

Målnummer:	6734-07	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2008-05-15		
Rubrik:	Läkare som återkommande arbetat i Sverige i perioder om knappt sex månader har ansetts stadigvarande vistas i Sverige, varför lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta inte tillämpats.		
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 1997 ref. 25• RÅ 1981 Aa 4		

REFERAT

Skatteverket avslog den 8 december 2005 M.F:s ansökan om beskattning av inkomst enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK. Som skäl för beslutet anfördes i huvudsak att M.F. skulle anses ha vistats i Sverige stadigvarande då han sett över perioden den 12 mars 2005 till den 12 mars 2006 vistades i Sverige i tolv månader med ett kortare avbrott på dryg två månader i mitten av perioden.

M.F. överklagade Skatteverkets beslut hos länsrätten och yrkade att bli beskattad enligt bestämmelserna i SINK. Till stöd för sin talan anförde han i huvudsak följande. Någon adress i Sverige har han inte eftersom han är utlandssvensk. Han har alltid bott i landstingets lägenheter nära den vårdcentral där han för tillfället arbetar. Dessa små lägenheter är torftiga. Allt vad han har med sig ryms i en resväska. När han vistas i Sverige har han ett hårt arbete. En telefon är den enda sak han har i Sverige, och den måste han ha eftersom han ofta är bakjour och hans kollegor måste kunna nå honom. Han har arbetat med uthyrningsfirmor som alla hörde till skattekontoret i Stockholm. Olika tjänstemän kom till samma slutsats, nämligen att han skall betraktas som utlandssvensk. Det fungerade i fem år i Stockholm, men inte en dag i Borlänge. I Stockholm finns tiotusentals utlandssvenskar som arbetar under samma tidsperioder och som betraktas som utomlands bosatta med särskild inkomstskatt som följd.

Skatteverket vidhöll sitt beslut.

Länsrätten i Dalarnas län (2007-03-02, ordförande Nermark Torgils) yttrade: Fråga i målet är om M.F. kan anses vara utomlands bosatt och således har rätt att göra skatteavdrag för inkomst han har förvärvat i Sverige, i enlighet med SINK. - Relevanta bestämmelser. - Av 3 § SINK framgår att skattskyldiga är fysiska personer som är bosatta utomlands och uppbär inkomst som är skattepliktig enligt lagen. Av 5 § 1 SINK framgår att skattepliktig inkomst enligt lagen är avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting, eller avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket. Av 7 § SINK framgår att särskild inkomstskatt tas ut med 25 procent av skattepliktig inkomst. Av 3 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, framgår att den som är bosatt i Sverige och den som stadigvarande vistas i Sverige är obegränsat skattskyldiga. - Utredningen i målet. - Av skrivelse den 23 april 2002 från skattekontoret i Stockholm framgår följande. Den som stadigvarande

vistas i Sverige är enligt svensk lag obegränsat skattskyldig här enligt 3 kap. 3 § IL. En vistelse anses stadigvarande om den pågår 6 månader eller mer. Perioder av vistelse i utlandet avräknas inte från tiden för vistelsen i Sverige om utlandsvistelsen framstår som ett tillfälligt avbrott i en sammanhängande vistelse här i landet. För att ett avbrott i den sammanhängande vistelsen inte ska anses som tillfälligt bör den i vart fall uppgå till 2 månader. - Av beslut den 21 maj 2003 från skattekontoret i Uppsala, den 8 mars och den 17 december 2004 samt den 29 juni 2005 från skattekontoret i Stockholm framgår att skatteavdrag skall göras med 25 % avseende M.F. - Av Skatteverkets skrivelse 050214, Dnr 130 92654-05/111, framgår följande. En stadigvarande vistelse på minst sex månader i Sverige innebär obegränsad skattskyldighet. Vid bedömningen av om vistelsen är stadigvarande eller inte skall det bortses från tillfälliga avbrott. Av rättspraxis framgår att det krävs dygnsvila här för att stadigvarande vistelse skall kunna komma ifråga, vilket belyses av rättsfallet RÅ 1997 ref. 25. Det är svårt att tillämpa nämnda rättsfall på situationer där såväl vistelserna i Sverige som avbrotten för vistelse i utlandet är längre och mer sammanhängande. Ett avbrott kan ses som tillfälligt om avbrottet är kortare eller lika långt som tidigare vistelse i Sverige eller om avbrottet är kortare eller lika långt som den efterföljande vistelsen i Sverige. Vid bedömningen av vad som är ett tillfälligt avbrott skall en utlandsvistelse som överstiger sex månader inte anses vara tillfällig, utan bryter alltid en stadigvarande vistelse i Sverige. - Länsrättens bedömning - Med stadigvarande vistelse avses enligt förarbetena till den tidigare kommunalskattelagen (prop. 1927:102 bil. 3 s. 46 f.) samt till ändring av IL och SINK avseende beskattning av utomlands bosatta (prop. 2004/05:19 s. 30) en sammanhängande vistelse på sex månader eller mer. Vid bedömningen av vem som stadigvarande vistas i Sverige bortses från tillfälliga avbrott. Vad som är ett tillfälligt avbrott har inte närmare definierats utan det har fått bedömas i varje enskilt fall. Skatteverkets tillämpning var tidigare inte enhetlig varför styrsignaler har införts. - Av utredning framgår att M.F. har ansökt om att bli beskattad enligt SINK avseende åren 2005 och 2006. För att kunna avgöra huruvida M.F. stadigvarande vistas i Sverige bör, enligt länsrättens mening, den sökta perioden sättas i relation till tidigare närliggande vistelser i Sverige respektive utlandet. Under en fjortonmånadersperiod (12 mars 2005 - 6 maj 2006) har M.F. vistats i Sverige under tolv månader enligt följande upplägg; först vistades M.F. i Sverige den 12 mars 2005 - 9 september 2005 för att arbeta, sedan vistades han utomlands från den 9 september 2005 - 13 november 2005, därefter återvände han till Sverige och vistades här den 13 november 2005 - 6 maj 2006 för att arbeta. M.F. är inte svensk medborgare och hans fru bor i Sydafrika. M.F. befinner sig dock största delen av året i Sverige för att arbeta och har så gjort sedan ett antal år tillbaka. Vistelsen i Sydafrika föranleder inte att vistelsen i Sverige skall anses vara bruten, då utlandsvistelsen är ett relativt kort och tillfälligt avbrott i en längre sammanhängande vistelse. Vid en sammantagen bedömning kan länsrätten inte annat än finna att M.F. får anses ha vistats i Sverige stadigvarande. Vad M.F. anfört föranleder inte någon annan bedömning. Överklagandet skall därför avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

