



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Gabriel Westin

Begreppet stadigvarande vistelse i inkomstskattelagen

Examensarbete
30 poäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

HT 09

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
SUMMARY	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Syfte	6
1.2 Frågeställning	6
1.3 Avgränsning	7
1.4 Metod	7
2 SKATTSKYLDIGHET	8
2.1 Obegränsad och begränsad skattskyldighet	8
2.2 Sexmånadersregeln och ettårsregeln	9
2.2.1 Tillfälligt avbrott i utlandsvistelsen	10
2.3 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	10
3 BEGREPPET STADIGVARANDE VISTELSE	12
3.1 Det skatterättsliga bosättningsbegreppet	12
3.2 Förarbeten och doktrin	12
3.3 Skatteverkets uppfattning	16
3.3.1 Vad är ett tillfälligt avbrott i en stadigvarande vistelse?	16
3.3.2 Krävs 78 övernattningar under en sexmånaders period?	17
4 STADIGVARANDE VISTELSE I PRAXIS	19
4.1 Regeringsrätten	19
4.1.1 RÅ 1947 not. 445, RÅ 1952 ref. 12 och RÅ 1952. not. 259	19
4.1.1.1 Kommentar	20
4.1.2 RÅ 1981 Aa 4	20
4.1.2.1 Kommentar	20
4.1.3 RÅ 1997 ref. 25	20
4.1.3.1 Kommentar	21
4.1.4 RÅ 2008 ref. 16	21
4.1.4.1 Kommentar	22
4.1.5 RÅ 2008 ref. 56	23
4.1.5.1 Kommentar	24

4.1.6	RÅ 2008 not. 166	24
4.1.6.1	Kommentar	25
4.2	Kammarrätten	26
4.2.1	Kammarrätten i Stockholm, 2009-09-30, mål nr 273-276-09 och 277-280-0926	
4.2.1.1	Kommentar	27
4.2.2	Kammarrätten i Göteborg, 2009-09-07, mål nr 5453-08	27
4.2.2.1	Kommentar	28
4.2.3	Kammarrätten i Göteborg, 2009-06-23, mål nr 7653-08, 7651-7652-08 och 7649-7650-08	28
4.2.3.1	Kommentar	30
4.2.4	Kammarrätten i Sundsvall, 2009-03-24, mål nr 3132-3234-08 och 3135-3137-08	30
4.2.4.1	Kommentar	33
4.2.5	Kammarrätten i Sundsvall, 2009-03-24, mål nr 2416-08	33
4.2.5.1	Kommentar	35
4.2.6	Kammarrätten i Göteborg, 2009-02-05, mål nr 6935-6936-08	35
4.2.6.1	Kommentar	36
4.2.7	Kammarrätten i Stockholm, 2008-10-07, mål nr 3297-08	36
4.2.7.1	Kommentar	38
4.2.8	Kammarrätten i Göteborg, 2008-10-15, mål nr 5049-07	38
4.2.8.1	Kommentar	39
4.2.9	Kammarrätten i Göteborg, 2007-06-07, mål nr 3939-06	39
4.2.9.1	Kommentar	40
4.2.10	Kammarrätten i Stockholm, 2007-05-25, mål nr 1904-07	40
4.2.10.1	Kommentar	41
5	ANALYS	42
5.1	Sammanfattning av praxis från Regeringsrätten	42
5.2	Sammanfattning av avgöranden från kammarrätterna	43
5.3	Avslutande kommentarer	45
5.3.1	Vilka slutsatser kan dras av Regeringsrättens praxis?	45
5.3.2	När inleds en stadigvarande vistelse?	46
5.3.3	Vad innebär ett tillfälligt avbrott i en stadigvarande vistelse?	47
5.3.4	Hur många dagar kan en person löpande vistas i Sverige innan hon anses ha vistats här stadigvarande?	49
5.3.5	Bör begreppet stadigvarande vistelse klargöras eller förändras?	51
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	53
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	55

Sammanfattning

I Sverige är man antingen begränsat eller obegränsat skattskyldig. Vem som är obegränsat skattskyldig regleras i 3 kap. 3 § IL. I detta lagrum finns tre olika grunder som var för sig kan leda till att en fysisk person betraktas som obegränsat skattskyldig inom riket. En av dessa är att man stadigvarande vistas i Sverige.

Konsekvenserna för den enskilde kan bli mycket stora beroende på om hon betraktas som begränsat eller obegränsat skattskyldig då skillnaden i skattesatserna kan vara stora. Det är emellertid oklart vad som egentligen menas med att en fysisk person stadigvarande vistas inom riket. På senare tid har Skatteverkets och de skattskyldigas olika synsätt och argumentation ställts mot varandra och några få avgöranden har nått Regeringsrätten. Det råder dock en fortsatt oklarhet kring begreppet stadigvarande vistelse och den därpå följande problematiken. Denna uppsats syftar framför allt till att belysa denna problematik, men även till att framhäva vilka slutsatser som kan dras från den praxis som finns i Regeringsrätten.

I förarbeten och doktrin är mycket lite skrivit om begreppet stadigvarande vistelse och därmed är oklarheterna stora. Vad som emellertid framgår av förarbeten är att det ursprungliga syftet med regeln om stadigvarande vistelse var att kunna beskatta de som uppehöll sig i Sverige under första världskriget. Det framgår även att vistelsetiden måste ha pågått en längre tid eller löpt ut för att kunna avgöra om en vistelse varit stadigvarande och att en sex månaders vistelse i Sverige grundar en obegränsad skattskyldighet här. Från denna sexmånadersvistelse ska det bortses från så kallade tillfälliga avbrott i vistelsetiden. Inte heller tillmäts anledningen till att en person vistas inom riket någon betydelse.

Regeringsrätten har avgjort ett antal fall som rör stadigvarande vistelse och ur dessa kan man dra slutsatsen att det krävs dygnsvila i Sverige samt att vistelsen i Sverige är sammanhängande och uppgår till sex månader eller mer. Tillfälliga avbrott saknar betydelse i denna vistelsetid. Rörande tillfälliga avbrott så har Regeringsrätten stadgat att avbrott som är lika långa som föregående och efterföljande vistelsetid i Sverige är att anse som tillfälliga. En bedömning görs dock alltid med beaktande av de enskilda omständigheterna. Vid avgörandet om en vistelse varit stadigvarande ska även perioder som ligger utanför den aktuella tidsperioden beaktas.

I uppsatsen är även ett antal fall från kammarrätterna refererade vilka syftar till att belysa den problematik som uppkommer vid tillämpningen av begreppet stadigvarande vistelse. Av de refererade avgörandena framgår att det oftast är frågan om tillfälliga avbrott som vållar problem för skattedomstolarna.

Det är dags för lagstiftaren att i lagtext definiera begreppet stadigvarande vistelse och vad som avses med ett tillfälligt avbrott i densamma. Den nu rådande osäkerheten är högst olämplig ur ett rättssäkerhetsperspektiv och en tydlig reglering i frågan ter sig allt mer nödvändig. Tills ett förtydligande sker i lagtext borde de skattskyldiga överväga att överklaga avgöranden i kammarrätterna till Regeringsrätten för att tvinga fram en tydligare praxis.

Summary

The tax liability in Sweden is either limited or unlimited and is regulated in the third paragraph in the third chapter of the Swedish Income Tax Act. In this paragraph there are three different provisions, which separately can lead to unlimited tax liability for a natural person, and one of these is the provision about permanent stay. The consequences for the affected individuals can be severe depending on if they are under unlimited or limited tax liability since the difference in tax rates can be quite significant. The exact meaning of permanent stay has however not been specifically established – neither through court holdings nor legislative stipulations. Recently the different points of view between the Tax Authority and the persons liable to taxation have been tried against each other in court and a few cases have reached the Supreme Administrative Court in Sweden. Nevertheless, the uncertainty regarding permanent stay remains. The purpose of this thesis is to shed some light on the problems associated with permanent stay, but also to point out what conclusions one can reach from the rulings of the Supreme Administrative Court.

Very little has been written about permanent stay in travail préparatoire and literature but some inferences can be made. The original purpose with the rule of permanent stay was to enable taxation of individuals who stayed in Sweden for an extended period of time while they actually lived in another country. The period of residence must last for an extended period of time or end to be able to determine if the stay has been permanent. A permanent stay of six months brings about an unlimited tax liability in Sweden. Temporary interruptions are disregarded when the period of six months is calculated. The reason for a person's stay in Sweden is also of no importance.

The Supreme Administrative Court has ruled in several cases regarding permanent stay and from these rulings one can reach the conclusion that a person must have his daily rest in Sweden and the period of six months must be connected without an interruption. In the period of six months temporary interruptions are of no importance. Regarding temporary interruptions the Supreme Administrative Court has ruled that interruptions that are of the same length as the previous and the following stay in Sweden are to be regarded as temporary interruptions. An assessment is however always made with regard to the circumstances at hand. Previous periods of time that are outside of the current period of time is also to be taken into consideration when ruling regarding permanent stay.

Several rulings from the administrative courts of appeal are also accounted for in this thesis. The rationale for accounting for these rulings is that they shed some additional light on the problems associated with the appliance of permanent stay. From the described rulings the conclusion can be reached

that the question regarding the definition of temporary interruptions are the source of most problems for the administrative courts.

It is time for the legislators to define the terms permanent stay and temporary interruption in permanent stay through legislation. The current uncertainty regarding permanent stay is highly inappropriate from a principal of legal security view and a clear regulation is increasingly necessary. Until the term permanent stay is clarified, persons liable to taxation should consider appealing the rulings of the administrative courts of appeal to force the Supreme Administrative Court to clearly establish the meaning of permanent stay and temporary interruption in permanent stay.

Förkortningar

IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SOU	Statens offentliga utredningar
SN	SkatteNytt
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Syfte

I Sverige är man antingen begränsat eller obegränsat skattskyldig. Vem som är obegränsat skattskyldig regleras i 3 kap. 3 § IL. I detta lagrum finns tre olika grunder som var för sig kan leda till att en fysisk person betraktas som obegränsat skattskyldig inom riket. En av dessa är att man stadigvarande vistas i Sverige.

Konsekvenserna för den enskilde kan bli mycket stora beroende på om hon betraktas som begränsat eller obegränsat skattskyldig då skillnaden i skattesatserna kan vara betydande. Det är emellertid oklart vad som egentligen menas med att en fysisk person stadigvarande vistas inom riket. På senare tid har Skatteverkets och de skattskyldigas olika synsätt och argumentation ställts mot varandra och några få avgöranden har nått Regeringsrätten. Det råder dock en fortsatt oklarhet kring begreppet stadigvarande vistelse och den därpå följande problematiken. Denna uppsats syftar framför allt till att belysa denna problematik, men även till att framhäva vilka slutsatser som kan dras från den praxis som finns i Regeringsrätten.

1.2 Frågeställning

Inom ramen för denna uppsats kommer flera frågor med anknytning till begreppet stadigvarande vistelse att analyseras. Först och främst berörs frågan kring vilka slutsatser man kan dra av den praxis som finns från Regeringsrätten. Utifrån avgöranden från Regeringsrätten och kammarrätterna analyseras därefter vilka frågor och problem som uppkommer vid tillämpningen av begreppet och om det går att finna några lämpliga lösningar på dessa. Vid denna granskning framkommer att det ofta är frågan om tillfälligt avbrott i en stadigvarande vistelse som skapar bekymmer. Men även frågan kring när en stadigvarande vistelse inleds samt hur många dagar en person löpande kan vistas i Sverige innan hon anses ha stadigvarande vistelse här kommer att beröras. Slutligen diskuteras huruvida begreppet stadigvarande vistelse bör klargöras eller förändras.

De frågor som berörs särskilt i denna framställning är således följande.

- Vilka slutsatser kan man dra av nuvarande praxis från Regeringsrätten rörande stadigvarande vistelse?
- När inleds en stadigvarande vistelse?
- Vad innebär ett tillfälligt avbrott i en stadigvarande vistelse?
- Hur många dagar får en person löpande vistas i Sverige innan hon anses ha stadigvarande vistelse här?
- Bör begreppet stadigvarande vistelse klargöras eller förändras?

1.3 Avgränsning

Denna uppsats har avgränsats till att behandla begreppet stadigvarande vistelse i inkomstskattelagen. Därmed faller övriga frågeställningar kring de skatterättsliga bosättningsbegreppen utanför ramen för denna uppsats. Inte heller kommer någon komparativ studie av begreppet stadigvarande vistelse att ske i detta arbete. I uppsatsen har relevanta källor fram till den 10 december 2009 beaktats.

1.4 Metod

I denna uppsats har jag använt mig av lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin. Jag har använt det aktuella materialet på så sätt att jag tagit min utgångspunkt i lagtext och förarbeten rörande begreppet stadigvarande vistelse. Därefter har jag undersökt vad som skrivits om begreppet i doktrin och hur begreppet använts i rättspraxis. Vid genomgången av rättspraxis har jag tagit min utgångspunkt i de relevanta rättsfall som finns från Regeringsrätten för att därigenom kunna dra slutsatser kring vad Sveriges högsta instans uttalat om begreppet stadigvarande vistelse. De redovisade avgörandena från kammarrätterna syftar till att belysa den problematik som tillämpningen av begreppet stadigvarande vistelse ger upphov till och är inte på något sätt avsedda att slå fast vad som är gällande rätt. Slutligen analyserar jag vilka slutsatser man kan dra av redovisad praxis från Regeringsrätten samt vilka problem som vanligtvis uppkommer vid tillämpningen av begreppet. Därefter diskuteras huruvida begreppet stadigvarande vistelse är lämpligt eller om det bör förtydligas eller förändras.

2 Skattskyldighet

Detta kapitel är avsett att ge en översiktlig genomgång av de relevanta regler som utgör en bakgrund till tillämpningen av begreppet stadigvarande vistelse. Den kommande redogörelsen är följaktligen på intet sätt avsedd att utgöra någon fullständig genomgång av aktuella regler.

2.1 Obegränsad och begränsad skattskyldighet

I Sverige är fysiska personer antingen begränsat eller obegränsat skattskyldiga. Den som är bosatt i Sverige, stadigvarande vistas i Sverige eller den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare varit bosatt här är obegränsat skattskyldig vilket framgår av 3 kap. 3 § IL. Dessa tre alternativa rekvisit konstituerar var för sig en grund för obegränsad skattskyldighet. I sin interna internationella skatterätt tillämpar alltså Sverige i första hand domicilprincipen.¹ Följden av att en fysisk person anses obegränsat skattskyldig i Sverige är enligt 3 kap. 8 § IL att han är skattskyldig här för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Den som inte är obegränsat skattskyldig är begränsat skattskyldig vilket framgår av 3 kap. 17 § IL. För dessa begränsat skattskyldiga personer tillämpar Sverige källstatsprincipen. Något förenklat innebär detta att om en inkomst anses ha tillräcklig anknytning till Sverige kan den anses skattepliktig här även om skattesubjektet inte har så stark anknytning hit att en obegränsad skattskyldighet föreligger.²

När det gäller begränsad skattskyldighet har Sverige ansett att det finns en tillräckligt stark koppling mellan skatteobjektet och Sverige för att inkomsten ska kunna beskattas i Sverige trots att det är en utländsk person som uppburit inkomsten. I 3 kap. 18 § IL beskrivs själva omfattningen av den begränsade skattskyldigheten. Någon närmre genomgång av omfattningen av den begränsade skattskyldigheten kommer dock inte att göras inom ramen för denna uppsats. Helt kort kan dock konstateras att en begränsat skattskyldig person enligt 3 kap. 18 § 1 p är skattskyldig i inkomstslaget tjänst för inkomster som skulle ha beskattats enligt SINK men där den skattskyldige istället begärt att bli beskattad enligt IL. Av 3 kap. 19 § IL 1 st framgår det att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på sådana andelar som anges i 3 kap. 19 § 2 st IL. Där räknas en rad olika finansiella instrument upp varav det mest centrala torde vara andelar i svenska aktiebolag. En förutsättning enligt 3 kap. 19 § IL är dock att den begränsat skattskyldige personen vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen skett eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Motivet till denna

¹ Lodin m.fl., Inkomstskatt del II, s. 586.

² Dahlberg, Internationell beskattning, s. 24.

regel är att hindra att personer som tidigare varit obegränsat skattskyldiga här flyttar utomlands och därefter kan sälja sina andelar i exempelvis svenska aktiebolag utan att vinsten beskattas här. Skulle personen då flytta till en stat där kapitalvinster vid avyttring av dylika andelar är skattefria skulle dessa aktieavyttringar bli helt skattefria.³ När det gäller ränteutgifter för begränsat skattskyldiga gäller att ränteutgifter måste vara utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster för att kostnadsavdrag ska medges enligt 42 kap. 1 § 2 st IL. Vissa undantag från detta finns dock i 42 kap. 1 § 3 st.

Sammanfattningsvis är således den grundläggande principen att en i Sverige bosatt fysisk person enligt den svenska interna internationella skatterätten beskattas på samma sätt för sina utländska som för sina svenska inkomster. Från denna princip finns dock undantag. I det följande kommer två av dessa att beskrivas, nämligen sexmånadersregeln och ettårsregeln som gäller fysiska personer under utlandsvistelse.

2.2 Sexmånadersregeln och ettårsregeln

Dessa undantagsregler från den obegränsade skattskyldigheten har den innebörd att arbetsinkomsten blir skattefri i Sverige för fysiska personer som vistas utomlands och har anställning utomlands. Denna skattefrihet kan uppnås antingen genom sexmånadersregeln eller genom ettårsregeln. Enligt 3 kap. 9 § IL förutsätter bägge reglerna att den skattskyldige anses som bosatt i Sverige i skatterättsligt hänseende men tillgodogjort sig lön eller annan därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning utomlands än på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg.⁴ Det är även värt att observera att om avsikten är att vistelsen och anställningen utomlands ska vara minst den i lag föreskrivna tiden äger sexmånaders och ettårsregeln tillämpning omedelbart.

