inte beskattats i verksamhetslandet. I mål 316-06 kom domstolen fram till att ettårsregeln var tillämplig när den skattskyldige hade vistats 93 dagar utanför verksamhetslandet och genom denna dom har Kammarrätten utökat begränsningen på hur många dagar som den skattskyldige kan få vistas utanför verksamhetslandet så att ettårsregeln fortfarande är tillämplig. Utifrån dessa fyra mål ifrån Kammarrätten kan man konstatera att upp till 106 dagar utanför verksamhetslandet är fortfarande acceptabelt för att ettårsregeln fortfarande ska vara tillämplig. Däremot om den skattskyldige skulle tillbringa 128 dagar eller mer utanför verksamhetslandet anser Kammarrätten att ettårsregeln inte längre kan vara tillämplig.

#### **4.3.5 Mål 673-06<sup>129</sup>**

I detta mål ifrån Kammarrätten i Stockholm hade den skattskyldige tillbringat sammanlagt 277 dagar i England. Den skattskyldige hade dessutom tillbringat 59 dagar i Sverige, 17 dagar i andra EU-länder än Sverige eller England samt 12 dagar i länder utanför EU.<sup>130</sup> Även i detta mål gjorde SKV bedömningen att sexmånadersregeln var tillämplig, dock inte på den del av inkomsten som inte blev beskattad i England. Kammarrätten gjorde samma

---

<sup>128</sup> Kammarrätten Stockholm, målnr 322-06, 2008-09-11, s. 11.

<sup>129</sup> Kammarrätten Stockholm, målnr 673-06, 2008-09-11.

<sup>130</sup> Kammarrätten Stockholm, målnr 673-06, 2008-09-11, s. 2.

bedömning som SKV och därmed var den inkomst som beskattad i England undantagen från beskattning i Sverige.<sup>131</sup>

Då det i detta mål fanns inkomster som inte beskattats i England och därmed inte föll under sexmånadersregeln, så fick Kammarrätten också göra en bedömning om ettårsregeln var tillämplig på den del av inkomsten som inte beskattats i England. Även här började Kammarrätten att redogöra för bestämmelsen avseende kortare avbrott i 3 kap. 10 § IL och för departementschefen uttalanden i förarbetena avseende kortare avbrott för att bedöma huruvida den skattskyldiges resor utanför England är att anses som kortare avbrott.<sup>132</sup> Kammarrätten uppgav att den skattskyldige hade vistats 88 dagar utanför England, varav 19 dagar i tjänsten, vilket innebär att den skattskyldige hade vistats 24 % av tiden utanför England. Vid en samlad bedömning av vad som framkommit i målet kom Kammarrätten fram till att de avbrott som den skattskyldige gjort under sin tid utomlands fick anses som kortare avbrott och därmed uppfyllde kravet på att vistas minst ett år i ett och samma land. Vilket innebär att den inkomst som inte beskattats i England blev undantagen från beskattning i Sverige, i enlighet med ettårsregeln.<sup>133</sup>

Även i detta mål gjorde Kammarrätten inte någon större utredning eller tolkning av sexmånadersregeln utan konstaterade ganska så fort att sexmånadersregeln var tillämplig på fallet efter att i princip bara kollat på den skattskyldiges deklaration och den engelska remittance-regeln (precis som i målen 315-06, 316-06, 318-06 och 322-06). Vad gäller Kammarrättens bedömning avseende ettårsregeln i detta mål, gjorde Kammarrätten precis som Kammarrätten i målen 315-06, 316-06, 318-06 och 322-06, det vill säga börjar med att hänvisa vad som föreskrivs i lagen om ettårsregeln och kortare avbrott för att sedan nämna departementschefens uttalanden i förarbetena avseende kortare avbrott. Det kan konstateras att även i detta mål använde sig Kammarrätten av en objektiv och subjektiv tolkning i sin bedömning.

Som framgår av detta avsnitt tillbringade den skattskyldige 88 dagar utanför verksamhetslandet och detta ansåg Kammarrätten vara acceptabelt och kom fram till att ettårsregeln var tillämplig på den inkomst som inte beskattats i verksamhetslandet. Denna dom visar på att Kammarrätten inte har gått emot sina tidigare domare (mål 315-06, 316-06, 318-06 och

---

<sup>131</sup> Kammarrätten Stockholm, mål nr 673-06, 2008-09-11, s. 10.

<sup>132</sup> Kammarrätten Stockholm, mål nr 673-06, 2008-09-11, s. 10 f.

<sup>133</sup> Kammarrätten Stockholm, mål nr 673-06, 2008-09-11, s. 11 f.

322-06) utan följt samma tankesätt och bedömning. För i både mål 316-06 och 322-06 hade den skattskyldige tillbringat mer än 88 dagar utanför verksamhetslandet och Kammarrätten kom fram till att ettårsregeln var tillämplig. Hade Kammarrätten i detta mål inte kommit fram till att ettårsregeln var tillämplig skulle Kammarrätten gå emot sina tidigare domslut då den skattskyldige i detta mål tillbringade endast 88 dagar utanför verksamhetslandet (om man bara kolla på kraven för kortare avbrott, för det skulle kunna finnas andra omständigheter i det enskilda fallet som skulle göra så att ettårsregeln inte blir tillämplig).

#### **4.3.6 Mål 4661-10<sup>134</sup>**

I ett fall från Kammarrätten i Göteborg var omständigheterna följande. En man hade under en sexmånaders period vistats 68 dagar i Sverige och i tredje land, var av 36 dagar i Sverige.<sup>135</sup> Frågan i målet var huruvida sexmånadersregeln är tillämplig på fallet. Kammarrätten börjar med att presentera gällande rätt avseende sexmånadersregeln och kortare avbrott. Avseende kortare avbrott citerade Kammarrätten vad som föreskrivs i förarbetena avseende kortare avbrott.<sup>136</sup> Vidare fortsatte Kammarrätten att hänvisa till SKV:s ställningstagande om kortare avbrott i Sverige och i tredje land och nämner att SKV kommit fram till att en skattskyldig inte får vistas mer än åtta dagar för varje hel månad som anställningen varar eller inte får överstiga 96 dagar under ett anställningsår i Sverige och i tredje land.<sup>137</sup>

Kammarrätten kom fram till att mannens vistensedagar i Sverige inte översteg det tillåtna antalet dagar i Sverige under sex månader, som är på 36 dagar. Vidare i Kammarrättens samlade bedömning uttalade domstolen att ”*även med beaktande av vistelsen i tredje land finner kammarrätten vid en samlad bedömning av samtliga omständigheter i målet att Erik Höggårdhs avbrott i vistelsen i Ryssland ska bedömas som kortare avbrott.*”<sup>138</sup>. Då Kammarrätten ansåg att mannen hade vistats i sexmånader i verksamhetslandet, var därmed sexmånadersregeln tillämplig på den lön som mannen erhållit under sin anställning utomlands.<sup>139</sup>

---

<sup>134</sup> Kammarrätten Göteborg, mål nr 4661-10, 2011-10-20.

<sup>135</sup> Kammarrätten Göteborg, mål nr 4661-10, 2011-10-20, s. 5.

<sup>136</sup> Kammarrätten Göteborg, mål nr 4661-10, 2011-10-20, s. 4 f. och Prop. 1984/85:175 s. 29 f.

<sup>137</sup> Kammarrätten Göteborg, mål nr 4661-10, 2011-10-20, s. 5.

<sup>138</sup> Kammarrätten Göteborg, mål nr 4661-10, 2011-10-20, s. 7.

<sup>139</sup> Kammarrätten Göteborg, mål nr 4661-10, 2011-10-20, s. 7.

