

Not 18

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 3 april 2020 följande beslut (mål nr 2655-19).

Bakgrund

1. Den som är obegränsat skattskyldig ska betala skatt för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Enligt den s.k. ettårsregeln gäller dock att en obegränsat skattskyldig som har anställning som innebär att han vistas utomlands under minst ett år i samma land inte är skattskyldig för inkomst av sådan anställning. Kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande som inte infaller i början eller slutet av anställningen utomlands räknas in i tiden för vistelsen.

2. D.J. är verkställande direktör för MediTec International FairLife Group AB som tillverkar kosttillskott i Sverige för export. Bolaget har dotterbolag i bl.a. Kenya och Zambia.

3. Bolaget har etablerat ett kontor i Förenade Arabemiraten eftersom en betydande del av den administrativa verksamheten ska flyttas över dit från Sverige. D.J. avser att arbeta från kontoret i Förenade Arabemiraten under flera år framöver. Han kommer också att ha sin permanentbostad där. I arbetet kommer han att göra tjänsteresor till tredje land för att träffa leverantörer och kunder samt för att besöka dotterbolagen. Han kommer också att göra tjänsteresor till Sverige.

4. D.J. ansökte om förhandsbesked för att få veta om hans tjänsteresor till tredje land utgör sådana kortare avbrott i utlandsvistelsen som ska räknas in i den vistelsetid som avses i ettårsregeln. Som han slutligen preciserade förutsättningarna för sin ansökan beräknas vistelserna i Sverige att uppgå till 72 dagar per år och vistelserna i tredje land till antingen två månader per år (fråga 1), sex dagar per månad eller maximalt 72 dagar per år (fråga 2) eller fyra månader per år (fråga 3). Tjänsteresorna till dotterbolagen i tredje land kommer att ske två till tre gånger per år och uppgå till 15–60 dagar per tillfälle. Resorna till leverantörer och kunder i tredje land kommer att ske en till tre gånger per år och uppgå till 15–45 dagar per tillfälle.

5. Skatterättsnämnden besvarade frågorna 1 och 2 med att resorna utgör sådana kortare avbrott i utlandsvistelsen som ska räknas in i den tid för vistelse som avses i ettårsregeln och fråga 3 med att resorna inte utgör sådana kortare avbrott.

Yrkanden m.m.

6. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet avseende frågorna 1 och 2 ska ändras på så sätt att D.J. inte ska anses uppfylla förutsättningarna för skattebefrielse enligt ettårsregeln och att svaret på fråga 3 ska fastställas.

7. *D.J.* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

8. Ett krav för att förhandsbesked ska lämnas är att de faktiska omständigheter som beskedet ska grundas på är tillräckligt klarlagda. Det är sökandens sak att se till att beskrivningen av dessa omständigheter är så fullständig att den kan ligga till grund för ett förhandsbesked (RÅ 2005

ref. 80). Underlaget måste alltså vara så klart och entydigt att ställda frågor kan besvaras (HFD 2013 not. 31).

9. Skatterättsnämnden har flera gånger gett D.J. tillfälle att komplettera sin ansökan med uppgift om bl.a. vistelserna i tredje land. Han har lämnat olika svar och hans uppskattning av tid och antal vistelser i tredje land har varierat. Slutligen har han uppskattat den sammanlagda vistelsetiden till mellan 45 och 315 dagar per år och tiden för varje tjänsteresa till mellan 15 och 60 dagar.

10. Av utredningen framgår att det är svårt för D.J. att på förhand närmare precisera i vilken omfattning han kommer att behöva tillbringa tid i tredje land. Denna osäkerhet medför att de omständigheter som beskedet ska grundas på inte är tillräckligt klarlagda. Underlaget är därför inte så klart och entydigt att de ställda frågorna kan besvaras. Något förhandsbesked borde därmed inte ha meddelats och förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Johansson, Baran* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Johan Ragnesten.