Reglerna om sexmånadersregeln återfinns i 3 kap. 9 § 1 st IL och innebär först och främst att anställningen och vistelsen ska vara i minst sex månader. Skattefrihet infaller sedan i den mån inkomsten beskattas i verksamhetslandet. Avsikten med denna regel är att förhindra att den skattskyldige undgår skatt både i Sverige och i verksamhetslandet. Det bör dock observeras att det inte ställs några krav på hur mycket skatt som ska betalas i verksamhetslandet. Skattefriheten gäller även oberoende av om vistelsen avsett en eller flera länder eller om den rört flera anställningar.⁵

Som ovan nämnts är det en förutsättning att inkomsten beskattas i verksamhetslandet för att sexmånadersregeln ska äga tillämpning. Skattefrihet kan dock erhållas trots att beskattning i verksamhetslandet inte sker. Kraven för detta är emellertid annorlunda och framgår av ettårsregeln i 3 kap. 9 § 2 st IL. För att ettårsregeln ska vara tillämplig krävs att vistelsen

³ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 42.

⁴ Lodin m.fl., Inkomstskatt del II, s. 586 och 3 kap. 11 och 12 §§ IL.

⁵ Lodin m.fl., Inkomstskatt del II, s. 588.

och anställningen varat i minst ett år och i samma land. Anställningen måste även vara hos andra arbetsgivare än svenska staten, svensk kommun, svensk landstingskommun eller församlingar inom Svenska kyrkan annat än vid tjänsteexport. Vidare är det även ett krav att anledningen till att inkomsten inte beskattas i verksamhetslandet beror på lagstiftning eller administrativ praxis i verksamhetslandet eller annat avtal än skatteavtal vilket framgår av 3 kap. 9 § 2 st IL.⁶

2.2.1 Tillfälligt avbrott i utlandsvistelsen

Inom ramen för sexmånaders och ettårsregeln är det tillåtet att göra kortare uppehåll i utlandsvistelsen för semester och tjänsteresor med mera utan att reglerna förlorar sin tillämpning. Enligt 3 kap. 10 § IL beror antalet dagar som man kan vistas i Sverige på anställningstidens och vistelsen längd. Man får vistas högst sex dagar i Sverige för varje hel månad som utlandsvistelsen varar. Det går att slå ihop dagarna och ta ut dem när man vill, dock inte i början eller i slutet av utlandsvistelsen. Dessutom får de totala besöken inte överstiga 72 dagar på ett år. Sexmånadersregeln och ettårsregeln anger inte något högsta antal dagar för vistelse i ett tredje land, men det ska vara fråga om kortare avbrott.⁷ Anledningen till att ett visst antal dagar bestämdes som godkända kortvariga avbrott var att det rådde osäkerhet för den skattskyldige om vad som kunde tillåtas i fråga om vistelser i Sverige.⁸ Det ansågs även att skattemyndigheterna hade svårt att göra bedömningar i enskilda fall vilket innebar risk för olikformig tillämpning.⁹

2.3 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Avsikten med SINK var ursprungligen att den skulle gälla för skattskyldiga som tillfälligt uppbar inkomster i Sverige.¹⁰ I lagen finns regler om statlig skatt för vissa inkomster med tillräcklig anknytning till Sverige. De uttryck som används i IL har samma betydelse i SINK vilket följer av 2 § SINK. Skattskyldiga enligt SINK är fysiska personer som är bosatta utomlands och som uppbar inkomst som är skattepliktig enligt SINK. Som ovan nämnts är det enligt 4 § SINK möjligt att istället bli beskattad enligt IL om den skattskyldige begär det. En beskattning enligt IL möjliggör allmänna avdrag, kostnadsavdrag och grundavdrag vilket inte är möjligt när en beskattning sker enligt SINK. En ytterligare skillnad är att skattesatsen enligt IL är progressiv och kan sträcka sig mellan ungefär 32 procent och 57

⁶ Se även RÅ 2004 ref. 126 och RÅ 2007 ref. 11 samt Lodin m.fl., Inkomstskatt del II, s. 588.

⁷ Källqvist m.fl., Internationella skattehandboken, s. 111.

⁸ Prop. 1984/85:175 s. 19.

⁹ A.a., s. 19.

¹⁰ Bækkevold, SvSkT 2003, s. 258.

procent. Skattesatsen enligt SINK är proportionell och utgår i normalfallet med 25 procent av den skattepliktiga inkomsten vilket framgår av 7 § SINK.¹¹

De skattepliktiga inkomsterna räknas upp i 5 § SINK och någon utförlig redogörelse för dessa kommer inte att göras. Helt kort kan dock nämnas att skattepliktig inkomst enligt SINK endast är sådan inkomst som skulle beskattats hos en obegränsat skattskyldig enligt IL vilket kan utläsas av 5 § 4 st SINK. I 6 § SINK anges därefter några fall där skatteplikt enligt SINK inte föreligger. Exempelvis beskattas inte en utomlands bosatt person för inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i skatteavtal enligt 6 § 6 p. SINK. Man bör även lägga märke till den så kallade 183-dagarsregeln som är hämtad från artikel 15.2 i OECD:s modellavtal.¹²

SINK-systemet har emellertid utsatts för viss kritik som i stort varit tvådelad. I det enda fallet, för personer som dagpendlar till Sverige, anses SINK vara för fördelaktig för den skattskyldige. I det andra fallet, nämligen rörande att man inte får göra kostnadsavdrag, anses SINK vara för ofördelaktig för den skattskyldige och eventuellt även strida mot reglerna om fri rörlighet för arbetskraft i EG-fördraget.¹³ SINK-systemet anses dock fungera väl och det torde inte vara många personer som framstår som stora vinnare eller förlorare på att beskattas enligt SINK istället för IL.¹⁴

¹¹ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 43.

¹² A.a., s. 45.

¹³ Bækkevold, SvSkT 2003, s. 259. Detta har dock avhjälpes i och med att man numera kan begära att bli beskattad enligt IL istället för SINK.

¹⁴ A.a., s. 259.

3 Begreppet stadigvarande vistelse

Begreppet stadigvarande vistelse är inte definierat i lagtext och inte heller står dess fulla betydelse att utläsa ur förarbeten, praxis eller doktrin. I detta kapitel är min avsikt att översiktlig redogöra för vad som skrivits om begreppet stadigvarande vistelse i förarbeten och doktrin. Dessutom kommer även Skatteverkets ståndpunkt i frågan att beskrivas. Min uppfattning är att detta är en förutsättning för att därefter kunna analysera och belysa begreppet utifrån relevant praxis.

3.1 Det skatterättsliga bosättningsbegreppet

Bestämmelsen om obegränsad skattskyldighet återfinns i 3 kap. 3 § IL. Där stadgas följande.

Obegränsat skattskyldig är

- den som är bosatt i Sverige
- den som stadigvarande vistas i Sverige
- den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare varit bosatt här

Det första kriteriet ger inte upphov till några större betänkligheter utan att vara bosatt i Sverige innebär i stort att en person är folkbokförd i Sverige.¹⁵ Uttrycket stadigvarande vistas finns inte närmre definierat i lagtext vilket har resulterat i betydande svårigheter vid tolkningen av begreppet. Stadigvarande vistelse kommer att analyseras vidare nedan. Det sista kriteriet är väsentlig anknytning. Vid bedömningen av om någon har väsentlig anknytning till Sverige ska flera faktorer beaktas enligt 3 kap. 7 § IL. Begreppet får dock sin största betydelse vid utflyttning från Sverige på grund av den så kallade femårsregeln i 3 kap. 7 § 2 st. IL. I det följande kommer dock endast kriteriet rörande stadigvarande vistelse att analyseras.

3.2 Förarbeten och doktrin

Begreppet stadigvarande vistelse är som sagt inte definierat i lagtext. Inte heller kan man finna någon närmre definition på begreppet i de förarbeten som föregått den nuvarande lagparagrafen. Viss ledning kan dock hämtas i

¹⁵ Källqvist m.fl., Internationella skattehandboken, s. 52.

förarbeten där det framgår att bakgrunden till behovet av en bestämmelse om obegränsad skattskyldighet var flyktingar under första världskriget som uppehöll sig i Sverige utan att bli beskattningsskyldiga här.¹⁶ Detta ursprungliga syfte med regeln har inte ändrats genom åren men själva tillämpningen av begreppet har dock ändrats betydligt.¹⁷

Generellt är det inte mycket skrivet om begreppet stadigvarande vistelse i Sverige. Som begrepp har stadigvarande vistelse funnits i KL och IL sedan lagens tillkomst år 1928. I förarbeten angavs att någon närmare precisering av begreppet inte skulle vara nödvändig. Den mest omfattande utredningen torde ha gjorts av Nils Mattson då han utredde det skatterättsliga hemvistbegreppet i SOU 1997:75.¹⁸ Denna utredning tjänar som en god utgångspunkt för att historiskt överblicka begreppet stadigvarande vistelse. Vad som menas med stadigvarande vistelse framgår alltså inte av lagtexten i 3 kap. 3 § IL.¹⁹ Men med begreppet brukar förstås att en person, som bibehåller sitt egentliga bo och hemvist utomlands, befinner sig i Sverige och vistas här av olika skäl under en längre tid. Hur lång denna tid ska vara anges dock inte i Sverige till skillnad från exempelvis i Danmark och Finland.²⁰ En vedertagen uppfattning är dock att en sammanhängande vistelse på sex månader eller mer uppfyller kriteriet.²¹ Vidare torde det även krävas att vistelsetiden antingen har pågått en längre tid eller löpt ut för att kunna avgöra om en vistelse varit stadigvarande.²² Det krävs dessutom att den skattskyldige tillbringar sin dygnsvila i Sverige. Tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen saknar betydelse vid avgörandet om en person har vistats i Sverige stadigvarande till skillnad från faktiska avbrott som bryter den stadigvarande vistelsen.²³ Vidare tillmäts anledningen till att personen i fråga vistas inom riket ingen betydelse.²⁴

Lagstiftaren införde begreppet stadigvarande vistelse för första gången vid tillkomsten av kommunalskattelagen. Av förarbetena till 68 § KL kan man som ovan nämnt utläsa att man inte ansåg det nödvändigt att särskilt definiera begreppet stadigvarande vistelse. Man diskuterade även lämpligheten i att införa en viss minimitid, som vistelsen måste ha omfattat, för att en fysisk person skulle falla under begreppet stadigvarande vistelse och en obegränsad skattskyldighet skulle inträda. Det diskuterades om tiden sex månader var lämplig men främst på grund av skattetekniska svårigheter avstod lagstiftaren från att precisera tiden i lagrummet.²⁵ Den vedertagna tolkningen av förarbetena torde dock vara att en sex månaders vistelse i

¹⁶ Prop. 1927:102 bil 3 s. 46.

¹⁷ Det ursprungliga syftet med begreppet stadigvarande vistelse i relation till den nuvarande tillämpningen av begreppet kommer att analyseras vidare under avsnitt 5.3.

¹⁸ Se SOU 1975:75 och Mattson, SN 1990, s. 198.

¹⁹ Tjernberg, SN 2009, s. 219.

²⁰ Sundgren, SN 1996, s. 232.

²¹ Tjernberg, SN 2009, 2. 219, prop. 1927/102 bil. 3 s. 46f och prop. 2004/05:19 s. 30.

²² Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 34 och Pelin, Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv, s. 22.

²³ RÅ 1981 Aa 4 och RÅ 1997 ref. 25.

²⁴ Prop. 2004/05:19 s. 30.

²⁵ Prop 1927:102 bil 3 s. 46f. och SOU 1997:75 s. 43.

Sverige grundar en obegränsad skattskyldighet här. Vidare framgår det som ovan nämnt att syftet med vistelsen i Sverige inte spelar någon roll. Inte heller tas någon hänsyn till kortare tillfälliga avbrott i vistelsen här i landet vid bedömningen om en vistelse ska anses stadigvarande.²⁶ I övrigt innehåller förarbeten, doktrin och äldre praxis mycket sparsamt med vägledning kring begreppet stadigvarande vistelse i 68 § KL som utgör grunden till den bestämmelse som idag finns i 3 kap. 3 § 2 st. IL.

Kriteriet stadigvarande vistelse är av stor betydelse vid inflyttning till Sverige eftersom det ofta torde vara svårt att avgöra om en person reser till Sverige med avsikt att bosätta sig här eller inte. I förarbeten har det uttryckts åsikter om att en precisering av uttrycket i lagtext hade varit lämpligt. Vad som ansetts särskilt besvärande är att periodens längd inte är angiven och inte heller omfattning på tillfälliga besök.²⁷ För de skattskyldiga torde det vara av mycket stort värde att veta under vilka omständigheter de blir obegränsat skattskyldiga enligt svensk lag, men även för Skatteverket torde en precisering av begreppet underlätta att avgöra när en stadigvarande vistelse är för handen.²⁸

I detta sammanhang kan det vara värt att påpeka att det finns länder som använder sig av liknande system med oprecisa begrepp som det vi använder i Sverige. Men det finns också länder som istället fäster avseende vid bedömningen av det antal dagar den skattskyldige vistats i landet. I skatteavtalen finns också ofta en 183-dagars regel som innebär att beskattningsrätten för lön och likartade förmåner i privat tjänst tillfaller hemviststaten så länge som vistelsen i källstaten inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod.²⁹ Utredningen kring de skatterättsliga bosättningsbegreppen föreslog införandet en regel som innebar att vistelser i Sverige som sammanlagt översteg 183 dagar under en tolv månadersperiod fick till följd att den skattskyldige ska anses vara bosatt i Sverige och följaktligen är att anse som obegränsat skattskyldig här.³⁰ Genom en sådan regel skulle svårigheten att bestämma vilka tillfälliga besök i utlandet som skulle medräknas undvikas eftersom det relevanta skulle vara hur många dagar en person spenderat i Sverige oavsett tillfälliga avbrott. Någon dylik regel infördes dock aldrig. Vid beräkandet av antal dagar skulle det själva antalet dagar av fysisk närvaro vara relevanta och den sammanlagda tidsperioden skulle inte räknas per kalenderår.³¹

Begreppet stadigvarande vistelse har även behandlats av Bækkevold i SINK-utredningen år 2003.³² I denna fråga kom SINK-utredningen i huvudsak fram till följande rörande stadigvarande vistelse och dagpendlare. För de personer som dagpendlar mellan exempelvis Sverige och Danmark

²⁶ SOU 1997:75 s. 43. Vad som dock utgör kortare tillfälliga avbrott är en intressant fråga som kommer att behandlas vidare nedan.

²⁷ A.a., s. 173.

²⁸ A.a., s. 173.

²⁹ A.a., s. 174.

³⁰ A.a., s. 174.

³¹ A.a., s. 174.

³² Se Bækkevold, SvJT 2003 och SOU 2003:12.

ter sig SINK-systemet mycket fördelaktigt. Dessa personer kan i princip arbeta under obegränsad tid och ändå bli skattskyldiga enligt SINK under hela perioden. Detta torde inte ha varit avsett när SINK-systemet infördes.³³

Det diskuterades därför om begreppet stadigvarande vistelse borde ändras så att en dylik vistelse skulle uppkomma efter en viss tids vistelse även om den skattskyldige inte tillbringat sin dygnsvila här. Ett exempel på detta skulle kunna vara att anse att det avgörande för stadigvarande vistelse är det antal dagar en person vistas i Sverige under en tolv månadersperiod. En lämplig gräns för detta har angetts till 183-dagar. Som dag skulle då även räknas del av dag samt ett alternativ skulle vara att föreskriva att endast vistelse för arbete skulle räknas.³⁴ En dylik 183-dagarsregel föreslogs som sagt även av utredningen av de skatterättsliga hemvistbegreppen i SOU 1997:75. De olika remissinstanserna gav förslaget blandad kritik, men bland annat dåvarande Riksskatteverket ansåg att det var angeläget att reglerna om stadigvarande vistelse förtydligades. Så har dock inte skett.

Det har även framförts kritik mot en eventuell 183-dagars regel. Denna kritik har huvudsakligen bestått i att en dylik regel framför allt skulle ändra innebörden av begreppet stadigvarande vistelse för veckopendlare och att den inte fångar in hela den grupp som kallas dagpendlare. När det gäller veckopendlarna skulle tiden innan stadigvarande vistelse uppkommer öka från sex till drygt åtta månader. För dagpendlarna skulle generellt gälla att endast de som arbetar här fem dagar i veckan skulle uppfylla förutsättningarna för stadigvarande vistelse.³⁵ Det finns därför mycket som talar för att krav bör ställas på en sammanhängande tidsperiod på sex månader för att det ska vara fråga om stadigvarande vistelse. När det då gäller dagpendlarna har det framförts att en eventuell lösning skulle kunna vara att jämställa den som dagpendlat till Sverige i mer än sex månader med den som stadigvarande vistats här. Denna regel skulle då kombineras med ett arbetskriterium för att exkludera de som besöker Sverige i rent privata syften.³⁶ SINK-utredningen från 2003 fann dock att övervägande skäl istället talade för att dagpendlarna skulle beskattas som begränsat skattskyldiga enligt IL.³⁷

Rörande frågan om begreppet stadigvarande vistelse uttalades att det ska vara fråga om en sammanhängande vistelsetid på sex månader där tillfälliga avbrott inte anses bryta tidsperioden. Det är dock oklart vad som avses med tillfälliga avbrott och hur många sådana avbrott som ska få förekomma under en sex månadersperiod för att stadigvarande vistelse fortfarande ska vara för handen.³⁸ Utredningen uppmärksammade att särskilda svårigheter uppkom för personer som uppehåller sig i Sverige under kortare tider med

³³ Bækkevold, SvJT 2003, s. 260.

³⁴ A.a., s. 260.

³⁵ A.a., s. 262.

³⁶ A.a., s. 262.

³⁷ A.a., s. 263.

³⁸ A.a., s. 264.