Till skillnad från de övriga domarna från Kammarrätten som har behandlats i kapitel fyra gjorde Kammarrätten en större utredning och tolkning av sexmånadersregeln, dock är det inte så konstigt då målet endast behandlar sexmånadersregeln. Kammarrätten började med att redogöra för vad som stadgas i lagen om sexmånadersregeln och kortare avbrott, precis som Kammarätten gjorde avseende ettårsregeln i de övriga målen ifrån Kammarrätten som behandlats i kapitel fyra. Då Kammarrätten började med att tolka lagen tyder det på att Kammarrätten använde sig av en objektiv tolkning, eftersom vid en objektiv tolkning utgår domarna ifrån lagtexten och dess ordalydelse.

Efter att Kammarrätten redogjort för vad som föreskrivs i lagen, fortsatte Kammarrätten att redogöra för vad som nämns i förarbetena avseende kortare avbrott i tredje land. Genom att Kammarrätten använde sig av förarbetena i sin tolkning och bedömning tyder det på att Kammarrätten också använde sig av en subjektiv lagtolkning i sin bedömning.

Vidare fortsatte Kammarrätten med att redogöra för SKV:s ställningstagande avseende kortare avbrott i Sverige och i tredje land och nämna den gräns som SKV kommit fram till, det vill säga att vistelser utanför verksamhetslandet inte får överstiga 96 dagar under ett anställningsår eller mer än åtta dagar för varje hel månad. Genom att hänvisa till ett ställningstagande är inte direkt att Kammarrätten använder sig av någon tolkningsmetod eftersom varken den objektiva, den subjektiva eller den teleologiska tolkningsmetoderna utgår ifrån domstols- eller myndighetspraxis. För att sammanfatta detta mål ifrån Kammarrätten kan det konstateras att Kammarrätten troligtvis använde sig av samma tolkningsmetoder som i de övriga målen ifrån Kammarrätten, det vill säga en objektiv och subjektiv tolkning av bestämmelserna.

#### **4.4 Arbete i ett land och boende i ett annat land**

I ett ställningstagande från SKV berördes frågan om sexmånaders- och ettårsregeln kan tillämpas vid boende i ett land och arbete i ett annat land.<sup>140</sup> I SKV:s bedömning uttalade SKV beträffande ettårsregeln att för att kunna tillämpa ettårsregeln är ett av kraven att utlandsvistelsen ska ha pågått under minst ett år i ett och samma land. SKV ansåg att en person som bor i ett land men dagligen pendlar till sitt arbete i ett annat land, vistas i två olika länder. Utifrån lagtextens ordalydelse och förarbetsuttalanden kom SKV fram till att ettårs-

---

<sup>140</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111.

regeln inte var tillämplig vid boende i ett land och daglig pendling till arbetet i ett land. SKV ansåg att det inte heller kan vara fråga om sådana kortare avbrott som är tillåtna enligt i 3 kap. 10 § IL.

Beträffande sexmånadersregeln konstaterade SKV att det av förarbetena framgår att sexmånadersregeln kan tillämpas när den skattskyldiges anställning och vistelse omfattar tjänstgöring i flera länder. SKV påpekade också att den skattskyldige ska kunna tillbringa tid i annat land än arbetsland utan att sexmånadersregeln går förlorad, enligt 3 kap. 10 § IL. Trots detta kom SKV fram till att sexmånadersregeln inte kan vara tillämplig vid boende i ett land och daglig pendling till arbete och anställning i ett annat land. Skälet till detta är att resorna utanför verksamhetslandet skulle kunna ske så ofta att de inte skulle kunna anses utgöra sådana kortare avbrott som stadgas i 3 kap. 10 § IL.

Efter SKV:s ställningstagande kom det en dom ifrån HFD som behandlade samma fråga som i SKV:s ställningstagande avseende boende i ett land och arbete i ett annat land. HFD kom fram till motsatsslut, det vill säga att ettårsregeln är tillämplig vid boende i ett land och arbete i ett annat land.<sup>141</sup> Domen ledde till att SKV fick återkalla sitt ställningstagande.<sup>142</sup>

Målet ifrån HFD hade en i Sverige obegränsad skattskyldig man varit utsände av sin svenska arbetsgivare för att tjänstgöra i Saudiarabien i några år. Mannen bodde dock i grannlandet på grund av säkerhetsskäl och därför dagligen pendlade till sitt arbete i Saudiarabien och i princip tillbringade han varje natt i grannlandet, under tre år som han arbetade utomlands. Inkomsten som mannen erhöll beskattades varken i verksamhetslandet eller i landet där han bodde och därmed kunde inte sexmånadersregeln tillämpas utan endast ettårsregeln var den regel som mannen möjligen kunde tillämpa i detta fall för att bli undantagen från beskattning i Sverige.<sup>143</sup>

I målet gjorde HFD samma bedömning som SRN gör i sitt förhandsbesked<sup>144</sup>.<sup>145</sup> SRN refererade till vad som stadgas i 3 kap. 9 § IL, där sexmånaders- och ettårsregeln återfinns. Då arbetstagaren bodde i Bahrain under hela sin anställning i Saudiarabien ansåg SRN att ar-

---

<sup>141</sup> HFD 2011 ref. 40.

<sup>142</sup> Upphävande av SKV:s ställningstagande från 2010-06-30, dnr 131 437521-11/11.

<sup>143</sup> SRN:s förhandsbesked från den 28 januari 2011 dnr 107-10/D, s. 1.

<sup>144</sup> SRN:s förhandsbesked från den 28 januari 2011 dnr 107-10/D.

<sup>145</sup> HFD 2011 ref. 40, s. 3. Därav kommer det att redogöras för SRN:s bedömning.



betstagaren hade vistats där enligt ettårsregelns mening. SRN:s bedömning av frågan baserades endast på lagtextens ordalydelse där SRN uttalade i sina motiv följande ”*Av ettårsregeln kan inte utläsas något krav på att vistelsen utomlands under anställningen måste äga rum i verksamhetslandet.*”<sup>146</sup>. Med hänsyn till detta och samt att övriga villkor för tillämpningen av ettårsregeln är uppfyllda ansåg SRN och HFD att den inkomst som arbetstagaren intjänat i verksamhetslandet är fri från beskattning i Sverige enligt ettårsregeln.<sup>147</sup> Detta innebär att en arbetstagare som arbetar i ett land men bor i ett annat land kan omfattas av ettårsregeln om alla rekvisit för ettårsregeln är uppfyllda.

Det mest intressanta i domen ifrån HFD är att den skattskyldige i målet dagligen vistades i två olika länder och trots detta ansåg HFD att ettårsregeln var tillämplig. Antal dagar som den skattskyldige vistades utanför verksamhetslandet översteg den maximala gräns som SKV sagt i sitt ställningstagande avseende kortare avbrott i Sverige och i tredje land. Då HFD inte uttryckligen behandlar frågan om kortare avbrott är det därför osäkert om avgörandet även omfattar frågan om kortare avbrott, dock intressant för uppsatsens syfte då det är oklart och att antalet dagar i domen ifrån HFD verkligen överstiger den gräns som SKV satt upp.

Vad gäller vilka tolkningsmetoder HFD använde sig av i sin dom, måste SRN:s bedömning analyseras eftersom HFD gjorde samma bedömning som SRN. Något som också konstaterats tidigare i detta avsnitt är att SRN gick endast efter lagtextens ordalydelse i sin bedömning och det innebär att SRN troligtvis endast använde sig av en objektiv tolkningsmetod av bestämmelsen. Eftersom HFD gjorde samma bedömning som SRN kan det då konstateras att HFD också endast använde sig av en objektiv tolkning. Vad som skiljer sig ifrån vad Kammarrätten gjorde i de mål som behandlades i kapitel fyra är att HFD endast använde sig av den objektiva tolkningsmetoden medans Kammarrätten använde sig också utav den subjektiva tolkningsmetoden i sina bedömningar.

