



GÖTEBORGS UNIVERSITET  
HANDELSHÖGSKOLAN

# Grunderna för beskattning av privatpersoners globalinkomst

- En komparativ analys mellan  
Sverige och USA

Amelie Johansson, HT 2019  
Examensarbete Skatterätt, 30 hp  
Juridiska institutionen  
Handledare: David Kleist

## Innehållsförteckning

<b>FÖRKORTNINGAR</b> .....	<b>5</b>
<b>SAMMANFATTNING</b> .....	<b>6</b>
<b>KAPITEL 1</b> .....	<b>7</b>
1.1 INTRODUKTION.....	7
1.2 SYFTET OCH FRÅGESTÄLLNINGAR.....	7
1.3 DISPOSITION .....	7
1.4 AVGRÄNSNINGAR.....	8
1.5 TEORI/FÖRUTSÄTTNINGAR.....	8
1.6 METOD .....	8
1.7 TIDIGARE FORSKNING PÅ OMRÅDET .....	9
1.8 MATERIALDISKUSSION .....	9
1.8.1 Rättskällor.....	9
1.8.2 Problem.....	10
1.9 SPRÅK.....	10
<b>KAPITEL 2 - BAKGRUND</b> .....	<b>11</b>
2.1 INTRODUKTION.....	11
2.1.1 <i>Introduktion internationell inkomstbeskattning</i> .....	11
2.2 HISTORISK BAKGRUND SVERIGE .....	12
2.2.1 <i>Introduktion</i> .....	12
2.2.2 <i>Utvecklingen av svensk rätt</i> .....	12
2.2.3 <i>Historia skattelagstiftning</i> .....	13
2.2.4 <i>Historia obegränsat skattskyldig</i> .....	13
2.2.5 <i>Sammanfattning svensk historia</i> .....	15
2.3 HISTORISK BAKGRUND USA.....	15
2.3.1 <i>Introduktion till amerikansk lagstiftnings historia - common law</i> .....	15
2.3.2 <i>Historia skattelagstiftning</i> .....	15
2.3.2.1 <i>Komplexitet, rättskällor och tolkning av lag</i> .....	17
2.3.2.2 <i>Hur amerikansk skatterätt stiftas och andra källor till tolkning</i> .....	17
2.3.4 <i>Sammanfattning amerikansk historia</i> .....	18
<b>KAPITEL 3 - SVERIGE</b> .....	<b>18</b>
3.1 BESKATTNINGSGRUNDER SVERIGE.....	18
3.1.1 <i>Bosatt i Sverige</i> .....	19
3.1.1.1 <i>Inledning</i> .....	19
3.1.1.2 <i>Närmare utredning - rättsfall</i> .....	19
3.1.1.3 <i>Sammanfattning bosättningsbegreppet</i> .....	20
3.1.2 <i>Stadigvarande vistas</i> .....	20
3.1.2.1 <i>Inledning</i> .....	20
3.1.2.2 <i>Närmare om stadigvarande vistelse</i> .....	20
3.1.2.3 <i>Sammanfattning</i> .....	21
3.1.3 <i>Väsentlig anknytning</i> .....	22
3.1.3.1 <i>Inledande</i> .....	22
3.1.3.2 <i>De olika faktorerna</i> .....	22
3.1.3.3 <i>Bevisbörderegeln i IL 3:7 andra stycket</i> .....	27
3.1.3.4 <i>Sammanfattning väsentlig anknytning</i> .....	28
3.1.4 <i>Sammanfattning grunderna i Sverige</i> .....	28
<b>KAPITEL 4 - USA</b> .....	<b>29</b>

4.1	INTRODUKTION TILL REGLERNA IDAG .....	29
4.1.1	<i>Skattskyldighet - grund</i> .....	29
4.1.2	<i>Medborgare</i> .....	29
4.1.2.1	Introduktion .....	29
4.1.2.2	Medborgarskap - hur blir man medborgare och varför beskattas de? .....	30
4.1.2.3	Sammanfattning.....	32
4.1.3	<i>Antagen för permanent bosättning - Green card test</i> .....	32
4.1.3.1	Inledning.....	32
4.1.3.2	The green card test.....	32
4.1.3.3	Bli av med statusen.....	33
4.1.3.4	Sammanfattning.....	34
4.1.4	<i>Bosatt genom "Substantial presence test"</i> .....	34
4.1.4.1	Inledning.....	34
4.1.4.2	Kriterier för att anses bosatt .....	34
4.1.4.3	Vistelse - vad innebär "vistelse" .....	35
4.1.4.4	Undantag om "closer connection" till annan stat .....	35
4.1.4.5	Sammanfattning.....	37
4.2	SAMMANFATTNING GRUNDERNA I USA .....	38
<b>KAPITEL 5 - JÄMFÖRELSE.....</b>		<b>38</b>
5.1	INTRODUKTION.....	38
5.2	SKILLNADER OCH LIKHETER I LAGSTIFTNINGEN .....	39
5.2.1	<i>Boende i landet</i> .....	39
5.2.2	<i>Medborgarskap</i> .....	39
5.2.3	<i>Anknytningsfaktorer som tas hänsyn till</i> .....	41
5.2.3.1	USA använder omständigheterna för att knyta till annan stat, medan Sverige använder för att enbart knyta till Sverige .....	42
5.2.4	<i>Studenter och sjuka</i> .....	43
5.2.5	<i>Skillnad - När beskattas jag bara i Sverige?</i> .....	44
5.2.6	<i>Skillnad- När beskattas jag bara i USA?</i> .....	44
5.3	REGLERINGEN SOM SÅDAN OCH VAD SOM KAN HA PÅVERKAT DEN .....	44
5.3.1	<i>Inledning</i> .....	44
5.3.2	<i>Tydlighet</i> .....	45
5.3.3	<i>Arbetet mot skatteflykt</i> .....	45
5.3.4	<i>Yttre påverkan</i> .....	46
5.3.5	<i>Den politiska strukturens och statens påverkan på skattesystemet</i> .....	47
5.3.6	<i>Enkelt eller svårt att betala skatten</i> .....	49
5.3.7	<i>Samhällets påverkan</i> .....	51
5.3.8	<i>Slutsats</i> .....	52
<b>KAPITEL 6 – SAMMANFATTNING.....</b>		<b>53</b>
<b>7 KÄLLFÖRTECKNING .....</b>		<b>55</b>
7.1	OFFENTLIGA PUBLIKATIONER .....	55
	<i>SVERIGE</i> .....	55
	Lagtext.....	55
	Propositioner .....	55
	Betänkanden.....	55
	<i>USA</i> .....	55
7.2	RÄTTSFALL.....	55
	<i>USA</i> .....	55
	The Supreme Court.....	55
	U.S. Court of Appeals.....	56
	United States Tax Court.....	56

<i>Sverige</i> .....	56
Högsta förvaltningsdomstolen .....	56
Skatterättsnämnden.....	57
7.3 BÖCKER.....	57
7.4 ARTIKLAR (TIDSKRIFTER) .....	58
7.5 ARTIKEL (SAMLINGSVOLYM ETC.) .....	59
7.6 ELEKTRONISKA KÄLLOR .....	59
7.8 ÖVRIGT.....	60

## Förkortningar

CFR	Code of Federal Regulations
C.I.R.	Commissioner of Internal Revenue (Chefen för IRS)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
INA	the Immigration and Nationality Act
IRC	Internal Revenue Code
IRS	Internal Revenue Service
LPR	Lawful Permanent Resident
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
Prop	Proposition
RF	Regeringsformen
SOU	Statens offentliga utredning
USC	United States Code
USCIS	U.S. Citizenship and Immigration Services

## Sammanfattning

Varje stat är ensamt fri att lagstifta som de vill inom sitt territorium. Denna frihet gäller även hur man som stat väljer att beskatta medborgare, företag och organisationer och har historiskt inte påverkat andra än de som lever i landet i någon större utsträckning. Skatterätten har tidigare inte varit ett skäl till att flytta men i den globaliserade värld vi lever i idag, där det är möjligt att bo i ett land, arbeta i ett annat och utöva fritidsintressen i ett tredje, ser vi hur detta förändras. Jordens befolkning rör sig mer och mer, vilket gör att det inte är säkert att vi stannar i vårt ursprungsland i samma utsträckning som tidigare. Skatterätten har därför blivit en faktor som kan spela in, när vi väljer var vi vill bosätta oss. Om en bosättning i grannkommunen (i ett annat land) skulle innebära skattelättnader, är det mycket troligt att man väljer att bosätta sig där. Det är intressant att se skillnaderna mellan olika skattesystem och därför har jag valt att här jämföra de omständigheter som gör en person skattskyldig för sin globalinkomst, sin sammanlagda inkomst från ett eller flera länder, i Sverige respektive USA. Syftet med arbetet är att undersöka vilka omständigheter som ligger till grund för beskattning i Sverige respektive USA och att sedan presentera skillnader och likheter samt eventuella förklaringar till dessa. Undersökningen är gjord genom en komparativ metod, där lagstiftning och andra områden jämförs mellan länderna med viss utgångspunkt i historien.

Historiskt finns stora skillnader mellan Sverige och USA. Den svenska skattelagstiftningen har framförallt fokuserat på mera generella regler, för att omfatta alla som rör sig i Sverige på ett eller annat sätt. USA har istället kompletterat redan gällande bestämmelser med fler exemplifieringar, undantag och avdrag för att utöka eller inskränka skattskyldigheten. Sverige beskattar bosatta, stadigvarande vistande och de som har väsentlig anknytning till landet medan USA beskattar medborgare och bosatta. Begreppet "bosatt" har däremot olika betydelser i Sverige och USA. De svenska grunderna innebär att personer som har sin fasta bosättning här, eller som vistas här under i huvudregel minst halva året kommer att omfattas av obegränsat skattskyldiga i Sverige. På samma sätt kommer svenska medborgare och utländska medborgare som bott här i minst 10 år omfattas av skattskyldigheten om de behåller anknytning till Sverige genom bostad, familj eller liknande omständigheter. USA däremot beskattar alla amerikanska medborgare och de som är bosatta, *resident*, i USA. Bosatt blir man antingen genom att inneha green card eller genom att vistas mer än 183 dagar i landet.

Genom undersökningen kan man se att både historia, politik, samhällsinstitutioner och USA:s ledande roll att motverka skatteflykt har bidragit till skillnaderna. Systemen har sina för- och nackdelar gällande tex utsträckning av skattskyldighet och tydlighet, men inga av dem kan ses som "den bästa lösningen", utan har sina respektive starka och svaga sidor. Inga specifika omständigheter kan pekats ut som direkta förklaringar till de skillnader och likheter som finns. De förklaringar som framkommit av analysen grundar sig istället på att det finns skillnader i politik, kultur, samhälle och grunder för regleringen.

# Kapitel 1

## 1.1 Introduktion

Varje stats suveränitet gör att de själva är fria att lagstifta om sina skatteanspråk. Som huvudregel handlar det om att man beskattar de inkomster eller personer som har anknytning till landet. Detta var kanske inte något stort problem förr men i vår allt mer globala värld skapar detta konflikter mellan olika länders skatteanspråk, eftersom flera stater vill beskatta samma inkomst. Om all skattelagstiftning skulle ha sett likadan ut hade kanske en del av dessa konflikter undvikits, t.ex. om alla stater enbart beskattade människor bosatta i landet eller enbart inkomster som härrör från landet. De flesta länder har dock en blandning av båda dessa grunder för skatteanspråk. Vad som är intressant, är att USA skiljer sig från andra utvecklade länder, då de även beskattar medborgare,<sup>1</sup> även om de både bor och får sin inkomst från annat land. I denna uppsats kommer jag närmare att undersöka grunderna för beskattning av fysiska personer och hur och varför det skiljer sig mellan Sverige och USA.

## 1.2 Syftet och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att undersöka grunderna för beskattning av fysiska personer i Sverige och USA samt bakgrund och konsekvenser genom en jämförelse mellan länderna. Första delsyftet är att undersöka på vilka grunder en privatperson blir skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige respektive USA. Andra delsyftet med uppsatsen är att presentera skillnader och likheter mellan länderna samt försöka hitta förklaringar till skillnaderna och vilka konsekvenser det leder till. De frågor som kommer besvaras är:

- På vilka grunder blir en privatperson skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige respektive USA?
- Vilka likheter och skillnader finns när det gäller beskattning av fysiska personer i USA jämfört med Sverige?
- Vilka förklaringar finns till dessa skillnader?
- Vilka konsekvenser kan de olika lagstiftningarna få?

## 1.3 Disposition

Uppsatsen inleds i kapitel 2 med en historisk bakgrund till lagstiftningen i respektive land. Där behandlas dels generell historia samt skattelagstiftningens historia och dess utveckling. Kapitel 3 behandlar de svenska interna reglerna och delas upp i tre avsnitt, ett för varje beskattningsgrund. Varje avsnitt inleds med en kort introduktion och avslutas med en sammanfattning av respektive skattegrund. På samma sätt behandlas de amerikanska interna reglerna i kapitel 4. De båda kapitlen avslutas med en sammanfattning av de interna reglerna. Därefter följer en jämförelse mellan länderna och förklaring till skillnaderna i kapitel 5. Kapitel 6 berör också frågan hur lagstiftningen påverkar samhället, vilka konsekvenser som

---

<sup>1</sup> Bartlett, Bruce, *The benefit and the burden: American tax reform--why we need it and what it will take*, s. 81.

olika regler bidrar till. Uppsatsen avslutas med ett sammanfattande kapitel 6 där det som behandlats i uppsatsen sammanfattas och eventuella framtida förändringar kommenteras.

## 1.4 Avgränsningar

Uppsatsen kommer enbart att beröra den federala lagstiftningen i USA och inte den delstatliga eller stadsspecifika lagstiftningen i den mån den skiljer sig. Fokuset med uppsatsen är att identifiera vad som gör någon skattskyldig till staten USA, den federala inkomstskatten, vilket inte regleras av delstaterna utan av den federala lagstiftningen. De flesta delstater följer den federala lagstiftningen men inte alla, vilket gör att det kan bli skillnader i grunderna för beskattning mellan de olika delstaterna.<sup>2</sup>

Det är enbart individbeskattningen som kommer beröras och enbart de huvudsakliga reglerna. Uppsatsen kommer alltså inte att ta upp de speciella reglerna som gäller sjömän, diplomater eller liknande som både USA och Sverige har i sin lagstiftning. Inte heller regler om att frivilligt omfattas av skattelagstiftningen kommer att beröras i uppsatsen. Vidare kommer uppsatsen enbart att behandla de interna reglerna i respektive land. Påverkan från skatteavtal kommer inte att beröras eftersom uppsatsen syftar till att jämföra de respektive interna reglerna om när en person är skattskyldig samt dess historia och konsekvenser.

## 1.5 Teori/Förutsättningar

Uppsatsen är skriven utifrån förutsättningen att det finns en koppling mellan historia och rätten idag. Denna koppling leder till konsekvenser i samhället, vilket gör att skillnader i historia kommer ge olika resultat. En annan förutsättning är att det går att jämföra olika systems regler, trots att de skiljer sig åt och att vi kan lära av andra system. En grundförutsättning för utgångspunkten i denna uppsats är att rätten inte är helt isolerad från samhället utan att skillnader i olika kulturer speglas i rätten. Områden såsom politik, kultur, religion etc. kan påverka hur lagstiftningen ser ut och tillämpas.

## 1.6 Metod

Undersökningen kommer att göras genom en komparativ metod, där jag först presenterar respektive lands lagstiftning, med en inledande historisk bakgrund. Därefter jämförs systemen och skillnader eller olikheter lyfts fram och reflekteras över. I delen om de respektive skattesystemen i kapitel 3 och 4 är ambitionen att vara så objektiv/fri från mina egna åsikter som möjligt. Där lyfts fram vad som i möjligaste mån kan kallas gällande rätt. Jag ifrågasätter inte direkt källorna utan lyfter fram vad de säger. Även om denna del är tänkt att vara så objektiv som möjligt, så går det inte att komma ifrån att den är präglad av mig och de källor jag använt. Den större jämförelsen och påverkan från mig som skribent kommer dock fram tydligast i jämförelsen i kapitel 5 och till viss del i sammanfattningen i kapitel 6. Här använder jag också fler källor som traditionellt inte anses som rättskällor (artiklar,

---

<sup>2</sup> SOU 1997:75 s.101.



hemsidor etc.). Det har gjorts eftersom att denna del har som syfte att mer lyfta fram olika sidor och att ifrågasätta och jämföra, inte att berätta vad som är gällande rätt.

## 1.7 Tidigare forskning på området

Tidigare undersökningar med jämförelser mellan USA och Sverige har gjorts framförallt avseende skattenivåerna eller vad man som skattebetalare får för sin skatt i form av välfärd och bidrag.<sup>3</sup> Det finns uppsatser på de respektive ländernas lagstiftning, framförallt de svenska grunderna. Likaså så finns det några komparativa publikationer som jämför Sverige och USA. Hugh Aults *Comparative income taxation - a structural analysis* som jag använt är ett exempel. Den, och de flesta andra, går dock inte in på grunderna något djupare utan är mer översiktlig. Förhoppningsvis kan min uppsats bidra med en ny infallsvinkel och därigenom med ny kunskap på området.

## 1.8 Materialdiskussion

Uppsatsen baseras framförallt på material från de klassiska rättskällorna, dvs lagtext, förarbeten (endast svenska, då dessa ej har rättskällevärde i USA), praxis och doktrin. Detta material har kompletterats med relevanta artiklar samt uttalanden från svenska Skatteverket och amerikanska Internal Revenue Service (IRS).

Inom doktrin till den komparativa analysen har jag tagit min utgångspunkt i Thuronyi m.fl. *Comparative Tax law* och Hugh Aults *Comparative income taxation - a structural analysis* eftersom, precis som Jörg Manfred Mössner skriver i *Introduction to comparative tax law*, var dessa böcker starten på den komparativa överblicken av skatterätten.<sup>4</sup> Källmaterialet till den svenska sidan är i stor utsträckning byggd på de olika propositionerna och i avsnittet om väsentlig anknytning även till stor del på Katia Cejies bok *Den utsträckta hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*. Den amerikanska litteraturen är framförallt hämtad från källhänvisningar i Thuronyi m.fl. *Comparative Tax Law* och publiceringar av samma författare samt välciterade källor. Den amerikanska lagstiftningen (Internal Revenue Code, IRC) med komplettering från Code of Federal Regulations (CFR) är väldigt detaljerad och har i många fall kunnat ge förklaringar på rättsläget utan komplettering från andra källor.

### 1.8.1 Rättskällor

Uppsatsen försöker i kapitel 3 och 4 om möjligt beskriva vad som är "gällande rätt" i respektive land. Angående den svenska rätten har till största del de klassiska rättskällorna bestående av lag, förarbeten och praxis använts med komplettering av doktrin. Rättskällorna i den amerikanska rätten är liknande de svenska, med undantag för förarbeten. Konstitutionen har företräde framför allt, men utgör till största delen enbart grunden för den amerikanska rätten. De specifika reglerna för skatteområdet finns reglerade i the Internal Revenue Code,

<sup>3</sup> Tex *Skattesystemet i USA - En översikt med fokus på småföretag och deras finansörer*, A2004:015 , Av Marcus Zackrisson, Institutionen för tillväxtpolitiska studier, 2004.

