

Målnummer:	3151-03	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2004-12-21		
Rubrik:	Vid tillämpning av ettårsregeln har inkomst som inte överförs till verksamhetslandet Irland - och som enligt irländsk lagstiftning inte beskattats där - ansetts skattefri. Inkomsttaxering 1998-2000.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 54 § första stycket f kommunalskattelagen (1928:370)• 54 § anvisningarna punkt 3 kommunalskattelagen (1928:370)• 7 § 11 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt• 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1983 1:58• RÅ 1984 Aa 128• RÅ 2002 not. 134		

REFERAT

A.K. vistades och arbetade i Irland under perioden den 1 januari 1997 - den 31 oktober 1999. Han var anställd hos Telia Swedtel AB och erhöll lön från sin arbetsgivare. A.K. överförde endast en del av tjänsteinkomsten till Irland. Endast den del av inkomsten som överfördes till Irland beskattades där.

Skattemyndigheten beslutade att höja A.K:s inkomst av tjänst med 930 000 kr avseende inkomsttaxeringen 1998, med 1 095 900 kr avseende inkomsttaxeringen 1999 och med 1 403 250 kr avseende inkomsttaxeringen 2000. Som skäl för besluten angavs i huvudsak att A.K. inte hade lämnat någon specifikation av hur stor del av inkomsten som tagits in i Irland och beskattats där. Skattemyndigheten fann därför att A.K. skulle beskattas för hela inkomsten i Sverige.

A.K. överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att han skulle bli skattebefriad i Sverige enligt sexmånadersregeln för den inkomst som beskattats i Irland och enligt ettårsregeln för den inkomst som inte beskattats där. Som alternativ yrkades att ettårsregeln skulle tillämpas på hela inkomsten. För det fall länsrätten fann att ettårsregeln inte kunde tillämpas på den del av inkomsten som beskattats i Irland yrkades avräkning av den irländska skatten enligt skatteavtalet med Irland. A.K. yrkade ersättning för sina kostnader i målen med 145 300 kr.

Skattemyndigheten ändrade vid omprövning sitt beslut avseende inkomsttaxeringen 1998 på så sätt att inkomsten som skulle beskattas i Sverige sattes ned med 113 801 kr, dvs. till 816 199 kr.

Länsrätten i Uppsala län (2002-03-13, ordförande Nyhlén) avslog A.K:s överklaganden avseende inkomsttaxeringarna samt yrkandena om ersättning för kostnader i målen och yttrade bl.a. följande: Länsrätten finner att ordalydelsen i lagtexten i tredje punkten första stycket av anvisningarna till 54 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, får förstås så att skattebefrielse i den svenska beskattningen kan ske antingen enligt sexmånadersregeln eller ettårsregeln. Om förutsättningarna är uppfyllda för skattebefrielse enligt någon av reglerna skall den regeln tillämpas. Den skattskyldige kan således inte välja att beskattning skall ske enligt sexmånadersregeln om förutsättningarna är uppfyllda för beskattning enligt ettårsregeln. A.K. har arbetat och vistats i

Irland i mer än ett år. Länsrätten finner därför att A.K. skall beskattas enligt ettårsregeln och gör härvid följande bedömning. - Inkomst av anställning enligt 54 § KL varom nu är ifråga utgör inte en sådan inkomst som är undantagen beskattning i Irland enligt Irlands lagstiftning. Anledningen till att inkomsten inte beskattats i Irland är att A.K. inte tagit in inkomsten i Irland. Om A.K. skulle tagit in inkomsten i Irland skulle beskattning ske där. Länsrätten finner mot bakgrund härav att förutsättningar för att medge A.K. skattebefrielse enligt ettårsregeln inte föreligger. Anställningsinkomsten skall således upptas till beskattning i Sverige. Skattemyndigheten har avseende inkomsttaxeringen 1998 dock enbart taxerat A.K. för en inkomst av tjänst om 816 199 kr. Länsrätten uppskattar A.K:s grundinställning så att han anser att han inte skall beskattas i Sverige. På talan av honom ändrar länsrätten därför inte hans taxering. Skattemyndighetens beslut avseende inkomsttaxering 1998 att uppta det belopp som inte tagits in i Irland till beskattning skall därför inte ändras.

A.K. överklagade länsrättens domar och yrkade i första hand att han skulle medges skattefrihet enligt sexmånadersregeln för inkomst som beskattats i Irland och enligt ettårsregeln för icke remitterad inkomst som var skattefri i Irland. I andra hand yrkade han att skattefrihet skulle medges enligt ettårsregeln för hela inkomsten och i tredje hand att skattefrihet skulle medges enligt ettårsregeln för icke remitterad inkomst och avräkning enligt dubbelbeskattningsavtalet med Irland för irländsk skatt på remitterad inkomst. Han yrkade även ersättning för sina biträdeskostnader i länsrätten med 145 300 kr och i kammarrätten med 130 000 kr.

