

Avbrott i utlandsvistelsen vid tillämpning av sexmånadersregeln (I) och ettårsregeln (II). Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

3 kap. 9 § och 10 § inkomstskattelagen (1999:1229)

I.

Av en ansökan från A hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. A är obegränsat skattskyldig i Sverige och arbetar hos Volvo Business Services AB i Göteborg som HR-specialist. Hon har fått ett erbjudande om en anställning hos Volvo koncernbolag i Kina, Volvo (China) Investment Co Ltd. Under anställningen, som är på ett år med möjlighet till förlängning, kommer hon att bo och vistas i Kina. I anställningen ingår att hon även ska arbeta hos koncernbolag i Japan (UD Trucks Corporation) och Indien (Volvo India Pvt Ltd). Hon räknar med att arbetena där kommer att bestå av veckovisa uppdrag som sammanlagt uppgår till åtminstone 100 dagar per år. Tiden kommer sannolikt att fördela sig jämnt mellan länderna. Därutöver kommer hon att tillbringa sin semester om 30 dagar i Sverige. A ställde följande frågor till nämnden.

1. Ska tid som A, inom ramen för sin anställning i Kina, tillbringar för arbete i Japan respektive Indien anses utgöra sådant ”avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande” som ska beaktas vid en tillämpning av 3 kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL?
2. Om svaret på fråga 1 är ja, utgör vistelserna i Japan och Indien om sammanlagt 100 dagar samt semestervistelse i Sverige om 30 dagar att A inte kan anses ha vistats utomlands i minst sex månader på sätt som avses i 3 kap. 9 § IL?
3. Är svaren beträffande frågorna 1 och 2 beroende av om A beskattas i Japan och Indien för de inkomster som är hänförliga till arbetet i dessa länder?

Skatterättsnämnden (2013-07-05, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Lundström, Pahlsson, Werkell) yttrade:

Förhandsbesked – A:s vistelser i Japan och Indien utgör inget hinder för att tillämpa sexmånadersregeln i 3 kap. 9 § första stycket IL. – Motivering – Rättsligt – Enligt 3 kap. 9 § första stycket är en obegränsat skattskyldig person som har anställning som innebär att han vistas utomlands i minst sex månader 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. – I paragrafens andra stycke sägs bl.a. att 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). – Enligt kapitlets 10 § räknas kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande som inte infaller i början eller slutet av anställningen utomlands 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. – Fråga om avbrott vid utlandsvistelse behandlades i rättsfallet HFD 2011 ref. 40. Avgörandet gällde tillämpningen av ettårsregeln när den skattskyldige bor i ett land och arbetar i ett annat land. Högsta förvaltningsdomstolen fann att landet där den skattskyldige bor ska anses som vistelseland. Besök i arbetslandet, som inte förenas med övernattning, ansågs inte utgöra sådana kortare avbrott som avses i 3 kap. 10 §. – Skatterättsnämndens bedömning – Frågorna 1 och 3 – Frågorna gäller tillämpningen av 3 kap. 10 § vid en prövning mot sexmånadersregeln i 9 § första stycket i ett fall då den skattskyldiges vistelse utomlands sker i flera länder. – Den praxis som finns beträffande innebörden av uttrycket kortare avbrott i 10 § avser endast prövning mot ettårsregeln i 9 § andra stycket. Ett krav för skattefrihet enligt den bestämmelsen är att vistelsen utomlands varar i minst ett år i samma land. Bedömningen av kortare avbrott i ett sådant fall ska göras utifrån det land där den skattskyldige har sin bostad (HFD 2011 ref. 40). – En motsvarande prövning aktualiseras inte beträffande sexmånadersregeln eftersom förutsättningen för skattefrihet enligt denna bestämmelse är att den skattskyldige vistas utomlands i minst sex månader. Lagtexten innehåller inte något hinder mot att vistas och arbeta i flera länder under denna period, vilket också sägs i förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 684). De uttalanden i förarbetena som Skatteverket hänvisar till gjordes när sexmånadersregeln och bestämmelsen om kortare avbrott infördes år 1985. Den lydelse som sexmånadersregeln hade då uppställde emellertid delvis andra krav för undantag från skattskyldighet än vad som gäller idag. – Med hänsyn härtill får tillämpningen av 10 § vid en prövning mot sexmånadersregeln anses begränsad till att gälla uppehåll i Sverige. – Av det anförda följer att A:s uppehåll i Japan och Indien i samband med anställningen i Kina inte utgör något avbrott i vistelsen utomlands. I vad mån hon kommer att bli beskattad för det arbete som utförs i vart och ett av länderna ifråga har ingen relevans vid denna bedömning men får betydelse för att pröva omfattningen av skattebefrielsen. En sådan prövning är emellertid inte föremål för hennes ansökan om förhandsbesked. – Fråga 2 – Frågan förfaller.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att tjänsteresorna till Japan och Indien var sådana avbrott som avses i 3 kap. 10 § IL. Skatteverket anförde bl.a. följande. Skrivningen om kortare avbrott i 10 § får läsas i sitt sammanhang. Den ”anställning utomlands” det talas om är anställningen i verksamhetslandet, dvs. det land där den anställde är stationerad. Övernattning utanför verksamhetslandet är ett avbrott i vistelsen utomlands i den mening som avses i bestämmelsen. Varje enskild anställning utomlands behöver dock inte vara minst sex månader i samma verksamhetsland utan

