

Not 32

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 5 juni 2020 följande beslut (mål nr 252-20).

Bakgrund

1. Skatterättsnämnden får, efter ansökan av en enskild, lämna förhandsbesked i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

2. Den som är obegränsat skattskyldig ska betala skatt för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Enligt den så kallade ettårsregeln gäller dock att en obegränsat skattskyldig som har anställning som innebär att han eller hon 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.

3. P.C. har påbörjat en ny anställning som innefattar vistelse i verksamhetslandet Irak under minst ett år. Han kommer att vistas utanför Irak enligt ett visst schema.

4. P.C. ansökte om förhandsbesked för att bl.a. få veta om vistelserna utanför Irak utgör sådana kortare avbrott i utlandsvistelsen som ska räknas in i den tid för vistelse som avses i ettårsregeln. Skatterättsnämnden besvarade frågan med att P.C:s vistelser i länder utanför verksamhetslandet utgör sådana kortare avbrott i utlandsvistelsen som ska räknas in.

Yrkanden m.m.

5. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras på sätt att P.C. inte ska anses uppfylla förutsättningarna för skattebefrielse enligt ettårsregeln.

6. *P.C.* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

7. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

8. För en enskild syftar förhandsbeskedsinstitutet till att ge en möjlighet att inför förestående affärer och andra rättshandlingar få klarhet i hur förfarandet kommer att bedömas i beskattningshänseende (se t.ex. HFD 2015 ref. 78). Institutet är inte avsett att erbjuda en, vid sidan av det ordinarie skatteförfarandet, alternativ ordning för prövning av redan genomförda transaktioner (se t.ex. HFD 2018 ref. 3).

9. P.C. uppgav i Skatterättsnämnden att han redan påbörjat anställningen och att han inte har några konkreta handlingsalternativ. Det kan därför inte anses vara av vikt för honom att förhandsbesked lämnas.

10. Förhandsbesked kan också meddelas om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att frågan besvaras. En förutsättning för att förhandsbesked ska lämnas på den grunden är att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande (se t.ex. HFD 2015 ref. 78).

Högsta förvaltningsdomstolen anser inte att den fråga som ansökningen gäller är av det slaget.

11. Skatterättsnämnden borde således inte ha prövat ansökningen. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas i den överklagade delen.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökningen i den överklagade delen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Nymansson*, *Gäverth* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Camilla Wernkvist*.

Skatterättsnämnden (2019-12-20, *Eng*, ordförande, *Pettersson*, *Hammarström* (skiljaktig), *Jönsson*, *Påhlsson*, *Sundin* (skiljaktig) och *Werkell*):

Förhandsbesked

Fråga 1

P.C:s vistelser i länder utanför verksamhetslandet utgör sådana kortare avbrott i utlandsvistelsen som ska räknas in i den tid för vistelse som avses i ettårsregeln.

Beslut

Skatterättsnämnden avvisar fråga 2.

Skatterättsnämndens bedömning

Ska ett förhandsbesked meddelas?

Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

P.C. har under handläggningen uppgett att han inte har något konkret handlingsalternativ. Mot den bakgrunden kan det ifrågasättas om det är av vikt för honom att ett förhandsbesked lämnas (se t.ex. HFD 2015 ref. 78).

Frågan är därför om det är motiverat att lämna ett förhandsbesked på grund av att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

I HFD 2014 ref. 9 II fastställde Högsta förvaltningsdomstolen ett förhandsbesked i en liknande fråga. Den i det målet aktuella piloten hade påbörjat sin anställning ca fem månader innan ansökan om förhandsbesked gavs in. Det framgår inte att piloten hade något handlingsalternativ.

Skatteverket utfärdade ett ställningstagande efter domen (ställningstagande den 17 december 2014, dnr 131 520139-14/111). Av ställningstagandet framgår att Skatteverket trots utgången i målet anser att ettårsregelns krav på vistelse i ett enda land fortfarande gäller. Ställningstagandet ger därmed en indikation om att det fortfarande finns oklarheter rörande ettårsregelns tillämpning.

Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att frågan om tillämpningen av ettårsregeln i detta ärende är av sådant slag att det är motiverat att lämna ett förhandsbesked på grund av att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Fråga 1

Ärendet gäller om P.C:s vistelser i tredje land utgör sådana kortare avbrott i utlandsvistelsen som enligt 3 kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska räknas in i vistelsetiden som avses i ettårsregeln.

Enligt förutsättningarna kommer P.C. att vistas utanför verksamhetslandet 112 dagar per år varav högst 72 dagar i Sverige.

Antalet dagar som P.C. kommer att vistas utanför Irak är omfattande. 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 Irak är P.C: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. Vistelserna utanför Irak får anses rimliga med hänsyn till säkerhetsläget där. 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 P.C:s vistelser i tredje land och Sverige behandlas som sådana kortare avbrott i vistelsen i Irak som ska räknas in i den tid för vistelse som avses i ettårsregeln.

Fråga 2

Ett eventuellt ökat säkerhetspådrag kan innebära att P.C. måste lämna Irak. Det kan då bli fråga om att tillämpa säkerhetsventilen. Enligt Skatterättsnämnden innefattar en prövning om säkerhetsventilens tillämplighet i detta ärende bedömningsfrågor av sådant slag som inte lämpar sig för ett förhandsbesked. Ansökan ska därför avvisas i denna del.

Hammarström och Sundin var skiljaktiga och anförde:

Vad som avses med begreppet kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande är inte närmare reglerat i lagtexten annat än när det gäller avbrott för vistelse i Sverige. I förarbetena anges dock att det ska vara fråga om normal semester eller tjänsteresor som inte är alltför omfattande i antal eller längd. Vidare anges att syftet med regeln måste beaktas vid bedömningen (prop. 1984/85:175 s. 30).

Högsta förvaltningsdomstolen fann i rättsfallet HFD 2014 ref. 9 II att antalet dagar i samband med tjänsteresor som innebar avbrott i vistelsen i Förenade Arabemiraten visserligen var omfattande men att avbrotten i de allra flesta fallen begränsade sig till en övernattnings och var nödvändiga på grund av de säkerhetsföreskrifter som gällde för piloter.

I detta fall är det fråga om flera och förhållandevis långa avbrott utanför Irak under arbetsfri tid. Enligt vår mening är dessa avbrott, även med beaktande av syftet med regeln, av sådan omfattning att de inte kan anses

utgöra sådana kortare avbrott som avses i 3 kap. 10 § IL. Vi anser därför att frågan borde ha besvarats på detta sätt.