<sup>4</sup> Mössner, Jörg Manfred, I: *Introduction to comparative tax law*, s. 15.

IRC, som är ett omfattande och komplext regelverk, och den kompletteras med viss lagstiftning utanför koden. Denna lagstiftning är dock väldigt ovanlig och IRC är oftast det enda relevanta lagstiftningsdokumentet.<sup>5</sup> Bestämmelserna i IRC har kompletterats med doktrin och rättsfall.

Den amerikanska regeringens verkställande grenar och dess oberoende organs förordningar och föreskrifter publiceras i *The Code of federal regulations* (CFR). Detta är en kodifiering som innehåller gällande och permanenta regler och förordningar som används som kompletteringar och förklaringar till reglerna i IRC och citeras av domarna,<sup>6</sup> se tex *Topsnik v. C.I.R.*<sup>7</sup>

## 1.8.2 Problem

Tack vare det stora antalet propositioner och svenska rättsfall har det inte varit något problem att lägga fram vad som bör anses som gällande rätt inom den svenska skatterätten. Det har däremot varit svårare i den amerikanska, framförallt att förstå lagstiftningen. I den amerikanska lagstiftningen har det även varit svårare att hitta förklaringar, eftersom förarbeten inte existerar i samma mån som i Sverige och inte heller har rättskällevärde i USA. Därför har jag inte heller hittat rättsfall i den utsträckning jag önskat. Jag har varit i kontakt med professorer på olika universitet i USA, samt en verksam jurist inom amerikansk internationell beskattning och de har hänvisat mig till *Cook v. Tait* samt rekommenderat mig hur jag kan söka mig vidare. Utifrån WestLaws bedömning av till vilket djup senare rättsfall hänvisar till och behandlar *Cook v. Tait* har jag valt ut de rättsfall som varit relevanta för arbetet, till största del de som ”behandlat” *Cook v. Tait* och inte enbart ”citerat” fallet.

Det går heller inte att komma ifrån att jag som svensk juriststudent är påverkad av mitt synsätt på rätten och gör tolkningar utifrån hur jag studerat den svenska rätten. Jag har så att säga en svensk jurists glasögon på mig när jag tolkar rätten. Kanske gör det mig mer positivt inställd till det system jag är uppvuxen i, men också att jag har lättare att ifrågasätta eftersom jag har kunskapen att kunna se de negativa sidorna. Min medvetenhet om min utgångspunkt har förhoppningsvis gjort att jag kunnat ”ta av mig glasögonen” och kunnat se på de olika systemen med så objektiva ögon som möjligt, väl medveten om att full objektivitet inte är möjlig.

## 1.9 Språk

Större delen av litteraturen och källorna angående det amerikanska systemet är skrivna på engelska och i mina översättningar till svenska kan de ha fått andra betydelser. Det gäller framförallt de begrepp som har en specifik juridisk innebörd såsom ”resident”, ”U.S citizen” och ”closer connection”. Jag har ändå i de flesta fall valt att använda den svenska

<sup>5</sup> Freeland, James m.fl., 1927-, *Fundamentals of federal income taxation: cases and materials*, 2006, s. 18.

<sup>6</sup> United States Government Publishing Office (GPO), *About the Code of Federal Regulations*, uppdat. 31 maj 2019.

<sup>7</sup> *Topsnik v. C.I.R* 143 T.C. 240, 256 (Tax 2014).

översättningen av orden, men framhållit att de då inte används som begrepp helt överensstämmande med den svenska motsvarigheten, exempelvis “closer connection” med svenska skatterättens “väsentlig anknytning”. Jag är medveten om att det inte helt går att komma ifrån dessa tolkningar av vad de olika engelska begreppen innebär men hoppas att mina medvetna val och avvägningar i begrepps användning har minskat påverkan.

## Kapitel 2 - Bakgrund

### 2.1 Introduktion

Innan man gör en komparativ analys, oberoende av dess storlek och omfattning, så är det viktigt att beröra bakgrund och betydande historik. I detta fall är det därför viktigt att uppmärksamma att olika rättssystem har olika historia och ursprung och att en stor del av skillnaderna som finns mellan olika system beror på just detta. Uppdelning i olika familjer av rättssystem är inte alltid lätt men en gängse indelning av rättssystemen är common law och civil law (samt socialist law och “other”).<sup>8</sup> USA tillhör common law och har sitt ursprung i den engelska rättstraditionen medan den svenska rätten oftast räknas in i civil law, eller t.o.m. till en egen familj med de andra skandinaviska rättssystemen. Common law bygger till stor del på rättsfall och har utvecklats från den praktiska juridiken medan civil law har sin utgångspunkt i lagtexten. Ju närmare man går desto mer kommer man att upptäcka skillnaderna, och kanske till viss del likheterna mellan de olika systemen. Uppdelningen ger oss snabba enkla förklaringar till olikheter i de olika systemen, så också inom skatterätten. De olika historiska bakgrunderna beskrivs närmare i avsnitten om respektive lands historia.

#### 2.1.1 Introduktion internationell inkomstbeskattning

Den interna internationella beskattningen, precis som annan internationell lagstiftning bygger på två huvudsakliga principer, territorialprincipen och suveränitetsprincipen. Det innebär att varje land med exklusiv rätt bestämmer över sitt territorium (territorialprincipen) samt att varje land självständigt beslutar om sina regler utan inblandning av andra stater (suveränitetsprincipen). Till skillnad från en del andra områden inom den internationella rätten, saknar beskattningen generella regler för hur skatteanspråk skall utformas. Som Reuven skriver finns dock ändå vissa principer som följs.<sup>9</sup>

Skatteanspråk i internationella sammanhang grundar sig framförallt på *domicilprincipen*, *källstatsprincipen* eller i undantagsfall *nationalitetsprincipen*. *Domicilprincipen*, eller *hemvistprincipen*, grundar skatteanspråket på skattesubjektet, alltså den skattskyldige och innebär att man beskattar alla personer som har anknytning genom bosättning i landet. *Källstatsprincipen* däremot grundar anspråket på skatteobjektet och beskattar den inkomst som härrör från landet. De flesta länder har en kombination av dessa och beskattar både med

<sup>8</sup> Mattei, Ugo, American Journal of Comparative Law, 1997, s. 8.

<sup>9</sup> Reuven S., Avi-Yonah, *Essay - International Tax as International law*, Tax Law Review, vol 57:2004, s. 497.

hänsyn till skatteobjektets och skattesubjektets anknytning till landet.<sup>10</sup> Det tredje principen, *nationalitetsprincipen*, används nästan bara i USA och innebär att man beskattar personer på grunden att de är medborgare.

## 2.2 Historisk bakgrund Sverige

### 2.2.1 Introduktion

För att fullt ut förstå de svenska reglerna så måste vi börja i historien och se var reglerna kommer ifrån och hur de har utvecklats. De svenska och amerikanska reglerna skiljer sig åt på flera områden, så även historiskt. Den historiska presentationen inleds med det svenska systemet i stort, för att sedan gå in på skattelagstiftning och till sist de olika grunderna för beskattning av globalinkomsten.

### 2.2.2 Utvecklingen av svensk rätt

Den svenska rätten anses av en del tillhöra civil law medan andra anser att den tillsammans med de andra skandinaviska länderna tillhör en helt egen rättsfamilj. Zweigert och Kötz lyfter fram att de skandinaviska rättssystemen skiljer sig mycket från både common law och civil law men kommer ändå till slutsatsen att den svenska rätten, och de andra skandinaviska rättssystemen, har sitt ursprung i civil law, men med speciella anpassningar.<sup>11</sup> Precis som andra civil law länder så är lagstiftningen viktig. Däremot har Sverige ingen central kodifiering, såsom Tyskland och Frankrike, som de övriga lagarna kretsar kring utan består av olika lagar på olika områden. Praxis har stort källvärde men har som främsta uppgift att uttyda lagstiftningen och tolka den, inte att komma med ny lag.

I början var det en grundläggande regel att införandet av skatter skulle vara accepterade av folket.<sup>12</sup> Efter att vi fått Regeringsformen så har vi nu konstitutionellt reglerat att skatter måste instiftas av Riksdagen och det är inte möjligt att delegera denna uppgift.<sup>13</sup> Utöver detta klargör regeringsformen enbart att domstolar kan låta bli att tillämpa en regel om den står i strid med grundlagen (RF 11:14). Lagprövningen kan dock inte förklara föreskriften ogiltig eller upphäva den, utan bara att den inte tillämpas i det aktuella fallet. Genom inkorporeringen av Europakonventionen ges en del rättigheter till den enskilde som skulle kunna göra lagstiftningen oförenlig med grundlagen men i övriga fall är det få skyddsmekanismer för enskilda.

Tidigare innehöll regeln ett uppenbarhetsrekvisit men det togs bort i och med grundlagsreformen 2010. Skälet till det var dels att det i samma reform infördes en utökning av lagprövning innan lagen stiftas för att se till att ny lagstiftning var grundlagsenlig och av

---

<sup>10</sup> Lodin, Sven-Olof m fl, *Inkomstskatt II*, s. 618.

<sup>11</sup> Kötz, Hein/ Zweigert, Konrad, *An introduction to comparative law*, s. 277.

<sup>12</sup> Ault, Hugh J., *Comparative income taxation: a structural analysis*, s. 130.

<sup>13</sup> RF 8:2-3 §§.

hög kvalitet.<sup>14</sup> Man påpekade i förarbetena att det fortfarande kunde uppkomma situationer när lag och grundlag inte var förenliga men då rörde det sig i så fall om situationer som enbart uppmärksammades vid tillämpning och inte kunde upptäckas vid stiftandet. Det största skälet till reformen är dock att en inkorporering av Europakonventionen gjorde det svårt att behålla uppenbarhetsrekvisitet eftersom normprövningsmöjligheten utökades, vilket resulterade i att uppenbarhetsrekvisitet togs bort.<sup>15</sup>

### 2.2.3 Historia skattelagstiftning

Lagstiftningen under 1900-talet skrevs i ganska breda ordalag med korta och mer principiella lagar som sedan skulle förklaras genom andra mer detaljerade regler. Eftersom de har skrivits i bredare ordalag, har en hel del lag skapats genom viktiga avgöranden i Högsta domstolen.<sup>16</sup> Under 1999 blev dock de olika lagarna ersatta med en gemensam lag, Inkomstskattelagen, som reglerar både kommunalskatt och statlig skatt. Den nya lagen är ganska detaljerad men försöker fortfarande vara så tydlig som möjligt utan komplicerade och komplexa regler.<sup>17</sup> Bedömningar och avvägningar av domstolen måste dock fortfarande göras i stor utsträckning.

Som alla svenska jurister vet så har förarbetena stor roll i tolkningen av de svenska reglerna, så också inom skatterätten. Domstolarna ger uttrycken i förarbetena stor betydelse, men Peter Melz skriver att i nyare fall (nya år 2010) så ser man en trend att domare går ifrån förarbetenas tolkning när de inte tydligt speglas i lagtexten. Man har gått mot mer och mer ordagrann tolkning av lagtexten menar Melz.<sup>18</sup>

Utöver lagtext och förarbeten så bör hänsyn tas till Skatteverkets olika typer av regler och vägledningar. Genom ett särskilt bemyndigande kan de ge ut bindande föreskrifter.<sup>19</sup> De kan också dels ge ut allmänna råd som är vägledande och ger uttryck för Skatteverkets generella rekommendationer för hur man skall agera och dels ställningstaganden som är en redogörelse för deras uppfattning i rättsliga frågor. Ställningstaganden är styrande för deras verksamhet men enbart vägledande för allmänheten.<sup>20</sup>

### 2.2.4 Historia obegränsat skattskyldig

I början av 1900-talet, innan kommunalskattelagen (KL) trädde i kraft, grundades skattskyldigheten på medborgarskap och vad man då kallade mantalsskrivningsskyldighet, en motsvarighet till nutidens folkbokföring.<sup>21</sup> Detta ändrades vid införandet av KL då de gamla kraven ersattes med kriteriet ”bosatt” för att vara oinskränkt skattskyldig (dåtidens benämning på obegränsat skattskyldig). Utöver de som var bosatta i landet fanns vid tiden

<sup>14</sup> Prop 2009/10:80 s. 147.

<sup>15</sup> A.prop. s. 147.

<sup>16</sup> Ault, Hugh J., *Comparative income taxation: a structural analysis*, s. 137.

<sup>17</sup> A.a.s. 138.

<sup>18</sup> A.a.s. 138.

<sup>19</sup> RF 8:1.

<sup>20</sup> Skatteverkets hemsida, *Ställningstaganden*, 7 nov 2019.

<sup>21</sup> Prop. 1927:102 s. 255

under början av 1900-talet många som vistades i Sverige utan att vara bosatta här, däribland flyktingar från första världskriget.<sup>22</sup> Man såg ett problem med att personer som vistades länge i Sverige inte blev skattskyldiga, eftersom de inte blev mantalsskrivningsskyldiga. Däremot ville man inte utsträcka bosatt-begreppet till att även gälla personer som i egentlig mening inte var bosatta här.<sup>23</sup> Istället skrev man regler så att de bestämmelser som gällde för bosatta också skulle tillämpas på de som stadigvarande vistades i Sverige, utan att för den delen anses bosatta.<sup>24</sup> På så sätt utvidgades inte begreppet men man kunde ändå inkludera de personer som man ville med bestämmelsen.<sup>25</sup>

År 1966 införs ytterligare en grund för skattskyldighet då det ansågs oklart hur man skattemässigt skulle hantera personer som tillfälligt vistades i utlandet.<sup>26</sup> Den ökade rörligheten mellan länder gjorde att man ville ha regler som kunde fånga upp de som enbart tillfälligt vistades utomlands. Det huvudsakliga målet var att reglerna skulle bli så pass klara att det i förväg gick att överblicka om man skulle riskera beskattning vid utflyttning.<sup>27</sup> Man ville också förhindra skatteflykt genom enbart temporär flytt och införde därför en reglering om väsentlig anknytning där personen kan fortsätta vara obegränsat skattskyldig efter utflytt om man fortfarande har kvar anknytningsfaktorer såsom bostad, familj etc.<sup>28</sup> Bestämmelsen omfattade då endast svenska medborgare och den skattskyldige hade bevisbördan för att väsentlig anknytning inte förelåg de första tre åren.<sup>29</sup>

1985 skedde återigen en ändring av regeln och det var då den fick nuvarande lydelse.<sup>30</sup> Den största skillnaden är troligen att regeln nu inte enbart gäller svenska medborgare utan även de som tidigare bott i Sverige utan att vara medborgare. Förklaringen var enligt förarbetena den minskade betydelse som medborgarskapet fått i internationella sammanhang, vilket gjorde att det numera inte ansågs naturligt att medborgarskapet påverkade om man var obegränsat skattskyldig eller ej.<sup>31</sup> Utöver det så förlängdes bevisbördan på tre år till fem år i och med lagändringen och gällde från och med nu även utländska medborgare som bott i Sverige i över tio år.<sup>32</sup> Största orsaken till att regeln nu också skulle gälla utländska medborgare var att lång bosättning borde ge lika stark anknytning som medborgarskap. Ett av skälen till att förlänga bevisbördan var att det allt mer globala samhället gjort att människors definitiva bosättning kunde hållas svävande under längre tid än förut och den internationella rörligheten riskerade att leda till skatteundandragande.<sup>33</sup>

---

<sup>22</sup> Prop. 1927:102 Bilaga 3 s. 46.

<sup>23</sup> A.prop. s. 257.

<sup>24</sup> A.prop. s. 258.

<sup>25</sup> SOU 1997:75 s. 43.

<sup>26</sup> Prop 1966:127 s. 48.

<sup>27</sup> A.prop. s. 48.

<sup>28</sup> A.prop s. 49.

<sup>29</sup> Cejje, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, s. 35.

<sup>30</sup> A.a. s. 36.

<sup>31</sup> Prop 1984/85:175 s.11.

<sup>32</sup> A.prop. s. 15.

<sup>33</sup> A.prop. s. 15.

## 2.2.5 Sammanfattning svensk historia

Lagstiftningen på skatteområdet har, och måste fortfarande, instiftats av riksdagen. Viss vägledning tas av domar och Skatteverkets tolkningar, och domstolar kan bortse från lagstiftning som står i strid med grundlagen. Det är dock svårt att finna sådana domar på skatteområdet och inte heller troligt att domstolarna skulle göra det, trots att uppenbarhetsrekvisitet tagits bort. Det är alltså i största utsträckning riksdagen ensam som påverkar skatteområdet, även om lagstiftningen då som nu i flera fall medvetet har lämnat utrymme för rättstillämpare att närmare reglera innebörden av olika begrepp. Senare i kapitel 3 framkommer tydligt att praxis är en viktig del för att förstå lagstiftningen.

Beskattningen av privatpersoner har gått ifrån att kortfattat enbart gälla medborgare bosatta i Sverige till att gälla egentligen alla som har någon anknytning hit. Orsakerna till förändringarna är framförallt att komma åt de personer som vistas i Sverige utan att falla in under de tidigare reglerna. Man ser tydligt att personers allt mer ökade benägenhet att flytta på sig och leva ett allt mer globalt och internationellt liv har gjort att även skattelagstiftningen har utvecklats.

## 2.3 Historisk bakgrund USA

### 2.3.1 Introduktion till amerikansk lagstiftnings historia - common law

Den amerikanska rätten har sitt ursprung i engelsk common law. Sedan den amerikanska självständigheten har den amerikanska lagen dock genomgått flera förändringar och på många sätt lämnat den engelska modellen,<sup>34</sup> vilket gör att även om de delar många bitar så är den engelska och amerikanska rätten unika system men med gemensamt ursprung. Den amerikanska historien har präglats av självständighet och frihet, först från England och sen en frihet för invånarna från inblandning av staten. Något som tydligt präglat den amerikanska rätten är den amerikanska konstitutionen som är grunden för all amerikansk lag. Utöver det är den rättsliga vikten av praxis särskilt betydelsefull i USA. Mycket av vad vi kallar *lag* har utvecklats av domare och blivit bindande lag, ibland genom lagstiftning men också många gånger enbart genom praxis. Domarna i USA har en mycket större tendens att stifta ny lag och inte enbart tolka de regler som finns. Till skillnad från Sverige där lagstiftningen är grunden och kompletteras med domstolsavgöranden så kan lagstiftningen i USA användas snarare som ett sätt att sammanfatta praxis. Det var åtminstone fallet förr när lagstiftningen först stiftades.