Skattemyndigheten medgav att A.K:s taxerade inkomst av tjänst med stöd av sexmånadersregeln skulle sättas ned med 108 844 kr avseende inkomsttaxeringen 1999 och med 89 467 kr avseende inkomsttaxeringen 2000 men bestred bifall till överklagandena i övrigt. Skattemyndigheten bestred också bifall till yrkandet om ersättning för kostnader.

Kammarrätten i Stockholm (2003-04-15, Regner, Belfrage, referent, Dinnetz) yttrade: Det är ostridigt att A.K. varit skattemässigt bosatt i Sverige under ifrågavarande inkomstår. Han är därför obegränsat skattskyldig i Sverige. Utgångspunkten för kammarrättens bedömning är således i vilken omfattning den aktuella inkomsten kan undantas från beskattning i Sverige med stöd av sexmånadersregeln respektive ettårsregeln. Av utredningen framgår att A.K. under ifrågavarande inkomstår vistats och arbetat i Irland som anställd hos Telia Swedtel AB. A.K. har från sin arbetsgivare erhållit lön redovisad i kontrolluppgift som en enda inkomst. Han har härefter valt att remittera en del av inkomsten till Irland som där tagits upp till beskattning. Skattemyndigheten har numera tillstyrkt att A.K:s taxering med stöd av sexmånadersregeln sätts ned med 108 844 kr avseende taxeringsåret 1999 och med 89 467 kr avseende taxeringsåret 2000 för den del av inkomsten som remitterats till Irland. Kammarrätten finner att A.K:s överklagande i denna del skall bifallas. Skäl att avräkna irländsk skatt på remitterad del av inkomsten föreligger därmed inte. Frågan är därefter om resterande del av inkomsten kan undantas från beskattning i Sverige. Kammarrätten konstaterar att A.K:s inkomst av tjänst under taxeringsåren 1998, 1999 och 2000 har beskattats i Irland i den mån den förts in dit. Enligt kammarrättens mening kan A.K. härigenom enbart åberopa skattebefrielse i Sverige med stöd av sexmånadersregeln. Någon rätt till skattebefrielse i Sverige med stöd av ettårsregeln - varken för återstående del av inkomsten eller inkomsten i sin helhet - föreligger således inte. Kammarrätten avslår därför A.K:s överklagande i denna del. - A.K. har delvis vunnit bifall till sin talan i kammarrätten beträffande nedsättning av taxeringen med stöd av sexmånadersregeln för de inkomster som remitterats till Irland. A.K. har emellertid först i kammarrätten inkommit med underlag som utvisar storleken av de belopp som förts in i Irland under 1998 och 1999. Kammarrätten finner därför att skäl saknas att utge ersättning för kostnaderna i målen. - Kammarrätten bifaller överklagandena i de delar de avser inkomst som beskattats i Irland och förklarar, med ändring av länsrättens domar i dessa delar, att A.K:s inkomst av tjänst skall sättas ned avseende taxeringsåret 1999

med 108 844 kr och avseende taxeringsåret 2000 med 89 467 kr. Kammarrätten avslår överklagandena i övrigt. Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

A.K. överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att han skulle medges skattefrihet även för den inkomst som inte beskattats i Irland och anförde bl.a. följande. Inkomst som utgått på grund av anställning utomlands kan vara skattefri under förutsättning att inkomsten beskattats i verksamhetslandet. Även om detta rekvisit inte är uppfyllt kan inkomsten vara skattefri. Då krävs att skattefriheten i verksamhetslandet är en följd av lagstiftning eller administrativ praxis där. Dessutom måste anställningen och vistelsen ha varat minst ett år. Förarbetena till ettårsregeln visar att lagstiftaren generellt accepterar att en inkomst blir helt obeskattad om arbetet och vistelsen i utlandet varat minst ett år i ett och samma land. - A.K. yrkade ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för ombudskostnader i länsrätten med 145 300 kr, i kammarrätten med 130 000 kr samt i Regeringsrätten med 40 000 kr.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Av förarbetena framgår att sexmånadersregeln är tillämplig i det stora flertalet fall där det är rimligt att medge skattebefrielse. Det har dock ansetts motiverat att via ettårsregeln utsträcka skattebefrielsen också till sådana fall där inkomsten inte beskattats utomlands. Vad lagstiftaren här torde ha avsett är inkomster som åtnjuts utomlands men som inte är skattepliktiga enligt verksamhetslandets lagstiftning. Om skattebefrielse föreligger av den anledningen att inkomsten inte åtnjuts i arbetslandet, t.ex. därför att den inte remitterats till arbetslandet, omfattas den inte av sexmånadersregeln och inte heller av ettårsregeln.