Skatterättsnämnden (2019-04-09, *Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Pahlsson, Sundin (skiljaktig) och Werkell*):

Förhandsbesked

Frågorna 1 och 2: D.J:s resor till tredje land på grund av tjänsteuppdrag enligt alternativen 1 och 2 utgör sådana kortare avbrott i utlandsvistelsen som ska räknas in i den tid för vistelse som avses i ettårsregeln.

Fråga 3: D.J:s resor till tredje land på grund av tjänsteuppdrag enligt alternativ 3 utgör inte sådana kortare avbrott i utlandsvistelsen som ska räknas in i den tid för vistelse som avses i ettårsregeln.

Motivering

Hinder mot att meddela förhandsbesked?

Skatteverket anser att uppgifterna om utlandsvistelsernas omfattning i de olika länderna är så osäkra att det inte är lämpligt att lämna ett förhandsbesked. Det kan konstateras att det av lämnade uppgifter inte framgår hur resorna till tredje land kommer att fördela sig mellan olika länder. Skatterättsnämnden anser dock att den omständigheten inte är avgörande

för bedömningen i ärendet. Enligt nämndens uppfattning är omständigheterna tillräckligt klara för att de ställda frågorna ska kunna besvaras.

Frågorna 1 och 2

Ärendet gäller om D.J:s resor till tredje land för tjänsteuppdrag utgör sådana kortare avbrott i utlandsvistelsen som enligt 3 kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska räknas in i vistelsetiden som avses i ettårsregeln.

Enligt alternativen 1 och 2 kommer D.J. att vistas i tredje land två månader per år respektive 72 dagar per år. Därutöver kommer han att vistas i Sverige 72 dagar per år.

Antalet dagar som D.J. kommer att vistas utanför Förenade Arabemiraten är omfattande enligt både alternativ 1 och 2. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning ger dock HFD 2014 ref. 9 II stöd för att även omfattande vistelser utanför vistelselandet kan betraktas som kortare avbrott, förutsatt att vistelserna inte strider mot syftet med bestämmelsen om kortare avbrott.

Enligt lämnade uppgifter om lagstiftningen i Förenade Arabemiraten är D.J:s skattebefrielse i det landet inte en följd av hans resor till andra länder. Det har inte heller framkommit några omständigheter som tyder på att han försöker undvika skattskyldighet i något annat land genom att vistas där kort tid. Resorna får anses nödvändiga för hans tjänst. Det finns därmed enligt Skatterättsnämndens mening inte skäl att anse att det är fråga om ett sådant kringgående som bestämmelsen om kortare avbrott syftar till att motverka.

Mot den bakgrunden ska D.J:s resor till tredje land enligt alternativen 1 och 2 behandlas som sådana kortare avbrott i vistelsen i Förenade Arabemiraten som ska räknas in i den tid för vistelse som avses i ettårsregeln.

Fråga 3

Enligt alternativ 3 kommer D.J. att vistas i tredje land fyra månader per år och i Sverige 72 dagar per år. Det innebär att hans vistelser utanför Förenade Arabemiraten sammantaget uppgår till mer än sex månader per år. Skatterättsnämnden anser att lagtextens ordalydelse talar emot att så omfattande avbrott i utlandsvistelsen skulle omfattas av bestämmelsen. D.J:s resor till tredje land enligt alternativ 3 ska därmed inte behandlas som sådana kortare avbrott som ska räknas in i den tid för vistelse som avses i ettårsregeln.

Sundin var skiljaktig avseende frågorna 1 och 2 och anförde:

Även om det vid bedömningen måste tas hänsyn till syftet med ettårsregeln anser jag att det omfattande antalet dagar som D.J. kommer att vistas utanför Förenade Arabemiraten och längden på resorna till tredje land sammantaget innebär att det i dessa fall inte är fråga om sådana kortare avbrott som ska räknas in i den tid för vistelse som avses i ettårsregeln.