

Målnummer:	1801-08	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2008-12-01		
Rubrik:	Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta har inte tillämpats i fråga om en dansk läkare som haft anställning i Sverige och återkommande arbetat här i tvåveckorsperioder.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 § och 3 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta• 3 kap. 3 § och 17 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1981 Aa 4• RÅ 1997 ref. 25• RÅ 2008 ref. 16		

REFERAT

Skatteverket avslog den 5 april 2005 L.B:s ansökan om beskattning av inkomst enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK, för inkomståret 2005. Som grund för beslutet anförde Skatteverket att L.B. vistats stadigvarande i Sverige och att han därmed var obegränsat skattskyldig i Sverige.

L.B. överklagade hos länsrätten och yrkade att Skatteverkets beslut skulle undanröjas och att hans ansökan om tillämpning av SINK för inkomståret 2005 skulle bifallas. Han anförde bl.a. följande. Han har endast tillgång till en s.k. jourlägenhet i sin tjänst som överläkare. Han bor, har hus och betalar skatt på både sin svenska och danska inkomst i Danmark. Vistelserna i Sverige sker endast i samband med tjänstgöring och är begränsade till en tredjedel av året.

Skatteverket vidhöll sitt beslut.

Länsrätten i Värmlands län (2006-10-03, ordförande Wikner) yttrade: Enligt 2 § SINK avser termen "bosatt utomlands" när det gäller fysisk person att denna är begränsat skattskyldig. Vidare framgår det av paragrafen att termer och uttryck som används i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och skattebetalningslagen (1997:483) har samma betydelse och tillämpningsområden som i SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Av 3 kap. 17 § punkt 1 IL följer att den som är begränsat skattskyldig är den som inte är obegränsat skattskyldig. Av 3 kap. 3 § punkt 2 IL framgår att den som stadigvarande vistas i Sverige också är obegränsat skattskyldig i Sverige. Den som är obegränsat skattskyldig är, enligt 3 kap. 8 § IL, skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Skattskyldigheten kan inskränkas genom dubbelbeskattningsavtal, exempelvis genom vad som följer av lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. - Inledningsvis är att bedöma vad som avses med stadigvarande vistelse i Sverige. Nuvarande bestämmelser föreskriver inte närmare vad som avses härmed. Av förarbetena till lagen (prop. 1927:102 bil. 3 s. 46 f.) följer att som stadigvarande vistelse räknas i princip en sammanhängande tidsperiod på sex månader eller mer. Förutom att vistelsen är sammanhängande och har uppgått till minst sex månader krävs att den skattskyldige tillbringar sin dygnsvila i Sverige (jfr RÅ 1981 Aa 4). Vistelsen skall vara sammanhängande men den upphör inte på grund av kortvariga besök utomlands (jfr RÅ 1997 ref. 25). I nämnda rättsfall hade en holländsk man sin familj och bostad i Nederländerna. Under en normal arbetsvecka åkte han från Nederländerna till Sverige på måndag morgon och återvände dit på fredag eftermiddag. Helger och ledigheter tillbringade han i Nederländerna.

Under en sådan vecka vistades han i Sverige, med avbrott för besök med övernattnin g en till två dagar i veckan på filialerna i Danmark eller Norge. Regeringsrätten ansåg att mannen vistats stadigvarande i Sverige och att beskattning enligt SINK därmed inte skulle ske. - Av utredningen har framkommit att L.B. innehaft en tillsvidaretjänst som överläkare vid sjukhuset i Arvika under 2004 och första halvåret av 2005. Under 2004 arbetade han i Arvika sammanlagt arton veckor under perioden februari till november, fördelat på nio stycken tvåveckorsperioder. Första halvåret 2005 bestod arbetet av sammanlagt nio veckors arbete fördelat på fyra stycken tvåveckorsperioder samt midsommarveckan. Det är i målet ostridigt att L.B. har tillgång till en s.k. jourlägenhet när han arbetar i Arvika och att dygnsvilan då således skett i Sverige. - Länsrätten gör följande bedömning. - Tjänstgöringen vid sjukhuset i Arvika har skett efter ett regelbundet schema med inplanerade avbrott för tjänstgöring i Danmark. Arbetsgivaren i Sverige har varit en och densamma, sjukhuset i Arvika och L.B:s dygnsvila har i samband med tjänstgöringen skett i Sverige. Länsrätten instämmer i Skatteverkets bedömning att de under år 2005 återkommande arbetsperioderna kan ses som en direkt fortsättning på liknande återkommande arbetsperioder under 2004. Enligt länsrättens mening har L.B:s vistelse i Sverige därmed skett i en sammanhängande period överstigande sex månader. Tillfälliga avbrott av vistelsen i Sverige för att arbeta i Danmark ändrar inte länsrättens ställningstagande i frågan om ovannämnda sammanhängande period (jfr RÅ 1997 ref. 25). Mot bakgrund härav anser länsrätten att skäl föreligger att bedöma att L.B. i skatterettsligt hänseende stadigvarande vistats i Sverige och att han således är obegränsat skattskyldig i Sverige för sina inkomster här. Vad L.B. anfört i målet om att han har hus och familj och att han vistas större delen av året i Danmark, utgör inte skäl för en annan bedömning (jfr RÅ 1997 ref. 25). Länsrätten anser vidare, i enlighet med Skatteverket, att det faktum att inkomsten eventuellt beskattas utomlands inte utgör en sådan omständighet som har betydelse för hur begreppet stadigvarande vistelse skall tolkas. - Sammanfattningsvis anser länsrätten härmed att omständigheterna i målet inte är sådana att L.B:s ansökan om beskattning enligt SINK skall bifallas. Överklagandet skall mot bakgrund härav avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