## **4.5 Sammanfattning**

SKV kommer fram till i sitt ställningstagande avseende kortare avbrott i Sverige och i tredje land att en skattskyldig inte får tillbringa mer än åtta dagar för varje hel månad som anställningen varar eller 96 dagar under ett och samma anställningsår för att sexmånaders- och

---

<sup>146</sup> SRN:s förhandsbesked från den 28 januari 2011 dnr 107-10/D, s. 1 f.

<sup>147</sup> SRN:s förhandsbesked från den 28 januari 2011 dnr 107-10/D, s. 2.

ettårsregeln ska vara tillämpliga. Det finns inga prejudicerande domar från HFD som behandlar just denna fråga, dock finns det några avgöranden ifrån Kammarrätten som behandlar kortare avbrott där den skattskyldige i samtliga fall tillbringar olika antal dagar i Sverige och i tredje land. I samtliga fall ifrån Kammarrätten ansåg Kammarrätten att sexmånadersregeln var tillämplig, dock var inte ettårsregeln tillämplig i samtliga fall. I de mål där den skattskyldige hade tillbringat 136 dagar respektive 128 dagar utanför verksamhetslandet ansåg Kammarrätten att ettårsregeln inte var tillämplig. I de mål där den skattskyldige hade tillbringat 88 dagar, 93 dagar samt 106 dagar utanför verksamhetslandet ansåg Kammarrätten att ettårsregeln var tillämplig. Ifrån samtliga domar ifrån Kammarrätten kan det också konstateras att de använde sig av samma tolkningsmetoder i sina bedömningar, det vill säga objektiv och subjektiv tolkningsmetod.

Målet ifrån HFD behandlar frågan huruvida ettårsregeln är tillämplig när en skattskyldig bor i ett land men arbetar i ett annat land. HFD kom fram till att ettårsregeln är tillämplig i ett sådant fall. I målet så vistades den skattskyldige dagligen i två olika länder och trots detta ansåg HFD att ettårsregeln var tillämplig. Då HFD inte uttryckligen diskuterar kortare avbrott i domen är det oklart huruvida domen är tillämplig på kortare avbrott. Trots detta är domen av intresse för uppsatsen syfte då de antal dagar som den skattskyldige vistades utanför verksamhetslandet översteg den maximala gräns som SKV sagt i sitt ställningstagande avseende kortare avbrott i Sverige och i tredje land.

## 5 Analys

### 5.1 Inledning

Som konstaterats i avsnitt 1.1, har SKV:s ställningstagande om kortare avbrott för vistelser i Sverige och i tredje land blivit kritiserat bland annat för att det anses att SKV saknar stöd för sitt ställningstagande.<sup>148</sup> Med anledning av detta är det intressant att se hur SKV har kommit fram till sin slutsats och därför utreds och analyseras det i avsnitt 5.2 för huruvida SKV:s ställningstagande har stöd i lagtext, förarbetena och praxis. I avsnitt 5.3 analyseras det för vilka tolkningsmetoder SKV har använt sig av i sitt ställningstagande, vid tolkningen av kortare avbrott i Sverige och i tredje land.

### 5.2 Analys om huruvida SKV har stöd för ställningstagandet

#### 5.2.1 Lagtext

I 3 kap. 10 § IL stadgas det för kortare avbrott, där det är reglerat hur många dagar som en obegränsad skattskyldig person får tillbringa i Sverige för att sexmånaders- och ettårsregeln ska vara tillämpliga. Det stadgas dock inget i lagen avseende hur många dagar en obegränsad skattskyldig får tillbringa i tredje land för att det ska anses som kortare avbrott, så att sexmånaders- och ettårsreglerna är tillämpliga. Därmed anses det enligt min mening, utifrån lagtextens ordalydelse, att SKV delvis saknar stöd för sitt ställningstagande då det inte finns något stadgat om hur många dagar som får tillbringas i tredje land, utan det endast är stadgat för hur många dagar en obegränsad skattskyldig får tillbringa i Sverige.

SKV:s ställningstagande går dock inte emot lagtexten framförallt vad gäller ettårsregeln. Det är på grund av att det uttryckligen stadgas i lagtexten att den skattskyldige måste vistas *i ett och samma land i ett år* för att ettårsregeln ska bli tillämplig.<sup>149</sup> Kravet på vistelse i ett och samma land tyder på att det borde finnas en borte gräns för hur många dagar en skattskyldig får vistas i tredje land för att det ska ses som kortare avbrott. Finns det ingen borte gräns kan kravet på vistelse i ett och samma land lätt kringgås. Därför delar jag SKV:s åsikt om att det ska finnas en borte gräns, dock kanske inte nödvändigtvis just de antal dagar som SKV har kommit fram till. Därav anses det enligt min mening att SKV har stöd i lag-

---

<sup>148</sup> Rundin Ksenia, Lindberg Lillon, ”Vad är ett kortare avbrott i en utlandsvistelse vid tillämpningen av ettårs- och sexmånadersregeln?”, s. 830.

<sup>149</sup> 3 kap. 9 § 2 st. IL.

texten, vad gäller ettårsregeln, för sin begränsning om hur många dagar som en skattskyldig får tillbringa utanför verksamhetslandet.

Vad gäller sexmånadersregeln är det enligt min mening inte lika klart att SKV har stöd för sitt ställningstagande då det inte finns något krav i sexmånadersregeln att den skattskyldige måste vistas i ett och samma land i minst sex månader samt att den skattskyldige kan enligt sexmånadersregeln ha flera på varandra efterföljande anställningar som är förlagda till olika länder under utlandsvistelsen.<sup>150</sup> Det borde dock kanske finnas en bortre gräns för sexmånadersregeln också eftersom det finns det för vistelser i Sverige. Begränsningen borde dock inte vara lika begränsad som för ettårsregeln då sexmånadersregeln inte har något krav på att den skattskyldige måste vistas i ett och samma land i minst sex månader. Mot bakgrund av detta kan det konstateras att genom att bara studera lagtextens ordalydelse kan det inte anses att SKV har stöd för sin begränsning i antalet dagar beträffande sexmånadersregeln.

### **5.2.2 Förarbeten**

I förarbetena till sexmånaders- och ettårsregeln diskuteras frågan om hur många dagar som en skattskyldig får tillbringa i tredje land för att vistelsen fortfarande ska ses som kortare avbrott. Departementschefen förklarar i förarbetena att han valt att reglera vistelserna i Sverige för att en skattskyldig inte ska kunna kombinera en tjänst utomlands med en annan tjänst i Sverige. Dock, vad gäller vistelser i tredje land, påpekar departementschefen att han har medvetet valt att inte uttryckligen reglera hur många dagar som får tillbringas i tredje land.<sup>151</sup>

Vad gäller ettårsregeln konstaterar departementschefen att det krävs att den skattskyldige vistats ett år i samma land för att ettårsregeln ska kunna tillämpas och därför kan inte alltför omfattande vistelser i andra länder tillåtas. Anledningen som departementschefen anger är att om alltför omfattande vistelser skulle tillåtas i tredje land skulle kravet på vistelse i ett och samma land lätt kunna kringgås. Trots detta anser departementschefen att det inte är nödvändigt att reglera vistelser i tredje land i detalj, utan han valt att istället endast skriva att kortare avbrott avser normal semester, tjänsteresor eller dylikt som inte är alltför omfattan-

---

<sup>150</sup> Se 3 kap. 9 § 1 st. IL och SKV:s ställningstagande den 2008-04-14, dnr 131 219580-08/111.

<sup>151</sup> Prop. 1984/85:175, s. 29 f.

de i antal eller längd.<sup>152</sup> Vad gäller sexmånadersregeln uttalar departementschefen att det bör fästas mindre vikt vid vistelser i andra länder än i Sverige.<sup>153</sup>

Dessa uttalanden om sexmånaders- och ettårsregeln ifrån departementschefen, kan tolkas som om man borde göra en åtskillnad mellan sexmånaders- och ettårsregeln vid bedömningen huruvida kortare avbrott föreligger. Att det föreligger olika förutsättningar som måste vara uppfyllda vid tillämpningen av sexmånaders- eller ettårsregeln, kan enligt min mening vara en av anledningarna till att departementschefen valt att göra en åtskillnad på bestämmelserna vid bedömningen om huruvida kortare avbrott föreligger.