det kan vara fråga om flera på varandra följande vistelser i olika verksamhetsländer som sammanlagt uppgår till sex månader. Mot bakgrund av omfattningen av A:s tjänsteresor och semester i Sverige kan avbrotten inte anses som kortare avbrott. Sexmånadersregeln i 3 kap. 9 § IL är därför inte tillämplig på inkomsten.

A bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Skatteverkets tolkning av bestämmelserna innebär att det endast finns ett verksamhetsland åt gången, vilket innebär att allt arbete som utförs utanför detta land är en tjänsteresa och därmed ett avbrott i utlandsvistelsen. En sådan tolkning saknar stöd i såväl lagtext som förarbeten och skulle omöjliggöra en utlandstjänstgöring som innefattar arbete i flera länder. Det är mycket vanligt förekommande att anställda i multinationella koncerner utstationeras för att arbeta i en viss region, vilket förutsätter att arbete utförs i flera länder. Normalt ingås anställningskontrakt endast med koncernbolaget i det land där merparten av arbetet ska utföras. Om Högsta förvaltningsdomstolen skulle anse att vistelserna i Japan och Indien är avbrott enligt 3 kap. 10 § IL är det fråga om sådana kortare avbrott som ska räknas in i tiden för vistelsen utomlands.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-02-24, Jermsten, Nord, Brickman, Saldén Enérus, Silfverberg) yttrade:

Skälen för avgörandet

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

II.

Av en ansökan från A hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. A är sedan september 2012 anställd som pilot vid Emirates Airline, ett bolag som är baserat i Dubai. Anställningen förväntas pågå i minst tre år. Han är tillsammans med sin familj bosatt i Dubai men är fortsatt obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit. I sin anställning flyger A till destinationer runt om i världen. Vid kortare flygningar sker återresa till Dubai utan någon övernattning. I övriga fall övernattar han på destinationsorterna, vilket följer av säkerhetsregler om vila för flygplansbesättningen. Den vanligaste formen av flygningar med övernattning är tur och retur-resor med utresa ena dagen och återresa dagen därpå med det flyg som då kommer från Dubai. Det innebär att vistelserna på de utländska destinationsorterna regelmässigt uppgår till drygt 24 timmar. I andra fall flyger besättningen vidare till en eller två andra destinationsorter där man

också övernattar innan man flyger tillbaka till samma destinationer och med motsvarande övernattningar. A har under en period om knappt fem månader före tidpunkten för ansökan om förhandsbesked tillbringat 44 dagar utanför Dubai i samband med flygningar med övernattningar till tredje land. Som dag har i enlighet med förarbetena räknats även del av dag (prop. 1984/85:175 s. 30). Vistelserna i Sverige för semester kommer att uppgå till ca 14 dagar per år. Övrig semester räknar han med att tillbringa i Dubai. Mot bakgrund av det anförda uppskattar A att han kommer att tillbringa i storleksordningen 120 dagar utanför Dubai under en ettårsperiod på grund av tjänsteresor och semester. Inkomsten från flygbolaget beskattas inte i Dubai enligt landets interna lagstiftning. Innebörden av A:s frågor till nämnden var följande.

1. Utgör de olika typer av resor som A företar i tjänsten till destinationer utanför Dubai avbrott i utlandsvistelsen vid tillämpning av ettårsregeln i 3 kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL?