### 2.3.2 Historia skattelagstiftning

Första skattereglerna om inkomstbeskattning kom redan 1864 och instiftades för att finansiera inbördeskriget. Den lagstiftningen togs bort 1872 då det stora behovet av inkomst försvann. Under inbördeskriget flyttade många utomlands för att slippa betala denna tillfälliga inkomstskatt och flyttade sedan tillbaka efter kriget och menade då att de inte

---

<sup>34</sup> Kötz, Hein/ Zweigert, Konrad, An introduction to comparative law, s. 239.

behövde betala skatt eftersom de inte bott här under kriget.<sup>35</sup> Den amerikanska regeringen menade dock att de som medborgare var tvungna att betala skatten. Detta infördes också senare i IRC då de inte ville att medborgare skulle kunna flytta utomlands för att undvika skatt. Först 1895 kom en ny lagstiftning för skatt på inkomst.<sup>36</sup> Denna lagstiftning förklarades dock av *the Supreme Court* som brytande mot konstitutionen eftersom kongressen saknade auktoriteten att lagstifta om inkomst utan staternas medgivande om inte skatten fördelas mellan staterna med hänsyn till befolkningen.<sup>37</sup> Detta löstes genom *16th Amendment* som ratificerades av staterna 1913. *The 16th Amendment* ger kongressen en bred rätt att beskatta inkomst var den än kommer ifrån och utan hänsyn till någon konsensus bland staterna.<sup>38</sup> *The Supreme Court* höll fast vid denna princip i *Graves v. New York ex. Rel O'Keefe* och *South Carolina v. Baker*. Kongressen kan t.o.m. lagstifta på ett sätt som favoriserar en grupp av människor, så länge det inte är pga. ras.<sup>39</sup>

Lagstiftning på området gjordes i flera omgångar med en "ny lag" varje gång. Detta var inte optimalt, utan ledde till att samtliga av dessa kodifierades i Internal Revenue Code 1939. Det handlade då framförallt om att sortera och organisera de gällande reglerna i en sammanhängande kodifiering.<sup>40</sup> Hädanefter var tanken att alla ändringar skulle ske genom tillägg och inte genom att skapa en ny lag eller ändra hela Internal Revenue Code. År 1954 hade det publicerats över 200 nya interna skatterättsliga bestämmelser och man gjorde nu en revidering av bestämmelserna som resulterade i Internal Revenue Code of 1954.<sup>41</sup> Därefter skedde flera ändringar under 80-talet som resulterade i ombenämningen till Internal Revenue Code of 1986 som är den kod som fortfarande används.<sup>42</sup> Tanken var att den nya koden skulle vara enklare än dess föregångare, men med alla tillägg och ändringar är den långt mer komplex än de tidigare.<sup>43</sup> Freeland m fl menar dock att trots de många ändringarna, som fortfarande sker nästan varje år, så är fundamenten i den federala inkomstbeskattningen desamma, vilket gör att ett baskoncept kan urskiljas. Fokuset på residence-based och source-based beskattning har varierat under årens gång i USA och man kan se en typ av cirkulation/cirkel från hemvist- till källstatsprincipen, tillbaka till hemvist och sen tillbaka till källstat men den underliggande "balansen" har enligt Avi-Yonah S. Reuven inte ändrats i stor utsträckning.<sup>44</sup>

---

<sup>35</sup> Youtube-klipp med Michael Schwartz, *How does the US tax its citizen?*,

[https://www.youtube.com/watch?time\\_continue=71&v=qNxoyNkL-1c](https://www.youtube.com/watch?time_continue=71&v=qNxoyNkL-1c), 17 oktober 2019.

<sup>36</sup> Ault, Hugh J., *Comparative income taxation: a structural analysis*, s. 173.

<sup>37</sup> McNulty, John K. och Lathrope, Daniel J., *Federal Income Taxation of Individuals in a nutshell*, s. 5.

<sup>38</sup> A.a., s. 6.

<sup>39</sup> Ault, Hugh J., *Comparative income taxation: a structural analysis*, s. 175.

<sup>40</sup> Freeland, James m.fl., 1927-, *Fundamentals of federal income taxation : cases and materials*, 2006, s. 8.

<sup>41</sup> A.a. s. 8-9.

<sup>42</sup> Ault, Hugh J., *Comparative income taxation: a structural analysis*, s. 174.

<sup>43</sup> Freeland, James m.fl., 1927-, *Fundamentals of federal income taxation : cases and materials*, 2006, s. 10.

<sup>44</sup> Reuven S., Avi-Yonah, *Virginia Tax Review*, Vol 25, 2005, s. 313.



### 2.3.2.1 Komplexitet, rättskällor och tolkning av lag

Som nämnts tidigare är konstitutionen den viktigaste rättskällan i USA och i Artikel 1, Sektion 8 i den amerikanska konstitutionen ges den amerikanska kongressen makt att lagstifta om och samla in skatter för den federala regeringen.<sup>45</sup> Däremot innehåller konstitutionen ytterligare regler om “direkta skatter”,<sup>46</sup> vilket gjort att man införde det 16:e tillägget för att underlätta lagstiftningen. Det 16:e tillägget ger kongressens makt att beskatta inkomst oberoende av var inkomsten kommer ifrån vilket gör att de kan beskatta alla medborgare.<sup>47</sup>

Även om skatteregler skall införas genom lagstiftning så kan man inte enbart se på lagstiftningen i direkt bemärkelse när man ska tolka vad som är gällande rätt. Praxis är och har alltid varit en viktig del av den amerikanska rätten. Till skillnad från Sverige som utifrån en mer generell lagstiftning har utvecklat praxis för att tolka reglerna så är lagstiftningen i USA mer av en sammanslagning av de rättsliga regler som utvecklats i domstolsavgöranden från Högsta domstolen. USA har det mest komplexa skattesystemet menar Thuronyi m.fl. och en del av orsaken till det är att en del är judge-made.<sup>48</sup> Bankman m.fl. skriver i *Federal income taxation* att reglerna blivit influerade av domarnas avgöranden i enskilda fall och menar att detta samspel mellan detaljerad lagstiftning och domstolarnas kreativa tolkning är vad som gör den federala skattelagstiftningen så intressant.<sup>49</sup>

### 2.3.2.2 Hur amerikansk skatterätt stiftas och andra källor till tolkning

Kongressen är som sagt fri att lagstifta om inkomstskatt. Då kongressen består av två olika institutioner, Representanthuset och Senaten, kan det vara bra med lite förtydligande. Detta kan nämligen få påverkan på lagstiftningen. Lagstiftningen går till så att initiativet måste tas av Representanthuset (*the House of Representatives*) som skickar förslaget vidare till Senaten och deras Finance Committee.<sup>50</sup> När Senaten, efter eventuella ändringar, har godkänt förslaget går det vidare till *the Conference Committee* bestående av personer från både Representanthuset och Senaten för att upprätta ett förslag som tar hänsyn till de två husens olika uppfattningar, ett sammanställande förslag. Representanthuset och Senaten tar alltså först fram varsin version av lagförslaget som sedan måste jämkas ihop till ett gemensamt förslag. Kommitténs förslag får formen av en konferensrapport som efter godkännande av båda husen skickas till Presidenten för antagande. Domstolarna tar i vissa fall hänsyn till dessa rapporter från respektive hus, och framförallt från *the Conference Committee*, när de skall tolka lagen.<sup>51</sup> Det är dock inte att jämföra med de svenska förarbetena utan mer att se som en presentation över historien bakom lagstiftningen. Efter antagandet så administreras lagen av IRS som är under *the U.S. Department of Treasury*.<sup>52</sup> *The Treasury* kan genom IRS

<sup>45</sup> Amerikanska konstitutionen art. 1 sektion 8.

<sup>46</sup> Amerikanska konstitutionen art 1 sektion 2, avsnitt 3 och sektion 9, avsnitt 4.

<sup>47</sup> Amerikanska konstitutionen, 16:e tillägget.

<sup>48</sup> Thuronyi m.fl., *Comparative Tax Law*, uppl 2, Wolters Kluwer, 2016, s. 15, 17 och 26.

<sup>49</sup> Bankman m.fl., *Federal Income Taxation*, s 43.

<sup>50</sup> McNulty, John K. och Lathrope, Daniel J., *Federal Income Taxation of Individuals in a nutshell*, s. 8.

<sup>51</sup> Ault, Hugh J., *Comparative income taxation: a structural analysis*, s. 192.

<sup>52</sup> McNulty, John K. och Lathrope, Daniel J., *Federal Income Taxation of Individuals in a nutshell*, s. 9.

ge ut *regulations* och andra regler som är nödvändiga regler för genomförandet av IRC.<sup>53</sup> Detta är en delegation av lagstiftningsmakt och dessa bestämmelser anses som förtydligande av koden och domstolar har flera gånger gett reglerna status som lag.<sup>54</sup> Däremot kan de åsidosättas om de inte anses kompatibla med koden. En annan viktig källa till tolkning är *Revenue rulings*, som enkelt uttryckt är *the Treasury's* svar på frågor från enskilda angående deras skattskyldighet. En del av dessa svar publiceras för att kunna användas som vägledning i liknande fall och för att visa på IRS nuvarande tolkning av bestämmelserna, även om de inte har bindande effekt såsom regler.<sup>55</sup>

### 2.3.4 Sammanfattning amerikansk historia

Den amerikanska historien har alltid präglats av en stark påverkan av praxis, så också på skatteområdet. Skattelagstiftning är dock också präglad av många och oftast komplicerade och komplexa regler trots att ambitionen har varit att förenkla och vara så tydlig som möjligt. Kanske är det just tydligheten som har gjort att omfattningen av regler alltid har varit så stor då man velat lagstifta i varje specifikt fall och lagt förklaringarna till begreppen i lagstiftningen i stället för i förarbetena som i Sverige. Mycket har formats av domstolen och sedan tagits in i lagstiftningen vilket också gjort lagstiftningen omfattande.

Skattelagstiftningen har använts för att finansiera styrandet av landet, tex genom ett införande under inbördeskriget som sedan togs bort när kravet på inkomst inte längre förelåg. Lagstiftningen synes också utgå ifrån att de som är en del av USA skall hjälpa till att bekosta landets kostnader. Det var medborgarskapet som var, och till stor del fortfarande är, grunden för skattskyldighet.

## Kapitel 3 - Sverige

### 3.1 Beskattningsgrunder Sverige

I Sverige tillämpas hemvistprincipen, alltså skattesubjektets anknytning till Sverige, och alla som betecknas som "obegränsat skattskyldiga" är skattskyldiga för hela sin inkomst i Sverige och från utlandet, sin globalinkomst.<sup>56</sup> Enligt inkomstskattelagen (IL) så anses en person som obegränsat skattskyldig i Sverige om hen är bosatt i landet, om hen stadigvarande vistas där eller om hen har väsentlig anknytning dit och tidigare har varit bosatt där.<sup>57</sup> Att vara bosatt är kanske det kriteriet som är lättast att förstå vad det innebär medan de andra behöver lite mer förklaring. Det spelar ingen roll vilken av dessa kriterier som uppfylls eftersom alla är grund i

---

<sup>53</sup> IRC § 7805 (a) och Freeland, James m.fl., 1927-, *Fundamentals of federal income taxation : cases and materials*, s. 21.

<sup>54</sup> Freeland, James m.fl., 1927-, *Fundamentals of federal income taxation : cases and materials*, s. 21.

<sup>55</sup> A.a. s. 23.

<sup>56</sup> IL 3:8.

<sup>57</sup> IL 3:3.

sig för obegränsad skattskyldighet. De är dock olika svåra att uppfylla och innehåller olika kriterier vilket gör att jag skall redovisa dem var för sig.

### 3.1.1 Bosatt i Sverige

#### 3.1.1.1 Inledning

Enkelt uttryckt så betyder begreppet *bosatt* att man bor i Sverige. När inkomstskattelagen infördes så ersatte detta begrepp det tidigare *egentligt bo och hemvist*. Ändringen är dock inte att anse som en ändring i sak enligt förarbetena till IL, utan som Mattias Dahlberg skriver enbart en språklig förändring/modernisering.<sup>58</sup> För de flesta är det inte svårt att konstatera om man är bosatt i Sverige, men för en del kan det krävas mer utredning. Speciellt om man bor på flera ställen.

#### 3.1.1.2 Närmare utredning - rättsfall

När det krävs utredning om var man skall anses bosatt hänvisar förarbetena till IL som vägledning till folkbokföringslag (1991:481) som klargör att man anses bosatt på den fastighet där man regelmässigt tillbringar, eller när byte av bostad har skett, kan antas komma att tillbringa sin dygnsvila.<sup>59</sup> Kravet regelmässigt innebär minst en gång i veckan.<sup>60</sup> Eftersom man då kan anses bosatt på flera platser så är det då istället avgörande var man, med hänsyn till samtliga omständigheter har sin egentliga hemvist.<sup>61</sup> I propositionen 2004/05:19 om ändring i IL beskrivs: *“Den som därigenom kan anses vara bosatt på fler än en fastighet anses vara bosatt på den fastighet där han sammanlever med sin familj eller med hänsyn till övriga omständigheter får anses ha sin egentliga hemvist.”*<sup>62</sup>

I HFD 2018 ref. 15, som rörde folkbokföring, flyttade en kvinna till USA för att studera under fyra år. Hon spenderade dock de studiefria perioderna i föräldrahemmet i Sverige och fick då dubbel bosättning. Frågan var om hon skulle anses ha sitt egentliga hemvist utomlands (och då avskrivs från svensk folkbokföring). Kvinnan ansågs ha sin egentliga hemvist utomlands, trots att hon inte ansågs som bosatt i USA och inte hade tillgång till sitt studentrum där under den studiefria perioden mellan terminerna, samtidigt som hon hade “konstant” tillgång till föräldrahemmet. Det avgörande var anknytningen till Sverige och den var inte så pass stark att det medförde att hennes egentliga hemvist var i Sverige. Anknytningen till USA ansågs starkare pga. studierna. Den enskilde uppgav dock att både familj och det sociala nätverket var i Sverige samt att hennes studentvisum inte gav henne rätt att stanna i USA efter studierna. Även om folkbokföring och egentlig bosättning i skattehänseende inte är samma sak så hänvisar dock förarbetena till IL till folkbokföringslagen vilket gör att man ändå bör ta vägledning av detta mål. Det framkommer alltså att det inte krävs att man är att anses som bosatt i det andra landet för att inte anses som

---

<sup>58</sup> Prop 1999/00:2 sid 52 och Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning - en lärobok*, s. 40.

<sup>59</sup> Folkbokföringslagen 7 §.

<sup>60</sup> Prop 1999/00:2 sid 52 och Folkbokföringslagen 7 §.

<sup>61</sup> Folkbokföringslagen 7 §.

<sup>62</sup> Prop 2004/05:19 s. 30.

bosatt i Sverige. I realiteten så var hon istället för att anses som dubbelt bosatt inte att anse som bosatt i någon av länderna.

### 3.1.1.3 Sammanfattning bosättningsbegreppet

För de allra flesta fall innebär det inte något större problem att avgöra om man är bosatt i Sverige eller inte, men för de som bor på flera ställen kan det krävas utredning. Som huvudregel är man bosatt på den fastighet som man regelmässigt tillbringar sin dygnsvila, vilket betyder "där man sover minst en gång i veckan". Det öppnar upp för att man kan vara bosatt på flera ställen men då gör man istället bedömningen utifrån var man utifrån samtliga omständigheter bör anses ha sin egentliga hemvist. Viss vägledning kan ske med hjälp av praxis, men om man inte kan anses som bosatt så kanske man istället faller in under någon av nedan kategorier som på många sätt är enklare att uppfylla.

## 3.1.2 Stadigvarande vistas

### 3.1.2.1 Inledning

Vad som menas med *stadigvarande vistelse* framgår inte av lagen men det är tydligt att det rör sig om en viss omfattning i tid och den allmänna uppfattningen är sex månader.<sup>63</sup> Denna allmänna uppfattning kom till uttryck redan i förarbetena till kommunalskattelagen år 1928 och återkommer i utredningen till inkomstskattelagen.<sup>64</sup> Man ansåg däremot inte att någon minimitid för stadigvarande vistelse borde föreskrivas eftersom det då kunde orsaka skattetekniska svårigheter om tiden skulle sträcka sig över två beskattningsår.<sup>65</sup> Man ansåg också att en bestämmelse utan minimitid skulle resultera i en smidigare tillämpning.

### 3.1.2.2 Närmare om stadigvarande vistelse

Vistelsen skall vara kontinuerlig, med undantag för kortare avbrott för tex besök i hemlandet.<sup>66</sup> Regeringsrätten skriver i RÅ 2008 ref 56 att som "*stadigvarande vistelse i Sverige räknas i princip en sammanhängande tidsperiod på sex månader eller mer*".<sup>67</sup> Däremot så är det inte enbart den tid som beskattningen gäller som skall beaktas utan även tid före och efter den aktuella perioden. I RÅ 2008 ref 16 så hade personen under den aktuella perioden vistats mindre än sex månader i Sverige men hade under de senaste åren återkommande vistats i Sverige i perioder överstigande sex månader och däremellan haft uppehåll på upp till tre månader. Det ansågs som kortare avbrott vilket gjorde att regeringsrätten beaktade även de tidigare perioderna i bedömningen, och vistelsen översteg därför sex månader. Även i RÅ 2008 not 166 beaktade regeringsrätten att personen under flera år hade återkommande vistats i Sverige.

---

<sup>63</sup> Pelin, Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 18.

<sup>64</sup> Prop 1929:102 bilaga 3, s. 46 och s. 258 samt SOU 1997:75, s. 43.

<sup>65</sup> A.prop. bilaga 3, s. 46.

<sup>66</sup> Rabe, Gunnar och Hellenius Richard, *Det svenska skattesystemet*, s. 204.

<sup>67</sup> RÅ 2008 ref 56

Högsta förvaltningsdomstolen avgjorde 2018 två snarlika mål (HFD 2018 ref 30 I och II) där det i första målet förelåg stadigvarande vistelse medan så inte var fallet i det senare. I det första målet skulle en person flytta till Portugal. Han skulle dock vistas i Sverige fem månader mellan den 1 maj och den 30 september, tre veckor under jul samt göra två besök om fyra dagar vardera varje år, och därmed tillbringa 182 dagar i Sverige och 183 dagar i Portugal. HFD lyfter fram att man skall bedöma dels vistelsens längd, omfattning och regelbundenheten, vilket gör att man kan anses som stadigvarande i Sverige trots att man spenderar fler dagar utomlands. I det aktuella målet var redan den fem månader långa sommarvistelsen tillräcklig för stadigvarande vistelse med hänsyn till både regelbundenhet och omfattning.

I det andra målet handlade det också om personer som flyttat till Portugal, men de skulle spendera enbart tre sammanhängande månader i Sverige under sommaren plus ytterligare totalt 30 dagar spridda under året. Dessa 30 dagar följer inte något speciellt mönster utan var dagar spridda under året som skulle användas för att besöka vänner och släkt. Det rörde sig då inte om sådan omfattning som innebar att stadigvarande vistelse förelåg.

Enbart vistelse är dock inte tillräckligt skriver Rabe och Hellenius. Personen måste ha någon typ av fast utgångspunkt såsom en lägenhet eller hotellrum som hyrts under en längre period.<sup>68</sup> En handelsresande som reser runt i landet blir då troligen inte obegränsat skattskyldig enligt Rabe och Hellenius.