I överklagande hos kammarrätten vidhöll M.F. sin talan och anförde därutöver i huvudsak följande. Det framgår inte hur Skatteverkets beslut från den 8 december 2005 förhåller sig till Skatteverkets beslut fattat den 29 juni 2005 (skattekontor 1 i Stockholm) om att skatteavdrag skall göras med 25 procent. Det är i lag inte närmare definierat vad som utgör sådana tillfälliga avbrott som man skall bortse ifrån vid bedömningen av om en person stadigvarande vistas i Sverige. Några klargörande prejudicerande domar synes inte heller föreligga. I vart fall har inte de tidigare skattemyndigheterna haft en enhetlig inställning i denna fråga. Han har följt de anvisningar som skattemyndigheten lämnat till honom år 2002. Han ställer sig frågande till att Skatteverket nu helt ändrar uppfattning.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde i huvudsak följande. Skatteverkets beslut från den 29 juni 2005 om att skatteavdrag skall göras

med 25 procent enligt SINK avser en enskild tidsperiod som understiger sex månader. Beslut enligt SINK kan fattas, omprövas och överklagas enligt reglerna i skattebetalningslagen (1997:483). M.F. har under en fjortonmånadersperiod åren 2005 - 2006 vistats i Sverige under två perioder på vardera knappt sex månader med endast en utlandsvistelse på drygt två månader däremellan. Utlandsvistelsen får anses ha ägt rum under sådan ledighet som är normal vid arbete och anställningar. Vistelser i Sverige av den art och omfattning som gäller för M.F. anses vara sammanhängande och stadigvarande.

Kammarrätten i Sundsvall (2007-09-12, Ejvinson, Tärnvik, referent, Opander) yttrade: Tillämpliga lagrum framgår av länsrättens dom. - Enligt beslut från Skatteverket den 29 juni 2005 skall skatteavdrag enligt SINK göras med 25 procent på M.F:s inkomster under beslutets giltighetstid 13 mars 2005 - 10 september 2005. M.F. har i ny ansökan om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, daterad den 30 september 2005 och som anges avse 2005 - 2006, uppgett att han kommer att vistas i Sverige under perioden 13 november 2005 - 6 maj 2006. - Med hänsyn till att M.F. redan beviljats tillämpning av SINK tiden 13 mars 2005 - 10 september 2005, får hans ansökan anses avse övrig tid 2005 - 2006. Skatteverkets avslagsbeslut den 8 december 2005 kan inte anses utgöra en omprövning av beslutet från den 29 juni 2005. - Med hänsyn till omfattningen av M.F:s vistelser i Sverige finner kammarrätten att han stadigvarande vistats i landet i den mening som avses i 3 kap. 3 § IL. M.F. skall därför inte beskattas enligt SINK under den ansökta perioden. Överklagandet skall mot bakgrund av det anförda avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