2. Om svaret på fråga 1 är jakande, kan dessa avbrott endast anses utgöra sådana kortare avbrott i utlandsvistelsen som inte utgör hinder mot att tillämpa ettårsregeln för det fall antalet dagar med vistelse i Sverige och tredje land uppgår till maximalt 120 dagar under anställningsåret?

Skatterättsnämnden (2013-10-04, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Pålsson, Werkell) yttrade: Förhandsbesked – A:s resor i tjänsten till destinationer utanför Dubai är inte sådana avbrott i utlandsvistelsen som utgör hinder mot att tillämpa ettårsregeln i 3 kap. 9 § andra stycket IL. – Motivering – – – Skatterättsnämndens bedömning – Hinder mot att meddela förhandsbesked? – Högsta förvaltningsdomstolen beslutade den 21 maj 2013 (mål nr 173-13) att undanröja ett av Skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked gällande A (dnr 38-12/D) med liknande frågeställning som nu är aktuell. Enligt domstolen, som också avvisade ansökningen, var underlaget inte så klart och entydigt att den ställda frågan kunde besvaras. – Till skillnad mot den tidigare ansökan då A inför anställningen endast kunde göra en uppskattning av resornas omfattning och närmare innehåll finns nu ett konkret underlag.

Underlaget är baserat på hans tjänstgöring vid flygbolaget under en tid om ca fem månader och innebär enligt Skatterättsnämndens uppfattning att omständigheterna i ärendet är så klara och entydiga att det inte finns något hinder mot att pröva hans ansökan i sak. – Frågorna 1 och 2 – Ettårsregeln infördes år 1966 i syfte att förhindra att en person som arbetade utomlands blev beskattad för samma inkomst både i Sverige och i det land där arbetet utfördes. Regeln skulle även förenkla det praktiska taxeringsarbetet och ge den enskilde möjlighet att klart kunna bedöma sin skattesituation innan utlandstjänstgöringen påbörjades (prop. 1966:127 s. 50). Dessa skäl äger alltså giltighet (prop. 1989/90:110 del 1, s. 385). – När det gäller regeln i 3 kap. 10 § om kortare avbrott sägs i förarbetena att vistelserna i andra länder, än i Sverige som reglerats särskilt, inte får vara alltför omfattande i antal eller längd och att syftet med regeln måste beaktas (prop. 1984/85:175 s. 29 f.). – Anledningen att i dessa sammanhang begränsa omfattningen av sådana vistelser är bl.a. att förhindra att kravet på vistelse i ett och samma land skulle kunna kringgå. Exempelvis skulle en skattskyldig annars kunna vistas och arbeta i flera länder under en ettårsperiod utomlands men så kort tid i

varje land att han inte skulle bli skattskyldig där enligt dessa länders interna lagstiftning (a. prop. s. 20–21). – Ett villkor för ettårsregelns tillämplighet är att anställningen och vistelsen utomlands varar i minst ett år i samma land. – Av förutsättningarna i ärendet framgår att A är bosatt och har anställning som pilot i Dubai under en period som överstiger ett år. Den omständigheten att han vid flygningar i tjänsten av säkerhetsskäl övernattar i andra länder än vistelselandet Dubai medför enligt Skatterättsnämndens mening inte att vistelsen utomlands ska anses avbruten på sätt som avses i 3 kap. 10 §. Syftet med bestämmelsen är bl.a. att förhindra ett kringgående av kravet på vistelse i ett och samma land. Fråga är i detta fall inte om en sådan situation som bestämmelsen avser att förhindra. – Skatterättsnämndens bedömning får även anses stå i överensstämmelse med vad som anförts i förarbetena om motiven för att införa ettårsregeln. – Med hänsyn härtill och till lämnade förutsättningar föreligger inte något hinder för A att tillämpa ettårsregeln. – Av det lämnade svaret på fråga 1 följer att fråga 2 förfaller.