Som framgår av avsnitt 3.1.2 och 3.1.3 är en av förutsättningarna att lönen ska ha beskattats i verksamhetslandet för att sexmånadersregeln ska kunna tillämpas, medan vid ettårsregeln är detta inget krav. Vid sexmånadersregeln finns det inget krav på att den skattskyldige måste vistas i samma land under sex månader för att bestämmelsen ska kunna tillämpas, dock finns det ett krav vid tillämpningen av ettårsregeln att den skattskyldige måste vistas ett år i ett och samma land. Detta tyder på, enligt min mening, att det inte är av lika stor vikt att reglera hur många dagar den skattskyldige får vistas i tredje land beträffande sexmånadersregeln, då sexmånadersregeln inte kan kringgås för att någon spenderar ett betydande antal dagar i tredje land. Dock delar jag SKV:s uttalande om att uttalandena i förarbetena ger stöd för att det finns en bortre gräns om hur många dagar en skattskyldig får vistas i tredje land, men precis som departementschefen uttalar i förarbetena är dock denna begränsning inte av lika stor vikt och inte borde vara lika begränsande som vid ettårsregeln. Det kan vara just på grund av att sexmånadersregeln inte har något krav på att vistelsen utomlands måste vara i ett och samma land, samt att den skattskyldige kan ha flera på varandra efterföljande anställningar som är förlagda till olika länder under utlandsvistelsen.

I SKV:s bedömning uttalar SKV att vid tillämpningen av ettårsregeln ska de kortare avbrotten vara så begränsade att de går att bortse ifrån, på grund av kravet på vistelse i ett och samma land. Vad gäller sexmånadersregeln refererar SKV till förarbetena och uttalar att mindre vikt ska fästas för vistelser i tredje land vid tillämpningen av sexmånadersregeln. Trots detta kommer SKV fram till i sin slutsats att det inte ska göras någon åtskillnad mellan sexmånaders- och ettårsregeln när det gäller längden på vad som utgör kortare avbrott. Detta innebär med andra ord att båda bestämmelserna ska ha samma tidsbegränsning i an-

---

<sup>152</sup> Prop. 1984/85:175, s. 30.

<sup>153</sup> Prop. 1984/85:175, s. 30.

tal dagar vad gäller kortare avbrott i Sverige och i tredje land.<sup>154</sup> Detta visar på att SKV i deras slutsats bortser helt från vad som uttalats i förarbetena avseende att det ska göras en åtskillnad mellan bestämmelserna vid bedömningen om huruvida kortare avbrott föreligger. Enligt min mening anser jag att SKV:s slutsats om att ingen skillnad ska göras mellan bestämmelserna vid bedömningen av huruvida kortare avbrott föreligger, står i strid med förarbetsuttalandet. Detta är med anledningen av att det finns en indikation utifrån förarbetsuttalandena att det ska göras en åtskillnad mellan sexmånaders- och ettårsregeln vid bedömningen av kortare avbrott i tredje land. Då det i förarbetena uttalas att mindre vikt ska fästas vid sexmånadersregeln och att vid ettårsregeln får vistelserna utanför verksamhetslandet inte vara alltför omfattande i vare sig längd eller antal. Därför anses det enligt min mening att SKV:s begränsning endast borde ha avsett ettårsregeln då det är av betydelse att ha någon form av begränsning vid vistelser i Sverige och i tredje land vid tillämpningen av ettårsregeln med anledning av kravet på vistelse i ett och samma land. Mot bakgrund av detta anser jag att SKV saknar stöd i förarbetena för sin slutsats om att ingen åtskillnad ska göras, då SKV helt bortser ifrån att det ska göras en åtskillnad mellan sexmånaders- och ettårsregeln vid bedömningen om huruvida kortare avbrott föreligger.

Uttalandena i förarbetena ger dock stöd för att det finns en borte gräns för både sexmånaders- och ettårsregeln för kortare avbrott i tredje land. Däremot vad gäller sexmånadersregeln, bör stor vikt fästas vid att departementschefen i förarbetena verkligen påpekar att mindre vikt ska fästas vid vistelser i tredje land när beskattningen skett i verksamhetslandet. Detta innebär således inte att SKV:s begränsning i antal dagar inte skulle vara rimlig, men att den inte borde vara lika begränsad som för ettårsregeln med tanke på att sexmånadersregeln inte har något krav på vistelse i ett och samma land. Trots detta anses det enligt min mening, att SKV saknar stöd för sin begränsning i antalet dagar och det är främst på grund av det i förarbetena påpekas att mindre vikt ska fästas vid vistelser i tredje land vid tillämpningen av sexmånadersregeln.

Beträffande ettårsregeln finns det stöd utifrån förarbeten för en sådan begränsning i antalet dagar som SKV har kommit fram till i sitt ställningstagande. Det är mot bakgrund av att det i förarbetena uttalas att om alltför omfattande vistelser i tredje land skulle tillåtas skulle kravet på vistelse i ett och samma land lätt kunna kringgås. De antal dagar som SKV har kommit fram till, det vill säga att den skattskyldige inte får tillbringa mer än åtta dagar per

---

<sup>154</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111.

hel månad eller inte mer än 96 dagar under ett och samma anställningsår utanför verksamhetslandet, anses som en rimlig begränsning utifrån vad som stadgas i lag och förarbeten. I lagen är det stadgat att en skattskyldig inte får tillbringa mer än 72 dagar under ett år, detta innebär att SKV har utökat begränsningen med 24 dagar. I förarbetena uttalas det att vad som avses med kortare avbrott är tjänsteresor, normal semester eller dylikt.<sup>155</sup> Den lagstadgade semestern är idag 25 dagar.<sup>156</sup> Därav kan de ytterligare 24 dagarna som SKV har kommit fram till anses som rimliga med hänsyn till att det i förarbetena uttalas att kortare avbrott anses vara normal semester och den lagstadgade semestern uppgår till 25 dagar. Det uttalas dock i förarbetena att kortare avbrott inte bara är normal semester utan också tjänsteresor. Med hänsyn till det skulle det kunna ses som en indikation på att utöver normal semester att det kan tillåtas ytterligare dagar för tjänsteresor och därmed ge utrymme för ytterligare fler dagar utanför verksamhetslandet. En anledning till varför SKV inte gjort det kan vara på grund av att det kan vara svårt att avgöra hur många och långa tjänsteresor som ska tillåtas utöver normal semester. Därav anses det att SKV:s begränsning i antalet dagar utanför verksamhetslandet är rimlig och har stöd utifrån förarbetena vad gäller ettårsregeln.

### **5.2.3 Praxis**

#### **5.2.3.1 Mål 315-06**

Som konstaterats i avsnitt 4.1 så finns det ingen praxis som uttryckligen behandlar frågan om hur många dagar som en skattskyldig får vistas i tredje land för att vistelsen fortfarande ska ses som kortare avbrott. Det finns dock några fall där kortare avbrott har diskuterats (som behandlats i kapitel fyra) och där man kan finna viss vägledning i frågan.

I ett avgörande från Kammarrätten i Stockholm, som behandlar både sexmånaders- och ettårsregeln, hade den skattskyldige under en ettårsperiod tillbringat 67 dagar i Sverige, 22 dagar i annat EU-land än Sverige eller England samt 47 dagar i länder utanför EU, sammanlagt 136 dagar utanför England.<sup>157</sup> Vad gäller sexmånadersregeln, diskuterade inte domstolen uttryckligen frågan om kortare avbrott. Domstolen kom dock fram till att sexmånadersregeln är tillämplig på den del av lönen som har beskattats i verksamhetslandet. Då domstolen inte uttryckligen diskuterade kortare avbrott i förhållande till sexmånadersregeln

---

<sup>155</sup> Prop. 1984/85:175, s. 29 f.