återkommande avbrott för vistelser i utlandet.³⁹ Mot bakgrund av dessa oklarheter fann utredningen att skäl talade för att förtydliga begreppet stadigvarande vistelse. Som jämförelse nämndes sexmånaders och ettårsregeln där det i 3 kap. 10 § IL finns bestämmelser för tillfälliga avbrott. Någon sådan reglering har dock inte skett av begreppet stadigvarande vistelse och anledningen till detta torde vara att man inte vill låsa fast systemet genom att göra en precisering vilket skulle öppna för skatteplanering. Flera grannländer har ett system liknade det i Sverige där längden på de tillfälliga avbrotten avgörs i praxis. Utredningen konstaterade avslutningsvis att tvister i skattedomstolarna rörande stadigvarande vistelse trots allt var ovanligt och det därför inte fanns skäl som talade för en precisering av begreppet vid den aktuella tidpunkten.⁴⁰

3.3 Skatteverkets uppfattning

Skatteverket har i ett ställningstagande och en skrivelse tagit upp begreppet stadigvarande vistelse respektive frågan om vad som är ett tillfälligt avbrott i en stadigvarande vistelse. Det är dock värt att observera att detta ställningstagande och denna skrivelse inte föranletts av någon ny praxis från Regeringsrätten vid tidpunkten för dess skapande. De är därför snarare att se som en partsinlägga och inte som ett konstaterande av rättsläget.

Efter dessa ställningstaganden från Skatteverket fick många personer som under flera år beviljats SINK-beskattning avslag på sina förnyade ansökningar trots att deras vistelser i Sverige varit i det närmsta identiska med föregående år då SINK-beskattning beviljats.⁴¹

3.3.1 Vad är ett tillfälligt avbrott i en stadigvarande vistelse?

I Skatteverkets skrivelse, daterad 2005-02-14, tar Skatteverket upp frågan vad de anser vara ett så kallat tillfälligt avbrott i en stadigvarande vistelse. Vid bedömningen av om vistelsen är stadigvarande eller inte ska det nämligen bortses från tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen. Således blir definitionen av vad som avses med ett tillfälligt avbrott mycket central. Då det förekommer situationer där såväl vistelserna som avbrotten för vistelser utomlands uppgår till flera månader anser Skatteverket att de riktlinjer de slagit fast i skrivelsen ska tillämpas.⁴²

³⁹ Baekkevold, SvJT 2003, s. 264.

⁴⁰ Baekkevold, SvJT 2003, s. 262. Här bör man dock vara uppmärksam på den ändring Skatteverket gjort i sitt synsätt mot bakgrund av dess skrivelse och ställningstagande från 2005. Tvister rörande stadigvarande vistelse torde ha blivit mycket vanligare sen dess.

⁴¹ Sabelström, Stadigvarande vistelse – kommer Regeringsrätten att klargöra vad som gäller?, s. 1.

⁴² Skatteverkets skrivelse, 2005-02-14, dnr 130 92654-05/111, s. 1.

Enligt Skatteverket är utgångspunkten att en utlandsvistelse som överstiger sex månader inte anses vara tillfällig och ett sådant avbrott bryter alltid en stadigvarande vistelse. Skatteverket anser dock att ett avbrott i övrigt kan ses som tillfälligt om avbrottet är kortare eller lika långt som den tidigare vistelsen i Sverige eller om avbrottet är kortare eller lika långt som den efterföljande vistelsen i Sverige. Det anges även att Skatteverket undantagsvis kan frånga dessa riktlinjer i det enskilda fallet.⁴³ Detta gäller framför allt vid två olika situationer, nämligen vid regelbundet återkommande vistelser och när en vistelse i Sverige är mycket kort i förhållande till avbrottet för vistelse i utlandet. Skatteverket hänvisar till att det framgår av rättspraxis att vistelsen i Sverige kan vara stadigvarande trots att det skett färre övernattningsnätter i Sverige än utomlands. Skatteverket hänvisar dock inte till av vilken rättspraxis det framgår. Det anges dock att det i dessa fall varit fråga om regelbundet återkommande vistelser till Sverige. Skatteverket anser därför att kontinuiteten ska vara en viktig del i bedömningen av om en vistelse är stadigvarande. Som exempel på vad kontinuiteten kan utgöras av anger Skatteverket återkommande vistelser i Sverige med uppdrag för en och samma arbetsgivare eller att en person tillhandahåller sina specifika yrkeskunskaper till olika arbetsgivare, men under återkommande vistelser.⁴⁴

Omvänt så anger Skatteverket att det även går att frånga deras riktlinjer när besöket i Sverige är mycket kort, sett i förhållande till efterföljande vistelse i utlandet. Ett sådant avbrott är mer än tillfälligt. Ett exempel på en sådan situation kan vara då en Sverigevistelse inleds med ett mycket kort och enstaka besök i Sverige. Därefter vistas personen en längre tid utomlands för att sedan återigen vistas i Sverige. I dylika fall är avbrottet mer än tillfälligt.

3.3.2 Krävs 78 övernattningsnätter under en sexmånaders period?

I Skatteverkets ställningstagande, daterat 2005-11-15, framgår att Skatteverket, mot bakgrund av Regeringsrättens domskäl i RÅ 1997 ref. 25, anser att det inte krävs 78 övernattningsnätter i Sverige under en sexmånadersperiod för att en vistelse ska kunna anses stadigvarande. Under en sexmånadersperiod kan stadigvarande vistelse uppkomma även i fall med färre antal övernattningsnätter.

Bakgrunden till detta ställningstagande var att Skattemyndigheten i Stockholm, mot bakgrund av RÅ 1997 ref. 25, uttalat att en övernattningsfrekvens på minst tre nätter per vecka under en sexmånadersperiod konstituerat stadigvarande vistelse. Alltså 78

⁴³ Skatteverkets skrivelse, 2005-02-14, dnr 130 92654-05/111, s. 1.

⁴⁴ Skatteverkets skrivelse, 2005-02-14, dnr 130 92654-05/111, s. 4. Detta exemplifierande är intressant med tanke på att det i de relevanta förarbetena till begreppet stadigvarande vistelse anges att anledningen till att en person vistas i Sverige saknar betydelse.

övernattningar per sexmånadersperiod om det inte skett avbrott av betydande längd.⁴⁵

Skatteverket anger i detta ställningstagande att de i en tidigare skrivelse konstaterat att det är svårt att tillämpa RÅ 1997 ref. 25 på situationer där avbrotten i utlandet och vistelserna i Sverige är längre och mera sammanhängande än i det aktuella rättsfallet.⁴⁶ Skatteverket anger att det i RÅ 1997 ref. 25 fanns omständigheter som talade för att personen knappast kan ha tillbringat så många övernattningar som 78 stycken i Sverige under en sexmånadersperiod.⁴⁷ Skatteverket ansåg därför att Regeringsrätten inte preciserat någon gräns för vilket antal övernattningar i Sverige som krävs för att en vistelse ska anses stadigvarande.

Sammanfattningsvis är Skatteverkets uppfattning att det *inte* krävs 78 övernattningar i Sverige under en sexmånadersperiod utan stadigvarande vistelse kan uppkomma även i fall med färre antal övernattningar och ändå vara i överensstämmelse med RÅ 1997 ref. 25.

⁴⁵ RättsNytt nr 5/1998 och Skatteverkets ställningstagande nr 22/04, 2005-11-15, dnr 131 612166-05/111, s. 1.

⁴⁶ Skatteverkets skrivelse, 2005-02-14, dnr 130 92654-05/111

⁴⁷ Skatteverkets ställningstagande nr 22/04, 2005-11-15, dnr 131 612166-05/111, s. 3.

4 Stadigvarande vistelse i praxis

I de föregående avsnitten har jag översiktligt beskrivit regleringen och betydelsen av begreppet stadigvarande vistelse samt hur begreppet behandlats i förarbeten och doktrin. Jag har även redogjort för vart Skatteverket står i frågan. I detta kapitel är min avsikt att redogöra och kommentera praxis från Regeringsrätten och avgöranden från kammarrätterna rörande stadigvarande vistelse. De refererade domarna från kammarrätterna syftar till att belysa problematiken som uppstår vid tillämpningen av stadigvarande vistelse och är på intet sätt avsedda att slå fast vad som är gällande rätt. Då framställningen främjas av att läsaren kan se vilka argument som ställts mot varandra i respektive mål har jag valt att redogöra för Skatteverkets och den skattskyldiges argumentation i de flesta fallen.

4.1 Regeringsrätten

4.1.1 RÅ 1947 not. 445, RÅ 1952 ref. 12 och RÅ 1952. not. 259

RÅ 1947 not. 445 gällde en brittisk medborgare som befann sig i Sverige på semester, men stannade kvar här på grund av andra världskriget. Personen ansågs ha vistats i Sverige stadigvarande och beskattades i Sverige.

I RÅ 1952 ref.12 var det fråga om en svensk medborgare med anställning i Tyskland hos ett dotterbolag till ett svenskt aktiebolag. Personen hade under större delen av det aktuella beskattningsåret vistats oavbrutet i Sverige. Han hade under en lång följd av år varit bosatt i Tyskland och ingen förändring i hans bostadsförhållanden hade skett. På grund av krigsförhållanden hade han dock varit tvungen att vistas i Sverige under större delen av år 1945. Regeringsrätten konstaterade att mannen vistats oavbrutet i Sverige under den aktuella tidsperioden. Mannen hade dock inte haft sin egentliga bostad och hemvist i Sverige och han har under samma tid haft fast bostad i Tyskland. Mannen ansågs ha vistats i Sverige stadigvarande men han undantogs från beskattning på grund av skatteavtal.

RÅ 1952 not. 259 handlade om en svensk som var chef för ett svenskt bolag i Nederländerna. År 1944 kom mannen till Sverige på semester, men kunde på grund av kriget inte återvända förrän i augusti 1945. Mannen ansågs ha vistats i Sverige stadigvarande under den aktuella tidsperioden.

4.1.1.1 Kommentar

Av dessa rättsfall framgår att anledningen till att en person vistas i Sverige saknar betydelse vid bedömningen om han vistats i Sverige stadigvarande. Dessa fall är också ett tydligt exempel på det ursprungliga syftet med regleringen kring stadigvarande vistelse. Nämligen att beskatta de personer som under en lång tid uppehåller sig inom riket trots att de egentligen är bosatta utomlands exempelvis på grund av krig.

4.1.2 RÅ 1981 Aa 4

I detta fall var det fråga om en svensk medborgare som bodde i Danmark tillsammans med sin danske man och två barn. Hon arbetade vid en statlig myndighet i Helsingborg men hade varken bostad eller övernattningsmöjligheter där. Kvinnan önskade förhandsbesked rörande huruvida hennes dagliga besök i Sverige för arbete utgjorde sådan tillfällig vistelse inom riket att beskattning skulle ske inom den kommun där hon utförde arbete. Regeringsrätten slog fast att så kallade gränsgångare som inte tillbringar dygnsvilan i Sverige inte kunde anses ha stadigvarande vistelse här.

4.1.2.1 Kommentar

Detta har länge varit ett av de vägledande rättsfallen rörande stadigvarande vistelse. Vad som tydligt framgår av rättsfallet är att det krävs en sammanhängande vistelse på sex månader eller mer samt att man har sin dygnsvila i Sverige för att det ska vara fråga om stadigvarande vistelse.

4.1.3 RÅ 1997 ref. 25

I RÅ 1997 ref. 25 prövade Regeringsrätten hur många övernattningar som krävdes för att en vistelse skulle anses som stadigvarande. Målet handlade om Simon Looman som var Holländsk medborgare och hade sin familj och bostad i Nederländerna. Under den aktuella tidsperioden var Looman VD i ett svenskt bolag och hade sin stationering i Helsingborg. Bolaget tillhandahöll en övernattningslägenhet i Helsingborg. Loomans post som VD innefattade även resor till Danmark och Norge för att etablera en filial i dessa länder. I målet rådde inte full klarhet om i vilken utsträckning Looman vistats i Sverige. Regeringsrätten fann dock skäl att utgå från att Looman en normal arbetsvecka lämnade Nederländerna på måndag morgon och återvände dit på fredag eftermiddag. Han vistades alltså i Sverige under tiden måndag till fredag. Denna vistelse avbröts dock ibland för besök en eller två dagar med övernattning i Norge och Danmark. Mot bakgrund av detta fann Regeringsrätten (tre mot två) att Looman vistats stadigvarande i Sverige under den aktuella tidsperioden. Han skulle därmed inte beskattas enligt SINK.

Två regeringsråd var emellertid skiljaktiga och menade att Looman vistats i Sverige endast två till tre nätter i veckan under den tid av sammanlagt högst ett år och fyra månader som han innehaft befattningen som VD. Under denna tid hade han kvar sin familj och sitt hem i Holland där han dessutom vistades alla längre ledigheter och semestrar samt spenderade tre nätter per normal arbetsvecka. De återstående en till två nätter under en normal arbetsvecka spenderade Looman i Norge eller Danmark. De två skiljaktiga regeringsråden ansåg därför vid en samlad bedömning att Looman inte kunde anses ha stadigvarande vistats i Sverige.

4.1.3.1 Kommentar

Likt RÅ 1981 Aa 4 har RÅ 1997 ref. 25 länge varit ett vägledande rättsfall på området som bland annat Skatteverket dragit mycket långtgående slutsatser av. Vad som får anses klarlagt genom RÅ 1997 ref. 25 är att tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen saknar betydelse. När omständigheterna är mycket likartade med de i rättsfallet kan man även dra slutsatsen att två till tre övernattningar i veckan inom riket är tillräckligt för att en vistelse ska anses stadigvarande.

Skatteverket har av detta rättsfall dragit slutsatsen att kontinuiteten och regelbundenheten i Sverigevistelserna ska få en avgörande betydelse.⁴⁸ Enligt min uppfattning är detta anmärkningsvärt dels på grund av att Regeringsrätten var skiljaktig (tre mot två) och dels eftersom det inte nämns någonting om varken regelbundenhet eller kontinuitet i Regeringsrättens domskäl.

4.1.4 RÅ 2008 ref. 16

Detta fall handlade om en läkare (M.F.) som återkommande arbetat i Sverige i perioder om knappt sex månader. M.F. yrkade att bli beskattad enligt bestämmelserna i SINK. Han anförde i huvudsak följande. Han hade inte hade någon adress i Sverige eftersom han var utlandssvensk. Han hade alltid bott i landstingets torftiga lägenheter nära den vårdcentral där han arbetat. Allt vad han hade med sig rymdes i en resväska. När han var i Sverige hade han ett hårt arbete och det enda han hade i Sverige var en telefon som han var tvungen att ha i jobbet. Slutligen anförde M.F. att det i Stockholm fanns tiotusentals utlandssvenskar som arbetar under samma tidsperioder och som betraktas som utomlands bosatta med särskild inkomstskatt som följd.

Skatteverket vidhöll sitt beslut att M.F. var att betrakta som obegränsat skattskyldig eftersom han vistats stadigvarande i Sverige.

⁴⁸ Se exempelvis Skatteverkets skrivelse, 2005-02-14, dnr 130 92654-05/111 och Skatteverkets ställningstagande nr 22/04, 2005-11-15, dnr 131 612166-05/111, s. 3.

Under en fjortonmånadersperiod hade M.F. vistats i Sverige under tolv månader. Först vistades M.F. 183 dagar i Sverige, sedan vistades han utomlands i 65 dagar för att därefter återvända till Sverige och vistas här i 175 dagar. Under en fjortonmånaders period hade alltså M.F. vistas i Sverige i 358 dagar. M.F. var inte svensk medborgare och hans fru bodde i Sydafrika

Både länsrätt och kammarrätt fann att M.F. var att betrakta som obegränsat skattskyldig eftersom hans vistelse i Sverige var att se som stadigvarande. Utlandsvistelsen var att se som ett relativt kort och tillfälligt avbrott i en längre sammanhängande vistelse.

Regeringsrätten slog inledningsvis fast att man inte enbart bör fästa avseende vid den aktuella arbetsperiodens längd utan även beakta omständigheter som ligger utanför den tidsperiod som omfattas av en ansökan att bli beskattad enligt SINK. Regeringsrätten konstaterade vidare att M.F. återkommande vistats och arbetat i Sverige i perioder som oftast uppgått till nästan sex månader. Mellan dessa arbetsperioder hade det regelmässigt förekommit avbrott på två till tre månader. Varje arbetsperiod i Sverige hade således föregåtts och efterföljts av förhållandevis kortvariga avbrott. Regeringsrätten fann mot bakgrund av dessa omständigheter att M.F. fick anses ha stadigvarande vistats i Sverige även om varje arbetsperiod i och för sig uppgått till kortare tid än sex månader.

4.1.4.1 Kommentar

Min uppfattning är att detta avgörande är svårt att tillämpa på fall där omständigheterna inte är identiska eller mycket likartade med de i rättsfallet. Personen i målet hade vistats i Sverige oavbrutet i ungefär sex månader. Därefter varit utomlands i två till tre månader för att därefter åter vistas i Sverige sex månader. Klart är alltså att ett avbrott på två till tre månader är tillfälligt om det föregås och efterföljs av perioder om nästan sex månader.

Enligt min uppfattning är detta föga förvånande och inte heller orimligt. De perioder personen tillbringat i Sverige före och efter avbrottet är mer än dubbelt så långa. Det får då, enligt min uppfattning, anses vara rimligt att man anses som stadigvarande vistan i Sverige.

Rättsfallet ger dock inget svar på den kanske vanligare situationen med personer som sporadiskt vistas i Sverige för arbete samtidigt som de även arbetar i sitt hemland. Dessa personer spenderar relativt få dagar i Sverige per månad, exempelvis 10 dagar, fördelat på två eller tre perioder. Är en två till tre månaders utlandsvistelse tillräckligt för ett faktiskt avbrott för denna grupp? Min uppfattning är att detta rättsfall inte ger svar på denna fråga. Inte heller besvarar rättsfallet frågan om perioderna mellan vistelserna ska räknas som tillfälliga eller inte för den grupp som återkommande arbetar i Sverige samtidigt som de arbetar utomlands. Är ett avbrott på 10 dagar som föregåtts och efterföljts av en vistelse på fem dagar i Sverige ett tillfälligt avbrott? Det hade även varit intressant om personen i rättsfallet istället hade

arbetat sex månader i Sverige för att därefter vistats sex månader utomlands för att sedan återvända till Sverige. Hade Regeringsrätten sett detta som ett tillfälligt avbrott eller ett faktiskt avbrott?

