

Målnummer:	2737-09	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2009-12-11		
Rubrik:	En skattskyldig som arbetade utomlands avsåg att vistas i Sverige 132 dagar under anställningsåret varav 102 dagar i samband med en komplicerad förlossning. Hon överskred alltså de 72 dagar som godtas enligt ettårsregeln. Säkerhetsventilen i 3 kap. 13 § inkomstskattelagen har inte tillämpats eftersom en beskattning av henne inte framställt som uppenbart oskäligen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	3 kap. 9 §, 10 § och 13 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:			

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked uppgav A.U. bl.a. följande. Hon var anställd som programhandläggare på Y:s regionkontor i landet X och hade sedan oktober 2007 beviljats skattejämkning enligt ettårsregeln för 2007. Hon räknade med att under det anställningsår som började i oktober 2008 vistas i Sverige 102 dagar i samband med förlossning och därtill 30 dagar i samband med semester. I ansökan begärde hon att få tillämpa ettårsregeln trots att hon skulle komma att vistas mer än 72 dagar i Sverige under anställningsåret.

Skatterättsnämnden (2009-04-02, André, ordförande, Svanberg, Diurson, Gäverth, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Vid bedömningen av om ettårsregeln är tillämplig ska avbrottet i vistelsen i landet X inte beaktas. - Motivering - Enligt 3 kap. 9 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), 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). - Om vistelsen utomlands under anställningen varar i minst ett år i samma land, är den skattskyldige enligt paragrafens andra stycke 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. - I 3 kap. 10 § IL finns en bestämmelse om att kortare avbrott i utlandsvistelsen ska räknas in i den tid för vistelse som anges i 9 § under vissa förutsättningar. Sådana uppehåll 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. - Om den skattskyldige när han började anställningen utomlands på goda grunder kunde anta att han på grund av bestämmelserna i 9 § (eller 12 § andra stycket, som inte aktualiseras här) inte skulle vara skattskyldig för inkomsten av anställningen men det under anställningstiden inträffar sådana ändrade förhållanden som medför att förutsättningar för undantag från skattskyldighet inte finns, ska han enligt 3 kap. 13 § IL ändå inte vara skattskyldig om de ändrade förhållandena beror på omständigheter som han inte kunnat råda över och en beskattning skulle framstå som uppenbart oskäligen. - A.U. arbetar sedan oktober 2007 i landet X som anställd hos Y, en anställning som inte omfattas av undantaget i sista meningen i ettårsregeln. Hennes kontrakt löper till oktober 2009. På läkares inrådan kom hon till Sverige den 20 december 2008 för att genomgå en förlossning med kejsarsnitt. Förlossningen var planerad till början av februari 2009. Hon avser att återvända

till landet X så snart det enligt flygbolagets rekommendationer anses riskfritt för barnet att genomföra flygresan. - Frågan gäller om hennes avbrott i vistelsen i landet X ska beaktas vid bedömningen av om hon är skattskyldig i Sverige för inkomsten från anställningen i landet X eller ej. - Skatteverket hänvisar till att A.U:s avbrott i utlandsvistelsen inte uppfyller kraven på att vara ett kortare avbrott enligt 3 kap. 10 § IL som ska räknas in i tiderna för utlandsvistelse som anges i 9 §. Med hänvisning till förarbetena anser Skatteverket att en tillämpning av 13 § innebär att utlandsvistelsen ska anses avslutad vid tidpunkten för avbrottet (jfr prop. 1984/85:175 s. 16-18 och 30-31). - Mot den bakgrunden anser Skatteverket att tidskravet i ettårsregeln ska tillämpas på följande sätt. A.U. uppfyller tidskravet för vistelsen fram till dess att hon återvänder till Sverige eftersom hon då har tillbringat mer än ett år i landet X. När hon reser tillbaka till landet X för att fortsätta sin anställning där kommer en ny tidsperiod för beräkning av ettårsregeln att påbörjas. Om anställningen avslutas i oktober 2009 kommer A.U. inte att uppfylla kravet på minst ett års vistelse i landet för denna senare del av anställningen. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - I ärendet aktualiseras tillämpning av 3 kap. 13 § IL. Bestämmelsen infördes tillsammans med den som nu finns i 10 § när skattefriheten vid utlandsvistelse utvidgades år 1985. Av ordalydelsen i 13 § framgår inte annat än att bestämmelsen kan vara tillämplig i ett fall som det förevarande när ett längre avbrott sker i utlandsvistelsen. Denna tolkning motsägs enligt Skatterättsnämndens mening inte heller av förarbetsuttalandena. Att, som Skatteverket hänvisar till, diskussionen i propositionen om behovet av en "säkerhetsventil" utgår från situationer då en skattskyldig återvänder från en utlandsvistelse utan att senare återuppta anställningen torde ha sin grund i att det var sådana fall som tidigare hade varit föremål för Regeringsrättens prövning (jfr Ds Fi 1984:6 s. 18, 20-22). - Av uppgifterna i ärendet får anses framgå att när A.U. började anställningen i landet X var förhållandena sådana att hon på goda grunder kunde anta att ettårsregeln skulle vara tillämplig på den inkomst hon skulle förvärva. Det innebär att 3 kap. 13 § IL ska tillämpas om de under anställningstiden inträffade ändrade förhållandena beror på omständigheter som A.U. inte kunnat råda över och en beskattning skulle framstå som uppenbart oskälig. - Skatterättsnämnden finner att dessa villkor får anses uppfyllda. - När vistelsens längd i landet X bedöms enligt ettårsregeln ska man därför bortse från det aktuella avbrottet i vistelsen där.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens beslut och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle besluta att ettårsregeln i 3 kap. 9 § IL inte ska anses tillämplig. Skatteverket anförde bl.a. följande. Det aktuella avbrottet utgör inte ett sådant kortare avbrott som avses i 10 §. Vidare kan bestämmelsen i 13 § inte anses tillämplig. Av förarbetsuttalanden till bestämmelserna om kortare avbrott framgår att man bl.a. av rättssäkerhetsskäl valde att reglerna högsta antalet tillåtna hembesöksdagar i Sverige. Reglerna om kortare avbrott är avsedda att läsas självständigt. Där talas om ett avbrott i tiden för vistelsen vilket i sig indikerar att vistelsen kommer att återupptas. Om undantag från denna strikta begränsning varit avsedd hade det framgått av lag eller förarbeten. Det framgår vidare av förarbetena att bestämmelsen i 13 § om ändrade förhållanden till skillnad från 10 § avser situationer när vistelsen inte kommer att återupptas. Om lagstiftarens avsikt varit att reglerna för kortare avbrott och bestämmelsen om ändrade förhållanden skulle kunna kombineras borde detta framgå av förarbetena. Till detta kommer att de förutsättningar som nämns i 13 § inte är uppfyllda i förevarande fall.