M.F. överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle bestämma att han för sin inkomst på grund av anställning under perioden den 13 november 2005 till den 6 maj 2006 skulle beskattas enligt SINK. Han anförde bl.a. följande. Den i målet aktuella arbetsperioden omfattar 5 månader och 23 dagar. Det har således inte varit fråga om någon vistelse i Sverige under minst sex månader. Vistelsen här kan därför inte anses som stadigvarande och hithörande inkomster ska således beskattas enligt bestämmelserna i SINK. Vid prövningen av om vistelsen är stadigvarande ska omständigheter som tidsmässigt ligger utanför ramarna för den period som nu är föremål för prövning inte beaktas, i synnerhet som han tidigare beviljats beskattning enligt SINK för tiden den 13 mars till den 10 september 2005.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. M.F. har haft en lång följd av arbetsperioder i Sverige under flera år. Arbetsperioderna har i regel varit mer än dubbelt så långa som mellanliggande avbrott. Tidsmässigt har M.F. således sedan flera år vistats och arbetat i Sverige under den helt övervägande delen av året. Hans arbetstid i Sverige under ett normalt år är därför jämförbar med den som gäller för en heltidsarbetande med fast bosättning i Sverige. Enbart omfattningen av M.F:s vistelser i Sverige, i genomsnitt cirka 250 dagar per år eller omräknat nästan fem dagar per vecka, medför att det är fråga om en stadigvarande vistelse här i landet. Samtliga uppehåll mellan arbetsperioderna har varat mellan två och tre månader. Med hänsyn tagen till de regler och överenskommelser som gäller för ledigheter vid anställning framstår inte dessa avbrott som onormalt långa. Även vid en pågående anställning hos en och samma arbetsgivare kan ledigheter av denna längd förekomma. Det kan vidare noteras att den i ansökan aktuella arbetsperioden i Sverige har varit betydligt längre än både föregående och efterföljande arbetsuppehåll. Även föregående respektive efterföljande arbetsperioder har varit längre än dessa uppehåll. Det bör också beaktas att M.F. inför varje ny arbetsperiod har träffat nytt avtal om läkaruppdrag med tidigare eller ny arbetsgivare under pågående arbetsperiod eller mellanliggande uppehåll. Mot denna bakgrund får hans arbete och vistelser anses ha en sådan kontinuitet att de olika perioderna ska ses som en sammanhängande och stadigvarande vistelse i Sverige. - Bedömningen av om en vistelse är stadigvarande enligt IL ska göras utifrån faktiska omständigheter och utan

hänsyn till årsskiften. En ny efterföljande vistelse i Sverige utgör en omständighet som kan motivera en annan bedömning av den förra vistelsens karaktär. Bedömningen styrs inte heller av längden av de perioder för vilka ansökningar enligt SINK eventuellt har gjorts av den skattskyldige. Om det vid beslut om SINK inte skulle få beaktas omständigheter utanför den sökta perioden skulle tillämpningen av SINK bli helt godtycklig och såväl arbetsperioder som ansökningsperioder skulle kunna delas upp i önskad längd.

Regeringsrätten (2008-05-15, Billum, Wennerström, Hamberg, Knutsson, Ståhl) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Skattskyldiga enligt SINK är de fysiska personer som är bosatta utomlands och som uppbar sådan inkomst som är skattepliktig enligt lagen, 3 §. Som bosatta utomlands anses därvid sådana fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i enlighet med de termer och uttryck som används i IL, 2 §. Obegränsat skattskyldig i Sverige enligt IL är bl.a. den som stadigvarande vistas här, 3 kap. 3 §. Den som inte är obegränsat skattskyldig är begränsat skattskyldig, 3 kap. 17 §.

Regeringsrätten har i målet att ta ställning till om M.F. ska beskattas enligt reglerna i SINK för sina inkomster av anställning i Sverige under perioden den 13 november 2005 till den 6 maj 2006. Så är fallet endast om M.F. under den aktuella perioden ska anses ha varit begränsat skattskyldig enligt IL. För att M.F:s ansökan om tillämpning av SINK ska kunna bifallas krävs således att han under den i målet aktuella tidsperioden inte ska anses ha stadigvarande vistats i Sverige.

Nuvarande inkomstskattebestämmelser anger inte närmare vad som avses med begreppet stadigvarande vistelse i Sverige. 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 uppgått till minst sex månader att den skattskyldige tillbringar sin dygnsvila i Sverige (RÅ 1981 Aa 4). Tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen saknar dock betydelse (RÅ 1997 ref. 25).

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Vid bedömningen av om M.F. ska anses stadigvarande vistas i Sverige bör avseende inte enbart fästas vid den aktuella arbetsperiodens längd. Även omständigheter som ligger utanför den tidsperiod som omfattas av en ansökan om att beskattas enligt SINK ska beaktas. M.F. har återkommande vistats och arbetat i Sverige i perioder som oftast uppgått till nästan sex månader. Mellan dessa arbetsperioder har regelmässigt förekommit avbrott på två till tre månader. Samtliga arbetsperioder i Sverige har således föregåtts och efterföljts av förhållandevis kortvariga avbrott. Vid sådana förhållanden får M.F. anses ha stadigvarande vistats i Sverige även om varje arbetsperiod i och för sig uppgått till kortare tid än sex månader. M.F. ska således inte beskattas enligt SINK under den i målet aktuella perioden den 13 november 2005 till den 6 maj 2006.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 2008-04-30, föredragande Malmgren, målnummer 6734-07

Sökord: Inkomstskatt för utomlands bosatta

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