Sammanfattningsvis är min uppfattning att rättsfallet ger sparsamt med ledning om förhållandena inte är mycket likartade. Vad som däremot klart framgår av fallet är att även omständigheter som ligger utanför den aktuella tidsperioden ska beaktas vid bedömningen. Regeringsrätten uttalar även att samtliga arbetsperioder i Sverige föregåtts och efterföljts av förhållandevis kortvariga avbrott. Om man sätter detta i relation till arbetsperioderna kan man dra slutsatsen att Regeringsrätten var av uppfattningen att avbrott som varit hälften så långa som arbetsperioden är att anse som ”förhållandevis kortvariga avbrott”.

4.1.5 RÅ 2008 ref. 56

L.B. bodde i Danmark där han hade hus och betalade skatt på både sin danska och svenska inkomst. Vistelserna i Sverige skedde endast i samband med tjänstgöring och var begränsade till en tredjedel av året. Han hade endast tillgång till en så kallad jourlägenhet i sin tjänst som överläkare. Under 2004 arbetade L.B. i Arvika sammanlagt 18 veckor under en tiomånadersperiod, fördelat på nio tvåveckorsperioder. Under första halvåret 2005 arbetade han sammanlagt nio veckor fördelat på fyra stycken tvåveckorsperioder samt midsommarveckan.

Länsrätten kom till slutsatsen att L.B. var att betrakta som obegränsat skattskyldig i Sverige eftersom han stadigvarande vistats här. Länsrätten ansåg att de under år 2005 återkommande arbetsperioderna var att se som en direkt fortsättning på liknande återkommande arbetsperioder under 2004. L.B:s vistelse hade därmed skett i en sammanhängande period överstigande sex månader. Tillfälliga avbrott av vistelsen i Sverige för att arbeta i Danmark ändrade inte länsrättens ställningstagande.

Kammarrätten i Göteborg konstaterade att samtliga vistelser i Sverige föregicks och efterföljdes av lika långa eller längre vistelser i Danmark. Mot bakgrund av detta gjorde kammarrätten bedömningen att vistelserna i Danmark inte var att betrakta som tillfälliga avbrott i vistelsen i Sverige. Även med beaktande av att L.B. arbetat i Arvika under sammanlagt 18 veckor fördelat på nio tvåveckorsperioder under 2004 kunde han inte anses ha vistats stadigvarande i Sverige. Kammarrätten beslutade därför att SINK skulle vara tillämpligt på L.B:s skattepliktiga inkomster under det i målet aktuella inkomståret.

Skatteverket överklagade till Regeringsrätten där de anförde samma omständigheter som i underinstanserna men tillade i huvudsak följande. Arbetet som L.B. utfört hade skett på en och samma plats och han var inordnad i sjukhusets arbetsorganisation. Hans arbetsperioder och uppehållen mellan dessa var schemalagda ett år i taget. Arbetsperioderna var

förlagda till i stort sett samtliga månader på året. Vistelserna i Sverige var således regelbundet återkommande och sammanhängande med varandra på ett sådant sätt att det var fråga om stadigvarande vistelse. L.B:s utlandsvistelser framstod, enligt Skatteverket, som tillfälliga avbrott i den stadigvarande svenska vistelsen bland annat på grund av att de varit förlagda till de schemalagda arbetsuppehållen i den svenska anställningen. Under en period på 73 veckor hade L.B. vistats i Sverige totalt 27 veckor vilket motsvarade ungefär 37 procent av den totala tiden eller 2-3 övernattningsnätter i Sverige per vecka.

Regeringsrätten konstaterade att L.B:s anställning hos den svenske arbetsgivaren hade varat i ungefär ett och ett halvt år. Under arbetet i Sverige hade L.B. haft sin dygnsvila här. L.B. hade vistats i Sverige under en så lång tid, i en sådan omfattning och med en sådan regelbundenhet att vistelsen här fick bedömas som stadigvarande. Det förhållande att arbetstiden förlagts så att L.B. i genomsnitt kunnat tillbringa fler dagar i Danmark än i Sverige, eller att han haft familjebostad i Danmark, medförde inte någon annan bedömning. Således var L.B. att betrakta som obegränsat skattskyldig under den aktuella tidsperioden eftersom han vistats i Sverige stadigvarande.

4.1.5.1 Kommentar

I detta fall använde sig Regeringsrätten av den praxis som funnits att tillgå rörande stadigvarande vistelse. Av detta rättsfall kan man dra slutsatsen att personer som arbetar i Sverige två veckor och därefter spenderar två veckor utomlands är att anse som stadigvarande vistan i Sverige. Det faktum att det totala antalet dagar är fler utomlands ändrade som sagt inte Regeringsrättens bedömning. Min uppfattning är att även detta avgörande är svårt att tillämpa på situationer som inte är mycket likartade och det tillför egentligen inte mycket nytt jämfört med RÅ 2008 ref. 16. Man skulle kunna tolka rättsfallet som att ett två veckors uppehåll som föregås och efterföljs av två veckors arbetsperioder utgör ett tillfälligt avbrott. Med en dylik tolkning skulle alltså ett avbrott som föregås och efterföljs av lika långa arbetsperioder i Sverige betraktas som tillfälligt.

4.1.6 RÅ 2008 not. 166

I detta fall var det frågan om en finsk speditör (MM) som regelbundet vistades i Sverige skulle anses ha stadigvarande vistelse här och därmed anses som obegränsat skattskyldig.

MM var finsk medborgare och hade sin familj och sin permanenta bostad i Finland. Han var anställd av Tallink Sverige AB och hans arbetspass i Sverige omfattade sju dagar åtföljda av ledighet på lika lång tid. MM avreste från Finland kvällen innan han skulle börja sitt arbetspass och ankom till Sverige morgonen därpå. När arbetspasset slutat åkte han samma kväll till Finland och anlände dit morgonen därpå. Av de uppgifter som

framkom i målet drogs slutsatsen att MM spenderade mellan 60 och 70 dagar per halvår i Sverige.

I både länsrätt och kammarrätt fann domstolen att MM var att betrakta som obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § IL eftersom han stadigvarande vistats i Sverige.

I Regeringsrätten yrkade MM att han skulle beskattas för sina inkomster enligt SINK. Han anförde att han vistades sju månader per år i Finland där han hade sin permanenta bostad och sin familj med minderåriga barn. Enligt MM innebar detta att han vistas stadigvarande i Finland och inte i Sverige.

Skatteverket bestred MM:s överklagande och anförde i huvudsak att MM:s vistelser i Sverige återkom regelbundet på samma sätt under året på grund av inplanering av arbetspassen. Enligt Skatteverket borde de vistelser MM spenderat i Finland ses som tillfälliga avbrott som inte bröt den stadigvarande vistelsen i Sverige. Att MM dessutom hade ordnat en enkel men fast bostad på arbetsorten i Sverige samt att han under samtliga arbetsveckor arbetade för samma arbetsgivare förstärkte Sverigevistelsens stadigvarande karaktär.

Regeringsrätten gjorde bedömningen att MM:s anställning hos den svenska arbetsgivaren varat i flera år. Han hade vistats i Sverige under en så lång tid, i en sådan omfattning och med en sådan regelbundenhet att vistelsen i Sverige fick bedömas som stadigvarande. Det förhållandet att arbetstiden förlagts så att han haft arbetsuppehåll om sju dagar varannan vecka, då han kunnat resa till familjen i Finland föranledde inte någon annan bedömning. MM var därför att betrakta som obegränsat skattskyldig i Sverige eftersom han ansågs ha vistats här stadigvarande.

4.1.6.1 Kommentar

Detta fall är ett talande exempel för den situation som uppkommit för skattskyldiga som under lång tid beviljats SINK-beskattning och helt plötsligt blivit nekade utan att deras vistelsemönster i Sverige ändrats. Personen i rättsfallet hade nämligen blivit beskattad enligt SINK i sju år och därefter blivit nekad SINK-beskattning trots att vistelsemönstret var identiskt. Regeringsrätten fäste vikt vid att anställningen hos den svenska arbetsgivaren varat i flera år vilket är intressant med tanke på att anledningen till att en person vistas i Sverige ska vara utan betydelse enligt tidigare praxis från Regeringsrätten.⁴⁹ Regeringsrätten använde sig av en identisk motivering med den i RÅ 2008 ref. 56 där de tryckte på regelbundenheten i vistelserna. I detta fall rörde det sig som sagt om en person som arbetat en vecka i Sverige och därefter spenderat en vecka utomlands. Han hade dessutom spenderat all ledighet och semester utomlands. Min uppfattning är att detta rättsfall inte tillför något nytt i jämförelse med RÅ 2008 ref. 16 och RÅ 2008 ref. 56. Även i detta rättsfall

⁴⁹ Se avsnitt 4.1.1.

kan man göra tolkningen att avbrott som är lika långa som föregående och efterföljande arbetsperiod är att se som tillfälliga.

4.2 Kammarrätten

Jag har valt att referera ett relativt stort antal avgöranden från kammarrätterna i Sverige för att därigenom belysa den problematik som uppkommer vid tillämpningen av begreppet stadigvarande vistelse. Avsikten med den kommande redogörelsen är även att ge läsaren en bild av de argument parterna vanligtvis framför inför domstolen och hur domstolen bedömer dessa, men inte på något sätt att slå fast vad som är gällande rätt.

4.2.1 Kammarrätten i Stockholm, 2009-09-30, mål nr 273-276-09 och 277-280-09

Detta fall rörde två makar som utvandrat från Sverige 1988 och sedan 1995 var bosatta i Schweiz. År 2005 återvände de till Sverige och maken ägde en bostadsrättslägenhet här. I målet var det framför allt fråga om att avgöra om maken vistats stadigvarande i Sverige och haft väsentlig anknytning hit samt om maken haft väsentlig anknytning till Sverige. Skatteverket gjorde gällande att maken vistats stadigvarande i Sverige. Maken menade att han endast vistats sporadiskt i Sverige och då främst på sommaren. Skatteverket anförde även att tre övernattningar per vecka i Sverige i genomsnitt varit tillräckligt för att stadigvarande vistelse skulle anses föreligga enligt rättspraxis.

Länsrätten ansåg att maken stadigvarande vistats i Sverige. Länsrätten var av uppfattningen att Skatteverket visat detta genom att maken använt sitt Eurocard och sitt Shellkort i Sverige i stor omfattning under den aktuella tidsperioden. Kortet hade även använts för inköp utomlands mellan en och fem månader per år. De månader då kortet använts utomlands hade dock inköp gjorts även i Sverige och merparten av kostnaderna avsåg Sverige. Makens invändning, nämligen att det var hans döttrar som använt korten, föranledde inte någon annan bedömning. Det ansågs inte rimligt att makens döttrar skulle ha använt korten i Sverige samtidigt som maken befann sig i Schweiz och använde Shellkortet där eftersom det skulle innebära att de skickade kortet fram och tillbaka mellan länderna. Länsrätten ansåg det därför visat att maken varit i Sverige i princip varje månad under fyra år och tillbringat huvuddelen av sin tid i Sverige.

Länsrätten hänvisade vidare till RÅ 1998 ref. 25⁵⁰ och ansåg att det av detta rättsfall följde att maken skulle anses ha vistats stadigvarande i Sverige under den aktuella tidsperioden. Resorna maken gjort till Schweiz räknades

⁵⁰ I denna del gjorde länsrätten ett redaktionellt fel. Rättsfallet som de avsåg att hänvisa till var RÅ 1997 ref. 25.

som tillfälliga avbrott från den stadigvarande vistelsen i Sverige. Maken var därför obegränsat skattskyldig i Sverige.

Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning.

Målet rörde även frågor kring väsentlig anknytning och hemvist i skatteavtalet med Schweiz. Dessa frågor kommer dock inte tas upp i detta referat. Helt kort kan dock nämnas att länsrätten fann att maken haft väsentlig anknytning till Sverige med motiveringen att hon anskaffat en bostadsrätt i Sverige, att maken stadigvarande vistats här samt att hon planerade att återflytta hit. Det faktum att maken ansågs ha vistats i Sverige stadigvarande var alltså en starkt bidragande orsak till att maken ansågs ha väsentlig anknytning hit.

4.2.1.1 Kommentar

Av detta avgörande framgår att Skatteverket använder sig av en argumentation som går ut på att tre övernattningar per vecka i Sverige i genomsnitt räcker för att stadigvarande vistelse ska anses föreligga. I målet kan man även utläsa att domstolen godtagit kontoutdragen från Shellkortet och Eurocardet som tillräcklig bevisning för att personen i fråga vistats i Sverige. Skatteverket har alltså blivit mer noggrant i sin utredningsmetod och dess informationssamlade sker utanför deras egna register och utan den skattskyldiges vetskap. Skatteverket får nämligen samla in information om transaktioner som gjorts med bank- och betalkort då kontrollintresset anses som stort.⁵¹

4.2.2 Kammarrätten i Göteborg, 2009-09-07, mål nr 5453-08

I detta mål var det fråga om en läkare som arbetade vid ett svenskt sjukhus sedan 2002. Skatteverket avslog läkarens yrkande för beskattning enligt SINK. Under den aktuella tidsperioden, taxeringsåret 2006, var det ostridigt att läkaren spenderat 102 dagar i Sverige varav 94 övernattningar under nio perioder. Vistelserna i Sverige hade följts av dubbelt så långa perioder på Island. Typiskt sett varade arbetspassen i Sverige i tolv dagar med elva övernattningar för att därefter följas av en vistelse på 23 dagar på Island med 24 övernattningar.

Skatteverket menade att vistelserna varit regelbundna sedan 2002 med uppdrag för samma arbetsgivare. Enligt Skatteverket skulle därför kontinuiteten i vistelserna få en avgörande betydelse vid bedömningen om läkarens vistelse varit stadigvarande och läkaren skulle därför betraktas som obegränsat skattskyldig.⁵² Läkaren invände och framförde att han hade

⁵¹ Jonsson, Stadigvarande vistelse styrkt genom användning av betalkort.

⁵² Detta synsätt är i linje med skatteverkets ställningstagande den 21 februari 2005 med dnr 130 92654-05/111 som Skatteverket även hänvisade till vid omprövningen.

familj och permanentbostad på Island. Han arbetade 60 procent på ett Isländskt sjukhus och 40 procent för sin svenska arbetsgivare. Utöver denna tid hade inte läkaren och hans familj spenderat någon ytterligare tid i Sverige.

Länsrätten hänvisade till RÅ 1997 ref. 25 där cirka 78 övernattningar i Sverige under en sexmånadersperiod resulterat i en obegränsad skattskyldighet. Länsrätten ansåg dock att omständigheterna i RÅ 1997 ref. 25 inte motsvarade omständigheterna i det aktuella fallet med läkaren. Mot bakgrund härav fann länsrätten att läkarens vistelser i Sverige inte kunde betraktas som en stadigvarande vistelse. Länsrätten beaktade särskilt att vistelserna i Sverige föregåtts och efterföljts av ungefär dubbelt så långa perioder på Island. Enligt länsrätten kan sådana perioder inte utgöra tillfälliga avbrott av vistelsen i Sverige. Det faktum att läkarens vistelser varit regelbundet återkommande sedan 2002 och föranletts av ett längre anställningsförhållande föranledde inte någon annan bedömning.

Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning och avlog Skatteverkets överklagande.⁵³

4.2.2.1 Kommentar

I detta mål argumenterade Skatteverket utifrån att kontinuiteten och regelbundenheten skulle få en avgörande betydelse. Likaså menade Skatteverket att det av rättspraxis framgått att vistelsen i Sverige kan vara stadigvarande trots att det skett färre övernattningar i Sverige än utomlands. Mot bakgrund av detta ansåg Skatteverket att kontinuiteten skulle vara avgörande trots att avbrotten från Sverigevistelsen varit dubbelt så långa som föregående och efterföljande arbetsperioder. Länsrätten och kammarrätten gjorde här bedömningen att RÅ 1997 ref. 25 inte var tillämpligt i detta fall då omständigheterna inte var likartade. Slutligen kan man av detta avgörande dra slutsatsen att kammarrätten ansett att ett avbrott som är dubbelt så långt som föregående och efterföljande arbetsperiod i Sverige inte räknas som tillfälligt.

4.2.3 Kammarrätten i Göteborg, 2009-06-23, mål nr 7653-08, 7651-7652-08 och 7649-7650-08

Dessa mål rörde en kvinna som var anställd vid Göteborgs universitet sedan 2003. Kammarrätten hade att i flera olika mål bedöma denna kvinnas skattskyldighet i Sverige mot bakgrund av att Skatteverket ansett att hon vistats i Sverige stadigvarande under inkomståren 2004-2007.

För inkomståret 2004 (mål nr 7649-7650-08) menade kvinnan att hon inledningsvis vistats i Sverige något mer än vad som senare blivit fallet.

⁵³ Målet överklagades inte till Regeringsrätten.

Hon framförde huvudsakligen att hon under perioden juli 2004 – juni 2006 haft en genomsnittlig övernattningsfrekvens på 1,95 nätter per vecka. Alltså avsevärt lägre än de tre nätter per vecka som anges i RÅ 1997 ref. 25. Skatteverket bestred dock överklagandet och framförde att kvinnan vistats i Sverige 30 gånger under 2004 och antalet övernattningar uppgick till 120 stycken. De menade att kvinnan återvänt till sin anställning med stor kontinuitet och de flesta vistelserna uppgick till tre dagar. Enligt Skatteverket kunde avbrotten inte anses bryta den stadigvarande vistelsen då det var fråga om ett stort antal återkommande vistelser med uppdrag för samma arbetsgivare. Utredningen visade att kvinnan vistats i Sverige samtliga månader under 2004, bortsett från juni och juli, och då övernattnat här mellan 6 – 15 nätter per månad i perioder om tre eller fler nätter i följd.