Mattias Dahlberg menar att innebörden har blivit tydligare under senare års praxis och att det nu är klart att stadigvarande vistelse kan föreligga trots att den skattskyldige har starkare anknytning till en annan stat.<sup>69</sup> Det finns däremot inga hänvisningar till praxis gällande detta i Dahlbergs bok, men i RÅ 1989 ref 118, som rörde väsentlig anknytning, förelåg väsentlig anknytning trots starkare anknytning till USA.

Rabe och Hellenius lyfter fram att för svensk medborgare har begreppet stadigvarande vistelse underordnad betydelse eftersom de borde anses som återbosatta i Sverige så snart de har någon form av fast arrangemang.<sup>70</sup> I RÅ 1964 fi. 2276 var däremot vistelsen att anse som av tillfällig natur, vilket gjorde att det inte ansågs som stadigvarande vistelse trots svenskt medborgarskap. Det skall alltså röra sig om en egentlig återbosättning och inte ett enbart tillfälligt besök där man inte planerar att stanna utan enbart komma på besök en period. Det bör vara skälet för vistelsen som är vägledande.

### 3.1.2.3 Sammanfattning

Vid en kontinuerlig vistelse föreligger skattskyldighet genom stadigvarande vistelse. Som huvudregel brukar man beteckna det som att om man spenderar sex månader eller mer i Sverige så skall skattskyldighet här föreligga. Det har troligen sin grund i att då är Sverige

---

<sup>68</sup> Rabe, Gunnar och Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, s. 204.

<sup>69</sup> Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning - en lärobok*, s. 42.

<sup>70</sup> Rabe, Gunnar och Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, s. 204.

troligen det land som man har starkast anknytning till och där du “hör hemma”. Det är dock inte klart var gränsen för stadigvarande vistelse går men av HFD 2018 ref 30 kan vi dra slutsatsen att det inte behöver vara sex månader om det finns en regelbundenhet, men att fyra månader (3 månader + 30 dagar) inte är tillräckligt. Vistelsen bör ligga nära sex månader och om så är fallet görs en bedömning i det enskilda fallet.

### 3.1.3 Väsentlig anknytning

#### 3.1.3.1 Inledande

Väsentlig anknytning är det enda kriteriet som beskrivs närmare i lagtexten. IL 3:7 innehåller en lista med olika anknytningsfaktorer som skall vägas in i bedömningen om väsentlig anknytning föreligger. Bedömningen skall göras som en helhetsbedömning och samtliga faktorer skall spela in, vilket var fallet redan vid införandet av väsentlig anknytning. Bara för att ett kriterium var uppfyllt så ansågs man inte ha väsentlig anknytning.<sup>71</sup> Däremot så väger de olika faktorerna olika tungt,<sup>72</sup> men mer till det i kommande avsnitt om de olika faktorerna. Departementschefen underströk vid införandet av faktorerna 1967 att det då också skulle särskilt vägas in en persons eventuella anknytning till det nya vistelselandet.<sup>73</sup> Den avvägningen gäller fortfarande men en starkare anknytning till ett annat land behöver inte resultera i att man inte anses som obegränsat skattskyldig i Sverige. Exempelvis i RÅ 1989 ref 118 ansågs anknytningen till det andra landet starkare men det förelåg ändå väsentlig anknytning till Sverige. Regeringsrätten skriver i domskälen;

*“Lagändringen 1985 innebar att en person kan anses bosatt i Sverige även om han har stadigvarande bo och hemvist utomlands och har starkare anknytning till det nya hemlandet än till Sverige, blott väsentlig anknytning till Sverige föreligger (prop 1984/85:175 s 12 och 43). Detta utesluter inte att den relativa styrkan i anknytningen till de två länderna beaktas men jämförelsen får en underordnad betydelse.”<sup>74</sup>*

I den följande delen presenteras faktorerna var för sig i den ordning som följer av lagtext. Eftersom lagen inte säger något om vad de olika faktorerna innebär så får vägledning hämtas från propositioner i vissa fall, men framförallt rättsfall. Av förståeliga anledningar så är det dock i de flesta fall flera faktorer som är aktuella i samma mål vilket gör att det inte går att dra helt klara slutsatser om vilken av faktorerna som var avgörande.

#### 3.1.3.2 De olika faktorerna

Det är totalt tio olika faktorer som tas upp, varav den sista är *liknande omständigheter*, och den första omständigheten är *svenskt medborgarskap*.<sup>75</sup> Den sistnämnda omständigheten infördes i och med ändringen 1985 då bestämmelsen gick från att bara gälla svenska

---

<sup>71</sup> Prop 1966:127 s. 49.

<sup>72</sup> Cejje, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, s. 40.

<sup>73</sup> Prop 1966:127 s. 50.

<sup>74</sup> RÅ 1989 ref 118.

<sup>75</sup> IL 3:7.

medborgare till att istället sätta upp medborgarskap som en omständighet som tyder på anknytning.<sup>76</sup> Betydelsen av medborgarskap kan förklaras något splittrat. Medborgarskap är en svag anknytningsfaktor och får som utgångspunkt påverkan i två fall. Den omständighet att man behåller sitt medborgarskap vid utflyttning påverkar inte i stor grad (om ens någon), men det omvända fallet att man avsäger sig medborgarskapet vid utflytt bör istället ses som ett försök att klippa banden med Sverige och bryta sin anknytning.<sup>77</sup> Lika så spelar medborgarskapet större roll när utländska medborgare som är bosatta i Sverige flyttar tillbaka till sitt hemland (tex i RÅ 1997 not 197 och RÅ 1998 not 67 där utländska medborgare flyttade tillbaka till sina respektive hemland och där väsentlig anknytning inte förelåg trots andra anknytningsfaktorer till Sverige). Däremot kunde i RÅ 2010 not 80 två svenska medborgare inte avyttra sin bostad och samtidigt köpa en ny som skulle användas som fritidsbostad utan att väsentlig anknytning ansågs föreligga, trots att omständigheterna var liknande de i RÅ 1997 not 197. Enda skillnaden var medborgarskapet. En förklaring kan vara att syftet med reglerna är att motverka skenbosättning och om man flyttar tillbaka till sitt hemland så rör det sig troligen inte om skenbosättning vilket gör att man troligen har lättare att flytta från Sverige om man är utländsk medborgare.

Den andra faktorn som skall tas hänsyn till är *hur länge personen har varit bosatt i Sverige*. Denna punkt har, till skillnad från ovanstående framförallt påverkan på utländska medborgare.<sup>78</sup> Ju längre tid man varit bosatt desto starkare anknytning. Däremot verkar denna faktor ha väldigt liten påverkan på bedömningen om väsentlig anknytning föreligger. Det finns lite praxis rörande denna faktor och i de två av de få fall som finns så förelåg det inte väsentlig anknytning när personen bott här i 25 år,<sup>79</sup> medan det förelåg väsentlig anknytning när vistelsen i Sverige varit enbart fem år.<sup>80</sup> I det senare fallet så ansågs väsentlig anknytning föreligga framförallt för att de skulle ha kvar den permanenta bostaden och enbart hyra ut den. Denna anknytningsfaktor kopplas ofta samman med andra faktorer och då är det de som får den avgörande rollen. Längden på vistelsen i Sverige synes alltså ha mindre påverkan på bedömningen.

Den tredje faktorn som skall tas hänsyn till är om den skattskyldige är *varaktigt bosatt på viss utländsk ort*.<sup>81</sup> Detta är en av de faktorer som tagits med som en indikator på att man skall beakta om personen har en anknytning till sitt nya hemland, som departementschefen lyfte fram i införandet av KL 1966. Man ansåg då att man kunde kräva att personen skulle bosätta sig på en fast plats och skaffa sig fast bostad.<sup>82</sup> Bostaden bör vara permanent och anpassad för permanentboende. Om man istället reser runt på flera ställen skall anknytningen fortfarande anses vara till Sverige. Det skulle också tas hänsyn till om personen ansågs bosatt i det andra landet. I RÅ 1999 not 58 hade personen väsentlig anknytning till Sverige eftersom

<sup>76</sup> Prop 1984/85:175 s. 10-11.

<sup>77</sup> Cejje, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, s. 86.

<sup>78</sup> A.a. s. 92.

<sup>79</sup> RÅ 1998 not 67

<sup>80</sup> SRN:s förhandsbesked dnr 57-11/D, som ej överklagats

<sup>81</sup> IL 3:7.

<sup>82</sup> Cejje, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, s. 94.

han “varit på rörlig fot”. I senare rättsfall slog Regeringsrätten fast att man dock inte måste vara obegränsat skattskyldig i annat land för att inte anses ha väsentlig anknytning till Sverige och att det istället är de objektiva faktiska förhållandena som skall vara avgörande och inte skattskyldigheten i andra länder.<sup>83</sup> Annars hade Sveriges skatteanspråk varit beroende av andra länders beskattningsrätt.

Även den fjärde faktorn, *vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl*, infördes 1966 och finns med eftersom det bör finnas särskild anledning att anknytningen består om man vistas utomlands av någon av dessa skäl eftersom man då troligen kommer att återvända till Sverige efter utlandsvistelsen.<sup>84</sup> Är det däremot tydligt att studierna eller hälsoskälet inte är en tillfällig vistelse utomlands, föreligger inte anknytning på den grunden.<sup>85</sup> Precis som de ovan nämnda två faktorerna, har denna faktor svag påverkan och Katia Cejje menar t.o.m. att den hade kunnats ta bort ur lagstiftningen.<sup>86</sup>

En av de faktorer som däremot har störst betydelse för om det föreligger väsentlig anknytning eller inte är om man har *en bostad i Sverige för åretruntbruk*. Andersson skriver i sin kommentar till inkomstskattelagen att denna omständighet i flera fall ensamt varit avgörande för att personen har ansetts ha väsentlig anknytning.<sup>87</sup> Tex i RÅ 2002 ref 70 var den behållna bostaden det främsta skälet till att anknytning till Sverige förelåg. Skatteverket uttryckte i ett ställningstagande 2008 att ett innehav av en tidigare permanentbostad skall anses som väsentlig anknytning t.o.m. utgången av femte året efter utflyttningsåret om det är den enda kvarvarande anknytningen.<sup>88</sup> Däremot skriver de även, med beaktande av RÅ 2002 ref 70:

*“Vad som sägs ovan ska dock inte förstås som att den tidigare permanentbostaden i Sverige alltid saknar betydelse vid en samlad bedömning efter utgången av femte året efter utflyttningsåret. Det finns situationer där omständigheterna i det enskilda fallet visar att den tidigare permanentbostaden har betydelse även efter denna tidpunkt.”<sup>89</sup>*

Presumtionen om att en tidigare permanentbostad skall klassas som väsentlig anknytning är stark och det finns få undantag.<sup>90</sup> Eftersom lagtexten tydligt föreskriver bostad för åretruntbruk, betraktas fritidshus normalt inte som anknytningsfaktor, men kan göra det i det fall fritidshuset är inrättat för åretruntboende.<sup>91</sup> Om man ser till förarbetena och lagtexten så menar Cejje att man bör beakta både faktisk möjlighet att bo där året runt (uppvärmning och tillgänglighet) samt avsikten.<sup>92</sup> Detta syns dock inte i HFD:s praxis, då tex sommarfastighet

<sup>83</sup> RÅ 2002 ref 70 och 99.

<sup>84</sup> Prop 1966:127 s 30.

<sup>85</sup> SRN:s förhandsbesked 2006-03-07.

<sup>86</sup> Cejje, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, s. 102.

<sup>87</sup> Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen. En kommentar. Del 1*, s. 103.

<sup>88</sup> Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 687505-07/111.

<sup>89</sup> A.st.

<sup>90</sup> Cejje, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, Iustus Förlag, Uppsala, 2015, s. 64. Där Katia lyfter fram RÅ 1985 Aa 164 som eventuellt brytande av presumtionen, men inte heller det är helt klart.

<sup>91</sup> Prop 1984/85:175 s. 13.

<sup>92</sup> Cejje, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, s. 61.



som var fullt vinterbonad och är i övrigt utrustad enligt god villastandard (RÅ 1992 not 367) eller villafastighet i Danderyd (RÅ 1997 not 197) inte gav väsentlig anknytning. Katia Cejie lyfter i sina avslutande kommentarer till just denna faktor fram att ett klargörande över hur man ser på fritidsbostad är befogat.<sup>93</sup>

Ytterligare en faktor som väger tungt är om man har *Familj* kvar i Sverige.<sup>94</sup> Cejie menar, med hänvisning till flera rättsfall i sin bok, att om en persons familj finns i Sverige finns nästintill en presumtion om att väsentlig anknytning föreligger, även om det finns fall där det inte förelåg väsentlig anknytning trots familj i Sverige. Det handlar framförallt om fall där familjen flyttade först ett år senare pga. rådande oroligheter i landet (RÅ 1971 Fi 112 Peru) eller där barnen stannat kvar för att avsluta skolgång (HFD 2012 not. 50).<sup>95</sup> För att närmare förstå vad familj betyder får vi söka oss till praxis. Den som tydligast är en del av en persons familj är maken, som omfattas av familjebegreppet i stort sett varje gång.<sup>96</sup> Personerna måste dock vara samlevande, även om det ställs höga krav för att skatteverket skall anse att en separation är så pass konkret att det inte föreligger väsentlig anknytning.<sup>97</sup> En relation som däremot inte är lika klar är de fall om en sambo skall omfattas av familjebegreppet. Katia Cejie skriver att man eventuellt skulle kunna använda IL 2:19 eller 2:20 som på olika sätt likställer sambo och make i en del fall.<sup>98</sup> Däremot är detta inte klart och precis som Katia nämner i fotnot nummer 136 så kan man ju vidare argumentera att om man inte längre bor ihop, skall man då anses som sambos?

Förutom make så är den andra kanske självklara personen som bör tillhöra familjen ens barn. I förhållande till omyndiga barn är det klart att de omfattas, däremot inte myndiga barn. Något som också kan påverka är vem som har vårdnaden om barnet. RÅ 2003 not. 140 hade personen väsentlig anknytning hit eftersom hans två minderåriga barn, som han hade gemensam vårdnad över skulle bo kvar i Sverige samtidigt som han skulle stå kvar som ägare till en fastighet i Sverige. Däremot förelåg inte väsentlig anknytning i RÅ 2003 ref 52 där det i likhet med ovan nämnda mål handlade om en pappa som skulle flytta utomlands. I detta fall hade dock mamman ensam vårdnad om barnet och pappan skulle enbart komma till Sverige för att hälsa på 60 dagar om året. Regeringsrätten uttalar tydligt i fallet att sonens boende i Sverige och pappans resor hit inte var tillräckligt för väsentlig anknytning. Däremot konstaterar HFD i RÅ 2010 not. 78 att den väsentliga anknytningen inte skulle påverkas av om den gemensamma vårdnaden skulle upphöra. Rättsläget är därför oklart. Katia Cejie anser utifrån målet från 2010 att det numera bör sakna betydelse vem som har vårdnaden utan att större vikt läggs vid tiden personen skall besöka barnet och med vilken regelbundenhet.<sup>99</sup> Vikten blir då inte barnen i sig utan att man åker till Sverige för att besöka dem. Det är heller inte bara när familj stannar i Sverige som väsentlig anknytning genom familj kan föreligga.

<sup>93</sup> Cejie, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, s. 67.

<sup>94</sup> SOU 1997:75 s. 56.

<sup>95</sup> Cejie, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, s. 49 och 55-56.

<sup>96</sup> tex. RÅ 1976 ref 116 och RÅ 2009 not 81.

<sup>97</sup> Cejie, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, s. 50.

<sup>98</sup> A.a. s. 51.

<sup>99</sup> A.a. s. 54.

Även när ens familj flyttar tillbaka till Sverige efter boende utomlands kan det innebära att man får väsentlig anknytning hit trots att man själv bor kvar i utlandet, se tex RÅ 2009 not 81.

De båda därefter kommande faktorerna handlar om affärsverksamhet i Sverige, dels om man *bedriver näringsverksamhet här* och dels att man *är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som ger väsentligt inflytande i näringsverksamhet här*. Att enbart inneha kapitalplaceringar i Sverige innebär inte väsentlig anknytning enligt departementschefen utan det skall röra sig om verkligt inflytande.<sup>100</sup> Däremot visar RÅ 1999 not 69 att det inte behöver röra sig om ett majoritetsinnehav då den enskilde ansågs som den drivande kraften bakom bolagets expansion och aktivt ekonomiskt engagerad. Som grund kan man säga att ett innehav på tio procent (både direkt och indirekt innehav) kan innebära väsentlig anknytning, även om bedömning måste göras i det enskilda fallet och samtliga anknytningsfaktorer skall beaktas.<sup>101</sup> I tex RÅ 2001 not. 113 förelåg dock inte väsentlig anknytning när personen hade 10 % av aktierna och hustruns systerson, tillika VD i bolaget, ägde 10 %. Enbart dessa omständigheter var enligt HFD inte tillräckliga för obegränsat skattskyldighet. .

Utöver innehavet av tillgångar så kan inflytandet utövas genom viss ställning, tex en styrelsepost, vd-position eller annars aktivt deltagande i verksamheten (såsom ovan RÅ 1999 not 69). Ställningen i sig kan dock inte resultera i väsentlig anknytning utan personen måste samtidigt vara innehavare av aktier.<sup>102</sup> Från 1992 not. 367 kan man också dra slutsatsen att det måste vara aktieinnehav och styrelsepost i samma bolag. Precis som ovan är det en bedömning i det enskilda fallet och det finns ingen tydlig gräns för när styrelsepost kombinerat med aktieinnehav ger väsentlig anknytning. I tex HFD 2013 ref 4 kombinerades ställningen som tidigare anställd, advokat i Sveriges advokatsamfund samt ägande av aktier i advokatfirman när man kom fram till att väsentlig anknytning förelåg.

Den sista specifika faktorn som skall tas i beaktande är om personen *har en fastighet här*. Oftast kombineras troligtvis denna med antingen åretruntbostad på just den fastigheten eller att man bedriver näringsverksamhet där, men det är också en grund i sig och kan när det rör sig om större slag av fastighetsförvaltning nästan vara ensam grund för anknytning (RÅ 1989 ref 103). Däremot är det nog vanligare att enbart innehav av fastighet endast ses som en kapitalplacering och inte skapar väsentlig anknytning. Man kan alltså dra kopplingar till ovan två faktorer där det krävs mer än enbart ett innehav, det krävs också ett deltagande i verksamhet. Däremot krävs det inte, precis som i ovanstående stycke, inte direkt ägande. Även ägande genom bolag kan göra att väsentlig anknytning föreligger (se RÅ 1989 ref 103 och RÅ 2001 not 114). Genom jämförande av flera mål kan också koppling dras till värdet på

---

<sup>100</sup> Prop 1984/85:175 s. 13-14.

<sup>101</sup> Cejje, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, s. 72-78.