Ledamöterna *André*, ordförande, och *Lundström* var, med instämmande av sekreteraren *Alfreds* och föredraganden *Rentrop*, skiljaktiga och anförde följande. För att undantas från skattskyldighet enligt ettårsregeln i 3 kap. 9 § andra stycket IL krävs att vistelsen utomlands under anställningen varar i minst ett år i samma land. – Enligt 10 § räknas kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande in i den tid för vistelse som anges i 9 §. Sådana avbrott som sker i början eller slutet av anställningen utomlands räknas dock inte in. För uppehåll i Sverige finns en uttrycklig begränsning enligt vilken uppehållen inte får vara längre än att de motsvarar sex dagar för varje hel månad som anställningen varar eller 72 dagar under ett och samma anställningsår. Någon annan reglering av vistelsetiden utanför vistelselandet ifråga, dvs. vanligtvis anställningslandet, ansågs inte nödvändig (prop. 1984/85:175 s. 30). – Vid tillämpning av ettårsregeln anses en skattskyldig ha vistats i det land där han är bosatt (HFD 2011 ref. 40 med hänvisning till RÅ 1981 Aa 4 och RÅ 2008 ref. 56 som gäller dygnsvilans betydelse för att tolka uttrycket vistelse i andra bestämmelser om skattskyldighet). Av denna praxis följer vidare att resor till andra länder som inte är förenade med övernattning inte utgör sådana avbrott från vistelsen utomlands som avses i 3 kap. 10 § (jfr även Skatterättsnämndens förhandsbesked den 10 september 2012, dnr 17-12/D). – Mot denna bakgrund och i frånvaro av uttrycklig reglering finns det enligt vår mening inte utrymme för att betrakta tillfälliga resor utanför vistelselandet som är förenade med övernattning som annat än avbrott i vistelsen utomlands. – Frågan är då i vad mån avbrotten i det aktuella fallet överskrider den gräns för kortare avbrott som räknas in i vistelsetiden enligt ettårsregeln. – I förarbetena sägs att vistelser i andra länder för semester, tjänsteuppdrag eller dylikt, än i Sverige som reglerats särskilt, inte får vara alltför omfattande i antal eller längd. Det tillägget görs att vid bedömningen i praxis måste naturligtvis hänsyn tas till syftet med regeln. Det sägs också att med ”dagar” avses också del av dag så att både ankomst- och

avresedag räknas in (a. prop. s. 29 f.). – Anledningen att i dessa sammanhang begränsa omfattningen av sådana vistelser är bl.a. att förhindra att kravet på vistelse i ett och samma land skulle kunna kringgå. Exempelvis skulle en skattskyldig annars kunna vistas och arbeta i flera länder under en ettårsperiod utomlands men så kort tid i varje land att han inte skulle bli skattskyldig där enligt dessa länders interna lagstiftning (a. prop. s. 20–21). Mot bakgrund av det anförda anser vi att en prövning av om avbrotten är för omfattande får göras efter förhållandena i det enskilda fallet. – A är bosatt i Dubai som därmed utgör hans vistelseland. Det är också där han är anställd som pilot. På grundval av den tid han hittills vistats i landet och de flygningar som han har företagit uppskattar han avbrotten i vistelsen i Dubai till i storleksordningen 120 dagar per år, varav 14 dagar utgörs av semester i Sverige och återstoden av tjänsteresor. Han har därvid inte räknat med de tjänsteresor, om drygt tio dagar, som inte är förenade med övernattning och enligt praxis inte innebär något avbrott i vistelsen i Dubai. – Det kan konstateras att antalet dagar i samband med tjänsteresor till tredje land då A gör uppehåll i vistelsen i Dubai visserligen är omfattande till antal. Av dessa är emellertid de allra flesta begränsade till ankomst ena dagen och avresa nästa dag. Det gäller i betydande utsträckning även vid flygningar som omfattar flera destinationsorter. När A under en sådan tjänsteresa tillbringar ett helt dygn eller mera i ett annat land är det en följd av kravet på vila för flygpersonalen och hur den fortsatta flygningen är upplagd. – Av det anförda framgår att tjänsteresor av aktuellt slag i allt väsentligt består av persontransporter mellan olika länder där vistelserna i tredje land framstår som underordnade själva flygningarna. I ett sådant fall ger det i förarbetena angivna sättet att mekaniskt räkna dagar ett resultat som ter sig missvisande. Att A:s beskattningssituation skulle vara en följd av hur hans tjänsteresor är schemalagda och innebära ett sådant kringgående som bestämmelserna syftar till att motverka finns det inte heller skäl att anse – Med hänsyn härtill finner vi att dessa uppehåll ska behandlas som sådana kortare avbrott i vistelsen i Dubai som ska räknas in i den tid för vistelse som avses i ettårsregeln. – Det innebär att uppehållen inte utgör något hinder mot skattefrihet enligt ettårsregeln.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att de av A:s tjänsteresor utanför Förenade Arabemiraten som var förenade med övernattning skulle anses vara sådana avbrott som avses i 3 kap. 10 § IL. Skatteverket anförde att mot bakgrund av tjänsteresornas omfattning samt semestern i Sverige kan dessa avbrott inte anses som kortare avbrott. Ettårsregeln i 3 kap. 9 § IL är därför inte tillämplig på inkomsten av anställningen i Förenade Arabemiraten.