L.B. fullföljde sin talan hos kammarrätten och anförde bl.a. följande. Han har bostad och familj och tjänar största delen av inkomsterna i Danmark. Han har aldrig haft bostad eller tillbringat sin dygnsvila i Sverige. Han har 24-timmarsjour under samtliga arbetspass om 14 dagar i Arvika och jobbar alltså all tid han tillbringar i Sverige.

Skatteverket ansåg att kammarrätten skulle avslå överklagandet och anförde bl.a. följande. L.B. har haft tillgång till bostad i Sverige i form av en jourlägenhet. Han har under 2004 arbetat vid sjukhuset i Arvika under 18 veckor utspridda över hela året. Arbetsperioderna under våren 2005 kan ses som en direkt fortsättning på liknande återkommande arbetsperioder under hela 2004. Genom att han i regel har arbetat i 14-dagarsperioder och dessutom i Arvika har dygnsvilan tillbringats i Sverige. De återkommande vistelserna och arbetsperioderna i Sverige har fortgått under åtminstone ett och ett halvt års tid utan några längre avbrott. L.B. har därför vistats stadigvarande i Sverige i den betydelse begreppet har i IL. Beskattning ska därmed ske i enlighet med denna lag och inte enligt SINK.

Kammarrätten i Göteborg (2008-01-08, Andersson, Cedhagen, Fröberg, referent) yttrade: Frågan i målet är om L.B. stadigvarande vistats i Sverige och därmed är obegränsat skattskyldig. Av utredningen i målet framgår att L.B. är bosatt i Danmark tillsammans med sin familj och att han arbetar som läkare där. Han har dessutom haft en fast anställning som överläkare vid sjukhuset i Arvika t.o.m. den 30 juni 2005. Hans tjänstgöring i Sverige var schemalagd på så sätt att han arbetat under fyra tvåveckorsperioder utspridda under våren 2005 samt under midsommarveckan, totalt nio veckor under sex månader. Mellan dessa arbetsperioder i Sverige har han arbetat och vistats i Danmark. Samtliga vistelser i Sverige föregås och efterföljs av lika långa eller längre

vistelser i Danmark. Kammarrätten gör mot denna bakgrund bedömningen att vistelserna i Danmark inte är att betrakta som tillfälliga avbrott i vistelsen i Sverige. Även med beaktande av att L.B. arbetade i Arvika under sammanlagt arton veckor fördelade på nio tvåveckorsperioder under 2004 kan han inte anses ha vistats stadigvarande i Sverige. Då inte heller övriga förutsättningar för obegränsad skattskyldighet är uppfyllda är L.B. begränsat skattskyldig i Sverige. - Med bifall till överklagandet och med ändring av länsrättens dom och Skatteverkets beslut förordnar kammarrätten att SINK ska vara tillämplig på L.B:s skattepliktiga inkomster under inkomståret 2005.

Skatteverket överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att SINK inte skulle tillämpas för L.B:s löneinkomster i Sverige under inkomståret 2005 och anförde bl.a. följande. L.B. har haft en fast anställning vid sjukhuset i Arvika under ungefär ett och ett halvt års tid. Arbetet har utförts på en och samma plats och han har varit inordnad i sjukhusets arbetsorganisation. Hans arbetsperioder och uppehållen mellan dessa har varit schemalagda ett år i taget. Under åren 2004 och 2005 har arbetsperioderna på 1-3 veckor varit förlagda till i stort sett samtliga månader under åren. Vistelserna i Sverige har således varit regelbundet återkommande och sammanhängande med varandra på ett sådant sätt att det är fråga om en stadigvarande vistelse. L.B:s avbrott för utlandsvistelser har varit förlagda till de schemalagda arbetsuppehållen i den svenska anställningen. Uppehållen har i regel varit 2-4 veckor långa och får anses som normala med hänsyn till de joutjänstgöringar, kompensationsledigheter, semestrar o.d. som kan förekomma i den aktuella anställningen. Utlandsvistelserna framstår därför endast som tillfälliga avbrott i den sammanhängande vistelse som L.B. har haft i Sverige under åren 2004 och 2005. - Under perioden februari 2004 till juni 2005 (73 veckor) har L.B. vistats i Sverige under 27 veckor vilket motsvarar 37 procent av den totala tiden. Utslaget över hela perioden motsvarar detta 2-3 övernattningar i Sverige per vecka. Hans vistelsetid i Sverige är därför av samma omfattning som den som var aktuell i rättsfallet RÅ 1997 ref. 25. Det förhållandet att L.B:s arbetstider och därmed vistelser i Sverige är förlagda så att närvaron i Sverige består av längre perioder med därpå följande längre uppehåll bör inte föranleda en annan bedömning än att vistelsen i Sverige är att betrakta som stadigvarande. Att L.B. har fast bostad och familj i Danmark och vistas mer tid där bör heller inte medföra att vistelsen i Sverige inte ska anses vara stadigvarande. L.B:s vistelser i Sverige under aktuell period får således anses ha haft sådan omfattning, intensitet och regelbundenhet att de ska ses som en sammanhängande och stadigvarande vistelse.