Regeringsrätten (2004-12-21, Sandström, Ersson, Dexe, Stävberg, Hamberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt de i målet aktuella reglerna - 54 § första stycket f KL och punkt tre av anvisningarna till paragrafen samt 7 § 11 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt - frikallas en i Sverige bosatt person i vissa fall från skattskyldighet för lön och annan därmed jämförlig förmån som han under vistelse utomlands åtnjuter på grund av anställning där.

Skattefrihet för sådan inkomst föreligger om anställningen varat minst sex månader i den mån inkomsten beskattats i verksamhetslandet (sexmånadersregeln). Om anställningen och vistelsen utomlands varat minst ett år i samma land medges sådan befrielse även om inkomsten inte beskattats i verksamhetslandet på grund av lagstiftning eller administrativ praxis i det landet eller annat avtal än skatteavtal (ettårsregeln). För skattebefrielse enligt ettårsregeln - som är av äldre ursprung än sexmånadersregeln - gäller vissa ytterligare villkor, bl.a. att det inte är fråga om anställning hos svenska staten, kommun e.d.

Av förarbetena till den ändring av ettårsregeln som gjordes vid 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110 del 1 s. 386 f.) framgår att det då övervägdes om det kunde räcka att ge skattebefrielse enligt sexmånadersregeln. Den bedömning som gjordes var att en svensk beskattning av inkomster som var skattefria i utlandet i vissa fall skulle motverka syftet med den utländska skattebefrielsen och försvåra svensk verksamhet i landet i fråga. Vad som åsyftades var bl.a. att lön till biståndsarbetare liksom lön till t.ex. läkare, forskare och lärare ofta var skattebefriad. Man stannade därför för att behålla ettårsregeln och att utforma denna så att den kom att gälla även flertalet situationer då inkomsten inte beskattats i verksamhetslandet.

A.K. har vistats i Irland under två år och tio månader och under den tiden varit anställd hos ett svenskt företag. Som framgår av kammarrättens domar har bara viss del av lönen blivit föremål för beskattning där. Med tillämpning av de irländska s.k. remittance-reglerna har återstående del befriats från skatt. Nämda regler innebär att den som under en begränsad tid vistas i Irland

beskattas endast för inkomst som förs in i landet. En inkomst anses ha förts in i Irland (remitterats) om den betalas ut där, vidarebefordras till eller på annat sätt överförs till Irland.

För den del av inkomsten som blivit beskattad i Irland föreligger skattefrihet redan enligt sexmånadersregeln. Frågan i målet är om skattefrihet föreligger också för den del av inkomsten som inte beskattats i Irland på grund av att den inte remitterats dit.

Remittance-reglerna ingår i den irländska skattelagstiftningen. A.K. har - som förutsätts i 54 § första stycket f KL - "åtnjutit" den inkomst som inte blivit föremål för beskattning "under vistelse utomlands". Att löneutbetalningen skett i Sverige utgör, enligt vad som följer av praxis, inte hinder för skattebefrielse enligt ettårsregeln (jfr RÅ83 1:58, RÅ84 Aa 128 och RÅ 2002 not. 134). Den omständigheten att löneinkomsten inte förts in i Irland kan inte heller påverka bedömningen. Inte heller i övrigt finns grund för att underlåta att tillämpa ettårsregeln på den inkomst som inte redan skattebefriats med tillämpning av sexmånadersregeln.

Av det anförda följer att A.K:s överklagande rörande den vid de tre taxeringarna aktuella taxeringsfrågan skall bifallas.

A.K. har yrkat ersättning för ombudskostnader med betydande belopp. Han har vunnit bifall till sina yrkanden och är berättigad till skälig ersättning för sina kostnader. Regeringsrätten finner att ersättning bör beviljas för kostnader i länsrätten med 30 000 kr, för kostnader i kammarrätten med 20 000 kr och för kostnader i Regeringsrätten med 15 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av underinstansernas avgöranden, att A.K. vid 1998-2000 års taxeringar är frikallad från skattskyldighet även för den del av de ifrågavarande inkomsterna som inte beskattats i Irland.

Regeringsrätten beviljar A.K. ersättning för kostnader i länsrätten med 30 000 kr, för kostnader i kammarrätten med 20 000 kr och för kostnader i Regeringsrätten med 15 000 kr.

Föredraget 2004-11-24, föredragande Jonsson, målnummer 3151-3153-03

Sökord: Inkomst av tjänst; Inkomstskatt; Skattskyldighet; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

Litteratur: Prop. 1989/90:110 del 1 s. 386 f.