För inkomståret 2005 och 2006 (mål nr 7651-7652-08) framförde kvinnan en liknande argumentation med den för inkomståret 2004 och tillade följande. Hennes övernattningsfrekvens hade minskat och under 2006 hade hon endast övernattnat i Sverige 82 nätter vilket motsvarar 1,57 nätter per vecka. Vidare framhöll hon att Skatteverkets tolkning innebar att det inte gick att utläsa någon undre gräns för övernattningsfrekvensen ifråga om när stadigvarande vistelse ansågs föreligga. Hon menade att det inte var rimligt att tillämpa en regel som innebar att när väl stadigvarande vistelse i Sverige ansetts föreligga så inföll en form av karenperiod om kanske flera år. En dylik regel skulle bli väldigt godtycklig då personer med samma övernattningsfrekvens, men med en mindre skillnad i den tidsmässiga fördelningen, skulle kunna komma att beskattas helt olika. Skatteverket bestred bifall och framförde att en beskattning enligt IL stod i överensstämmelse med RÅ 1997 ref 25. Vidare förde Skatteverket ett liknande kontinuitetsresonemang som det för inkomståret 2004. Utredningen visade att de enda månader kvinnan inte vistas i Sverige under den aktuella perioden var juli 2005 och juli och november 2006. Under 2005 övernattnade kvinnan i Sverige mellan 3 – 18 nätter per månad och under 2006 övernattnade hon här mellan 3 – 12 nätter per månad.

För inkomståret 2007 (mål nr 7653-08) hänvisade kvinnan till den argumentation hon fört rörande inkomståren 2004 – 2006 och tillade i huvudsak följande. För inkomståret 2007 hade samtliga hennes vistelser i Sverige föregåtts och efterföljts av lika långa eller längre vistelser utanför Sverige. Hon hänvisade även till Kammarrätten i Göteborg dom den 8 januari 2008 i mål nr 6020-06 där hon menade att Kammarrätten underkänt samma argumentation som Skatteverket för i hennes fall.⁵⁴ Utredningen visade att kvinnan vistats i Sverige samtliga månader under 2007 med undantag för juli och augusti. Hon hade då övernattnat här mellan 6 – 12 nätter per månad och då i vart fall tre nätter i följd.

Kammarrätten, som motiverade sin slutsats på samma sätt i samtliga domar, inledde med att konstatera att även omständigheter som ligger utanför den tidsperiod som omfattas av en ansökan om att beskattas enligt SINK ska

⁵⁴ Detta kammarrättsavgörande överklagades sedermera till Regeringsrätten som ändrade kammarrättens dom och fann att personen vistats i Sverige stadigvarande.

beaktas.⁵⁵ Enligt kammarrättens bedömning hade kvinnan vistats i Sverige under en så lång tid, i en sådan omfattning och med en sådan regelbundenhet att vistelsen fick bedömas som stadigvarande. Det förhållande att hon haft familj och bostad i Tyskland, där hon vistats under den period då hon inte arbetat i Sverige eller varit på tjänsteresa, kunde inte medföra någon annan bedömning. Trots att kvinnan vistats kortare tid i Sverige under inkomståret 2007 än under tidigare inkomstår fann inte kammarrätten skäl att göra en annan bedömning. Kvinnan betraktades därför i samtliga mål som obegränsat skattskyldig i Sverige eftersom hon stadigvarande vistats här.

4.2.3.1 Kommentar

I detta fall gick domstolen på Skatteverkets linje och accepterade resonemanget om att kontinuiteten och regelbundenheten i vistelserna skulle få en avgörande betydelse. Trots att personen i rättsfallet enligt egen utsaga endast vistats 1,95 nätter i veckan i genomsnitt under år 2004 ansågs hon ha vistats i Sverige stadigvarande.

Det är oklart om kammarrätten menar att omständigheterna under 2005-2007 skulle beaktas vid bedömningen av inkomståret 2004 när de stadgade att även omständigheter som ligger utanför den tidsperiod som omfattas av en ansökan om att beskattas enligt SINK. Kammarrätten hänvisade i detta sammanhang till RÅ 2008 ref. 16 och RÅ 2008 ref. 56. I dessa fall tog Regeringsrätten dock hänsyn till omständigheter som skett tidigare än den aktuella tidsperioden. Inte senare.

Om kammarrätten inte tagit hänsyn till omständigheterna i inkomståren 2005-2007 då de avgjorde inkomståret 2004 ter sig avgörandet långtgående. Under 2004 hade personen, enligt Skatteverket, övernattat i Sverige 120 gånger under 30 perioder. Hon vistades inte alls i Sverige under juni och juli. Man kan alltså dra slutsatsen att Kammarrätten ansett att ett tvåmånaders avbrott i Sverigevistelsen varit tillfälligt under rådande omständigheter. Enligt min uppfattning hade det varit mer intressant om domstolen fäst större vikt vid de återkommande avbrotten i Sverigevistelsen och längden på dessa. Domstolen uttalade endast att Sverigevistelserna föregåtts och efterföljts av förhållandevis korta avbrott. Vad domstolen menade med ett förhållandevis kort avbrott var dock oklart. I detta fall kan man även se att det faktum att personen hade bostad och familj utomlands inte tillmättes någon betydelse.

4.2.4 Kammarrätten i Sundsvall, 2009-03-24, mål nr 3132-3234-08 och 3135-3137-08

Dessa mål är synnerligen lika och parternas argumentation samt domskälen är i det närmsta identiska. Av denna anledning kommer endast det ena målet

⁵⁵ Kammarrätten hänvisade här till RÅ 2008 ref. 16 och RÅ 2008 ref. 56.

att refereras, men i de delar där målen skiljer sig åt kommer detta att uppmärksammas.

Skatteverket hade beslutat att avslå ansökan om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta avseende inkomståren 2007 och 2008 för Sylvia Ranocha (mål nr 3132-3234-08) och Peter Ranocha (mål nr 3134-3137-08). Därutöver hade Skatteverket beslutat att ompröva och undanröja tidigare fattade beslut om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta avseende inkomståren 2006 och 2007. Av Skatteverkets beslut framgick bland annat att Sylvia Ranocha (S.R.) sedan inkomståret 2003 arbetat som läkare i Sverige under varierande tidsperioder. Inkomståren 2006 och 2007 var hon anställd av Norrbottens läns Landsting samt av Västra Götalands Läns Landsting. Under dessa år hade hon enligt Skatteverket vistats i Sverige med sådan kontinuitet att vistelsen fick räknas som stadigvarande. Enligt Skatteverkets uppgifter hade S.R. vistats i Sverige under nio regelbundet återkommande perioder som varat mellan 5-14 dagar under inkomståret 2007. Vidare hade S.R. under inkomståret 2006 vistats i Sverige under 12 perioder som varat mellan 5-21 dagar. Enligt Skatteverket skulle därför S.R. betraktas som obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § IL.

S.R. överklagade och anförde i huvudsak att hon hade sin stadigvarande bostad i Tjeckien och att hon inte vistades stadigvarande i Sverige. Alla vistelser i Sverige efterföljdes av lika långa eller längre vistelser i hennes hemland. Hon hade inte heller någon bostad i Sverige. Hon framförde också att övriga förutsättningar för obegränsad skattskyldighet inte var uppfyllda och därför skulle hon anses som begränsat skattskyldig i Sverige.

Skatteverket bestred överklagandet och anförde i huvudsak följande. Av rättspraxis framgick att som stadigvarande vistelse räknas i princip en sammanhängande tidsperiod om minst sex månader och att dygnsvilan sker i Sverige. Enligt förarbetena saknade tillfälliga avbrott i vistelsen i Sverige betydelse. Om utlandsvistelsen framstår som ett tillfälligt avbrott i en sammanhängande vistelse i Sverige avräknas inte tiden utomlands från tiden för vistelsen i Sverige. Därutöver hänvisade Skatteverket till sin skrivelse daterad den 21 februari 2005 med dnr 130 92654-05/111 av vilken det framgick att utlandsvistelsens längd jämförs med föregående och efterföljande vistelseperiod i Sverige. Dock kan en sådan jämförelse inte tillämpas i sin helhet då det är fråga om regelbundet återkommande vistelser.⁵⁶ Skatteverket lade vidare stor vikt vid kontinuiteten i vistelserna i Sverige och ansåg att dessa kunde bestå i återkommande vistelser i Sverige med uppdrag åt en och samma arbetsgivare. Samt att det även kan vara fråga om att en person tillhandahåller sina specifika yrkeskunskaper till olika arbetsgivare, men under återkommande vistelser. Det framgick även att Skatteverkets bedömning stöddes av utgången i en dom från Kammarrätten i Jönköping i mål 3939-06.

⁵⁶ Det bör här påpekas att Skatteverkets skrivelse inte föregåtts av rättspraxis och är därmed i det närmsta att jämföra med en partsinlägga.

Utredningen visade att S.R. vistats i Sverige i 136 dagar under år 2006 och i 100 dagar under 2007. Peter Ranocha (P.R.) hade vistats 125 dagar i Sverige under år 2006 och 142 dagar under år 2007.

Länsrätten konstaterade att någon vägledande praxis i det förevarande fallet inte existerade. Därefter gick länsrätten vidare och fastslog att det gick att ställa krav på förutsebarhet i lagstiftningen. De ansåg att lagstiftningen måste vara klar och tydlig och innehålla de rekvisit som är relevanta så att den enskilde kan förutse hur lagstiftningen ställer sig till en fråga. Om så inte är fallet har den enskilde tolkningsföreträdare. Vidare sade länsrätten att även artikel 39 om fri rörlighet för arbetstagare och artikel 43 om etableringsfrihet i EG-fördraget krävde sådan transparens. Länsrätten ansåg att Skatteverket gått mycket långt i sin tolkning kring vad som utgör stadigvarande vistelse. Slutligen fann länsrätten efter en samlad bedömning att Skatteverket inte visat eller gjort sannolikt att S.R. var att anse som obegränsat skattskyldig i Sverige och biföll S.R:s överklagande.

Skatteverket överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle fastställa Skatteverkets beslut att avslå S.R:s ansökan om SINK. Skatteverket anförde att S.R:s förhållanden var jämförbara med förhållandena i Regeringsrättens dom RÅ 2008 ref. 56 rörande frågan om omfattningen och regelbundenheten i vistelserna kan få följden att vistelsen bedöms som stadigvarande.

Kammarrätten slog inledningsvis fast att Regeringsrätten i två mål prövat begreppet stadigvarande vistelse.⁵⁷ Därefter redogjorde de för Regeringsrättens bedömning i dessa fall.⁵⁸ Helt kort ska här sägas att det första Regeringsrättsavgörandet (RÅ 2008 ref. 16) rörde en dansk läkare som arbetat sammanlagt 18 veckor (126 dagar) under år 2004 och nio veckor (63 dagar) under första halvåret 2005. I det andra fallet (RÅ 2008 not. 166) arbetade en finsk speditör regelmässigt sju dagar i Sverige och därefter hade han sju arbetsfria dagar som tillbringades i Finland. I bägge fallen kom Regeringsrätten till slutsatsen att männen vistats stadigvarande i Sverige med följden att de skulle betraktas som obegränsat skattskyldiga och därmed inte beskattas enligt SINK.

Därefter slog kammarrätten fast att det av utredningen visats att S.R. varit bosatt i Sverige under åren 1987-1997 och att hon därefter arbetat i perioder som läkare i Sverige sedan 2003. Under 2006 arbetade hon här i 13 perioder som totalt innebar en vistelse på 136 dagar i Sverige och under 2007 arbetade hon i Sverige i 11 perioder som totalt resulterade i en vistelse på 100 dagar i Sverige.

Slutligen gjorde Kammarrätten bedömningen att S.R. arbetat i Sverige med viss regelbundenhet. Hon hade haft sin dygnsvila här. Vidare slog Kammarrätten fast att S.R. hade vistats i Sverige under en så lång tid, i en sådan omfattning och med en sådan regelbundenhet att vistelsen fick

⁵⁷ RÅ 2008 ref 56 och RÅ 2008 not. 166.

⁵⁸ Se aktuella rättsfallsreferat för en full redogörelse.

bedömas som stadigvarande. De perioder hon tillbringat i Tjeckien och längden på dessa samt det faktum att hon haft familjebostad och arbete i Tjeckien föranledde inte någon annan bedömning. Därför skulle S.R. anses som obegränsat skattskyldig i Sverige under de aktuella tidsperioderna och en beskattning enligt SINK skulle därför inte ske. Kammarrätten gjorde samma bedömning gällande P.R.

4.2.4.1 Kommentar

I detta mål har Kammarrätten i Sundsvall ansett att en vistelse i Sverige på så lite som 100 dagar fördelat på 11 perioder under 2007 som stadigvarande. Av det vistelsemönster som redovisades i rättsfallet framgick att flertalet avbrott var mer än dubbelt så långa som föregående och efterföljande Sverigevistelse. Samtidigt var vissa avbrott även kortare än föregående och efterföljande Sverigevistelse.

Således kan man dra slutsatsen att kammarrätten ansett avbrott som varit mer än dubbelt så långa som efterföljande och föregående Sverigevistelse som tillfälliga om de ingått i ett vistelsemönster där även väsentligt kortare avbrott ingått. Inte heller tillmätte kammarrätten det faktum att personerna hade stadigvarande bostad utomlands samt att de inte hade någon bostad i Sverige betydelse.

4.2.5 Kammarrätten i Sundsvall, 2009-03-24, mål nr 2416-08

Samma dag som Kammarrätten i Sundsvall fällde sitt avgörande i det ovan refererade målet avgjordes ett ytterligare fall som behandlade begreppet stadigvarande vistelse.

Skatteverket hade i överklagat beslut funnit en läkare obegränsat skattskyldig i Sverige och upphävt tidigare beslut om inkomstskatt för utomlands bosatta. Skatteverket ansåg att mannens vistelser i Sverige varit så kontinuerliga och regelbundet återkommande att stadigvarande vistelse förelegat.

Mannen anförde att han endast haft vikariat och inte någon tillsvidareanställning. Han kom endast till Sverige då det uppkom behov på sjukhuset. Han hade bostad, hustru och två barn i Ungern samt fast anställning där. Han bodde på hotell under sina vistelser i Sverige. Inte heller hade han eller hans familj använt sig av några former av sociala förmåner i Sverige. Han betalade själv resan till Sverige och tillbaka till Ungern samt boendet och kosten. Han hade inte någonsin vistats mer än 183 dagar per år i Sverige och under 2006 var vistelsen 131 dagar. Vistelsen i Sverige avbröts i princip alltid av en vistelse i Ungern som var längre än den föregående vistelsen i Sverige. Han hade aldrig vistas i Sverige i tid som översteg sex månader per år. Hans vistelser i Ungern var att anse som

faktiska avbrott i vistelsen i Sverige. Slutligen menade han att Skatteverkets bedömning var subjektiv genom att de extensivt tolkat skattelagstiftningen. Skatteverket bestred bifall till besvären och anförde i huvudsak samma argument som i de ovan refererade målen från Kammarrätten i Sundsvall. Likt ovanstående mål hänvisade Skatteverket till tidigare praxis, förarbeten, sin skrivelse daterad 21 februari 2005 och till Kammarrättens dom i Jönköping i mål 3939-06. Därefter slog Skatteverket fast att mannen under år 2006 vistats i Sverige i sju perioder om sammantaget 129 dagar för arbete som läkare åt en och samma arbetsgivare. Han hade även i olika omgångar arbetat åt samma arbetsgivare under åren 1997-2005. Arbetet under 2005 hade endast avsett en kort tidsperiod om 10 dagar och under 2007 åtta perioder om 15-21 dagar sammantaget 142 dagar.

Länsrätten inledde med att konstatera att Skatteverkets skrivelse daterad 21 februari 2005 inte på något sätt var bindande vid länsrättens prövning. De redogjorde därefter för de riktlinjer som Skatteverket tillämpar samt omfattningen av mannens vistelser i Sverige.

Länsrätten slog fast att det var ostridigt att Endre Jagamos arbetat i Sverige under 129 dagar år 2006. Under 2005 arbetade Endre Jagamos endast i Sverige under en period som omfattade tio dagar. Under 2004 arbetade han också under endast en period som då omfattade 14 dagar. Därefter gick länsrätten vidare och argumenterade kring begreppet stadigvarande vistelse och förutsebarheten i lagstiftningen. Sammantaget fann länsrätten att Skatteverket inte visat eller gjort sannolikt att mannen var att anse som obegränsat skattskyldig i Sverige och hans besvär skulle därför bifallas.

Kammarrättens resonemang var i all väsentlighet identiskt med kammarrättens argumentation i de ovan refererade avgörandena från Kammarrätten i Sundsvall. Mannen tillade dock att han inte hade någon fast anställning utan endast vikarierande. Vidare hade han inte varit inordnad i organisationen likt personen i RÅ 2008 ref. 56. Inte heller hade hans arbetsperioder varit schemalagda.

Kammarrätten slog fast att mannen arbetat vid Västerbottens läns landsting i olika perioder sedan 1997. Med undantag av år 1999 hade han arbetat minst en period i Sverige varje år. År 2004 arbetade han endast en period om 14 dagar och 2005 en period om 10 dagar. Under 2006 arbetade han från början av mars till mitten av december under sju perioder om sammanlagt 129 dagar. År 2007 arbetade han mellan slutet av januari till mitten av november i åtta perioder.

Slutligen slog kammarrätten fast att mannen var att betrakta som obegränsat skattskyldig under inkomståret 2006 eftersom han stadigvarande vistats i Sverige. Kammarrätten ansåg att mannen hade arbetat hos den svenska arbetsgivaren med viss regelbundenhet de senaste tio åren. Under de perioder mannen arbetat i Sverige hade han tillbringat sin dygnsvila här. Han hade vistats i Sverige under en så lång tid, i en sådan omfattning och med en sådan regelbundenhet att vistelsen fick bedömas som stadigvarande.

Vad som framkommit i målet om längden på de perioder som han tillbringat i Ungern och att han haft arbete och familjebostad i Ungern medför inte någon annan bedömning. Mannen var därför för den i målet aktuella tidsperioden inte begränsat skattskyldig i Sverige och skulle inte beskattas enligt reglerna om SINK.