<sup>156</sup> 4 § Semesterlagen.

<sup>157</sup> Kammarrätten Stockholm, mål nr 315-06, 2008-09-11.

bör försiktiga slutsatser dras om huruvida domstolen ansåg att vistelserna i tredje land utgjorde kortare avbrott eller inte. En annan anledning till varför man bör vara försiktig med att dra några slutsatser om att vistelserna i tredje land utgör kortare avbrott är att det är först i frågan om ettårsregeln som domstolen uttryckligen behandlar frågan, vilket sker efter att de redan konstaterat att sexmånadersregeln är tillämplig.<sup>158</sup>

Trots att domstolen inte uttryckligen diskuterade kortare avbrott i förhållande till sexmånadersregeln finns det argument för att domstolen ansåg att vistelserna i tredje land utgjorde kortare avbrott. Ett argument till detta är att i inledningen till domstolens domskäl konstaterar domstolen att det har förekommit omfattade vistelser i Sverige och i tredje land och ändå kommer domstolen till slutsatsen att sexmånadersregeln är tillämplig. I en artikel i SN har två författare Ksenia Rundin och Lillon Lindberg, gjort denna tolkning där de anser att domstolen gjorde bedömningen att vistelserna i tredje land utgjorde kortare avbrott i förhållande till sexmånadersregeln.<sup>159</sup> Även om det finns skäl för att argumentera för att vistelserna i tredje land utgör kortare avbrott bör man ändå vara försiktig med att dra denna slutsats och det är med anledningen av att domstolen inte uttryckligen diskuterar kortare avbrott i förhållande till sexmånadersregeln utan endast i förhållande till ettårsregeln. Vidare, att avsnittet där kortare avbrott diskuteras kommer efter att domstolen kommit fram till att sexmånadersregeln är tillämplig.

Vad gäller kortare avbrott i förhållande till ettårsregeln kom domstolen fram till, efter att domstolen ha refererat till vad som uttalats i förarbetena, att vistelserna utanför England inte utgör kortare avbrott och därmed uppfyller inte den skattskyldige lagens krav på vistelse i ett och samma land. Utifrån detta mål kan man dra slutsatsen att vad gäller kortare avbrott i förhållande till ettårsregeln, är Kammarrättens domslut inte i konflikt med SKV:s ställningstagande då den skattskyldige vistades mer än 96 dagar (vilket är det maximala antalet dagar som SKV har sagt i sitt ställningstagande) utanför verksamhetslandet.

### **5.2.3.2 Mål 316-06, 318-06 och 322-06**

Som behandlas i avsnitt 4.3.2, 4.3.3 och 4.3.4, finns det ytterligare tre domar ifrån Kammarrätten i Stockholm som behandlar sexmånaders- och ettårsregeln, där omständigheterna för samtliga domar var nästan identiska med fallet som analyserats i avsnitt 5.2.3.1. De om-

---

<sup>158</sup>Kammarrätten Stockholm, mål nr 315-06, 2008-09-11, s. 9 f.

<sup>159</sup> Rundin K., Lindberg, L., ”Vad är ett kortare avbrott i en utlandsvistelse vid tillämpningen av ettårs- och sexmånadersregeln?”, s. 827.



ständigheter som skilde fallen åt var hur många dagar som de skattskyldiga spenderade utanför verksamhetslandet. I det ena fallet hade den skattskyldige tillbringat sammanlagt 93 dagar utanför verksamhetslandet. I det andra fallet hade den skattskyldige tillbringat 128 dagar utanför verksamhetslandet och i det tredje fallet hade den skattskyldige tillbringat 106 dagar i verksamhetslandet.<sup>160</sup>

I fallen där den skattskyldige hade tillbringat 93 respektive 106 dagar utanför verksamhetslandet, ansåg Kammarrätten att kortare avbrott förelåg och därmed var både sexmånaders- och ettårsregeln tillämpliga.<sup>161</sup> Dock ansåg Kammarrätten att det inte förelåg kortare avbrott i fallet där den skattskyldige tillbringat 128 dagar utanför verksamhetslandet och därmed var ettårsregeln inte tillämplig.<sup>162</sup>

Det som kan konstateras utifrån dessa tre fallen ifrån Kammarrätten är att fallet där den skattskyldige tillbringat 106 dagar utanför verksamhetslandet, är i strid med SKV:s ställningstagande, då den skattskyldige spenderade mer än 96 dagar vilket är den maximala gränsen enligt SKV:s ställningstagande. Medans de övriga två avgörandena är inte i strid med SKV:s ställningstagande. I fallet där ettårsregeln var tillämplig, hade den skattskyldige endast tillbringat 93 dagar utanför verksamhetslandet vilket understiger den maximala gräns på 96 dagar som SKV kom fram till. I avgörandet där ettårsregeln inte var tillämplig, hade den skattskyldige tillbringat 128 dagar utanför verksamhetslandet vilket är mer än den maximala gräns som SKV kom fram till. Det ska också påpekas att det inte går utifrån avgörandena utläsa om några skillnader har gjorts i bedömningarna om kortare avbrott mellan sexmånaders- och ettårsregeln. Därav kan det endast analyseras för huruvida SKV har stöd i avgörandena avseende hur många dagar som får spenderas utanför verksamhetslandet.

### **5.2.3.3 Mål 673-06**

I ett ytterligare fall från Kammarrätten i Stockholm, som refererats i avsnitt 4.3.5, hade en skattskyldig under en tolv månadersperiod vistats 59 dagar i Sverige, 17 dagar i övriga EU-länder och 12 dagar i länder utanför EU, det vill säga sammanlagt 88 dagar utanför verksamhetslandet. Domstolen ansåg att sexmånadersregeln var tillämplig på den del av in-

---

<sup>160</sup> Kammarrätten Stockholm, mål nr 316-06, 2008-09-11, Kammarrätten Stockholm, mål nr 318-06, 2008-09-11 och Kammarrätten Stockholm, mål nr 322-06, 2008-09-11.

<sup>161</sup> Kammarrätten Stockholm, mål nr 316-06, 2008-09-11 och Kammarrätten Stockholm, mål nr 322-06, 2008-09-11.

<sup>162</sup> Kammarrätten Stockholm, mål nr 318-06, 2008-09-11.

komsten som hade beskattats i verksamhetslandet. Domstolen kom också fram till att vistelserna utanför verksamhetslandet var att anses som kortare avbrott och därmed blev ettårsregeln också tillämplig på fallet.<sup>163</sup> Det går inte utifrån målet utläsa om domstolen gjorde någon skillnad i bedömningarna av kortare avbrott mellan sexmånaders- och ettårsregeln. Utifrån detta avgörande kan det dock konstateras att avgörandet inte står i strid med SKV:s ställningstagande, då de 88 dagar som den skattskyldige vistades utanför verksamhetslandet understiger de maximalt antal dagar som SKV har sagt i sitt ställningstagande.