A bestred bifall till överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-02-24, Jermsten, Nord, Brickman, Saldén Enérus, Silfverberg) yttrade:

Skälen för avgörandet

A, som är obegränsat skattskyldig i Sverige, arbetar som pilot vid flygbolaget Emirates Airline i Dubai, Förenade Arabemiraten, där han också är bosatt med sin familj. Han företar i sitt arbete resor till olika destinationsorter belägna utanför Förenade Arabemiraten varav ett antal resor är förenade med övernattnig. A har i ansökan om förhandsbesked uppskattat att han kommer att tillbringa ca 120 dagar per år utanför Förenade Arabemiraten, varav 14 dagar avser semester i Sverige och återstoden tjänsteresor som är förenade med övernattnig.

Målet gäller om de aktuella tjänsteresorna är sådana avbrott i utlandsvistelsen som utgör hinder mot att tillämpa ettårsregeln.

Enligt 3 kap. 9 § första stycket IL är en obegränsat skattskyldig person som har anställning som innebär att han vistas utomlands i minst sex månader inte skattskyldig för inkomst av sådan anställning till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet (sexmånadersregeln).

I paragrafens andra stycke anges att 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).

Enligt 3 kap. 10 § IL räknas kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande som inte infaller i början eller slutet av anställningen utomlands 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.

Det finns inga andra regler om uppehåll under utlandsvistelsen än för vistelse i Sverige. Av förarbetena framgår att det inte ansågs nödvändigt att i detalj reglera vistelser av annat slag. I stället föreskrevs att kortare avbrott i utlandsvistelsen, varmed avsågs vistelser utanför anställningslandet för semester, tjänsteuppdrag eller dylikt, var tillåtna om de inte var alltför omfattande i antal eller längd. Syftet med att begränsa omfattningen av vistelser i andra länder var bl.a. att förhindra att kravet på vistelse i ett och samma land skulle kunna kringgå. Exempelvis skulle en skattskyldig annars kunna vistas och arbeta i flera länder under en ettårsperiod utomlands men så kort tid i varje land att han inte skulle bli skattskyldig där enligt dessa länders interna lagstiftning. Det anges att vid bedömningen om vistelser i andra länder ska anses utgöra kortare avbrott ska hänsyn tas till syftet med regeln (prop. 1984/85:175 s. 20 f. och 30).

Den första fråga Högsta förvaltningsdomstolen har att ta ställning till är om de aktuella tjänsteresorna innebär att A gjort avbrott i vistelsen i Förenade Arabemiraten.

I rättsfallet HFD 2011 ref. 40 hade den skattskyldige sin bostad i ett land men sin anställning i ett annat land. Högsta förvaltningsdomstolen fann att vid tillämpning av ettårsregeln ska den skattskyldige anses ha vistats i det land där han haft sin dygnsvila.

Eftersom A under de aktuella tjänsteresorna haft sin dygnsvila utanför Förenade Arabemiraten får tjänsteresorna anses utgöra avbrott i vistelsen där.

Nästa fråga är om tjänsteresorna utgör sådana kortare avbrott som enligt 3 kap. 10 § IL ska räknas in i vistelsetiden utomlands.

Antalet dagar i samband med tjänsteresor då A får anses göra avbrott i vistelsen i Förenade Arabemiraten är visserligen omfattande. Avbrotten är emellertid i de allra flesta fallen begränsade till en övernattnings och är nödvändiga på grund av de säkerhetsföreskrifter som gäller för piloter.

Med hänsyn till det anförda finner Högsta förvaltningsdomstolen att tjänsteresorna ska behandlas som sådana kortare avbrott i vistelsen i Förenade Arabemiraten som ska räknas in i den tid för vistelse som avses i ettårsregeln. Avbrotten utgör därmed inte hinder mot att tillämpa ettårsregeln.

Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Mål nr 5143-13 (I) och 7077-13 (II), föredragande Eva Elvingsson

Rättsfall: HFD 2011 ref. 40.

Litteratur: prop. 1984/85:175 s. 29 f.; prop. 1989/90:110 s. 684.