4.2.5.1 Kommentar

Även i detta fall har kammarrätten accepterat argumentationslinjen från Skatteverket som gått ut på att kontinuiteten och regelbundenheten i Sverigevistelserna ska få en avgörande betydelse. Detta trots att nästan samtliga av mannens avbrott i Sverigevistelsen varit längre än föregående och efterföljande Sverigevistelse. Dock inte dubbelt så långa som var fallet i Kammarrätten i Göteborg mål nr 5453-08. Det faktum att personen endast arbetade på vikariat och efter behov, att han hade sin familj och bostad utomlands och att han inte tagit del av några sociala förmåner i Sverige hade inte heller någon betydelse.

4.2.6 Kammarrätten i Göteborg, 2009-02-05, mål nr 6935-6936-08

Detta fall rörde en kanadensisk medborgare som spelade ishockey i Malmö Redhawks. Spelaren hade spelarkontrakt med föreningen under 2005/2006. Utbetalda ersättningar till spelaren hade redovisats enligt A-SINK och beskattats därefter. Hockeyspelaren anlände till Danmark i början av september 2005 och hade från detta datum fram till mitten av oktober 2005 bott på hotell i Köpenhamn. Därifrån hade han dagpendlat till sin arbetsplats i Sverige. I mitten av oktober erhöll spelaren en bostad i Malmö och därefter upphörde hans dagpendling. Spelaren bodde sedan i Malmö fram till början av april 2006 då han lämnade Sverige för spel i en utländsk hockeyförening. Redhawks framhöll att det enligt RÅ 1997 ref. 25 och RÅ 1981 Aa 4 fick anses framgå att det krävdes dygnsvila i Sverige för att en stadigvarande vistelse skulle vara aktuell. Då spelaren haft sin dygnsvila i Sverige först mellan mitten av oktober 2005 till april 2006 var vistelsen således kortare än sex månader varför någon stadigvarande vistelse i Sverige inte varit för handen.

Skatteverket menade att den inledande perioden (mellan mitten av september till mitten av oktober 2005) hade ordnats för person som kom från tredje land och som i sitt uppdrag hade att vara verksam i Sverige och därvid vistas här i riket. Under den sammanlagda vistelsetiden på 7,2 månader hade spelaren åtminstone 179 övernattningar, men vistades här varje dag. Arbetet var även av den naturen att det krävdes att spelaren vistades i Sverige under matcher, övernattningar vid vissa bortamatcher samt träningar och dylikt från första till sista dag. Skatteverket menade även att RÅ 1981 Aa 4 inte var tillämpligt eftersom spelaren faktiskt övernattat i Sverige vissa dagar. Rättsfallet stadgade dock att om ingen övernattning alls förekom så kunde det inte bli fråga om stadigvarande vistelse. Spelarens

vistelse i Sverige inleddes med att han dagpendlade under högst 39 dagar. Hade han istället valt att bo i Sverige och återvänt till Danmark under helgerna skulle dessa vistelser ses som tillfälliga avbrott från en stadigvarande vistelse i Sverige trots att han i så fall under ca 62 dagar inte vistats alls i Sverige. Skatteverket menade att det därför inte borde göra någon skillnad när i tiden – under en vistelse i Sverige – som det förekommer ett visst antal övernattningar i ett annat land. Särskilt i de fall då dygnet i övrigt tillbringas i Sverige.

Avgörande för länsrättens bedömning blev om den tid som spelaren var bosatt på ett hotell i Köpenhamn skulle medräknas som tid han vistats i Sverige. I denna kontext hänvisade länsrätten till RÅ 1981 Aa 4 där en så kallad gränsgångare som inte tillbringat sin dygnsvila i Sverige inte skulle anses vistats i Sverige stadigvarande. Skatteverket kunde inte styrka påståendet att spelaren övernattat i Sverige i samband med matcher, samlingar och träningar under perioden då han bodde i Köpenhamn. Det krävdes dessutom att vistelsen om minst sex månader var sammanhängande. Länsrätten slog därför fast att den tid då spelaren bott i Köpenhamn inte kunde medräknas vid bedömningen om hans vistelse i Sverige uppgått till sex månader. I det aktuella fallet hade dock inte spelaren vistats i landet under ett flertal perioder utan endast en tidsperiod. Således har han inte systematiskt försökt undgå reglerna om stadigvarande vistelse.

Sammanfattningsvis ansåg länsrätten att spelaren vistats i Sverige kortare sammanhängande tid än sex månader. Följaktligen kunde han inte ha sin stadigvarande vistelse i Sverige och därmed skulle han beskattas enligt reglerna i A-SINK.

Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning och Regeringsrätten beslutade 2009-09-11 att inte meddela prövningstillstånd.⁵⁹

4.2.6.1 Kommentar

I detta avgörande kan man se att Skatteverket försöker utsträcka sitt skatteanspråk till att omfatta så många personer som möjligt. Detta trots klar praxis från Regeringsrätten rörande dagspendlare. Av fallet kan man även dra slutsatsen att kammarrätten ansett att en period där dygnsvila inte förelegat inte kan räknas med för att sammantaget anse att en person har vistats i Sverige stadigvarande.

4.2.7 Kammarrätten i Stockholm, 2008-10-07, mål nr 3297-08

Detta mål rörde en man som bodde i Belgien och var VD för ett svenskt företag. Utredningen i målet visade att mannens vistelser i Sverige medfört ca 90 övernattningar i landet under år 2006.

⁵⁹ Regeringsrättens dom, 2009-09-08, mål nr 2392-2393-09

I länsrätten framförde mannen att han inte varit bosatt i Sverige sedan år 1984 och att Skatteverkets tolkning av RÅ 1997 ref. 25 var allt för extensiv. Under år 2006 uppgick hans längsta sammanhängande vistelseperiod i Sverige till sju dagar och den genomsnittliga närvaron i Sverige till knappt fyra dagar per besök. Hans besök i Sverige hade inte följt något bestämt mönster och en stor del av närvaron för 2006 föranleddes av arbetet som styrelseledamot i två andra företag. Således menade han att besöken inte kunde sägas vara föranledda av arbete för en och samma arbetsgivare. Det normala var att han arbetade från Monaco där han hade kontor med tillfälliga besök i Sverige.

Skatteverket menade att mannen besökt Sverige 31 gånger och varje vistelsetillfälle hade omfattat en till sex övernattningar. Avbrotten i Sverigevistelsen hade aldrig överstigit två veckor. Dessutom byggde arbetet i Sverige på den specifika kompetens som mannen besatt inom sitt område. Enligt Skatteverket var det således fråga om regelbundet återkommande vistelser där kravet på kontinuitet var uppfyllt. Mannen anförde dock i genmäle att det enligt förarbetena saknades betydelse till varför han vistats i landet. Flera perioder hade överstigit tretton nätter och således var Skatteverkets påstående om att inget avbrott överstigit två veckor felaktigt. Länsrätten konstaterade att frågan om skattskyldighet på grund av stadigvarande vistelse borde besvaras utifrån en sammantagen bedömning av omständigheterna. Mot bakgrund av att mannens arbete som VD varit avsett att vara en femårsperiod fann länsrätten att mannen vistats i Sverige stadigvarande under år 2006 och skulle därmed betraktas som obegränsat skattskyldig här.

I kammarrätten anförde mannen att hans uppdrag som VD ursprungligen var begränsat till tre år. Vidare framförde mannen att länsrätten inte berört frågan om hans avbrott i Sverigevistelsen var tillfälliga eller inte, således hade denna principiellt viktiga fråga inte besvarats. I detta avseende hänvisade mannen till ett avgörande från Stockolms länsrätt den 10 april 2008 mål nr 1884-08 där ett avbrott på tre månader inte kunde anses som tillfälligt.⁶⁰ Sammanfattningsvis var mannen av uppfattningen att han inte kunde ha ansetts ha vistats sammanhängande i Sverige under en period av sex månader då hans avbrott i Sverigevistelsen inte kunde ses som tillfälliga. Skatteverket menade att det rörde sig om återkommande vistelser som var en del av ett längre anställningsförhållande. Under 2006 hade mannens ca 90 övernattningar varit jämnt fördelade över året med avbrott som inte i något fall överstigit två veckor. Slutligen menade Skatteverket att mannen även tidigare vistats i Sverige på liknande sätt. Kammarrätten konstaterade att mannens anställningsförhållande medfört regelbundet återkommande vistelser i Sverige under år 2006. Vistelserna i Sverige hade varierat mellan 2 – 7 dagar respektive 1 – 6 nätter. Varje vistelse i Sverige efterföljdes av kortare, lika långa eller längre vistelser utanför riket. Kammarrätten gjorde bedömningen att något avbrott i Sverigevistelsen inte

⁶⁰ Länsrättens dom den 10 april 2008 mål nr 1884-08 överklagades till Kammarrätten som i avgörande daterat 2009-12-14 kom till samma slutsats som länsrätten.

kunde anses ha skett om den efterföljande vistelsen utanför Sverige varit kortare än den föregående vistelsen här i landet. En dylik vistelse skulle alltså betraktas som ett tillfälligt avbrott från vistelsen i Sverige och därmed räknas in i densamma. Detta synsätt fick till följd att mannen betraktades som obegränsat skattskyldig i Sverige under inkomståret 2006 till följd av att han vistats här stadigvarande under en period som översteg sex månader.

4.2.7.1 Kommentar

I sina domskäl har Kammarrätten beskrivit praxis identiskt med den beskrivning som Regeringsrätten gjort i RÅ 2008 ref. 16, men med det tillägg att även omständigheter som ligger utanför den tidsperiod som omfattas av en ansökan om att beskattas enligt SINK ska beaktas vilket framgår av RÅ 2008 ref. 16. Kammarrätten fäste uttryckligen vikt vid vistelseperiodernas längd och antal övernattningar, regelbundenheten i vistelserna och avbrotten i Sverigevistelserna. Kammarrätten tog som sagt ställning till den principiella frågan om tillfälliga avbrott vilket är intressant. Slutsatsen man kan dra av detta rättsfall är att kammarrätten ansett att ett avbrott är tillfälligt om den efterföljande vistelsen utanför Sverige varit kortare än föregående vistelse i landet.

4.2.8 Kammarrätten i Göteborg, 2008-10-15, mål nr 5049-07

I detta mål var det fråga om en man som bodde i Belgien och var VD för ett svenskt företag. Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning varvid det blir av intresse att granska denna bedömning närmare.

I länsrätten yrkade mannen att han skulle beskattas enligt SINK och anförde i huvudsak följande. Han flyttade från Sverige 1979 och var sedan 1984 bosatt i Belgien tillsammans med sin familj. Det var i målet ostridigt att mannen var bosatt i Belgien och att han under inkomståret 2006 var VD för ett svenskt företag med säte i Lund. Under den aktuella perioden arbetade han både i Sverige och utomlands. Under 2006 hade mannen övernattnat i Sverige ungefär tre till fyra nätter i veckan. Hans vistelser var en del av ett längre anställningsförhållande som pågått sedan 1999. Länsrätten menade att den tid mannen spenderat utomlands var att se som tillfälliga avbrott från den stadigvarande vistelsen i Sverige. Därmed var mannen att betrakta som obegränsat skattskyldig i Sverige.

I kammarrätten anförde mannen att hans faktiska vistelse i Sverige var 128 arbetsdagar varav 99 nätter. Vidare framförde mannen att flera länder hade regler som innebar att en person måste vistas mer än 183 dagar i landet för att bli obegränsat skattskyldig. Mannen menade att en dylik regel var rimlig då Skatteverkets tolkning innebar att han skulle kunna anses vistas stadigvarande i tre länder samtidigt. Skatteverket anförde att Sverige ingått skatteavtal med andra länder för att lösa beskattningsfrågan då en person räknas som obegränsat skattskyldig i flera länder. Att man kan anses vara

skatterettsligt bosatt i flera länder på grund av vistelse där var i sig inget problem och skulle inte påverka tolkningen av svensk rätt. Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning. De omständigheter som mannen framfört inför kammarrätten föranledde ingen annan bedömning.

4.2.8.1 Kommentar

I detta fall ansåg domstolen att personen i fråga stadigvarande vistats i Sverige eftersom den tid han spenderat utomlands var att se som tillfälliga avbrott från vistelsen i Sverige. Länsrätten ansåg att en normal arbetsvecka för mannen innebar tre övernattningar i Sverige och de veckor då han haft färre övernattningar hade han ofta varit på tjänsteresa. Vad man kan fråga sig är då om det faktum att mannen är på tjänsteresa ska påverka domstolens bedömning? Min uppfattning är att det är den fysiska närvaron i Sverige som är av betydelse. Således torde det inte spela någon roll för domstolens bedömning av vilken anledning mannen vistats utomlands. Men kammarrätten har uttryckligen tillmätt detta faktum betydelse.

4.2.9 Kammarrätten i Göteborg, 2007-06-07, mål nr 3939-06

I detta mål var det fråga om en man som var fast bosatt i en lägenhet som han själv ägde i Grekland. Han var anställd av ett företag med säte i Aten i Grekland. Hans lön, sociala avgifter och pensionsavgifter hade betalats av detta företag sedan 1983. Han innehade positionen som VD för ett svenskt försäkringsbolag. Han delade således sin tid mellan Sverige, Grekland och Cypern. Mannen tillbringade kortare perioder på mellan 10 till 18 dagar i Sverige som sedan avbröts för längre vistelser i Grekland. Vistelsen i Sverige var därför kortare än både den föregående och den efterföljande vistelsen i Grekland. Slutligen anförde mannen att RÅ 1997 ref. 25 inte var tillämpligt om omständigheterna inte var i det närmsta identiska. Så var inte fallet. Mannen skulle vistas 128 dagar i Sverige under inkomståret 2006. Han skulle därmed inte spendera mer än 78 nätter i Sverige under någon sexmånadersperiod.

Skatteverket menade att mannens vistelser trots detta skulle betraktas som stadigvarande och anförde i huvudsak följande. Mannens vistelser var förlagda till ett mindre antal längre sammanhängande perioder. Han hade sedan 1999 arbetat för samma arbetsgivare och beskattats enligt SINK under åren 1999 till 2005. En normal arbetsvecka för mannen översteg tre övernattningar per vecka. Sammantaget menade Skatteverket att mannen övernattnat i Sverige under längre sammanhängande perioder vid tio tillfällen under 2006 (i normalfallet 12 till 18 övernattningar per period). Skatteverket menade att kontinuiteten i vistelserna i Sverige var en viktig del i bedömningen av om en vistelse var stadigvarande. Denna kontinuitet kunde exempelvis bestå i återkommande vistelser till Sverige med arbete för en och samma arbetsgivare.

Länsrätten slog fast att mannens vistelser med övernattnig i Sverige utgjorde mindre än hälften av det möjliga antalet under år 2006. Hans vistelser var dock en del av ett längre anställningsförhållande som pågått sedan år 1999. Eftersom det enligt länsrätten rörde sig om regelbundet återkommande vistelser som bestod av längre sammanhängande perioder skulle mannen anses vistats stadigvarande i Sverige. Därmed skulle mannen betraktas som obegränsat skattskyldig i Sverige.

I Kammarrätten anförde mannen att eftersom hans vistelser i Sverige regelmässigt överstiger tiden som han vistas här kan dessa avbrott inte anses som tillfälliga. Kammarrätten fastställde dock länsrättens dom utan vidare motivering.

4.2.9.1 Kommentar

Skatteverket använder sig av en argumentation där de anser att kontinuiteten kan bestå i att återkommande arbeta för en och samma arbetsgivare. Av tidig praxis från Regeringsrätten framgår dock att anledningen till att en person vistas i Sverige saknar betydelse. Det verkar dock som om kammarrätten är av uppfattningen att detta inte gäller om man ser anledningen till Sverigevistelsen som en del i ett kontinuitetsresonemang. Vidare är det anmärkningsvärt att kammarrätten inte tagit ställning till mannens invändning att hans avbrott i Sverigevistelsen inte kunde anses som tillfälliga eftersom de regelmässigt översteg tiden han vistas här.

4.2.10 Kammarrätten i Stockholm, 2007-05-25, mål nr 1904-07

Denna dom handlade om en man som började en anställning i Sverige under februari 2002. Han hade under januari till april 2002 även fast anställning hos flera polska arbetsgivare. Under perioden 1 februari till 30 april 2002 arbetade han således tidvis i Sverige och tidvis i Polen. Eftersom han inledningsvis inte ville flytta till Sverige bodde han på hotell nära kontoret. Den 1 maj 2002 folkbokfördes han och hans familj i Sverige. Enligt mannen hade han under perioden februari till april 2002 haft totalt 28 övernattningar i Sverige. Den övervägande delen av denna tid hade spenderats i Sverige under april månad. Övrig tid hade han tillbringat i Polen. Mannen menade att den stadigvarande vistelsen skulle börja räknas från 1 april. Skatteverket hävdade att mannen skulle anses ha vistats i Sverige stadigvarande från den 3 februari vilket var den första dagen mannen besökte Sverige.

Länsrätten ansåg att mannen vistats stadigvarande i Sverige från den 3 februari 2002 eftersom han haft regelbundet återkommande vistelser åt en och samma arbetsgivare.

I kammarrätten anförde mannen att 13 nätter på två månader inte kunde anses vara regelbundet och kontinuerligt. Han menade att Skatteverkets uppfattning ledde till att personer som besöker Sverige för att bilda en

uppfattning om de vill bosätta sig här och sedan i nära anslutning till detta beslutar sig för att permanent flytta till Sverige blir obegränsat skattskyldiga i Sverige från den första besöksdagen.

Kammarrätten fann att RÅ 1997 ref. 25 inte borde tolkas så att det genomsnittliga antalet övernattningar under en sexmånadersperiod ska avgöra när en stadigvarande vistelse påbörjas utan istället måste omfattningen och regelbundenheten av en persons Sverigevistelse avgöra när en stadigvarande vistelse ska anses påbörjad. Kammarrätten ansåg att mannen först från och med april 2002 vistats i Sverige med en sådan regelbundenhet och i en sådan omfattning att en stadigvarande vistelse kan ha inletts. Mannen var därför att betrakta som begränsat skattskyldig under perioden februari och mars 2002.