<sup>102</sup> A.a. s. 78.

fastigheten, men eftersom det också rör sig om andra anknytningsfaktorer är det svårt att ge klart besked och värdet är troligen enbart en omständighet som kan bidra i bedömningen.<sup>103</sup>

Vad den sista faktorn, *liknande förhållanden*, betyder tas inte närmare upp i propositionen och är inte helt klart. Vad som däremot är säkert är att faktorn inte skall ses som en generalklausul utan verkligen syftar på omständigheter som liknar de som tidigare tas upp. Katia Cejie nämner dels synen på makar som en enhet och omständigheten att man beaktar att den skattskyldige är av utländsk härkomst som "liknande" faktorn om svenskt medborgarskap.<sup>104</sup> Antalet dagar en person vistas i Sverige nämns också i många fall och Katia lyfter fram det som ett potentiellt förhållande som kan beaktas, även om Skatteverket anser att detta inte bör beaktas.<sup>105</sup> En omständighet som knyter an till både *varaktig bosättning utomlands* och *studie- och hälsoskäl* är den enskildes avsikt med flytten. Det är inte klart att det skall beaktas i alla lägen men det är en omständighet som logiskt kan knytas till de angivna faktorerna.<sup>106</sup> I praxis har dock till viss del tydliggjorts vad som inte är *liknande omständigheter*. Myndiga barns innehav av fastigheter och aktier (RÅ 1989 ref. 118 och RÅ 2001 not. 2) samt stora banktillgodohavanden eller stora kapitalplaceringar (se ovan RÅ 1983 ref 1:57 och RÅ 1989 ref. 118) är inte liknande omständigheter.

Eftersom bedömningen skall göras som en samlad bedömning utifrån alla omständigheter så har på senare tid också utlandsvistelsens längd påverkat om det förelegat väsentlig anknytning (inte bara bevisläget som behandlas i nedanstående stycke). I HFD 2019 ref 12 fastslår domstolen att det föreligger väsentlig anknytning genom väsentligt inflytande i affärsverksamhet (53 % av rösterna + styrelseordförande i koncernbolag med svenskt dotterbolag). Däremot påverkar utlandsvistelsens längd, som varat i 14 år, bedömningen på så sätt att väsentlig anknytning inte kunde föreligga på enbart den grunden. Eftersom det inte förelåg andra anknytningsfaktorer så ansågs inte paret ha väsentlig anknytning till Sverige trots det väsentliga inflytandet. Hur länge man har varit utomlands är alltså en faktor som påverkar bedömningen.

### 3.1.3.3 Bevisbörderegeln i IL 3:7 andra stycket

Kort skall också avslutningsvis andra stycket i IL 3:7 beröras. Där klargörs att svenska medborgare och personer som varit bosatta eller stadigvarande vistats i Sverige under minst 10 år presumeras ha väsentlig anknytning om de inte kan visa på motsatsen. Stycket är att se som en bevisbörderegeln där den enskilde har bevisbördan för att väsentlig anknytning inte föreligger de första fem åren medan bevisbördan sedan går över på Skatteverket att bevisa att väsentlig anknytning föreligger.

---

<sup>103</sup> RÅ 1989 ref. 103, RÅ 2001 not. 114 och HFD 2013 not. 37 jämfört med RÅ 1989 ref. 18 och RÅ 2003 not. 210.

<sup>104</sup> Cejie, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, s. 103.

<sup>105</sup> SKV 2013 s. 382

<sup>106</sup> Cejie, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, s.104.

### 3.1.3.4 Sammanfattning väsentlig anknytning

Faktorerna skall som tidigare nämnts bedömas sammantaget och man gör en övergripande bedömning om väsentlig anknytning föreligger. Vad som dock kan sägas är att *familj, bostad för åretruntbruk* samt att *bedriva näringsverksamhet* eller *vara ekonomiskt engagerad här genom tillgångar som ger väsentligt inflytande i näringsverksamhet* är de som väger tyngst och som i vissa fall ensamt kan skapa väsentlig anknytning. Katia Cejie redovisar i sin presentation av faktorerna dessa fyra först som huvudfaktorerna och benämner de andra som stödfaktorer eftersom de inte ensamma är grund för väsentlig anknytning.<sup>107</sup>

Vid åretruntbostad kan man se en nästintill presumtion om att det föreligger väsentlig anknytning om man behåller permanentbostaden, medan om det rör sig om fritidsbostad presumeras att väsentlig anknytning inte föreligger. Ekonomiskt engagerad är den mest komplexa och svåraste anknytningsfaktorn att definiera. Även Skatteverket skickade en önskan om förtydligande om vad "väsentligt inflytande i näringsverksamhet" innebar till HFD i RÅ 2001 not. 113 men det kommenterades inte av HFD i målet.

Om dessa är de tyngsta faktorerna så är medborgarskap och vistelse i Sverige för icke-medborgare de som har svagast och enbart en liten påverkan på bedömningen om väsentlig anknytning föreligger. Men som sagts flera gånger ovan så är det en bedömning i det enskilda fallet och det går inte att ge alltför generellt gällande svar. Något som också påverkar är tiden som personen varit utomlands, dels ligger bevisbördan på den skattskyldige de första fem åren, och dels tunnans anknytningen ut ju längre tid det går. Ju längre tid som gått sedan man flyttade, desto fler anknytningsfaktorer krävs (se tex HFD 2019 ref 12, där väsentligt inflytande inte var tillräckligt utan det hade krävts fler faktorer när det gått 14 år sedan utflytt).

### 3.1.4 Sammanfattning grunderna i Sverige

I Sverige är de tre grunderna för obegränsad skattskyldighet *bosatt, stadigvarande vistelse* och *väsentlig anknytning*. Bosättning är den omständighet som är tydligast och lättast att förklara, medan väsentlig anknytning är klart mest otydlig och mycket mer beroende från fall till fall än de andra två. Grunderna finns i första hand där för att förhindra att personer undgår skatt genom att utnyttja den rörlighet som är möjlig i en global värld.

De olika grunderna är berörda ovan och jag skall bara snabbt sammanfatta dem. Som första grund är du skattskyldig om du bor i Sverige och i realiteten spenderar din dygnsvila här. Du är också skattskyldig om du utan att bo här vistas här i 6 månader, eller genom regelbundenhet över tid, i liknande omfattning. Till sist föreligger skattskyldighet om man efter flytt utomland behåller anknytning till Sverige genom bostad, kvarvarande familj eller liknande. Dina band med Sverige är då inte brutna och skattskyldigheten fortsätter trots att din primära hemvist inte längre är Sverige. Sverige ser primärt till den enskildes förhållande till Sverige. Vistelser utomlands och skattskyldighet eller anknytning till andra länder beaktas

---

<sup>107</sup> Cejie, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, s. 48.

endast i liten utsträckning för att avgöra skattskyldighet här. I annat fall hade ju svensk lagstiftning varit beroende av lagstiftning i ett annat land.

## Kapitel 4 - USA

### 4.1 Introduktion till reglerna idag

Enligt sektion 1 av IRC så beskattar man *alla människor*.<sup>108</sup> Man beskattar *gross income* “från var som helst” (alltså globalinkomst) enligt sektion 61 (IRC).<sup>109</sup> Utgångspunkten i det amerikanska systemet är alltså att beskatta alla människor på all deras inkomst.<sup>110</sup> Av förklarliga anledningar så är det inte så i realiteten. De beskattar endast medborgare och bosatta, *non-residence* undantas.<sup>111</sup> Deras *bosatta* är dock inte helt samma sak som svenska systemets *bosatt*, vilket kommer förklaras närmare i kommande avsnitt.

#### 4.1.1 Skattskyldighet - grund

I USA delar man i skattehänseende upp människor i *US persons* och *Foreign persons*. *US persons* är vad vi i Sverige skulle kalla obegränsat skattskyldiga. För att vara *US person* och därigenom beskattas för all sin inkomst (globalinkomst), så skall man vara antingen amerikansk medborgare eller boende i USA (*resident*).<sup>112</sup> Första steget är alltså att undersöka om du är medborgare. Om så inte är fallet blir du “US person” på två sätt, eftersom *resident* består av två självständiga grunder, antingen genom *green card test* eller *substantial presence test*.<sup>113</sup> Reglerna för att bestämma om du är bosatt eller ej finns detaljerat reglerade i IRC § 7701 (b).

#### 4.1.2 Medborgare

##### 4.1.2.1 Introduktion

Den skatterättsliga grunden för beskattning i USA är i första hand medborgarskap och det går tillbaka ända till amerikanska inbördeskriget.<sup>114</sup> Vad begreppet “medborgare” innebär är av förklarliga anledningar lättare att förstå än begrepp såsom bosatt eller vistande, varför endast en kortare förklaring kommer att göras.

---

<sup>108</sup> McDaniel, Paul R, *Introduction to United States international taxation*, s. 31.

<sup>109</sup> A.a. s. 18 och 31.

<sup>110</sup> A.a. s. 31.

<sup>111</sup> IRC § 2 (d).

<sup>112</sup> IRC § 7701 (a) (30) (A).

<sup>113</sup> IRC § 7701 (b) (1) och (b) (3) (A).

<sup>114</sup> Reuven S., Avi-Yonah, *Advanced introduction to international tax law*, s. 10.

#### 4.1.2.2 Medborgarskap - hur blir man medborgare och varför beskattas de?

Den amerikanska konstitutionen berättigar alla personer som föds i USA amerikanskt medborgarskap.<sup>115</sup> Även barn till amerikanska medborgare blir själva amerikanska medborgare i de flesta fall, speciellt om föräldrarna har anknytning till USA genom boende eller återkommande vistelse (se fotnot för närmare exemplifiering).<sup>116</sup> Kortfattat handlar det om att minst en förälder skall vara amerikansk medborgare och att denne antingen skall ha varit bosatt i USA eller ha vistats minst ett år i följd i USA innan födseln. Som huvudregel gäller detta barn som föds inom äktenskap. Reglerna gäller dock även för barn utanför äktenskap men det krävs då mer för att barnet skall få sitt amerikanska medborgarskap från fadern. The US Code ställer upp fyra kriterier för att barnet skall förvärva amerikanskt medborgarskap från fadern, varav den sista består av tre alternativ. 1) Det skall finnas bevisat blodsband mellan barnet och fadern, 2) fadern ska ha amerikansk nationalitet vid födseln, 3) om fadern är i livet skall han skriftligen medge underhåll tills dess barnet är 18 år, samt 4) medan barnet är under 18 år så skall antingen a) barnet vara legitimt i det land det lever, b) fadern bekräfta faderskapet skriftligen under ed eller c) faderskapet skall fastslås av domstol. Ett barn blir också automatiskt amerikansk medborgare om barnet är under 18 år och bor i USA tillsammans med en förälder som är amerikansk medborgare och har vårdnaden. Samma sak gäller vid adoption.<sup>117</sup>

Det finns också en möjlighet att bli amerikansk medborgare genom ansökan, och det kan göras av alla som bor i USA och är över 18 år.<sup>118</sup> Det uppställs flera krav såsom språkrav, kunskap om både amerikansk historia och principerna för regeringen (*government*).<sup>119</sup> Närmare förklaringar hur man blir amerikansk medborgare genom ansökan rent administrativt lämnas därhän i denna uppsats eftersom de inte är krav för att förstå vad grunden "medborgare" innebär. Det handlar istället till största del om processuella regler och hur man går tillväga för att få medborgarskapet samt en del krav på språk, icke tillhörande av vissa organisationer etc. Reglerna rörande ansökan om medborgarskap finns i 8 USC Kapitel 12, underkapitel III, del II. USCIS har även flera förklaringar och hjälpmedel för att förstå reglerna.

Som sagts tidigare, går medborgarbeskattning tillbaka ändå till inbördeskriget. Det kommer från att man anser att det ligger en typ av lojalitetsplikt till landet. Denna lojalitetsplikt kommer fram i *Cook v Tait* där man fastslår principen eftersom personen fått del av de fördelar som det innebär att vara amerikansk medborgare: "*In other words, the principle was declared that the government, by its very nature, benefits the citizen and his property wherever found, and therefore has the power to make the benefit complete.*"<sup>120</sup> Detta är dock

<sup>115</sup> Amerikanska konstitutionen, 14:e tillägget.

<sup>116</sup> INA 8 USC § 1401 och § 1409, se även USCIS vägledning om vilka som kan förvärva medborgarskap vid födseln: <https://www.uscis.gov/policy-manual/volume-12-part-h-chapter-3>, 7 nov 2019.

<sup>117</sup> INA 8 USC § 1431.

<sup>118</sup> INA 8 USC § 1445.

<sup>119</sup> INA 8 USC § 1423.

<sup>120</sup> *Cook v Tait*, 265 U.S 47 (1924).

en åsikt som Avi-Yonah S. Reuven ifrågasätter.<sup>121</sup> Han menar att åsikten är svag, eftersom inget annat land följer den regeln och undrar om fördelarna med medborgarskapet ens är så bra. *Cook v. Tait* är dock det rättsfall som utgör grunden för att beskattning av medborgare är konstitutionsenlig och är tillsammans med *Benitez Rexach v. U.S* de två fall som påverkat medborgarbeskattningen mest.<sup>122</sup> I *Benitez Rexach v. U.S* handlar det om en person som avsagt sig sitt medborgarskap och flyttat utomlands. Han blev då avregistrerad som medborgare och ansågs som *non-resident alien*, och förlorade då sina rättigheter som medborgare. När han återvände till USA några år senare hävdade han att avsägandet av sitt medborgarskap inte varit frivilligt och fick därför tillbaka sin status som amerikansk medborgare. Den skattskyldige menade att eftersom USA inte var skyldig honom några medborgerliga rättigheter under åren utomlands kunde han i sin tur inte vara skyldig skatt. Domstolen, *U.S. Court of Appeals for the First Circuit*, gjorde dock bedömningen att förmånerna inte är en förutsättning för att man skall bli skattskyldig utan att han efter ändrandet av status numera skall anses som juridisk medborgare under hela perioden, trots att han inte var de facto medborgare (kunde åtnjuta sina medborgerliga förmåner). *U.S Court of Appeals for the Seventh Circuit* fastslog 1968 med hänvisning till *Cook v. Tait* att det är ”oseriöst och grundlöst” att hävda att man inte är skattskyldig om man är medborgare. ”*In light of the explicit and unequivocal language it is frivolous and groundless to claim that one is a citizen yet not subject to the taxing power of the United States Congress*”.<sup>123</sup>

Sist kan också lyftas fram att det också är möjligt att bli skattskyldig enbart på grunden att man har åtnjutit förmånerna. I *U. S. v. Lucienne D'Hotelle De Benitez Rexach* så blev personen skattskyldig eftersom hon inte var medveten om att hon blivit av med medborgarskapet, och fortfarande mottog och accepterade förmånerna med medborgarskapet, bla ansökte om amerikanskt pass.<sup>124</sup> Hon trodde alltså att hon var amerikansk medborgare men hade avregistrerats eftersom hon bott flera år utomlands. Först när hon blev uppmärksam på detta och inte längre åtnjöt fördelarna ansåg man att hon skatterättsligt inte var ”medborgare”.

Det är *the Department of State* som administrerar avsägandet av medborgarskap men även om grunden för beskattning är medborgarskapet, blir du inte fri från skatteansvar enbart genom att avsäga dig ditt amerikanska medborgarskap.<sup>125</sup> För att inte längre vara skattskyldig behöver du kontakta IRS och lämna in *Form 8854*. Så länge du inte lämnar in detta formulär, kommer du att anses som medborgare i skattehänseende. Om du har tillgångar till ett visst värde eller haft en hög lön senaste åren kan du också vara skyldig att betala *utträdes skatt/exitskatt*.<sup>126</sup> Detta för att förhindra att personer lämnar sitt medborgarskap i syfte att undkomma skatt.

<sup>121</sup> Reuven S., Avi-Yonah, *Tax Law Review*, vol 57, 2004, s. 485.

<sup>122</sup> *Benitez Rexach v. U.S*, 390 F.2d 631 (1st Cir , 1968).

<sup>123</sup> *Templeton v. I.r.s*, 808 F.2d 838 (7th Cir. 1986).

<sup>124</sup> *U.S. v. Lucienne D'Hotelle De Benitez Rexach*, 558 F.2d 37 (1st Cir. 1977).

<sup>125</sup> U.S Department of State, *Renunciation of U.S. Nationality Abroad*, 21 okt 2019.

<sup>126</sup> IRS, *Expatriation tax*, 21 okt 2019.

### 4.1.2.3 Sammanfattning

Begreppet “medborgarskap” är ganska enkelt att förstå med avseende på att det är tydligt om du är medborgare eller inte, men det finns fortfarande avvägningar som måste göras för att avgöra om man skall vara medborgare eller inte. Medborgarskapet i USA förvärvas antingen redan vid födseln, genom att man föds i USA eller har amerikanska föräldrar, eller genom ansökan till *the Attorney General*, USA:s justitieminister. De främsta skälen för beskattning av medborgarna är att man som medborgare får många fördelar, vilket gör att man då anser att man också bör vara med att finansiera dessa (*Cook v. Tait*). Även om rätten att beskatta grundar sig på att den enskilde får förmåner som medborgare så är dessa förmåner inte en förutsättning för skatteanspråk, det är den juridiska förekomsten av medborgarskap (de jure förhållandet) som avgör och inte de facto förhållandet enligt *Benitez Rexach v. U.S.* Det vill säga att den juridiska förekomsten av medborgarskap skall avgöra och inte de faktiska omständigheterna om man har åtnjutit de förmåner som medborgarskapet innebär.

Även om frågan om man är medborgare är ganska enkel att besvara så är det inte lika tydligt när du slutar vara det. Rent formellt kan du ha av sagt dig ditt medborgarskap till *the Department of State* men för att inte längre beskattas som medborgare behöver du också avsäga dig det i förhållande till IRS genom Form 8854. Först då slutar du strängt taget vara medborgare i skattehänseende.

## 4.1.3 Antagen för permanent bosättning - Green card test

### 4.1.3.1 Inledning

Det andra sättet att bli *US Person* är som tidigare nämnts att var *resident* (bosatt) i USA. Deras benämning av bosatt är dock inte alls samma som den svenska benämningen och blir väldigt missvisande eftersom det inte handlar om att faktiskt bo i USA. Kriteriet *resident* innehåller två delar; det första *green card testet* och det andra *Substantial presence test*. Det senare kommer jag att behandla i nästa avsnitt. Först skall jag behandla kriteriet “lagligen antagen för permanent bosättning” som det direktöversatt står i lagtexten,<sup>127</sup> men också kallat *green card test*.

### 4.1.3.2 The green card test

För att få bo i USA behöver man ett uppehållstillstånd. En utländsk medborgare som har tilldelats ett uppehållstillstånd enligt amerikanska invandringslagar i form av ett så kallat “green card” betraktas som bosatt ända tills tillståndet återkallas eller blir ogiltigt på annat sätt.<sup>128</sup> Ett green card betyder att man har oinskränkt rätt till permanent bosättning i USA (*Lawful Permanent Resident*, ofta kallat LPR-status).<sup>129</sup> Man har alltså fullständig rätt att bosätta sig i USA och det är innehavandet av uppehållstillståndet (the green card) som gör att man anses som bosatt. Det gör att personen i realiteten inte behöver vara fysiskt närvarande i

<sup>127</sup> IRC Sec. 7701 (b) (1) (A) (i).