#### **5.2.3.4 Mål 4661-10**

Som framgår av avsnitt 4.3.6 finns det ett fall ifrån Kammarrätten i Göteborg (som avkunnades efter SKV:s ställningstagande) som behandlar frågan om kortare avbrott i förhållande till sexmånadersregeln. Den skattskyldige hade under en sexmånadersperiod vistats 68 dagar i Sverige och i tredje land. Trots att domstolen i fallet refererar till SKV:s ställningstagande kommer domstolen fram till att vistelserna utanför verksamhetslandet är att anses som kortare avbrott. Vilket innebär att den skattskyldiges inkomst blev undantagen beskattning i Sverige enligt sexmånadersregeln.<sup>164</sup> Detta innebär i sin tur att Kammarrättens dom strider mot SKV:s ställningstagande, då den skattskyldige enligt ställningstagandet endast får vistas 48 dagar i Sverige och i tredje land för att sexmånadersregeln ska kunna tillämpas och i målet vistades han 68 dagar utanför verksamhetslandet. Skillnaden i antalet dagar som Kammarrätten godkände och vad som SKV godtagit är 20 dagar. Det får anses som en stor skillnad då anställningen utomlands endast hade pågått under sex månader. Eftersom skillnaden i antalet dagar är så stor samt att domstolen refererar till ställningstagandet men väljer att bortse ifrån det kan man argumentera för att domstolen anser att ställningstagandet är felaktigt och inte delar SKV:s åsikt avseende kortare avbrott i Sverige och i tredje land vid tillämpningen av sexmånadersregeln.

Med hänsyn till utgången i målet borde ställningstagandet kanske ändras så att det endast omfattar ettårsregeln. Det är främst på grund av att Kammarrättens dom går emot SKV:s ställningstagande vad gäller hur många dagar en skattskyldig får vistas i tredje land vid till-

---

<sup>163</sup> Kammarrätten Stockholm, målnr 673-06, 2008-09-11.

<sup>164</sup> Kammarrätten Göteborg, målnr 4661-10, 2011-10-20.

lämpningen av sexmånadersregeln och att en dom från Kammarrätten har ett högre rättskällevärde än ett ställningstagande.<sup>165</sup>

### 5.2.3.5 Arbete i ett land och bosatt i ett annat land

I juni 2010 lämnade SKV ett ställningstagande, vars omständigheter beskrivits i avsnitt 4.4, som behandlade frågan om sexmånaders- och ettårsregelns tillämplighet vid boende i ett land och arbete i ett annat land. SKV ansåg att varken sexmånaders- eller ettårsregeln var tillämpliga. SKV fick dock återkalla sitt ställningstagande efter att HFD kommit med sin dom där HFD ansåg att ettårsregeln var tillämplig. I det nu återkallade ställningstagande hänvisade SKV till förarbetsuttalanden avseende kortare avbrott där det bland annat uttalas att den skattskyldige måste vistas ett år i ett och samma land för att ettårsregeln ska kunna tillämpas. Därför kan det inte tillåtas alltför omfattande vistelser i vare sig längd eller antal, för annars hade kravet på vistelse i ett och samma land lätt kunna kringgås. Beträffande sexmånadersregeln ansåg SKV att den skattskyldige kan tillämpa sexmånadersregeln trots att anställning och vistelse omfattar tjänstgöring i flera länder. Trots detta kom SKV fram till att sexmånadersregeln inte kan vara tillämplig vid boende i ett land och daglig pendling till arbete och anställning i ett annat land. Skälet till detta är att resorna utanför verksamhetslandet skulle kunna ske så ofta att de inte skulle kunna anses utgöra sådana kortare avbrott som stadgas i 3 kap. 10 § IL.

Det skulle kunna argumenteras för att domen ifrån HFD är en indikation på att en skattskyldig kan vistas mer än 96 dagar i tredje land vid tillämpningen av ettårsregeln och att dagspendlingen utgjorde sådana kortare avbrott som stadgas i 3 kap. 10 § IL. Denna tolkning har gjorts av Ksenia Rundin och Lillon Lindberg i SN.<sup>166</sup> Det som talar för en sådan tolkning är att den skattskyldige dagligen vistades i två länder, verksamhetslandet och i landet där han var bosatt. Hur många dagar som den skattskyldige vistades utanför verksamhetslandet framgick aldrig av domen, men om man hade räknat antalet dagar utanför verksamhetslandet hade dessa dagar överstigit 96 dagar. Med hänsyn till att domstolen dömde att ettårsregeln var tillämplig i fallet, även om kortare avbrott inte uttryckligen diskuterades i domen, kan det argumenteras för att pendlingen bedömdes som kortare avbrott.

---

<sup>165</sup> 2 § 2 p. Förordning med instruktion till Skatteverket (2007:780) och 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725). Jfr med Kristoffersson, E, ”Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen”, s. 853 f.

<sup>166</sup> Rundin K., Lindberg, L., ”Vad är ett kortare avbrott i en utlandsvistelse vid tillämpningen av ettårs- och sexmånadersregeln?”, s. 827.

Det finns dock också argument för att man bör vara försiktig med att göra en sådan tolkning av domen. Ett av argumenten är att domstolen inte uttryckligen behandlade frågan om huruvida dagspendlingen utgjorde kortare avbrott. Ett annat argument är att den skattskyldige arbetade endast i ett land, i Saudiarabien, så det var inte frågan om tjänsteresor eller semester i tredje land. Utan anledningen till att den skattskyldige bodde i Bahrain var av säkerhetsskäl.

Ett ytterligare argument rör begreppet vistelse. I SRN:s förhandsbesked ansåg SRN att den skattskyldige i målet vistades i landet där han var bosatt då han hade sin bostad där.<sup>167</sup> SRN uttalade också att det inte kan utifrån lagtextens mening utläsas något krav på att vistelsen utomlands under anställningen måste äga rum i verksamhetslandet. Vilket stämmer om man beaktar ettårsregelns ordalydelse, ”*Om vistelsen utomlands under anställningen vara minst ett år i samma land...*”.<sup>168</sup> Detta tyder på att i domen syftar begreppet vistelse på bosättningen i Bahrain. Därmed bör man vara försiktig med att tolka in övriga vistelser i tredje land så som semester, tjänsteresor och dylikt som stadgas i 3 kap. 10 § IL. Hade det i målet också handlat om tjänsteresor eller semester är det möjligt att domstolen uttryckligen hade diskuterat frågan om kortare avbrott samt att det är möjligt att utgången i målet kanske hade blivit annorlunda. Eftersom man enligt min mening bör vara försiktig med att dra några säkra slutsatser om domen omfattar sådana kortare avbrott som stadgas i 3 kap. 10 § IL kan det inte heller med säkerhet uttalas huruvida domen ifrån HFD strider emot SKV:s ställningstagande, men att domen har någon form av påverkan då det är osäkert hur domen ska tolkas gällande kortare avbrott.

### **5.2.3.6 Avslutande kommentarer**

Vad gäller de refererande Kammarrättsmålen kan det konstateras utifrån analysen av målen, gällande sexmånadersregeln, att det finns ett avgörande som står i konflikt med SKV:s ställningstagande och det är domen ifrån Kammarrätten i Göteborg. Kammarrätten ansåg att en vistelsetid om 68 dagar utanför verksamhetslandet utgjorde kortare avbrott och därmed dömde att sexmånadersregeln var tillämplig. Enligt SKV:s gräns, hade den skattskyldige inte fått vistas mer än 48 dagar utanför verksamhetslandet. Då detta avgörande ifrån Kammarrätten kom efter SKV:s ställningstagande och att domar ifrån Kammarrätten har ett högre rättskällevärde anses det enligt min mening att SKV inte direkt har något stöd ut-

---

<sup>167</sup> SRN:s förhandsbesked från den 28 januari 2011 dnr 107-10/D.

<sup>168</sup> 3 kap. 9 § 2 st. IL.

ifrån praxis för sitt ställningstagande och den begränsning de gör i antalet dagar, vad gäller sexmånadersregeln.

Vad gäller ettårsregeln, kan det konstateras att det också finns ett avgörande som inte hållit sig inom ramen för den tidsbegränsning om antalet vistelsedagar i Sverige och i tredje land som SKV kommit fram till i sitt ställningstagande och därmed är i konflikt med ställningstagandet. Det var i fallet där den skattskyldige hade tillbringat 106 dagar utanför verksamhetslandet (maximala gränsen enligt SKV är 96 dagar) och Kammarrätten ansåg att ettårsregeln var tillämplig. Då domstolen har hållit sig inom ramen i alla avgöranden förutom ett, kan det anses att SKV har stöd för sin begränsning utifrån praxis.