4.2.10.1 Kommentar

Av detta avgörande framgår att kammarrätten ansett att 13 natters övernattningar på två månader inte kan anses vara regelbundet och kontinuerligt. Vidare ansåg kammarrätten att omfattningen och regelbundenheten på personens Sverigevistelser skulle avgöra när en stadigvarande vistelse ansågs påbörjad. Detta rättsfall är intressant främst på grund av att det ger en viss ledning kring när kammarrätten anser att en stadigvarande vistelse inleds. Nämligen när vistelsen får en viss regelbundenhet och omfattning.

5 Analys

I detta kapitel är min avsikt att besvara de i inledningen ställda frågorna. Detta kommer att ske genom att först sammanfatta praxis från Regeringsrätten och avgöranden från kammarrätterna. Avgörandena från kammarrätterna syftar till att belysa den problematik som uppkommer vid tillämpningen av begreppet stadigvarande vistelse samt till att gestalta de argument som ställs mot varandra vid en aktuell tvist. Till viss del ligger de även till grund för en analys av de problem som är förknippade med stadigvarande vistelse. Domarna från kammarrätterna är således inte avsedda att ge någon slutledning kring vad som är gällande rätt. Anledningen till denna sammanfattning är att det enligt min uppfattning underlättar för läsaren att ta till sig det som diskuteras i de avslutande kommentarerna.

5.1 Sammanfattning av praxis från Regeringsrätten

Som ovan nämnt finns det ett flertal avgöranden från Regeringsrätten som rör stadigvarande vistelse. Först och främst kan man utläsa att anledningen till att en person vistas i Sverige saknar betydelse.⁶¹ För att den skattskyldige sedan ska betraktas som stadigvarande vistandes i Sverige krävs även att hon spenderar sin dygnsvila i Sverige samt att vistelsen i Sverige är sammanhängande och uppgår till sex månader eller mer.⁶² Gränsgångare anses således inte som stadigvarande vistandes i Sverige.

Vidare saknar tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen betydelse vilket framgår av RÅ 1997 ref. 25. Det torde dock vara svårt att dra några ytterligare slutsatser från detta mål såvida omständigheterna inte i det närmsta är identiska. Av rättsfallet kan man alltså inte dra någon slutsats om var gränsen går för antalet övernattningar i Sverige innan en vistelse anses stadigvarande.⁶³ Om förhållandena är jämförbara med de i detta fall kan man dock sluta sig till att en vistelse med i genomsnitt tre övernattningar per vecka medför obegränsad skattskyldighet.⁶⁴ Man bör dock vara uppmärksam att Regeringsrätten var oeniga i detta avgörande (tre mot två) och därmed bör man kanske inte dra allt för långtgående slutsatser av rättsfallet. Så har dock skett då RÅ 1997 ref. 25 nämns som ett grundläggande rättsfall i så gott som alla påföljande domar som rör stadigvarande vistelse. Skatteverket har även dragit långtgående slutsatser

⁶¹ Se prop. 2004/05:19, s. 30 och RÅ 1947 not. 445, RÅ 1952 ref. 12 och RÅ 1952 not. 259.

⁶² RÅ 1981 Aa 4.

⁶³ Källqvist m.fl., Internationella skattehandboken, s. 52.

⁶⁴ Källqvist m.fl., Internationella skattehandboken, s. 74. Observera att detta endast gäller då omständigheterna är likartade.

av rättsfallet vilket framgår i en skrivelse och ett ställningstagande samt av den argumentation de för i skattedomstolarna.⁶⁵ Fortsättningsvis har en person som återkommande arbetat i Sverige i perioder om sex månader och därefter haft regelmässiga avbrott på två till tre månader ansetts stadigvarande vistats i Sverige.⁶⁶ Dessutom ska även omständigheter som ligger utanför den tidsperiod som omfattas av en ansökan om att beskattas enligt SINK beaktas.⁶⁷ Av RÅ 2008 ref. 16 torde man även kunna dra den slutsatsen att ett avbrott på dryga två månader är att räkna som tillfälligt om det föregås och efterföljs av två långa Sverigevistelser. Det torde dock vara svårt att tillämpa detta synsätt om vistelsemönstret är väsentligen annorlunda än hur det såg ut i rättsfallet. Av RÅ 2008 ref. 56 och RÅ 2008 not. 166 kan man även sluta sig till att avbrott som är lika långa som föregående och efterföljande vistelse i Sverige är att anse som tillfälliga. I vart fall om omständigheterna är likartade.

I RÅ 2008 ref. 56 och RÅ 2008 not. 166 uttalades att vistelserna i respektive fall varat under så lång tid, i sådan omfattning och med sådan regelbundenhet att vistelserna fick anses som stadigvarande. Regeringsrätten har alltså godtagit ett visst kontinuitetsresonemang, men detta torde vara högst beroende av omständigheterna i det enskilda fallet.

Trots att Regeringsrätten avgjorde tre mål rörande stadigvarande vistelse under 2008 kvarstår många frågor kring begreppet. Vad räknas egentligen som ett tillfälligt avbrott i de fall då avbrotten är längre än föregående och efterföljande vistelser i Sverige och hur många dagar får en person vistas i Sverige innan vistelserna anses stadigvarande?

5.2 Sammanfattning av avgöranden från kammarrätterna

Av de ovan redovisade avgörandena från kammarrätterna kan man först och främst dra slutsatsen att Skatteverket ofta använder sig av en argumentation som går ut på att tre övernattningar per vecka i Sverige i genomsnitt räcker för stadigvarande vistelse. Skatteverket driver även en argumentationslinje där de menar att kontinuiteten och regelbundenheten i Sverigevistelserna ska ha en avgörande betydelse. De skattskyldiga invänder ofta att de har sin bostad och familj i sina hemländer, att de inte tar del av sociala förmåner i Sverige med mera. Av kammarrättens avgöranden framgår dock att dessa fakta har en marginell betydelse i jämförelse med vistelsemönstret. Ibland tillmäter däremot kammarrätterna anledningen till att en person vistas i Sverige betydelse då de, i kontinuitetsresonemanget, tar hänsyn till att de skattskyldiga arbetat för samma arbetsgivare under en längre tid i Sverige.

⁶⁵ Se Skatteverkets ställningstagande nr 22/04, 2005-11-15, dnr 131 612166-05/111 och Skatteverkets skrivelse, 2005-02-14, dnr 130 92654-05/111.

⁶⁶ RÅ 2008 ref. 16.

⁶⁷ A.a.

Kammarrätterna har överlag gått på Skatteverkets linje och tillmätt just kontinuiteten och regelbundenheten stor betydelse vid bedömningen om en person vistats i Sverige stadigvarande eller inte. De har även ansett att RÅ 1997 ref. 25 inte är tillämpligt då omständigheterna inte är likartade.⁶⁸ Kammarrätterna tillmäter även de antal dagar den skattskyldige spenderat i Sverige betydelse då detta uttryckligen anges i så gott som samtliga avgöranden. I ett avgörande har Kammarrätten funnit att så lite som 100 övernattningar under ett inkomstår utgjort stadigvarande vistelse i Sverige.⁶⁹

Det ter sig som att det är en kombination mellan antal övernattningar i Sverige, längden på avbrotten i Sverigevistelsen samt kontinuiteten i Sverigevistelserna som avgör om kammarrätterna anser en person anses ha vistats i Sverige stadigvarande eller inte.

En viss ledning kring frågan när en stadigvarande vistelse inleds står även att finna i praxis från kammarrätterna där det framgår att en Sverigevistelse måste få en viss regelbundenhet och omfattning innan en stadigvarande vistelse kan anses inledd.⁷⁰ Vad som är gällande rätt är dock oklart eftersom något avgörande i frågan inte finns från Regeringsrätten.

Kammarrätterna har i flera avgöranden berört frågan om tillfälliga avbrott, men ofta undvikit att besvara den uttryckligen. Oftast stadgas endast att avbrotten i Sverigevistelsen varit förhållandevis korta i jämförelse med perioderna som spenderats i Sverige. Detta säger dock inte så mycket. Av de fall då kammarrätterna faktiskt tvingats till att ta en mer uttrycklig ställning framgår att de funnit att avbrott som regelmässigt är dubbelt så långa som föregående och efterföljande arbetsperioder i Sverige inte kan anses som tillfälliga.⁷¹ Man kan även dra slutsatsen att kammarrätterna funnit att avbrott som varit mer än dubbelt så långa som efterföljande och föregående Sverigevistelse varit tillfälliga om de ingått i ett vistelsemönster där även väsentligt kortare avbrott ingår.⁷² Kammarrätterna har även ansett att ett avbrott är tillfälligt om den efterföljande vistelsen utanför Sverige varit kortare än föregående vistelse inom riket.⁷³ Det går dock inte att dra några faktiska slutsatser kring vad som är gällande rätt utifrån dessa avgöranden från kammarrätterna. Regeringsrätten har som ovan nämnt berört frågan om tillfälliga avbrott i några avgöranden, men oklarheterna är fortfarande stora. Dessa kammarrättsavgöranden belyser dock problematiken och kan ge en viss ledning kring hur kammarrätterna i Sverige resonerar kring frågan om tillfälliga avbrott.

Slutligen kan man även konstatera att Skatteverket är på frammarsch när det gäller stadigvarande vistelse och har på senare år drivit flertalet tvister till

⁶⁸ Se exempelvis Kammarrätten i Göteborg, 2009-09-07, mål nr 5453-08.

⁶⁹ Kammarrätten i Sundsvall, 2009-03-24, mål nr. 3132-3137-08.

⁷⁰ Kammarrätten i Stockholm, 2007-05-25, mål nr. 1904-07. I detta ansåg Kammarrätten att 13 natters övernattning i Sverige inte var tillräckligt för att en stadigvarande vistelse kunde anses inledd.

⁷¹ Kammarrätten i Göteborg, 2009-09-07, mål nr 5453-08.

⁷² Kammarrätten i Sundsvall, 2009-03-24, mål nr. 2416-08.

⁷³ Kammarrätten i Stockholm, 2008-10-07, mål nr. 3297-08

domstol. De har även blivit noggrannare i sin utredningsmetod och samlar in information även utanför sina egna register.⁷⁴

5.3 Avslutande kommentarer

Begreppet stadigvarande vistelse i 3 kap. 3 § IL är som ovan nämnt inte närmre definierat i lagtext och förarbetena ger mycket sparsamt med ledning. Den närmare betydelsen av begreppet står alltså att utläsa ur praxis. Som framgår ovan är praxis på området långt ifrån klar och omständigheterna i det enskilda fallet får stor betydelse. I det följande kommer de i inledningen ställda frågorna att analyseras och i den mån det går även att besvaras. När ett klart svar inte står att finna kommer en diskussion föras kring vad som eventuellt skulle kunna vara ett rimligt synsätt eller en lämplig reglering.

Som framgått ovan argumenterar Skatteverket allt som oftast utifrån sin skrivelse och sitt ställningstagande som beskrivits ovan. De vill alltså att kontinuiteten och regelbundenheten i Sverigevistelserna ska få en stor betydelse. Av de ovan refererande avgörandena från Regeringsrätten och kammarrätterna är framgår även att det oftast frågan om *tillfälligt avbrott* som skapar problem mellan de skattskyldiga och Skatteverket.

I flera fall har de skattskyldiga blivit beviljande SINK-beskattning i flera år – ibland så länge som i sju år – för att sedan bli nekade en dylik beskattning utan att deras vistelsemönster förändrats. Ibland har de till och med blivit beviljade SINK-beskattning av Skatteverket på en ort i landet och blivit nekade på en annan ort. Detta är av förklarliga skäl olyckligt och visar på den stora otydlighet som råder kring begreppet stadigvarande vistelse och då i synnerhet kring vad som anses som ett tillfälligt avbrott. I sin argumentation menar ofta de skattskyldiga att de har sin bostad, familj, fast arbete och dylikt utanför Sverige. De framför även att när de är i Sverige bor de på hotell eller i övernattningslägenheter samt att de tidigare blivit beviljade SINK-beskattning. De menar även att de avbrott som de gör för att vistas i sitt hemland inte kan anses som tillfälliga eftersom de spenderat mycket fler dagar där än i Sverige.

5.3.1 Vilka slutsatser kan dras av Regeringsrättens praxis?

Vilka slutsatser som går att dra av Regeringsrättens praxis har i stort beskrivits ovan i avsnitt 5.1. Sammanfattningsvis framgår, som ovan nämnt, att en sammanhängande tidsperiod om sex månader eller mer räknas som stadigvarande vistelse. Det krävs dessutom att den skattskyldige tillbringar

⁷⁴ Kammarrätten i Stockholm, 2009-09-30, mål nr 273-276-09 och 277-280-09

sin dygnsvila i Sverige och tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen saknar betydelse. Vidare framgår det också att även omständigheter som ligger utanför den i målet aktuella tidsperioden ska beaktas vid bedömningen om en stadigvarande vistelse är för handen. Vad Regeringsrätten uttalat i frågan kring tillfälliga avbrott berörs i kapitel 5.3.3.

Regeringsrättens praxis lämnar dock en hel del frågor obesvarade. Vad är egentligen den närmare innebörden av ett tillfälligt avbrott? I vilken utsträckning kan en person löpande vistas och övernatta i Sverige utan att det rör sig om en stadigvarande vistelse? När inleds en stadigvarande vistelse?

5.3.2 När inleds en stadigvarande vistelse?

Praxis från Regeringsrätten ger ingen ledning kring när en stadigvarande vistelse inleds och av kammarrättens avgöranden kan man inte dra några slutsatser kring vad som är gällande rätt. Min uppfattning är att det trots detta är intressant att beakta hur kammarrätterna har bedömt de frågor som ännu inte prövats av Regeringsrätten.

Kammarrätten i Stockholm har uttalat att en stadigvarande vistelse inleds när Sverigevistelsen fått en tillräckligt stor omfattning och regelbundenhet. I avgörandet från kammarrätten var 13 natters övernattnings i Sverige under två månader inte tillräckligt för att en stadigvarande vistelse skulle ansetts inledd.⁷⁵

Min uppfattning är att kammarrätten kommit till en rimlig slutsats i denna fråga. Utomlands bosatta personer måste ha en rimlig chans att besöka Sverige för att kunna avgöra om de vill bosätta sig här eller inte. Det skulle te sig orimligt om dylika sporadiska besök inledde en stadigvarande vistelse. Likaså är det inte skäligt att de avbrott, som var väsentligt längre än Sverigevistelserna, skulle räknas som tillfälliga. Vart gränsen går för en tillräckligt stor omfattning och regelbundenhet är dock oklart. Men så länge det rör sig om en person som inte regelbundet vistats i Sverige tidigare torde en stadigvarande vistelse inte anses inledd så länge Sverigevistelserna har karaktären av besök för att avgöra om en bosättning i Sverige är lämplig. Detta under förutsättning att vistelserna i utlandet är väsentligt längre än Sverigevistelserna. Annars är det inte omöjligt att Skatteverket skulle anse att en stadigvarande vistelse de facto är inledd. Någon klagande praxis från Regeringsrätten finns dock inte och det går därför inte att dra några slutsatser kring vad som faktiskt är gällande rätt i denna fråga.

Problemet vid bedömningarna kring stadigvarande vistelse torde dock, som ovan nämnts, i de allra flesta fall uppstå vid bedömningen av vad som är ett tillfälligt avbrott. Denna fråga är även central för att kunna dra en eventuell gräns för hur många dagar en person löpande kan vistas i Sverige utan att anses som stadigvarande vistandes här.

⁷⁵Kammarrätten i Stockholm, 2007-05-25, mål nr. 1904-07

5.3.3 Vad innebär ett tillfälligt avbrott i en stadigvarande vistelse?

Skatteverket har klargjort vad deras uppfattning är i frågan rörande tillfälligt avbrott. Enligt Skatteverket är ett avbrott tillfälligt om någon av följande förutsättningar är uppfyllda.

- Avbrottet i vistelsen i Sverige är kortare eller lika långt som tidigare vistelse här.
- Om en person som vistats i Sverige gör ett avbrott som överstiger den tidigare vistelsen och därefter återvänder hit är avbrottet tillfälligt om den efterföljande vistelsen i Sverige är lika lång eller längre än avbrottet
- Undantagsvis i det enskilda fallet kan Skatteverket frågå de ovan nämnda riktlinjerna. Detta gäller framför allt vid regelbundet återkommande vistelser.

Det är den sista av dessa punkter som vållar stora tolkningsproblem och skapar förvirring för de skattskyldiga. Skatteverket har tillsynes grundat detta ställningstagande på RÅ 1997 ref. 25 vilket är anmärkningsvärt då ingenting nämns om kontinuitet eller regelbundet återkommande vistelser i Regeringsrättens domskäl. Dessutom var två regeringsråd skiljaktiga.

På senare år har dock Regeringsrätten berört frågan om tillfälligt avbrott, men oklarheterna är fortfarande stora. I RÅ 2008 ref. 16 tog Regeringsrätten upp frågan om tillfälligt avbrott, men som framgår ovan torde det faktum att Regeringsrätten fann att ett avbrott på två till tre månader varit tillfälligt inte kunna tillmätas särskilt stor betydelse om förhållandena inte är likartade. Det vill säga att uppehållet i Sverigevistelsen föregåtts och efterföljts av dubbelt så långa perioder i Sverige – i detta fall två Sverigevistelser på sex månader vardera. Min uppfattning är att detta avgörande inte ger någon ledning för de personer som löpande vistas i Sverige samtidigt som de även vistas utomlands. Även i RÅ 2008 ref. 56 var frågan om tillfälligt avbrott uppe för bedömning. Regeringsrätten fann då att en person som löpande vistats i Sverige i tvåveckorsperioder vistats i Sverige stadigvarande. Av detta avgörande är min uppfattning att man kan dra slutsatsen att avbrott som regelmässigt är lika långa som den föregående och efterföljande Sverigevistelsen betraktas som tillfälliga även om längre avbrott förekommer sporadiskt. Detta synsätt bekräftas även genom RÅ 2008 not. 166 där en person regelmässigt vistats i Sverige i en vecka och därefter vistats utomlands i en vecka. Avbrotten för utlandsvistelse ansågs som tillfälliga av Regeringsrätten.

Av Regeringsrättens avgöranden framgår således följande rörande tillfälligt avbrott.