<sup>128</sup> McDaniel, Paul R, *Introduction to United States international taxation*, s. 62.

<sup>129</sup> IRC Sec. 7701 (b) (6).



USA en enda dag under året för att vara bosatt. Frågan om man är bosatt i USA på denna grunden besvaras alltså beroende på om du har ett green card eller inte. Det behöver därför inte göras någon reell tolkning eller undersökning om ifall personen faktiskt bor i USA eftersom innehavet av green card är det formella kravet för att anses som bosatt. För att inte längre vara skattskyldig måste tillståndet alltså bli ogiltigt. Det räcker inte att bosätta sig i ett annat land eftersom det inte är det faktiska förhållandet som är avgörande. Det räcker inte heller att tillståndet "går ut" eftersom lagen har väldigt specifika regler för när man inte längre anses som bosatt. För att inte längre anses som bosatt i USA så skall tillståndet upphävas, eller administrativt eller juridiskt bestämmas ha blivit övergivet.<sup>130</sup>

#### 4.1.3.3 Bli av med statusen

Hur man upphäver eller överger sitt green card framgår i CFR.<sup>131</sup> Det första alternativet är att tillståndet upphävs genom att ett slutgiltigt beslut om uteslutning eller utvisning (*deportation*) har skett.<sup>132</sup> Med slutgiltigt innebär att beslutet inte skall kunna överklagas till högre instans. Utvisning kan ske på flera grunder men det handlar framförallt om att man begått grov brott eller ljugit i sin ansökan om green card.<sup>133</sup>

Det andra alternativet är att få ett administrativt eller juridiskt beslut om att man har övergivit sin status. Övergivandet kan initieras av både den enskilde, U.S. Citizenship and Immigration Services (USCIS) samt en tjänsteman på konsulatet, *Consular officer*.<sup>134</sup> Som individ behöver man ha lämnat in och fyllt i *Form I-407 "Abandonment of Lawful Permanent Resident Status"* eller ett brev som säger tydligt att man vill överge sin status som bosatt och som har skickats som rekommenderat brev med mottagarbevis, *return receipt request* (eller utländsk motsvarighet). Om så skett så anses statusen som bosatt ha övergivits när den har lämnats in till USCIS eller tjänstemannen på konsulatet. Bestämmelsen säger också att den enskilde borde ha en kopia på brevet samt bevis på att det skickats och tagits emot.

Om däremot USCIS eller tjänstemannen på konsulatet initierar det så anses statusen som bosatt övergiven vid ett sista administrativt beslut om upphävning. I dessa fall så kan den enskilde få rätt till överklagande av beslutet och då är det inte gällande förrän efter den rättsliga prövningen.

Kravet på formellt avsäggande kan visas genom *Topsnik v. C.I.R 143 T.C. 240, 256* (Tax 2014). Målet handlar om en tysk medborgare som fick ett green card 1977 och blev då LPR och flyttade till USA. Han sålde huset i USA 2003, men han angav fortfarande adressen för post. Han köpte ett boende i Tyskland som han använde när han var där. Han förnyade sitt green card 2003 och övergav det inte förrän 2010. Han menade dock att han var *resident* i Tyskland och därför inte skulle betala skatt med hänvisning till skatteavtalet mellan USA och

---

<sup>130</sup> IRC Sec. 7701 (b) (6) (B).

<sup>131</sup> CFR Sec 301.7701 (b) - 1 (b).

<sup>132</sup> CFR Sec 301.7701 (b) - 1 (b) (2).

<sup>133</sup> 8 USC § 1227.

<sup>134</sup> CFR Sec 301.7701 (b) - 1 (b) (3).

Tyskland, och eftersom han informellt hade avlagt sig sin status som LPR. Detta “informella” avläggnande yrkas med hänvisning till *United States v. Yakou*, 428 F.3d 241 (D.C.Cir.2005) där domstolen menade att LPR-status kan ändras genom annat sätt än de formella kraven. Detta rörde dock migrationsreglerna och inte IRC. Domstolen slår fast i Topsnik-fallet att LPR-status i skatthänseende kopplas med IRC och inkomstskattereglerna och inte med migrationslagstiftningen. Så även om man i förhållande till migrationslagstiftningen inte anses som LPR, och kanske nekats inresa i USA, är det bara indirekt avgörande för om man anses som LPR i skatthänseende.

#### 4.1.3.4 Sammanfattning

Den första grunden för beskattning pga. bosättning besvaras alltså med hänsyn till om personen innehar ett green card eller inte. Utredningen grundar sig på ett faktiskt förhållande och det görs ingen utredning om personen faktiskt spenderar någon tid i USA, eftersom det inte är nödvändigt. Lagstiftningen ställer upp formella krav på när man inte längre uppfyller kriteriet och om dessa inte följts så föreligger fortfarande skattskyldighet.

#### 4.1.4 Bosatt genom “Substantial presence test”

##### 4.1.4.1 Inledning

Det tredje kriteriet, till skillnad från de ovan två kriterierna, kräver faktiskt vistelse i USA. Även om du inte är medborgare eller innehavare av “green-card” så kan du bli skattskyldig om du uppfyller “Substantial presence test”, vilket betyder att du anses bosatt i USA.<sup>135</sup> Detta kriterium är av förståeliga skäl lite mer komplicerat eftersom det inte rör sig om ett innehav av en viss status (medborgare eller green card-innehavare) utan om mer oklara grunder. I nedanstående stycke kommer först huvudregeln behandlas, lite närmare vad den innebär och sen också undantag för när man inte blir skattskyldig trots att man tillbringar tillräcklig tid i USA.

##### 4.1.4.2 Kriterier för att anses bosatt

Som första utgångspunkt anses du bosatt i USA om du spenderar mer än hälften av året där, alltså 183 dagar. Liknande regel finns i de flesta länder och är långt ifrån unik för USA, men för att förhindra att personer spenderar enbart 182 dagar om året i landet flera år på raken för att undvika skattskyldighet så tar USA även hänsyn till föregående år i beräkningen. För att anses som skattskyldig pga. vistelse har man alltså delat upp det på två kriterier som skall uppfyllas;

1. Skall vara närvarande i USA minst 31 dagar under året och
2. Totala antalet dagar man varit närvarande i USA det aktuella året, plus en tredjedel av dagarna föregående år och en sjättedel av dagarna året dessförinnan skall vara minst 183 dagar.<sup>136</sup>

---

<sup>135</sup> IRC § 7701 (b) (1) (A) (ii).

<sup>136</sup> IRC § 7701 (b) (3) (A).

Grunden är egentligen att du skall spendera 183 dagar i USA för att bli skattskyldig, vilket är en ganska enkel regel. Det som gör det mer komplext är att USA också räknar in föregående år i de 183 dagarna som krävs för skattskyldighet, även om det aktuella året är det klart mest betydelsefulla. Om man inte fysiskt spenderar minst 31 dagar i USA det aktuella året spelar det ingen roll hur många dagar man spenderat i landet de föregående två åren. Däremot så är det irrelevant om man någon av de andra två åren inte spenderat mer än 30 dagar i USA, så länge de totala dagarna är minst 183 dagar. Det är alltså enbart det aktuella beskattningsåret som har en miniminivå av dagar.<sup>137</sup>

Enkelt beskrivet kan man säga att om en person varit närvarande i USA i 120 dagar per år de senaste tre åren så räknas 120 dagar från det aktuella året, 40 dagar från föregående år ( $\frac{1}{3}$  av 120) och 20 dagar från året dessförinnan ( $\frac{1}{6}$  av 120). Totalt blir det 180 dagar och personen når alltså inte upp till nivån för att vara skattskyldig i USA på den grunden.

#### 4.1.4.3 Vistelse - vad innebär "vistelse"

För att veta om man uppfyller kriteriet på att vara närvarande i USA så måste man ju också veta vad det innebär med "närvarande i USA". För det första rör det sig om fysiskt närvarande någon gång under dagen. Det krävs alltså inte en hel dag.<sup>138</sup> Däremot undantas dagar man spenderar i USA bara för att resa mellan två platser utanför landet om vistelsen är kortare än 24 timmar.<sup>139</sup> På liknande sätt så finns det undantag för vissa personer såsom tex studenter, professionella idrottare och människor som inte kan resa pga. medicinska orsaker.<sup>140</sup> De omfattas inte av denna bestämmelse utan anses inte "vistas" i USA i lagens mening. För det andra så skall det vara "i USA", vilket enligt IRC innebär staterna och *the District of Columbia* samt amerikanskt vatten och havsbottnar. Däremot omfattar det inte luftrummet över USA.<sup>141</sup> Så länge en person som inte tillhör specialkategorierna såsom student eller professionell idrottare spenderar någon del av sin dag i USA räknas det alltså som huvudregel som en vistelsedag.

#### 4.1.4.4 Undantag om "closer connection" till annan stat

Även om man uppfyller kravet på *stadigvarande vistelse* i USA så kan man undantas från skattskyldighet, om man spenderat under 183 dagar i USA det aktuella året.<sup>142</sup> Personen uppfyller alltså kravet på 183 dagar sammanlagt under de tre senaste åren, men spenderar färre än 183 dagar i USA det aktuella året. Utöver begränsningen i dagar så måste personen också ha sitt skatterättsliga hem ("tax home") i ett annat land och samtidigt ha en starkare anknytning till det landet.<sup>143</sup> Definitionen av skatterättsligt hem är oftast vad som kan betecknas som personens primära arbetsplats. Paul R. McDaniel beskriver det som "*her*

<sup>137</sup> CFR § 301.7701(b)-1 (c) (4).

<sup>138</sup> IRC § 7701 (b) (7) (A) och IRC § 301.7701(b)-1 (c) (2) (i).

<sup>139</sup> IRC § 7701 (b) (7) (C).

<sup>140</sup> IRC § 7701 (b) (5) och CFR § 301.7701 (b)-3.

<sup>141</sup> CFR § 301.7701(b)-1 (c) (2) (ii).

<sup>142</sup> IRC § 7701 (b) (3) (B) (i).

<sup>143</sup> IRC § 7701 (b) (3) (B) (ii).

*principal place of business*".<sup>144</sup> IRC förklarar begreppet genom hänvisning till en annan bestämmelse och definierar skatterättsligt hem som när man är iväg därifrån ger rätt till andrag för reseersättning enligt 162 (a) (2) i IRC.<sup>145</sup> IRS skriver i sin vägledning:

*"Your tax home is the place where you permanently or indefinitely work as an employee or a self-employed individual. If you do not have a regular or main place of business because of the nature of your work, then your tax home is the place where you regularly live"*<sup>146</sup>

Begreppet närmare anknytning, eller *Closer connection* som IRC använder, betyder att anknytningen till det andra landet skall vara starkare än till USA. Närmare anknytning föreligger om personen själv, eller IRS kan visa att man har haft *more significant contacts* med den andra staten. Vid bedömningen så skall enligt IRS hänsyn tas till flera fakta och omständigheter, däribland;<sup>147</sup>

- Vilket land du anger som bosättningsland när du fyller i blanketter och dokument.
- Vilken typ av officiella dokument man fyller i.<sup>148</sup>
- Samt plats för;
  - Permanentbostad (bostad som är tillgänglig hela tiden och inte enbart för kortare vistelser),
  - Familj,
  - Personliga tillhörigheter såsom bil, möbler, kläder och smycken,
  - Nuvarande sociala, politiska, kulturella och religiösa tillhörigheter,
  - Företagsaktiviteter (andra än de som bestämmer ens skatterättsliga hem),
  - Jurisdiktion i vilken man har körkort,
  - Jurisdiktion i vilken man har rösträtt och
  - Vägörensorganisationer som man bidrar till

Dessa omständigheter är enbart exempel på vad som skall beaktas och är inte en uteslutande lista. Min tolkning är att en bedömning görs i det enskilda fallet. För att kunna använda undantaget måste alltså den enskilde i de flesta fall både ha arbete och bostad eller familj i samma land eftersom det krävs skatterättsligt hem (arbete) och närmare anknytning (bostad eller familj) för att undgå skattskyldighet.

Amerikanska skattedomstolen (*U.S Tax Court*) hade att avgöra om en person skulle anses som *resident* pga. "substantial presence" i *Lujan v. C.I.R.*<sup>149</sup> där en argentinsk medborgare hävdade att han skulle anses omfattas av undantaget för "closer connection". Domstolen tog

---

<sup>144</sup> McDaniel, Paul R, *Introduction to United States international taxation*, s. 62.

<sup>145</sup> IRC § 911 (d) (3).

<sup>146</sup> IRS, *Publication 519 - U.S. Tax Guide for Aliens*, 7 nov 2019.

<sup>147</sup> 26 CFR § 301.7701(b)-2.

<sup>148</sup> Tex; Form W-9, Request for Taxpayer Identification Number and Certification, W-8BEN, Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding, eller W-8ECI, Certificate of Foreign Person's Claim That Income Is Effectively Connected With the Conduct of a Trade or Business in the United States.

<sup>149</sup> *Lujan v. C.I.R.*, 80 T.C.M. (CCH) 780 (Tax 2000).

upp alla de olika faktorerna som nämnts ovan, men berörde inte deras betydelse eftersom domstolen ansåg att den enskilde hade vistats mer än 185 dagar i USA det aktuella året. Den enskilde hade inte räknat med inrese- och utresedagarna vilket gjorde att han ansåg att det varit mindre än 185 dagar.

Som huvudregel måste den närmare anknytningen vara till enbart ett land men i vissa fall så godkänns också en anknytning till två länder, dock aldrig mer.<sup>150</sup> För att det skall vara möjligt att ha anknytning till två länder, måste man uppfylla alla nedanstående kriterier;

- Du upprätthöll ett skatterättsligt hem från och med den första dagen på året i ett främmande land,
- Byte av skatterättsligt hem till ett annat främmande land under året,
- Fortsatt upprätthållande av skatterättsligt hem i det andra främmande landet resterande del av året,
- Närmare anknytning till varje utländskt land än till USA under den period det skatterättsliga hemmet upprätthölls i det främmande landet, och
- Skattskyldighet som bosatt enligt skattelagen i endera främmande land under hela året eller skattskyldighet som bosatt i båda främmande länder under samma period som upprätthållande av skatterättsligt hem i varje främmande land.

Det får alltså vara max två olika stater som personen haft närmare anknytning till och skall under den tid då anknytning varit till respektive land också anses haft sitt skatterättsliga hem i det landet.

#### 4.1.4.5 Sammanfattning

Detta är det enda kriterium som grundar sig på vistelse i USA. Skattskyldigheten grundas på att du spenderar så pass mycket tid i USA att du bör vara med och bidra till landets inkomster. Grundtanken är att om du spenderar mer än halva tiden i USA har du starkast anknytning till just USA, precis så som många andra länder har utformat sin lagstiftning. Däremot har USA gått ett steg längre och räknar med föregående år för att kunna komma åt de som genom att spendera tid utomlands försöker undgå skatteanspråk. Kortfattat är du skattskyldig på denna grund om du senaste tre åren fysiskt spenderat större delen av tiden i USA, och inte har närmare anknytning till annan stat.

Kriterierna för närmare anknytning är exemplifierande, men det är inte enbart de som skall beaktas. Det som skall vara avgörande är om bedömningen av de faktiska omständigheterna gör att man anses ha *more significant contacts* med en annan stat, och därigenom en närmare anknytning dit. Bedömningen görs dels genom beaktande av rent administrativa omständigheter så som vilket land man fyller i på blanketter och vilka officiella dokument man fyller i, samt platsen för familj, boende och olika organisationstillhörigheter.

---

<sup>150</sup> IRS, *Conditions for a Closer Connection to a Foreign Country*, 7 nov 2019.

## 4.2 Sammanfattning grunderna i USA

Grunden för beskattning i USA är medborgarskap och då spelar din övriga kontakt med USA ingen roll. Den skattskyldige behöver inte bo eller äga något i USA, personen behöver inte ens ha någon kontakt med landet utöver medborgarskapet. Om personen är medborgare räcker det inte heller att enbart avsäga sig sitt medborgarskap för att undgå skatteanspråk.

Den andra grunden är bosättning. USA har delat upp bosättningsbegreppet i två självständiga grunder. Antingen anses man vara bosatt genom innehav av ett green card, eller genom vistelse i USA. Precis som vid ett medborgarskap så är green card-innehavet styrt av faktiskt påvisad omständighet och medför alltså att man anses som bosatt. Det krävs inte någon ingående bedömning. Precis som det inte räcker att avsäga sig ett medborgarskap för att inte längre omfattas av skatteanspråk, är det heller inte tillräckligt att green card blivit ogiltigt. Att avsäga sig ett green card, så att det inte längre innebär grund för beskattning, kräver specifika tillvägagångssätt. I dessa fall är det alltså stor skillnad mot grunden för bosättning där det krävs vistelse i USA för att bli beskattad och där det är mer av en bedömning i det enskilda fallet. De ovannämnda två kriterierna kan inte påverkas i det enskilda fallet men det gör den *stadigvarande vistelsen*. Antalet dagar som skall uppfyllas är precis som de ovan grunderna klara men undantag för närmare anknytning (*closer connection*) kan göras i det enskilda fallet. Det handlar då framförallt om familj, boende och andra anknytningar i det andra landet som gör att man har starkare kontakter med det landet än med USA, och därför inte är skattskyldig i USA.

## Kapitel 5 - Jämförelse

### 5.1 Introduktion

Vid en första anblick kan systemen se väldigt olika ut men det finns en hel del likheter. Samtidigt är en del regler som vid första anblick ser ut att vara likadana, väldigt olika på djupet. I detta kapitel kommer likheter och skillnader lyftas fram. Först behandlas utformningen av lagen och dess specifika innehåll. Olika exempel presenteras genom att jämföra om en person med en specifik omständighet (boende, medborgare, student etc.) beskattas på liknande sätt i de olika länderna. Senare kommer också regleringen som sådan att behandlas och olika yttre faktorer eventuella påverkan på skattelagstiftningen. Närmare förklaringar och problematisering av reglerna kommer inte att göras utan för närmare förklaring av reglerna hänvisas till kapitel 3 och 4.

## 5.2 Skillnader och likheter i lagstiftningen

### 5.2.1 Boende i landet

Vad man enkelt kan se efter presentationen av de respektive skattereglerna är att personer som är permanent bosatta i respektive land beskattas där. Beskattningen sker på olika grunder men det rör sig fortfarande om beskattning på hela inkomsten. Detta är vad som kan ses som grunden i hemvistprincipen. Det är först när det kommer till fallen där en undersökning krävs för att avgöra var man anses som bosatt, som det uppkommer skillnader. Både Sverige och USA anser förenklat uttryckt en person som bosatt om man spenderar mer än halva året (183 dagar) i landet. En person som bor i Sverige och en person som bor i USA beskattas båda för sin globala inkomst i respektive land. Detta gäller de flesta länder, eftersom man vid beskattning pga. bosättning utgår från teorin att en person inte kan vistas på mer än ett ställe i taget och därför beskattas på grunden att man räknar dagarna som man är fysiskt närvarande i landet.<sup>151</sup> Däremot stadgas det inte uttryckligen i lag i Sverige att det skall vara 183 dagar. Det framkommer istället genom förarbeten och praxis att så ofta är fallet. Sverige räknar inte lika tydligt in tidigare år i beräkningen såsom USA gör men som RÅ 2008 ref 16 och RÅ 2008 not 166 förespråkar så skall man ta hänsyn till tidigare vistelseperioder också, om det enbart är kortare avbrott mellan vistelserna i Sverige.<sup>152</sup> På liknande sätt lyfter HFD 2018 ref 30 I fram att bedömningen skall göras utifrån dels längd, omfattning och regelbundenhet. En av förklaringarna till att USA så tydligt beaktar vistelse från föregående år är troligen deras vad jag förstått det som ganska hårda attityd mot skatteflykt och skatteundandragande, vilket kommer förklaras närmare i kommande avsnitt.