### **5.3 Analys av vilka tolkningsmetoder SKV använt sig av i sitt ställningstagande**

Som framförts i kapitel två finns det några tolkningsmetoder inom skatterätten som kan användas vid tolkning av en lagbestämmelse, så som objektiv, subjektiv och teleologisk lagtolkning. I detta avsnitt analyseras det för vilka av dessa tolkningsmetoder som SKV har använt sig av i sitt ställningstagande.

I ställningstagandet avseende kortare avbrott för vistelser i Sverige och i tredje land framför SKV i bakgrunden och frågeställningen att det i lagen är reglerat hur många dagar en skattskyldig får tillbringa i Sverige för att det ska anses som kortare avbrott och falla in under sexmånaders- eller ettårsregel. Med bakgrund av detta har frågan uppkommit om hur många dagar som får spenderas i tredje land och i Sverige för att sexmånaders- och ettårsreglerna fortfarande ska vara tillämpliga.<sup>169</sup>

I SKV:s bedömning börjar SKV med ettårsregeln, där de säger att avbrott för vistelser i annat land inte får vara alltför omfattande för att kravet på vistelse i ett och samma land ska anses vara uppfyllt.<sup>170</sup> Detta är något som också finns uttalat i förarbetena till bestämmelsen avseende kortare avbrott som SKV redogör för i sitt avsnitt om gällande rätt (som är innan deras bedömning).<sup>171</sup> Redan i början av SKV:s bedömning använder SKV förarbeten för att

---

<sup>169</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111.

<sup>170</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111.

<sup>171</sup> Prop. 1984/85:175, s. 30.

tolka bestämmelsen avseende kortare avbrott. Utifrån sitt konstaterande att vistelser i annat land inte kan vara alltför omfattande anser SKV att det i begreppet ”kortare avbrott” finns en tidsaspekt och att denna tid för vistelsen måste vara begränsad.<sup>172</sup> Genom att nämna vad som finns stadgat i förarbetena och använda sig utav det i sin bedömning, anses det enligt min mening att SKV använder en subjektiv lagtolkningsmetod i sin bedömning om ettårsregeln. Något som dock skulle kunna tala för att SKV också använder sig av en objektiv tolkningsmetod vid tolkningen av ettårsregeln är att de i inledningen av bedömningen nämner kravet på att en skattskyldig måste vistas minst ett år i samma land och detta krav återfinns i 3 kap. 9 § 2 st. II. Genom att SKV efter det uttalar att vistelser i annat land inte kan vara alltför omfattande för att de ändå ska kunna göra den bedömningen att arbetet pågått i ett och samma land så kan det anses som att SKV också utgår ifrån lagtextens ordalydelse vid tolkningen då det just föreskrivs att den skattskyldige måste vistats i ett och samma land för att ettårsregeln ska vara tillämplig.

Efter ettårsregeln fortsätter SKV med sexmånadersregeln där SKV säger följande; ”*Vad gäller sexmånadersregeln sägs i förarbetena att om beskattning helt klart har skett i anställningslandet bör mindre vikt fästas vid vistelsetid i andra länder än Sverige. Detta innebär dock inte, enligt Skatteverket, att det inte ska finnas någon begränsning av de antal dagar som får tillbringas i tredje land vid tillämpning av regeln.*”<sup>173</sup>. Beträffande sexmånadersregeln använder SKV sig uttryckligen av förarbeten för att tolka sexmånadersregeln. Genom att SKV uttryckligen hänvisar till förarbetena talar det för att SKV använder sig av en subjektiv lagtolkningsmetod vid tolkningen av sexmånadersregeln. Det som dock kan tala emot en subjektiv tolkning är att SKV inte direkt försöker klarlägga lagstiftarens syfte med bestämmelsen utifrån förarbetena så som det normalt görs vid tillämpningen av en subjektiv tolkningsmetod. Utan SKV nämner bara vad som lagstiftaren uttalat i förarbetena och sedan på något sätt gör en egen tolkning av det. Trots detta anses det enligt min mening att det talar mest för en subjektiv tolkning av sexmånadersregeln eftersom SKV uttryckligen använder sig av förarbetena samt tolkar dem. Ytterligare argument som talar för detta är att de övriga tolkningsmetoderna inte direkt passar in på den tolkning som SKV gör av sexmånadersregeln. SKV hänvisar exempelvis inte direkt till andra lagregler eller kollar på ändamålet med bestämmelsen, så som det görs

---

<sup>172</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111.

<sup>173</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111, s. 2.

vid en teleologisk tolkning. Därav talar det mest för en subjektiv tolkningsmetod av sexmånadersregeln.

Vidare i sin bedömning fortsätter SKV att refererar till förarbetena och tolka vad som stadgas där i och vad lagstiftaren kan tänkas ha menat med bestämmelserna. Ett exempel på detta är att SKV tolkar lagstiftarens uttalande om att han valt att särskilt reglera hur många dagar som får tillbringas i Sverige. SKV anser att de antal dagar som får tillbringas i Sverige inte utgör en norm utan mer är ett uttryck för de maximalt antal dagar som lagstiftaren godtagit. Vidare anser SKV att lagstiftaren inte kan ha menat att det får tillbringas ett betydande antal dagar i tredje land utöver de dagar som är stadgade i lagen.<sup>174</sup>

Ett annat exempel på där SKV tolkar förarbetena är angående vad som avses med kortare avbrott. I förarbetena uttalas det att med kortare avbrott avses normal semester och tjänsteresor som inte är alltför omfattande i vare sig antal eller längd. Efter att SKV hänvisat till förarbetena fortsätter SKV med att hänvisa till semesterlagen och säger att enligt semesterlagen har man rätt till 25 semesterdagar och att uttalandet i förarbetena utgör enligt SKV en indikation på det tidsperspektiv (som stadgas i semesterlagen) som lagstiftaren har avsett.<sup>175</sup>

I båda exemplen, anses det enligt min mening, att SKV använder sig av en subjektiv lagtolkningsmetod. Ett argument som talar för detta är att vid en subjektiv lagtolkningsmetod används förarbetena för att finna vägledning och klargöra lagstiftarens syfte med en viss bestämmelse. I båda exemplen refererar SKV till vad som uttalats i förarbetena och försöker komma fram till vad lagstiftaren kan ha avsett och menat med lagstiftningen och sina uttalanden i förarbetena.

I det andra exemplet där SKV hänvisar till semesterlagen skulle det också kunna argumenteras för att SKV använder sig av en teleologisk lagtolkningsmetod. Skälet för detta är att SKV hänvisar till andra regler, i detta fall semesterlagen, för att finna vägledning för sin tolkning avseende kortare avbrott. Som beskrivits i avsnitt 2.4 utgår den teleologiska tolkningsmetoden bland annat ifrån andra regler än den enskilda regeln för att finna vägledning. Genom att SKV hänvisar till semesterlagen för att försöka ta reda på hur många da-

---

<sup>174</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111, s. 2.

<sup>175</sup> Skatteverkets ställningstagande, ”Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln”, 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111, s. 2.

gar som gränsen ska vara på för vistelser utanför verksamhetslandet kan enligt min mening utgöra en teleologisk tolkningsmetod.