L.B. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Han har sedan år 1983 arbetat i Sverige på olika sjukhus under de perioder då han varit kompensationsledig från sitt arbete i Danmark. Omfattningen av arbetet i Sverige har varierat från år till år och har uppgått till allt från fyra veckor till som mest 18 veckor. Han har alltid beskattats enligt bestämmelserna i SINK. Han har haft sitt huvudsakliga arbete i Danmark, varifrån merparten av hans inkomster kommer. Han har också familj och bostad i Danmark. Han har aldrig haft någon bostad i Sverige och han kan inte vid någon tidpunkt sägas ha tillbringat sin dygnsvila i Sverige eftersom han har haft jour alla de timmar och dagar han har vistats i Sverige, frånsett tid som han åkt mellan Sverige och Danmark.

Regeringsrätten (2008-12-01, Sandström, Hamberg, Fernlund, Brickman, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Skattskyldiga enligt SINK är fysiska personer som är bosatta utomlands och som uppbär sådan inkomst som är skattepliktig enligt lagen (3 §). Som bosatta utomlands anses därvid sådana fysiska personer som enligt IL är begränsat skattskyldiga. Den som stadigvarande vistas här är enligt 3 kap. 3 § IL obegränsat skattskyldig.

Frågan i målet är om L.B. ska beskattas enligt reglerna i SINK för sina inkomster av anställning i Sverige under år 2005. Beskattning enligt SINK förutsätter att han inte anses ha vistats stadigvarande i Sverige.

Begreppet stadigvarande vistelse är inte definierat. Praxis kan väsentligen beskrivas enligt följande (jfr prop. 2004/05:19 s. 30). Som stadigvarande vistelse i Sverige räknas i princip en sammanhängande tidsperiod på sex månader eller mer. För att stadigvarande vistelse ska anses föreligga krävs förutom att vistelsen är sammanhängande och uppgår till minst sex månader att den skattskyldige tillbringar sin dygnsvila i Sverige (RÅ 1981 Aa 4). Tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen saknar betydelse (RÅ 1997 ref. 25). En läkare som återkommande arbetat i Sverige i perioder om knappt sex månader, med regelmässiga avbrott om två till tre månader, har ansetts stadigvarande vistas i Sverige (RÅ 2008 ref. 16).

Av utredningen framgår att L.B. under år 2004 och under första halvåret 2005 haft en överläkartjänst vid sjukhuset i Arvika. Hans arbetstid har vanligen förlagts så att han arbetat i sammanhängande arbetspass om två veckor, under vilken tid han haft ständig jour. Under vistelsen i Arvika har han bott i en jurlägenhet. Tiden mellan arbetspassen hos sin svenska arbetsgivare har han tillbringat i Danmark, där han arbetar som läkare och har sin familjebostad. I Sverige arbetade han sammanlagt 18 veckor under år 2004 och sammanlagt nio veckor under första halvåret 2005.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

L.B:s anställning hos den svenska arbetsgivaren har varat i ett och ett halvt år. Under arbetet i Sverige har han haft sin dygnsvila här. L.B. har vistats i Sverige under en så lång tid, i en sådan omfattning och med en sådan regelbundenhet att vistelsen här får bedömas som stadigvarande. Det förhållandet att arbetstiden förlagts så att han i genomsnitt kunnat tillbringa fler dagar i Danmark än i Sverige, eller att han haft arbete och familjebostad i Danmark, kan inte medföra en annan bedömning. L.B. är således för den i målet aktuella tidsperioden obegränsat skattskyldig enligt IL och ska inte beskattas enligt SINK.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och fastställer det slut länsrättens dom innehåller.

Föredraget 2008-10-29, föredragande Malmgren, målnummer 1801-08.

Anm. Samma dag avgjordes ett likartat mål, mål nr 2132-08, med samma utgång.

Sökord: Inkomstskatt

Litteratur: Prop. 2004/05:19 s. 30