### 5.2.2 Medborgarskap

Vad som däremot skiljer tydligt mellan länderna är att i USA är medborgarskap en grund för beskattning medan det i Sverige enbart har påverkan på ifall personen skall anses ha väsentlig anknytning. En amerikansk medborgare beskattas för sin globalinkomst i USA medan det är långt ifrån säkert att en svensk medborgare beskattas i Sverige, eftersom beskattningen sker på helt annan grund. Medborgarskapets påverkan på anknytnings-prövningen är heller inte alltid så stor. Som visats i kapitel 3 så beror det helt på situationen i det enskilda fallet. Som presenterats i kapitel 3 är inte medborgarskap en avgörande faktor när man skall bestämma väsentlig anknytning men i RÅ 1997 not 197 samt RÅ 1998 not 67 fick det ändå betydande påverkan. I dessa två fall uppstod vad man kan kalla motsatt tillämpning då det rörde sig om en norsk respektive en finsk medborgare som återvände till sina respektive hemländer. Trots åretruntbostad och fru med lägenhet, vilket är starka anknytningsfaktorer, i Sverige så ansåg de inte ha väsentlig anknytning till Sverige efter flytten. HFD säger t.o.m. i RÅ 1997 not 197 att det föreligger "en stark anknytningsfaktor" genom bostaden i Sverige men trots det är det inte väsentlig anknytning då den skall användas som fritidsbostad.<sup>153</sup>

<sup>151</sup> Reuven S., Avi-Yonah, *Advanced introduction to international tax law*, s. 9.

<sup>152</sup> Se avsnitt "Stadigvarande vistelse" för närmare förklaring av rättsfallet.

<sup>153</sup> RÅ 1997 not 197.

Det kan ifrågasatts om man fortfarande kan grunda medborgarbeskattning på ett nästan 100 år gammalt rättsfall (*Cook v. Tait*). År 1924 när *Cook v. Tait* avgjordes spelade medborgarskapet troligen en mycket viktigare roll och de flesta bodde inte utomlands, samtidigt som dubbelt medborgarskap troligen inte var så vanligt. Idag är det helt annorlunda och många människor har både dubbla medborgarskap och bor i andra länder än sina medborgarländer. Det kan då ifrågasättas hur man i så stor utsträckning kan grunda rätten att beskatta på ett rättsfall som utgick från hur samhället såg ut för hundra år sedan när det är en helt annan värld idag.

Vad är det då som gör att medborgarskap är så viktigt i USA och inte i Sverige? I förarbetena till 1985 års lagändring i Sverige, skriver de att medborgarskapet i internationella sammanhang fått minskad betydelse och anger det som ett av skälen till att de svenska reglerna inte skall gälla enbart svenska medborgare.<sup>154</sup> Nu, över 30 år senare, särreglerar amerikanerna fortfarande medborgare. Brainard L. Patton skriver om medborgarskapet som grund för beskattning och skriver som avslutande mening att; "*Perhaps the price we are charging for American citizenship is too high*".<sup>155</sup>

Men som Reuven också lyfter i artikeln *Essay - International Tax as International law* så leder en medborgarbeskattning till att människor kan säga upp sitt medborgarskap i länder med höga skatter och istället bli medborgare i lågskatteländer,<sup>156</sup> trots att de bor kvar i tex USA eller Sverige. Reuven skriver i *Advanced introduction to international tax law* att största orsaken till att man pratar om bosättning istället för nationalitet i skatterätten är att det då skulle vara alldeles för enkelt för rika att byta nationalitet och ändå bo kvar i landet för att kunna undgå beskattning.

En slutsats som jag drar är att medborgarskap har varit viktigare i det amerikanska samhället än i Sverige, och kanske många andra länder. I en debatt angående tolkningen av konstitutionen, mellan Stephen Breyer och Antonin Scalia, två av domarna i Högsta domstolen i USA, jämför Scalia USA med Frankrike och säger "*France is a country with 300 cheeses and two religions, the United states is a country with 2 cheeses and 200 religions*".<sup>157</sup> och syftar på att USA är en stor grupp människor som inte är så lika varandra som människor i andra länder. Därför har kanske medborgarskap varit viktigare för att skapa samhörighet. USCIS skriver på sin hemsida att; "*Citizenship is the common thread that connects all Americans. We are a nation bound not by race or religion, but by the shared values of freedom, liberty, and equality*".<sup>158</sup> Det går inte med säkerhet att säga att det är en orsak till medborgarskapets vikt i USA men kanske har det varit viktigt att ha något som enar folket när det omfattas av så många olika religioner och ursprung.

---

<sup>154</sup> Prop 1984/85:175 s.11.

<sup>155</sup> Patton, Brainard L., Duke Law Journal, Vol.1975 (3), s. 736.

<sup>156</sup> Reuven S., Avi-Yonah, Tax Law Review, vol 57, 2004, s. 486.

<sup>157</sup> Youtube-intervju med Antonin Scalia and Stephan Beyer, publ 17 april 2011.

<sup>158</sup> USCIS, *Citizenship rights and responsibilities*, 31 oktober 2019.



Under 2018 genomförde USA, och Trump-administrationen, en skattereform som syftade dels till att förenkla reglerna men också att få amerikanska företag att flytta tillbaka till USA. Thorsten Fensby skriver att reformen betonar “America first” och att det är tydligt att vad de menar med *put america first* är att få emigrerande industri att flytta tillbaka till USA.<sup>159</sup> Möjligtvis visar detta på en eventuell underliggande vilja att få även amerikaner att flytta tillbaka till USA. Man vill kanske använda skattereglerna för att få inte bara amerikanska företag, utan även amerikanska medborgare att flytta tillbaka. Till detta kan också läggas att den amerikanska lagstiftningen utgår från en beskattning på alla personers hela inkomst, men sedan borttar icke bosatta. Sverige däremot, har i större utsträckning som grund att du är bosatt och därför skall beskattas, istället för att ha som utgångspunkt att du skall beskattas.

Ytterligare en indikation på att beskattningen av medborgare kommer att fortsätta i USA är *FACTA, Foreign Account Tax Compliance Act*, som är en amerikansk lagstiftning som antogs 2010 för att motverka skatteflykt. Lagstiftningen innebär att IRS ska kunna få in uppgifter om amerikanska personers tillgångar och kapitalinkomster utomlands. Därför är nu Skatteverket skyldiga att skicka den information de har om amerikanska medborgare till IRS, efter att Skatteverket år 2014 ingått avtal för att förbättra den internationella efterlevnaden av skatteregler samt för att genomföra FATCA.<sup>160</sup> Även en del amerikanska skattebetalare som innehar finansiella tillgångar utanför USA måste själva rapportera dessa tillgångar till IRS.<sup>161</sup>

### 5.2.3 Anknytningsfaktorer som tas hänsyn till

Ett annat område som kan vara intressant att titta närmare på är kriterierna i väsentlig anknytning i Sverige och *closer connection* i USA. Reglerna ser annorlunda ut och används på olika sätt men de påminner väldigt mycket om varandra. De omständigheter som återfinns i både väsentlig anknytning och *closer connection* är dels familj, bostad och ekonomiskt engagemang. Alla dessa är anknytningsfaktorer med stor tyngd i Sverige. Vilken tyngd de olika faktorerna har i USA har jag inte kunnat utröna och vad denna utredning har hittat så finns det inte tydligt reglerat vilka faktorer som väger tyngst. Varken IRC, CFR eller IRS verkar beröra frågan.

Utöver dessa faktorer som återfinns i båda länderna så tar de amerikanska reglerna även upp faktorer såsom:

- Personliga tillhörigheter såsom bil, möbler, kläder och smycken,
- Nuvarande sociala, politiska, kulturella och religiösa tillhörigheter,
- Jurisdiktion i vilken man har körkort,
- Jurisdiktion i vilken man har rösträtt och
- Vägörehetsorganisationer som man bidrar till

Rösträtt och körkort har ingen egentlig betydelse i Sverige men kopplas ju i de flesta fall ihop med medborgarskap, vilket är en anknytningsfaktor i Sverige. Däremot är den, som behandlats ovan, en ganska svag och lite splittrad faktor. Sverige lägger heller ingen som

<sup>159</sup> Fensby, Thorsten, Skattenytt nr 4 2018 s. 152.

<sup>160</sup> Skatteverket, *Vad är FACTA?*, 1 nov 2019.

<sup>161</sup> IRS, *Summary of FACTA Reporting for U.S Taxpayers*, 1 nov 2019.

helst vikt vid sociala, politiska eller kulturella sammanhang. Frågan är om förekomsten av dessa faktorer som indikationer på anknytning kan visa på att amerikanare sätter ett större värde i religion, kultur och välgörenhetsåtaganden för att visa på anknytning. Det måste ju finnas ett skäl till att Sverige valt de anknytningsfaktorer de valt medan USA, till viss del valt andra.

Vad som är intressant att uppmärksamma är att den amerikanska varianten på anknytning till viss del troligen stämmer bättre överens med OECD:s modellavtals lösning när personen har hemvist i flera länder. Där är det nämligen personliga och ekonomiska relationer (centrum för levnadsintressen) som skall avgöra.<sup>162</sup> Det krävs självklart en bedömning i det enskilda fallet av vad det innebär men där läggs mer vikt vid även sociala och politiska tillhörigheter samt fritidsintressen.<sup>163</sup> Man ser till helheten och tar i större utsträckning i beaktande var personen själv känner sig hemma som jag tolkar det.

Frågan är dock om dessa kriterier skulle fungera i Sverige. Katia Cejie lyfter i kapitel 6 i boken om den utvidgade hemvistprincipen fram att vi bör ta bort "väsentlig anknytning" och istället ta det som finns i skatteavtalen, som en lösning på en del av de problem hon presenterat.<sup>164</sup> Därigenom skulle vi göra anknytningen till Sverige beroende av "centrum för levnadsintressen" istället för de kriterier som finns idag. Kanske hade det varit ett alternativ och kanske hade det bidragit till viss förändring i tillämpandet, eftersom anknytningsfaktorerna på flera sätt hade förändrats. Förhoppningsvis hade det dock lett till fördelen att avvägningarna i största mån skulle göras likadant internt som genom skatteavtalen. Det hade åtminstone skapat mer tydlighet om kriterierna för anknytning hade varit samma internt som i skatteavtalen, men jag har inte tillräcklig insikt för att avgöra om det är en bra eller ens möjlig lösning.

### 5.2.3.1 USA använder omständigheterna för att knyta till annan stat, medan Sverige använder för att enbart knyta till Sverige

Något som bör nämnas angående de omständigheter som räknas upp, är att de används på olika sätt. I Sverige används de för att sträcka ut hemvistprincipen, så att den omfattar fler än den annars skulle göra, medan USA använder omständigheterna för att fastslå anknytning både till USA och till den andra staten. Som jag tolkar reglerna efter den utredning som gjorts i och med detta arbete så är de svenska anknytningsfaktorerna att se som en lista över omständigheter som kan leda till att väsentlig anknytning föreligger, medan uppräknningen av omständigheter i USA är olika indikatorer på anknytning som antingen väger över åt USA eller den andra staten, och som sammantaget skall peka på ett land för att *closer connection* till det landet skall föreligga. Bedömningen om de olika anknytningsfaktorerna kommer till användning först när man vill hävda anknytning till ett annat land eller hävda utebliven anknytning till Sverige. I amerikansk rätt skall man ju nämligen hävda en *closer connection*

<sup>162</sup> OECD modellavtal art 4.2a.

<sup>163</sup> Kommentaren till OECD modellavtal, 2017, s. 110.

<sup>164</sup> Alternativa förslag diskuteras i Cejie, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, s. 256-264.

till ett annat land, medan det i Sverige egentligen handlar om att visa att man inte har anknytning till landet.

Det blir alltså frågan om en bevisbörda och handlar i fallet i USA om att bevisa att anknytning föreligger, till annat land, medan det i Sverige under de första fem åren för den enskilde handlar om att bevisa att anknytning inte föreligger. Överlag bör det sägas att det är lättare att bevisa att något finns än att det inte finns, så även i detta fall tänker jag. Det borde vara lättare att visa på en sammanvägd bedömning att anknytning till annat land föreligger än att bryta en presumtion om att anknytning till Sverige skulle föreligga. Frågan blir dock beroende på hur stor tyngd de olika faktorerna har i USA respektive Sverige och det kan jag inte avgöra, eftersom de amerikanska källorna inte säger något om tyngden i de olika faktorerna. Däremot är det klart att familj, permanentbostad och ekonomiskt engagerad väger tungt i Sverige och att bryta presumtionen när endera av dessa omständigheter föreligger är svårt. Dock är det inte sagt att det är enklare att visa på anknytning till annat land trots att någon av dessa föreligger i USA men det torde vara så. Speciellt om de olika faktorerna visar på flera länder, tex om familj finns i USA men personen är ekonomiskt engagerad, delaktig i välgörenhet, innehavare av fastighet och har körkort i det andra landet. Då kanske personen anses ha starkare anknytning till det andra landet.

Denna presumtion om väsentlig anknytning sträcker sig också enligt svenska regler fem år framåt, trots att ingen vistelse i Sverige krävs.<sup>165</sup> Medan anknytningen till USA enbart behöver visas i de fall man vistats i USA i den omfattning som krävs för *väsentlig vistelse* (vilket innebär minst 31 dagar enligt IRC § 7701 (b) (3) (A)). Det innebär att bedömningen inte ens blir aktuell om du inte också har vistats i USA. Däremot skall lyftas att väsentlig anknytnings-bedömningen i Sverige ju inte görs om inte personen är svensk medborgare eller har varit bosatt eller stadigvarande vistats där i minst 10 år.<sup>166</sup> I USA:s fall faller dessa personer alltså in i beskattningen pga medborgarskap eller troligtvis innehavare av *green card*, om det inte har övergetts, eftersom det krävs för att kunna vistas 10 år i USA.

#### 5.2.4 Studenter och sjuka

Både USA och Sverige särbehandlar också studenter och de som vistas i ett land pga sjukdom på så sätt att de lyfter fram att dessa två typer av personer skall behandlas annorlunda än resten. Däremot är det stor skillnad på vilket sätt de hanteras olika. USA undantar studenter och personer som vistas i USA pga medicinska skäl från "vistelse" och räknar inte deras vistelse. Sverige har det dock som anknytningsfaktor för personer utomlands (dock väldigt svagt). Sverige har inget uttalat undantag för personer som vistas i Sverige pga att de är studenter eller sjuka. Precis som skatterättsnämnden skriver i ett förhandsavgörande från 2014 så saknas orsaken till att en person vistas här betydelse vid bedömningen om stadigvarande vistelse.<sup>167</sup> I detta fall blir det alltså så att USA använder kriterierna "student" och "sjuk" som undantag från skattskyldighet medan Sverige har det som skäl att beskatta

<sup>165</sup> IL 3:7 2 st.

<sup>166</sup> IL 3:7 2 st.

<sup>167</sup> SRN:s förhandsbesked 2014-01-20 (dnr 109-13/D).

personer som annars kanske inte skulle beskattas, genom att det kan föreligga väsentlig anknytning då vistelsen utomlands kan anses som tillfällig. Som sagt är det dock en svag anknytning genom väsentlig anknytning vilket gör att det ensamt inte skulle bidra till väsentlig anknytning och därför skall inte alltför stor vikt läggas vid detta försök att knyta även studenter och sjuka till Sverige. Skillnaden kvarstår dock fortfarande att USA i större utsträckning undantar studenter och sjuka medan Sverige inte gör det.

### 5.2.5 Skillnad - när beskattas jag bara i Sverige?

Alla de personer som omfattas av de två första beskattningsgrunderna i Sverige, skulle även i de flesta fall ha beskattats i USA eftersom bosatta troligen innehar *green card* och beskattas på den grunden i USA, eller anses som stadigvarande vistande i båda länderna då det är ungefär samma kriterier. Det är enbart de personer som eventuellt skulle anses *stadigvarande vistas* i Sverige trots vistelse under 183 dagar, och som i de fall landet istället skulle vara USA skulle anses ha *closer connection* till annat land som skulle undantas från beskattning i USA. Detta gäller dock inte många personer. De som skulle beskattas i Sverige på den tredje grunden, *väsentlig anknytning*, skulle inte beskattas om beskattningslandet istället var USA om det rörde sig om en utländsk medborgare som sagt upp sitt *green card* och vistades 30 dagar eller mindre i USA. Alternativt kan det handla om studenter eller personer som vistas i landet pga. sjukdom/medicinska skäl. Är du student så kan du aldrig bli beskattad på enbart vistelsen i USA, du måste även vara medborgare i så fall.

### 5.2.6 Skillnad - när beskattas jag bara i USA?

Medborgare som inte vistas i landet och inte har väsentlig anknytning skulle inte beskattas i Sverige trots att de gör det i USA. Likaså skulle inte någon som hade uppehållstillstånd i Sverige (motsvarighet till *green card*) beskattas här om personen inte också vistades i landet. Slutsatsen är att om du bor och arbetar i ditt medborgarland så är det inte så stor skillnad om det är Sverige eller USA. Skillnaden blir om du flyttar från landet du är medborgare i. Då är medborgarskapet en säker grund för beskattning om du är amerikansk medborgare medan helt andra kriterier avgör beskattningen om du är svensk medborgare. Möjligheterna till beskattning i Sverige avtar också i många fall med åren, med en klar brytpunkt efter fem år där Skatteverket måste visa på anknytning, medan skatteanspråket är lika starkt från USA oberoende på hur många år du bott utomlands.

## 5.3 Regleringen som sådan och vad som kan ha påverkat den

### 5.3.1 Inledning

I kommande avsnitt skall jag närmare behandla mer strukturella skillnader och konsekvenser som jag uppmärksammat under skrivandet. Även påverkan från yttre orsaker och möjliga förklaringar till skillnaderna i stort och inte de specifika olika regelskillnaderna kommer att behandlas.