- För personer som vistas i Sverige i långa perioder (dock under sex månader) är ett avbrott på två till tre månader att betrakta som tillfälligt.

- För de personer som löpande vistas i Sverige är avbrott som är lika långa som föregående och efterföljande Sverigevistelse att anse som tillfälliga. Detta trots att enstaka längre avbrott förekommit.

Dessa avgöranden bringar en viss klarhet i spørsmålet kring tillfälliga avbrott. Men vad gäller egentligen om avbrotten regelmässigt är längre än föregående och efterföljande Sverigevistelse? Här finns ingen ledning att hämta från lagtext, förarbeten, doktrin eller praxis från Regeringsrätten. Frågan har dock till viss del berörts i kammarrätterna och trots att detta inte ger någon ledning kring vad som är gällande rätt är min uppfattning att det är intressant att se hur underinstanserna resonerat gällande denna fråga.

Kammarrätten i Göteborg har kommit till slutsatsen att avbrott som regelmässigt varit dubbelt så långa som efterföljande och föregående Sverigevistelser inte är att anse som tillfälliga.⁷⁶ Skatteverket överklagade dock inte detta avgörande vilket enligt min uppfattning är anmärkningsvärt. Kanske var Skatteverket oroligt för att ett klart avgörande från Regeringsrätten i denna fråga skulle öppna för skatteplanering. Gällande tillfälliga avbrott har även Kammarrätten i Sundsvall kommit till slutsatsen att avbrott som varit mer än dubbelt så långa som föregående och efterföljande arbetsperioder i Sverige är tillfälliga om de ingår i ett vistelsemönster där även väsentligt kortare avbrott ingår.⁷⁷

Av kammarrättens avgöranden rörande tillfälligt avbrott kan man alltså dra slutsatsen att om avbrotten i Sverigevistelsen regelmässigt är dubbelt så långa som föregående och efterföljande arbetsperioder i Sverige räknas avbrottet inte som tillfälligt. Detta gäller dock inte om det i vistelsemönstret även ingår flera avbrott som är väsentligt kortare än föregående och efterföljande Sverigevistelse. Huruvida detta synsätt skulle accepteras av Regeringsrätten är dock högst oklart och något svar på vad som är gällande rätt i denna fråga kommer inte att erhållas förens Regeringsrätten tar upp frågan för prövning. För de skattskyldiga torde det därför finnas ett visst incitament att överklaga negativa avgöranden i kammarrätterna gällande frågan om tillfälliga avbrott.

Trots att även avgöranden från kammarrätterna berörts i detta avseende för att belysa frågan om tillfälliga avbrott kvarstår ytterligare spørsmål som varken berörts av Regeringsrätten eller kammarrätterna. Hur skulle exempelvis avbrott som regelmässigt är lite längre – men inte dubbelt så långa - än föregående och efterföljande Sverigevistelse bedömas och hade ett sexmånaders avbrott i Sverigevistelsen räknats som ett faktiskt avbrott om de föregåtts och efterföljts av arbetsperioder på nästan sex månader i Sverige?

Sammanfattningsvis kan det konstateras att bedömningen kring tillfälliga avbrott i en stadigvarande vistelse är högst beroende på omständigheterna i

⁷⁶ Kammarrätten i Göteborg, 2009-09-07, mål nr. 5453-08.

⁷⁷ Kammarrätten i Sundsvall, 2009-03-24, mål nr. 2417-08. Se dock den följande diskussionen kring detta avgörande.

det enskilda fallet. Det ter sig som domstolarna tar stor hänsyn till det aktuella årets vistelsemönster samt föregående års vistelsemönster vid sin bedömning. Som ovan nämnt har dock Regeringsrätten kommit till slutsatsen att avbrott som är lika långa som föregående och efterföljande perioder i Sverige är att anse som tillfälliga avbrott. Skulle dock omständigheterna i det enskilda fallet skilja sig markant från de i Regeringsrättens praxis är det tveksamt vilken slutsats en domstol skulle komma till. För de skatteskyldiga gäller det att tänka på hur vistelsemönstret i Sverige ser ut. De bör tänka på hur långa avbrott som föregår och efterföljer deras vistelse i Sverige. Det går dock inte att uttala sig om hur långt respektive avbrott i Sverigevistelsen behöver vara för att ett avbrott inte ska anses som tillfälligt. Men det måste i vart fall vara längre än föregående och efterföljande arbetsperiod i Sverige.

5.3.4 Hur många dagar kan en person löpande vistas i Sverige innan hon anses ha vistats här stadigvarande?

I avgöranden från Regeringsrätten och i flera avgöranden från kammarrätterna har man gått på Skatteverkets linje och tillmätt regelbundenheten och kontinuiteten stor betydelse och därmed ansett avbrott i Sverigevistelsen som tillfälliga trots att de skattskyldiga totalt spenderar väsentligt fler nätter utomlands än i Sverige. Det går alltså att skönja en tendens hos underinstanserna, och till viss del även Regeringsrätten, som lutar åt att tillmäta regelbundenheten i Sverigevistelserna en stor betydelse. Som ovan nämnt har Regeringsrätten slagit fast att även omständigheter som ligger utanför den aktuella tidsperioden ska beaktas vid bedömningen om en vistelse ska anses som stadigvarande.⁷⁸ Detta uttalande från Regeringsrätten öppnar för ett regelbundenhetsresonemang hos domstolarna eftersom de då kan ta hänsyn till vad som skett även föregående år.

Gällande bedömningen av hur många dagar en person löpande får vistas i Sverige finns egentligen ingen ledning att hämta varken från Regeringsrätten eller från kammarrätterna. Anledningen till detta torde vara att bedömningen kring stadigvarande vistelse är så beroende på omständigheterna i de enskilda fallet och av vad som räknas som ett tillfälligt avbrott i en stadigvarande vistelse. Underinstanserna tar stor hänsyn till omständigheter som ligger utanför den aktuella tidsperioden vilket är i överensstämmelse med RÅ 2008 ref. 16. Skatteverket har alltså fått ett relativt stort genomslag för sitt kontinuitetsresonemang. Frågan är dock hur långt Skatteverket egentligen kan räkna med att driva regelbundenhetsargumentationen i relation till det antal dagar en person de facto övernattar i Sverige.

⁷⁸ RÅ 2008 ref. 16.

I ett avgörande från Kammarrätten i Sundsvall bedömde kammarrätten att en person som endast vistats 100 dagar i Sverige under ett av de aktuella inkomståren skulle anses ha vistats i Sverige stadigvarande.⁷⁹ Vistelserna i Sverige var utspridda över hela året under 12 perioder med tio avbrott för vistelse i utlandet. Åtta av dessa avbrott i Sverigevistelsen var mer än dubbelt så långa som föregående och efterföljande arbetsperioder i Sverige, ett var lika långt och ett var kortare. Av de åtta avbrott som var längre var flertalet mer än tre gånger så långa som föregående och efterföljande Sverigevistelser. Trots detta fann alltså kammarrätten att personen i fråga stadigvarande vistats i Sverige under det aktuella inkomståret. Kammarrätten motiverade detta med att personen vistats i Sverige under så lång tid, i sådan omfattning och med en sådan regelbundenhet att vistelsen var att betrakta som stadigvarande. Vad som framkom om vistelseperioderna ändrade inte bedömningen. Ett enskilt avgörande från kammarrätten säger dock ingenting om hur andra domstolar skulle bedöma frågan och inte heller någonting om vad som är gällande rätt.

Enligt min uppfattning är detta avgörande mycket långtgående. Kammarrätten har helt och hållet gått på Skatteverkets linje och dragit regelbundenhetsresonemanget mycket långt. Det bör här uppmärksammas att detta avgörande går stick i stäv med ett senare avgörande från Kammarrätten i Göteborg vilket ytterligare tyder på den stora oklarhet som råder gällande begreppet stadigvarande vistelse och tillfälligt avbrott i densamma.⁸⁰ Som ovan nämnt kom Kammarrätten i Göteborg till slutsatsen att avbrott som regelmässigt var dubbelt så långa som föregående och efterföljande Sverigevistelse inte kunde anses som tillfälliga. Således kan man sluta sig till att de skattskyldiga blir olika bedömda beroende på vilken kammarrätt som har ärendet på sitt bord. Detta är enligt min uppfattning mycket anmärkningsvärt och ett starkt argument för att Regeringsrätten ska ta upp frågan om tillfälligt avbrott för slutligt avgörande. Alternativt att lagstiftaren går in och reglerar frågan om tillfälliga avbrott i stadigvarande vistelse i lagtext på ett liknande sätt som regleringen för sexmånadersregeln och ettårsregeln i 3 kap. 10 § IL.

Inom ramen för reglerna i 3 kap. 10 § får skattskyldiga vistas i Sverige sex dagar för varje hel månad som anställningen varar eller 72 dagar under ett anställningsår.

I teorin skulle man kunna skapa situationer då en person haft regelbundet återkommande vistelser i Sverige under flera år. Därefter flyttar han tillbaka till Sverige för att sedan ta ett uppdrag där han omfattas av sexmånadersregeln eller ettårsregeln. Skulle då en dylik person kunna komma att anses ha stadigvarande vistelse i Sverige om han under en period regelbundet återkommer till Sverige i totalt 72 dagar under sexmånadersregeln eller ettårsregeln tillämpning? En sådan situation ter

⁷⁹ Kammarrätten i Sundsvall, 2009-03-24, mål nr. 3132-3137-08

⁸⁰ Kammarrätten i Göteborg, 2009-09-07, mål nr. 5453-08

sig helt orimlig, men skulle i förlängningen kunna uppstå eftersom domstolarna ska beakta vistelsemönstret från föregående år.

Sammanfattningsvis går det inte att ge något klart svar på i vilken omfattning en person löpande kan vistas i Sverige innan hon anses ha vistats här stadigvarande. Detta beror på att omständigheterna i det enskilda fallet får mycket stor betydelse. På grund av detta skapas stora osäkerheter för de skattskyldiga och en till viss del olikformig tillämpning av gällande regler hos Skatteverket och underinstanserna. Enligt min uppfattning finns därför starka argument för att klargöra eller förändra begreppet stadigvarande vistelse.

5.3.5 Bör begreppet stadigvarande vistelse klargöras eller förändras?

Det faktum att lagstiftaren även ansett att en precisering av antalet dagar varit nödvändig när det gäller sexmånadersregeln och ettårsregeln, men inte när det gäller stadigvarande vistelse är, enligt min uppfattning, märklig. Det ansågs motiverat att precisera antalet dagar de skattskyldiga fick vistas i Sverige när det gällde sexmånadersregeln och ettårsregeln eftersom det rådde osäkerhet hos de skattskyldiga om vad som gällde. Det ansågs även att skattemyndigheterna hade svårt att göra bedömningar i de enskilda fallen vilket innebar risk för olikformig tillämpning.⁸¹ Detta är precis vad vi nu ser gällande begreppet stadigvarande vistelse. En stor osäkerhet hos de skattskyldiga och olikformig tillämpning hos skattemyndigheterna. Motiveringen att lagstiftaren öppnar för skatteplanering om en exakt definition av begreppet stadigvarande vistelse skapas är visserligen sann. Men fördelarna med en dylik precisering får enligt min uppfattning anses uppväga nackdelarna. I nuläget driver Skatteverket processer mot skattskyldiga som inte på något sätt kunnat förutse hur de kommer att beskattas. Skattskyldiga som under flera år blivit beviljade SINK-beskattning blir nekade en dylik beskattning utan att de ändrat sitt vistelsemönster. Det förekommer till och med fall där skattskyldiga som löpande arbetar på flera platser i Sverige får olika besked från respektive Skatteverk rörande samma vistelsemönster. Min uppfattning är att det måste gå att ställa krav på en enhetlig tillämpning av lagstiftningen samt en förutsebarhet i densamma. Det kan även diskuteras om inte denna otydlighet i lagstiftningen borde gå ut över staten istället för de skattskyldiga.

Ursprungligen var syftet med regleringen kring stadigvarande vistelse att kunna beskatta de personer som uppehöll sig i Sverige under första världskriget men inte kunde beskattas här. Därefter har omvärlden förändrats, men inte regleringen kring stadigvarande vistelse. Det ursprungliga syftet med regeln om stadigvarande vistelse är inte längre aktuellt och man kan därför ifrågasätta om det är lämpligt av Skatteverket att vrida denna grund för obegränsad skattskyldighet till att omfatta helt andra personkretsar än vad som ursprungligen var meningen. Likaså går det

⁸¹ Prop. 1984/85:175, s. 19.

att diskutera om inte lagstiftaren bör kliva in och förtydliga – eller förändra – begreppet om stadigvarande vistelse med tanke på de stora oklarheter som råder på området och den stora förändring som skett i världen sedan regelns tillkomst. Människor är numera betydligt rörligare mellan länders gränser och Skatteverket verkar därför försöka utsträcka sitt skatteanspråk så mycket som möjligt eftersom möjligheterna att vara bosatt och arbeta i flera länder ökat. Min åsikt är att det inte är rimligt att använda begreppet – som ursprungligen var avsett att träffa de som uppehöll sig långa perioder i Sverige på grund av krig – för att beskatta personer som löpande vistas i Sverige på grund av arbete, men är bosatta utomlands. Dessa personer vistas den övervägande delen av sin tid i ett annat land. I detta avseende ter sig en 183-dagarsregel desto lämpligare då det enligt mitt synsätt är rimligt att en person som vistas i Sverige mer än sex månader ska beskattas i riket. Ingenting tyder dock på att lagstiftaren har några tankar på att införa en dylik reglering.

Som framgår av det ovan anförda ter sig nuvarande reglering högst otydlig och min uppfattning är att det är dags för lagstiftaren att i lagtext definiera begreppet stadigvarande vistelse och vad som avses med ett tillfälligt avbrott i densamma. Den nu rådande osäkerheten är högst olämplig ur ett rättssäkerhetsperspektiv och en tydlig reglering i frågan ter sig allt mer nödvändig. Tills ett förtydligande sker i lagtext borde de skattskyldiga överväga att överklaga avgöranden i kammarrätterna till Regeringsrätten för att tvinga fram en tydligare praxis.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Bækkevold, Arne, *SINK-utredningen – nya regler för utomlands bosatta*, SvSkT 2003:4 s. 258 – 271. [citat: Bækkevold, SvSkT 2003]

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, upplaga 2:2, Studentlitteratur, 2009. [citat Dahlberg, Internationell beskattning]

Källqvist, Jan; Köhlmark, Anders, *Internationella skattehandboken*, upplaga 6:1, Norstedts Juridik AB, 2007. [citat: Källqvist m.fl., Internationella skattehandboken]

Lodin, Sven-Olof; Lindenkrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt en läro- och handbok i skatterätt del II*, tolfte upplagan, Studentlitteratur, 2009. [citat: Lodin m.fl., Inkomstskatt]

Mattsson, Nils, *Bosättningsbegreppet. Några ord om motiven bakom reglerna*, SkatteNytt 1990 s. 189 – 205. [citat: Mattsson, SN 1990]

Mattsson, Nils, *Svensk internationell beskattningsrätt*, 14 upplagan, Norstedts Juridik, 2004. [citat: Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt]

Pelin, Lars, *Svensk intern- och internationell skatterätt*, 4 omarb. uppl, Prose design & grafik, 2006. [citat: Pelin, Internationell skatterätt: i ett svensk perspektiv]

Tjernberg, Mats, *Frågan om kongruens mellan rätten att erhålla vissa sociala förmåner och skyldigheten att betala skatt*, SkatteNytt 2009 s. 214 – 224. [citat: Tjernberg, SN 2009]

Internetkällor

Jonsson, Sandra, *Stadigvarande vistelse styrkt genom användning av betalkort*,
http://www.deloitte.com/view/sv_SE/se/tjanster/skatteradgivning/article/9a25dd8920a94210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm, 2009-11-20, 13.00.

Sabelström, Anna, *Stadigvarande vistelse – kommer Regeringsrätten att klargöra vad som gäller?*
http://www.deloitte.com/view/sv_SE/se/tjanster/skatteradgivning/internationell-individbeskattning/article/c0590785a520e110VgnVCM100000-ba42f00aRCRD.htm, 2009-11-23 kl. 12.30.

Myndighetspublikationer

Skatteverkets skrivelse, *Vad är tillfälligt avbrott i en stadigvarande vistelse?*, 2005-02-14, dnr 130 92654-05/111

Skatteverkets ställningstagande, nr 22/05, *Krävs 78 övernattningar för stadigvarande vistelse?*, 2005-11-15, dnr 131 612166-05/111

Östlund, Bo, Skattemyndigheten i Stockholm, RättsNytt 5/98

Offentligt tryck

Prop. 1927/102, Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till kommunalskattelag m.m.

Prop. 1984/85:175, Om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring.

Prop 2004/05:19, Beskattning av utomlands bosatta

SOU 1997:75, Bosättningsbegreppet. Skatteregler för fysiska personer

SOU 2003:12 Beskattningen av utomlands bosatta

Rättsfallsförteckning

RÅ 1947 not. 445
RÅ 1952 ref. 12
RÅ 1952 not. 259
RÅ 1981 Aa 4.
RÅ 1997 ref. 25
RÅ 2004 ref. 126
RÅ 2007 ref. 11
RÅ 2008 ref. 16
RÅ 2008 ref. 56
RÅ 2008 not. 166

Kammarrätten i Göteborg, 2009-09-30, mål nr. 273-280-09
Kammarrätten i Göteborg, 2009-09-07, mål nr. 5453-08
Kammarrätten i Göteborg, 2009-06-23, mål nr. 7649-7653-08
Kammarrätten i Sundsvall, 2009-03-24, mål nr. 3132-3137-08
Kammarrätten i Sundsvall, 2009-03-24, mål nr. 2416-08
Kammarrätten i Göteborg, 2009-02-05, mål nr. 6935-6936-08
Kammarrätten i Stockholm, 2008-10-07, mål nr. 3297-08
Kammarrätten i Göteborg, 2008-10-15, mål nr. 5049-07
Kammarrätten i Göteborg, 2007-06-07, mål nr. 3939-06
Kammarrätten i Stockholm, 2007-05-25, mål nr. 1904-07