A.U. bestred bifall till Skatteverkets överklagande. Hon anförde bl.a. att hon inte kunde råda över att olika svenska läkare bedömde att det i landet X inte fanns tillräcklig vårdkvalitet för att ge henne en säker förlossning.

Regeringsrätten (2009-12-11, Sandström, Dexe, Lundin, Brickman, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. A.U. började sin anställning i landet X i oktober 2007. Avsikten var att utlandsvistelsen skulle

pågå i två år. Under vistelsen i landet X blev hon gravid. Läkarna i Sverige gjorde bedömningen att förlossningen skulle bli komplicerad och rekommenderade förlossning här.

Enligt ansökningen om förhandsbesked räknade A.U. med att under det anställningsår som började i oktober 2008 vistas i Sverige 102 dagar i samband med förlossningen och därtill 30 dagar i samband med semester.

Skattefrihet för inkomst av anställning utomlands med stöd av ettårsregeln i 3 kap. 9 § IL förutsätter bl.a. att vistelsen i verksamhetslandet varar i minst ett år. Frågan i målet är om regeln, med beaktande av bestämmelserna i 10 och 13 §§, kan tillämpas det andra anställningsåret trots avbrotten i vistelsen i landet X.

Av 3 kap. 10 § IL följer att kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande normalt ska räknas som tid i verksamhetslandet. Avbrott i vistelsen 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.

I 3 kap. 13 § IL finns en s.k. säkerhetsventil för fall då en skattskyldig som börjar en anställning utomlands på goda grunder kan anta att anställningsinkomsten kommer att bli skattefri men ändrade förhållanden medför att förutsättningar för undantag från skattskyldighet inte finns. Beskattning ska då inte ske om de ändrade förhållandena beror på omständigheter som den skattskyldige inte kunnat råda över och en beskattning skulle framstå som uppenbart oskälig.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Tidigare fick det i frånvaro av lagreglering avgöras från fall till fall om ett avbrott i en utlandsvistelse kunde godtas. Syftet med de regler som infördes i mitten av 1980-talet var att öka förutsebarheten för de skattskyldiga och minska riskerna för en olikformig rättstillämpning. I förarbetena konstateras att det inte är helt problemfritt att i lagtext ange ett bestämt antal dagar (prop. 1984/85:175 s. 19). Som exempel nämns att ett överskridande av antalet dagar utan egen förskyllan kan få ekonomiska konsekvenser som den skattskyldige inte räknat med. Fördelarna med ett bestämt antal dagar ansågs dock klart överväga nackdelarna.

Eftersom A.U:s avbrott i vistelsen i landet X under det aktuella anställningsåret överstiger 72 dagar är det inte fråga om sådana kortare avbrott som enligt 3 kap. 10 § IL ska räknas in i tiden för vistelsen där.

I förarbetena berörs inte frågan om säkerhetsventilen kan tillämpas vid längre avbrott i vistelsen utomlands. Av ordalydelsen framgår emellertid inte annat än att den kan vara tillämplig också i en sådan situation.

Säkerhetsventilen får användas om två villkor är uppfyllda. För det första ska avbrottet i vistelsen bero på sådana omständigheter som den skattskyldige inte kunnat råda över. För det andra ska en beskattning framstå som uppenbart oskälig. Av förarbetena framgår att säkerhetsventilen är avsedd att tillämpas restriktivt och främst när de krav som ställs endast med liten marginal inte blivit uppfyllda (prop. 1984/85:175 s. 17 f. och 30 f.).

På läkares inrådan reste A.U. till Sverige för att förlösas här med beräknad återkomst till landet X 102 dagar senare. Ett avbrott i utlandsvistelsen skulle i ett fall som detta kunna anses bero på sådana omständigheter som hon inte kunnat råda över. För skattefrihet krävs emellertid att även det andra villkoret är uppfyllt.

A.U:s avbrott enligt ansökningen om förhandsbesked överstiger det högsta tillåtna antalet dagar med 60 dagar. Hon ska inte beskattas för sådan inkomst under det aktuella anställningsåret som avser tiden före hemresan till Sverige i

december 2008. Det kan förutsättas att hon därefter i viss omfattning varit ledig från sin anställning. Vid en sammantagen bedömning finner Regeringsrätten att en beskattning i detta fall inte framstår som uppenbart oskälig.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att bestämmelsen i 3 kap. 13 § IL inte är tillämplig i detta fall.

Föredraget 2009-10-28, föredragande Saar Lundqvist, målnummer 2737-09

Sökord: Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Inkomst av tjänst

Litteratur: Prop. 1984/85:175 s. 17 f., 19 och 30 f.