Utifrån denna analys om vilka tolkningsmetoder SKV har använt sig av i sitt ställningstagande kan det dras en slutsats om att SKV har använt sig av en subjektiv lagtolkningsmetod i större delen av sin bedömning. Vidare finns det också det som talar för att SKV använt sig av en teleologisk tolkningsmetod när SKV använder sig av andra regler, i detta fall semesterlagen, för att tolka den enskilda regeln. Det finns även det som talar för att SKV kan till en viss del ha använt sig av en objektiv tolkningsmetod och det är i avsnittet om ettårsregeln och där SKV nämner kravet på att en skattskyldig måste vistas ett år i ett och samma land (som finns stadgat i lagen) och tolkar det genom att uttala om att det därför inte kan tillåtas alltför omfattande vistelser i annat land. Det som dock talar emot en sådan tolkning är att detta uttalande också finns stadgat i förarbetena och därför kanske är mer en subjektiv tolkning av ettårsregeln eller en kombination av båda tolkningsmetoderna.

I avsnitt 4.3 och 4.4 behandlades det några domar från Kammarrätten och en dom från HFD och där det diskuterades vilka tolkningsmetoder domstolarna använt sig av. Utifrån de mål som behandlades i kapitel fyra, kom det fram att domarna använde sig av två tolkningsmetoder, objektiv och subjektiv. Det är också de tolkningsmetoder som SKV har använt sig av i sin bedömning (även om det är osäkert med den objektiva tolkningsmetoden). Det finns dock argument som talar för att SKV också använde sig av en teleologisk tolkningsmetod, vilket inte domarna gjorde i de mål som behandlades i kapitel fyra så det är något som skiljer SKV:s tolkningsmetoder ifrån Kammarrättens och HFD:s tolkningsmetoder.



## 6 Slutsatser

Uppsatsen syfte är att utreda och analysera huruvida SKV:s tolkning av rättsläget i ställningstagandet har stöd i lagtext, förarbeten och praxis. Syftet är också att utreda och analysera för vilka tolkningsmetoder som SKV har använt sig av i ställningstagandet om kortare avbrott i Sverige och i tredje land.

Analysen om huruvida SKV har stöd för sitt ställningstagande utifrån lagtext, förarbeten och praxis visar att SKV saknar stöd för sitt ställningstagande vad gäller sexmånadersregeln. Utifrån lagtextens ordalydelse kan det inte anses att SKV har något stöd för sin slutsats i ställningstagandet då det inte finns något stadgat däri om antalet dagar i tredje land samt att sexmånadersregeln inte har något krav på vistelse i ett och samma land (till skillnad mot ettårsregeln). I förarbetena bortser SKV helt ifrån att det ska göras en skillnad mellan sexmånaders- och ettårsregeln vid bedömningen om huruvida kortare avbrott föreligger och att det uttryckligen uttalas att vid sexmånadersregeln ska det läggas mindre vikt vid kortare avbrott i tredje land. Det nyligen avkunnade avgörandet ifrån Kammarrätten visar också på att den begränsning som SKV har kommit fram till i antalet dagar i tredje land inte heller har stöd i praxis. SKV borde därav kanske ändra sitt ställningstagande så att det endast gäller ettårsregeln.

Utifrån lagtextens ordalydelse kan det anses att SKV har stöd för sitt ställningstagande, vad gäller ettårsregeln, då det stadgas i lagen att en skattskyldig måste vistas i ett och samma land för att regeln ska kunna tillämpas vilket indikerar på att det ska finnas en begränsning i antalet dagar för vistelser utanför verksamhetslandet. Även utifrån förarbetena finns det stöd för SKV:s begränsning i hur många dagar som får tillbringas utanför verksamhetslandet, då det uttalas att alltför omfattande vistelser får inte tillåtas i tredje land för annars kan kravet på vistelse i ett och samma land lätt kringgås. Den praxis som har analyserats visar också på att SKV har stöd för sitt ställningstagande och den begränsning de gjort, då alla avgöranden ifrån Kammarrätten bortsett från ett har hållit sig inom ramen för den begränsning som SKV kommit fram till. Mot bakgrund av detta kan det dras den slutsats att vad gäller ettårsregeln, har SKV stöd för sitt ställningstagande utifrån lagtext, förarbeten och praxis.

Utifrån analysen om vilka tolkningsmetoder SKV har använt sig av i ställningstagandet kan det dras en slutsats om att SKV har använt sig av en subjektiv lagtolkningsmetod i större delen av sin bedömning. Det argument som talar för det är att SKV refererar till förarbet-

suttalanden i sin bedömning och tolkar och försöker klarlägga lagstiftarens syfte med bestämmelserna. Det är detta som utmärker en subjektiv lagtolkningsmetod. Det finns också det som talar för att SKV använt sig av en teleologisk tolkningsmetod när SKV använder sig av andra regler, i detta fall semesterlagen, för att tolka den enskilda regeln. Vidare finns det även det som talar för att SKV kan ha till en viss del använt sig av en objektiv tolkningsmetod och det är i avsnittet om ettårsregeln, där SKV nämner kravet på att en skattskyldig måste vistas ett år i ett och samma land (som finns stadgat i lagen). SKV tolkar det genom att uttala om att det därför inte kan tillåtas alltför omfattade vistelser i annat land. detta uttalande talar dock emot en sådan tolkning eftersom detta uttalande också finns stadgat i förarbetena och är därför kanske mer en subjektiv tolkning av ettårsregeln eller en kombination av båda tolkningsmetoderna.

Utifrån de avgöranden ifrån Kammarrätten och den dom ifrån HFD som behandlats i uppsatsen, kan det också dras den slutsats att SKV också använde till största del de tolkningsmetoder som domstolarna använde sig av, nämligen objektiv (finns dock argument för både för och emot) och subjektiv lagtolkningsmetod.

## **Referenslista**

### **Lagar och förordningar**

Kommunalskattelag (1928:370)

Författningssamlingsförordningen (1976:725)

Semesterlag (1977:480)

Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Folkbokföringslag (1991:481)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Förordning med instruktion till Skatteverket (2007:780)

### **Offentligt tryck**

#### **Propositioner**

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

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 2008/09:136 Beskattning av ersättningar till ledamöter av europaparlamentet och viss personal vid Europaskolorna

#### **SOU**

SOU 1997:75 Bosättningsbegreppet

#### **SKV:s handledning**

Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2011, SKV 352 utgåva 15 (978-9186525-42-2)

#### **Rättsfall**

#### **Högsta förvaltningsdomstolen**

RÅ 85 1:19

RÅ 1986 ref. 49

RÅ 1988 ref. 52

RÅ 1989 ref. 118

RÅ 1997 ref. 25

RÅ 2002 not.134

RÅ 2004 ref. 126

RÅ 2007 ref. 11

HFD 2011 ref. 40

### **Kammarrätten**

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

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

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

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

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

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

### **Skatteverkets ställningstaganden**

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

Skatteverkets ställningstagande från 2008-04-14, 2008 dnr 131 219580-08/111

### **Doktrin**

Almgren, Karin, *Skatteprocessen*, uppl., 1, Norstedts juridik, Stockholm 2004

Andersson, M., Enérus Saldén, A., Tivéus, U., *Inkomstskattelagen En kommentar. Del 1*, uppl. 11, Stockholm, Norstedts Juridik AB 2011

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

Kristoffersson, Eleonor, *”Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen”*, SvSkT 2011:10, s. 835-844

Lehrberg, Bert, *”Praktisk juridisk metod”*, Uppsala, Institutet för Bank- och affärsjuridisk (IBA), 2010

Lodin, Sven-Olof, *”Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt”*, del 2, uppl., 12, Lund, Studentlitteratur 2009

Melz, Peter, *Lagtolkningsmetoder – ytterligare synpunkter i anledning av ett nytt rättsfall*, SN 1993: 3, s. 138-142

Rundin Ksenia, Lindberg Lillon, ”*Vad är ett kortare avbrott i en utlandsvistelse vid tillämpningen av ettårs- och sexmånadersregeln?*”, SN 2011:11, s. 822-830.

Sandgren, Cleas, ”*Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*”, uppl., 2, Stockholm, Norstedts Juridik 2007

Zetterström, Stefan, ”*Juridiken och dess arbetssätt – en introduktion*”, Uppsala, Iustus förlag 2004