### 5.3.2 Tydlighet

Av de tre grunderna för skattskyldighet i USA så är två av dem i sammanhanget lätta att avgöra. Om du är medborgare eller innehavare av ett *green card* kräver det inte direkt någon djupare undersökning för att avgöra om du omfattas. Det bygger på ganska tydliga faktiska omständigheter. Den enda, om ens någon, tydliga grunden i Sverige är en person som bor i enbart Sverige och är folkbokförd på den adressen. Då är det nog ingen tvekan om skattskyldighet, men det är fortfarande inte samma svartvita omständighet som att vara medborgare/innehavare av *green card*. Det står tex inte “om du är folkbokförd på en adress i Sverige”, utan det står “bosatt”. Så även om man kan tycka att det är konstigt att bli skattskyldig utan egentlig koppling till USA mer än genom medborgarskap eller *green card* så är det ändå tydligt vilka som omfattas av skattskyldigheten. På samma sätt är det i fallet av medborgarskap och *green card* enkelt att veta när man inte omfattas, även om det inte är så enkelt som att bara avsäga sig dem för att inte längre omfattas. Allt detta är dock för att kunna bevisa att man inte längre tillhör kategorin. Rent praktiskt är det kanske lättare att flytta utomlands och sälja allt man äger i Sverige (och därigenom ej längre ha väsentlig anknytning dit) än att behöva avsäga sig sitt *green card* på rätt sätt. Min bedömning är dock att det är ett bättre bevisläge om man har av sagt sig sitt *green card* på rätt sätt. En bedömning om väsentlig anknytning handlar ju om en avvägning av flera skäl medan avsägande av *green card* är mer en fråga om ifall man av sagt sig eller inte. Avi-Yonah S. Reuven lyfter liknande argument i sin artikel, där han skriver att den breda synen på nationalitet inom skatterätten (i detta fall nationalitet= bosatt) är att den vilar på oklara grunder och att det är lätt att vara bosatt i ett land ett år för att året efter anses vara bosatt i ett annat.<sup>168</sup> Det skapar en osäkerhet för privatpersoner.

USA:s beskattning på grunden medborgarskap och *green card* gör att fler personer omfattas av deras skatteanspråk än i andra länder. Även om problemen med eventuell dubbelbeskattning löses med skatteavtal eller liknande, skapas det dock en oro och det är ett komplext system. Skatterådgivning är dyrt och när “vanliga” människor hör att de är skattskyldiga i USA för att de är medborgare, kan det skapa oro/stress och de tror att de skall betala dubbel skatt (de vet inte om skatteavtal eller avdragsregler). I Sverige är du antingen bosatt eller har i alla fall någon typ av anknytning som kanske är mer betydelsefull än om någon av dina föräldrar är medborgare, vilket gör att du ärvt medborgarskapet utan egentlig anknytning till USA.

### 5.3.3 Arbetet mot skatteflykt

USA har under historien varit ledande/pionjärer i arbetet mot skatteundandragande.<sup>169</sup> De har t.o.m. åtalat personer för ageranden som kanske t.o.m. är på gränsen till att faktiskt vara ett godkänt handlande.<sup>170</sup> Det är också i stora delar detta som Reuven tar upp i sin artikel som det ledande under historien i den amerikanska skatterätten; hur man skall förhindra både

<sup>168</sup> Reuven S., Avi-Yonah, *Tax Law Review*, vol 57, 2004, s. 486.

<sup>169</sup> Thuronyi m.fl., *Comparative Tax Law*, s. 266.

<sup>170</sup> A.a. s. 200.

dubbelbeskattning och skatteflykt.<sup>171</sup> Eventuellt är det en förklaring till att de försöker omfatta så många som möjligt genom medborgarbeskattning och att räkna in även tidigare år i vad som föranleder stadigvarande vistelse. USA var också första landet att redan 1962 inrätta CFC-beskattning,<sup>172</sup> vilket också tyder på aktiv kamp mot skatteflykt. Andra landet i ordningen att inrätta CFC-beskattning var Tyskland och där inrättades inte reglerna förrän 1972.<sup>173</sup> Samtidigt har Sverige också arbetat aktivt mot skatteflykt, och målsättningen med skattereglerna (framförallt väsentlig anknytning) torde vara att förhindra skenbosättning eller att undkomma skatt.<sup>174</sup> Sverige införde dock inte CFC-beskattning förrän 1990.<sup>175</sup> Även om USA varit ledande på området har Sverige inte stått utanför, däremot har de inte varit lika ledande i att föra arbetet framåt.

### 5.3.4 Yttre påverkan

Beverly Moran skriver i *The Oxford Handbook of Legal Studies* att det finns olika typer av skatter och att de tar sig olika form beroende på ländernas olika historia, kultur och administrativa kapacitet.<sup>176</sup> Hon menar alltså att olika historia, kultur etc kommer att leda till att olika länder har olika lagstiftning. USA och Sverige är på många sätt två länder som både är lika och väldigt olika. Kulturen skiljer sig till viss del, men kanske inte lika mycket som i förhållandet till andra länder. Även filosofin och politiken är annorlunda i de båda länderna. Det är också två länder som historiskt sett skiljer sig mycket åt i uppbyggande och bildande av stat. James J. Freeland m.fl. skriver att en oinsatt person kanske ser på skatterätten som ett sterilt fält med tydliga frågor och svar utan inblandning av filosofi, men det är helt fel menar de. Skatterätten är ett fält där politiska åsikter och avvägningar har en betydande roll.

*“Forget it! Nice reasoning and a careful consideration of underlying (often non-tax) policy considerations lurk behind every legislative tax effort, every administrative determination of the Treasury Department, every judicial decision in cases of tax controversy, and all but routine struggles of taxpayers, their counsel, and students to arrive at proper tax conclusions.”*<sup>177</sup>

Kanske är detta en förklaring till att de olika systemen hanterat viljan att beskatta alla som hör till landets inkomsttagare genom olika grunder. Kanske visar också detta på att det inte går att ha samma regler i olika länder och att det inte bör eftersträvas. För om “nice reasoning and a careful consideration” ligger bakom så kanske det faktiskt är de regler som finns och beslut som tas som är de som fungerar bäst i respektive land. Jag är medveten om att detta kan låta som en naiv och överdrivet positiv inställning till lagstiftare och beslutsfattare om att de alltid vill hitta den bästa objektiva lösningen. Självklart vill de i viss mån skydda sina egna intressen och den egna politiken, men ett strävande efter likhet för likhetens skull kanske inte

<sup>171</sup> Reuven S. Avi-Yonah, *Virginia Tax Review*, Vol 25, 2005, s. 337.

<sup>172</sup> Reuven S. Avi-Yonah, *Advanced introduction to international tax law*, s. 38.

<sup>173</sup> A.a. s. 39.

<sup>174</sup> Cejje, Katia, *Den utsträckt hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, s. 44.

<sup>175</sup> Skatteverkets promemoria, Bilaga till Dnr 131 201506-17/113, s. 8.

<sup>176</sup> Moran, Beverly I. I: *The Oxford Handbook of Legal Studies*, s. 378

<sup>177</sup> Freeland, James m.fl., 1927-, *Fundamentals of federal income taxation: cases and materials*, 2006, s. 2.

är det bästa. I avsnittet *Måste skatter anpassas på grund av globaliseringen?* i Ekonomihandboken skriver Johan Ehrenberg och Sten Ljunggren att det finns få skäl för att globaliseringen skulle göra att skatter i olika länder behöver utjämnas.<sup>178</sup> Enligt deras uppfattning kommer det fortsatt vara stor variation mellan olika länders skattesystem. De menar att utformningen mer handlar om vad invånarna vill ha, och inte om hinder att lagstifta på sitt sätt. Det betyder att skillnader är möjliga och kanske t.o.m. eftersträvansvärda. Förlaget som gett ut Ekonomihandboken är en vänsterorienterad tidskrift vilket bör beaktas när man bedömer värdet av påståendet. Det har troligen tydliga politiska avvägningar men lyfter den väl värda tanken att vi inte måste sträva efter att utjämna alla skillnader.

Ett annat sätt att se på det är att istället för att se på förklaringarna också se på konsekvenserna. Beverly Moran skriver att personer som inte är insatta i skatterätten förstår att olika skattelagstiftningar får betydande politiska verkningar. *“Non-tax specialists know an important fact that is generally absent from the specialist tax literature, that is, that taxation can have severe, even fatal, political consequences.”*<sup>179</sup> Det går alltså inte att skilja politik och skatt från varandra, vilket gör att två länder som USA och Sverige, som i många fall skiljer sig politiskt, kanske är svåra att jämföra rakt av. Det politiska innehållet varierar självklart mellan länderna men den största skillnaden är kanske framförallt uppbyggandet av det politiska systemet i USA, som de i praktiskt taget hela historien har byggt på ett tvåpartisystem. Dessa två partier, Demokraterna och Republikanerna, är enligt Utrikespolitiska institutet knappt att anse som partier i svensk mening, eftersom de har bred ideologisk spännvidd och framförallt kommer samman vid valtider.<sup>180</sup> Själva uppbyggandet av politiken och vad man anser med ”sin politiska ideologi” är alltså olika. Trots att spännvidden mellan partierna i Sverige är bred så är som nämnts ovan, bredden ännu större i USA. Detta gör att beslut och lagstiftning kanske än mer präglas av den personliga ideologin än av partiets ideologi. Detta tillsammans med inflytandet av intressegrupper, vilket presenteras i stycket nedan, kan ha påverkat att USA nu bygger mycket på undantag i sin lagstiftning.

### 5.3.5 Den politiska strukturens och statens påverkan på skattesystemet

Utöver att politik är en nyckelfaktor i förklarandet av komplexiteten i det amerikanska skattesystemet, lyfter Thuronyi m.fl. fram att även processuella regler i den amerikanska kongressen är relevanta förklaringar.<sup>181</sup> Sven Steinmo skrev år 1989 en komparativ analys mellan USA, Sverige och Storbritannien där även han lyfte fram skillnader i politiska institutionerna som eventuell förklaring till skillnader i skattesystemet.<sup>182</sup> Analysen är 30 år gammal och behandlar framförallt systemens olika syn på olika områden i skatterätten där de olika länderna beskattar kapital, arbetsinkomst och varor olika beroende på land. Det finns dock fortfarande faktorer som kan vara intressanta i förhållande till denna uppsats. I

<sup>178</sup> Ehrenberg, Johan och Ljunggren, Sven, Ekonomihandboken, s. 395.

<sup>179</sup> Moran, Beverly I., *Taxation*, The Oxford Handbook of Legal Studies, red. Peter Cane and Mark Tushnet. New York: Oxford University Press, 2012, s. 378.

<sup>180</sup> Utrikespolitiska institutet, *Politiskt system*, 11 november 2019.

<sup>181</sup> Thuronyi m.fl., *Comparative Tax Law*, uppl 2, Wolters Kluwer, 2016, s. 17.

<sup>182</sup> Steinmo, Sven, *World Politics*, Vol. 41.(4), 1989, s. 500-535.

inledningen skriver Steinmo att politiken varierar mellan olika länder eftersom människor vill olika saker och har olika förväntningar på vad statens institutioner skall göra och förse invånarna med.<sup>183</sup> Sverige beskattar personer högt på deras inkomster men beskattningen på företag och kapital är låg jämfört med USA som har lagt en tung skattebörda på företagssektorn.<sup>184</sup> Som nämnts tidigare så har USA troligen de mest komplexa skattesystemet i världen och det innehåller extremt många undantag och avdragsmöjligheter. Steinmo menar t.o.m. att de är så viktiga att de kan anses utgöra själva formen för systemet. Det amerikanska systemet är uppbyggt på så sätt att den politiska makten är delad på flera institutioner (Kongressen, bestående av Representanthuset och Senaten, samt presidenten) vilket gör att olika intressegrupper som annars inte kunnat påverka får större påverkan på lagstiftningen skriver Steinmo. De amerikanska politikerna utsätts ständigt för påtryckningar från inflytelserika lobbyister som företräder mängder av företag och intresseorganisationer. Det är en förklaring till att de amerikanska skattereglerna innehåller så mycket undantag och avdrag. Det svenska systemet är mer centrerat och enat, samt att regeringen ofta inte haft majoritet i riksdagen vilket gör att de behövt kompromissa mer mellan partierna. De har dock inte behövt låta andra utomstående intressegrupper påverka i samma utsträckning menar Steinmo. Sverige har alltså hållit sig till kompromisser i lagstiftningen medan USA infört flertalet undantag och avdrag för att tillgodose olika intressegrupper. I Sverige har affärs-, arbetar- och regeringseliterna kompromissat för att skapa en lagstiftning som tillgodoser allas intressen.<sup>185</sup> På så sätt har man kunnat skapa en mer diffus och bredare lagstiftning.<sup>186</sup> Som nämnts tidigare är utgångspunkten i USA att alla beskattas på allt och att man sedan tillämpar undantag för vissa personer (i första hand utländska medborgare) och vissa inkomster (genom undantag som inte närmare specificeras här). Konsekvenserna för detta är att det kanske inte blir representativt att jämföra grunderna för skatteanspråk utan att också behandla undantag och avdrag i viss utsträckning eftersom det annars inte ger en rättvis bild av systemet. Det har dock inte varit möjligt i denna undersökning där fokuset varit på grunderna som sådana. Förklaringar till skillnaderna i det svenska och det amerikanska systemet härstammar alltså inte bara från sociala och kulturella skillnader utan även hur deras regeringsinstitutioner är uppbyggda och präglas av lagstiftningsförfarandet och hur säkra politikerna är på sina platser. I USA tar politikerna mer hänsyn till sin valkrets och röstar i enlighet med vad som får dem valda igen. Detta är en av orsakerna till att de är mer mottagliga för påtryckning från intressegrupper, medan Sverige i större utsträckning förknippas med långsiktighet och kompromiss.<sup>187</sup>

En annan tydlig skillnad mellan Sverige och USA är att svenskar i allmänhet har sett på staten som något gott som skyddar sina invånare medan amerikanerna har sett ett behov av skydd FRÅN staten, och inte AV staten. Detta behov av skydd härstammar i första hand från brytning ifrån England under självständigheten och senare under inbördeskriget. I USA så ses staten som en grupp personer som använder staten för att uppnå sina egna önskningar medan

<sup>183</sup> Steinmo, Sven, *World Politics*, Vol. 41.(4), 1989, s. 501.

<sup>184</sup> A.a. s. 504-507.

<sup>185</sup> A.a. s. 521.

<sup>186</sup> A.a. s. 521.

<sup>187</sup> A.a. s. 533-534.



Sverige, och Europa i stort, har sett på staten som något som är gott, och nästintill majestätiskt.<sup>188</sup> Amerikanerna har haft ett behov av att skydda sig från de som har haft makten och det är också ett av skälen till att deras regeringsinstitutioner är organiserade på det sätt som de är. De har fördelat makten på flera delar och därigenom också skapat den typiska “checks and balance”-principen som innebär att man fördelat makten på flera institutioner som är ansvariga inför varandra. Sverige däremot har alltid sett staten som något som är bra och som är till för att hjälpa invånarna/medborgarna och haft hög tilltro till staten. Av det skälet är det märkligt att det inte har blivit större påtryckningar att ändra beskattningen av medborgare om resterande del av världen har gjort det. Detta bör ju verkligen vara ett sätt som staten använder sin makt för egna intressen (inte personligt, utan staten som institution).

McGee m.fl. kopplar också ihop inställningen till skatteflykt med hur man ser på statens roll. Om staten är illegitim och enbart vill roffa åt sig pengar så är det alltid okej med skatteflykt.<sup>189</sup> Artikeln talar om att inställningen till staten som antingen en tjänare av invånarnas behov eller som makthavare där invånarna istället är tjänaren påverkar befolkningens inställning till skatteflykt.<sup>190</sup> Om amerikanerna genom historien har sett på staten som något negativt och maktsökande så kanske de har fått en mer accepterande inställning till skatteflykt än svenskarna vilket gjort att USA har behövt starkare lagstiftning mot skatteflykt. Om vanligt folk i USA anser att skatteflykt inte är så allvarligt så är de ju troligen mer benägna att undgå beskattning genom skatteflykt. Artikeln berör dock som jag förstår det olaglig skatteflykt och är ju det skatteundandragande som inte faller in under lagen. Den handlar alltså om olaglig skatteflykt och om personer är positivt inställda till den typen av skatteflykt så hindras de inte av lagstiftning. Avgörandet om man skall fly beskattning grundar sig inte på vad som är lagligt utan på vad man personligen anser. Om man alltså inte anser att skatteflykt är så allvarligt så bör inte lagstiftning mot det påverka i den utsträckning att man inte flyr beskattning men kan ändå vara en förklaring till att USA har agerat hårdare mot skatteflykt.

### 5.3.6 Enkelt eller svårt att betala skatten

I Sverige kan man som skattskyldig deklarerera genom att enbart skicka ett sms med godkännande. I USA är det mycket svårare och det finns flertalet formulär och dokument som ska eller åtminstone kan fyllas i. Som visat ovan kan det få stora konsekvenser om man inte skickar in rätt dokument.<sup>191</sup> Problemet är kanske inte att den amerikanska skattelagstiftningen gör att fler personer behöver betala skatt i landet, om man kan dra den slutsatsen, utan kanske framförallt att det är så mycket administrativt arbete att deklarerera och att det är brottsligt att inte fylla i deklARATIONEN. Så trots att USA i slutändan inte kommer att få in någon skatt så krävs det stor ansträngning från den enskildes sida att fylla i alla blanketter korrekt. Americans Overseas, en organisation som vill underlätta för amerikaner

<sup>188</sup> Van Caenegem, Raoul Charles, *An historical introduction to Western constitutional law*, s. 168.

<sup>189</sup> McGee, Robert W.; Yoon, Yeomin; Li, Ye, *Indonesian Journal of International and Comparative Law*, Vol. 2 Nr. 1, 2015, s. 166.

<sup>190</sup> A.a. s. 162.

<sup>191</sup> Se avsnitt 4.1.2 och 4.1.3

utomlands,<sup>192</sup> rekommenderar att man tar hjälp av en rådgivare specialiserad på amerikansk skatterätt för att rapportera.<sup>193</sup> Även Michael Schwartz, expert på amerikansk skatterätt, anser att man skall vara försiktig med att fylla i sin deklaration själv eftersom det amerikanska skattesystemet är komplicerat och det är lätt att göra fel.<sup>194</sup>

SVT skriver i ett reportage att en amerikansk advokat, som vill förbli anonym, kommer med tipset att berätta allt för IRS om man skulle ha missat att deklarerat eftersom man då annars kunde riskera 10 000 dollar i böter, trots att man kanske ändå betalat skatt i Sverige och genom skatteavtal eller avräkning då ändå inte var skattskyldig i USA.<sup>195</sup> Reportaget är från 2015 och om det är samma nivå idag vet jag inte, och det är inte det viktiga just här för det pekar ändå på en problematik. För det första är det svårt att förstå reglerna och många behöver anlita hjälp för att kunna fylla i dokumenten på rätt sätt och om de inte gör det så riskerar de böter trots att USA inte skulle haft rätt till någon skatt om dokumenten fyllts i korrekt. Thorsten Fensby skrev i Skattenytt under 2018; *“I dag anlitar en majoritet av de amerikanska skattebetalarna en revisor eller skattekonsult för att fullgöra sin deklarationsskyldighet. President Trump lovade i valkampanjen att amerikaner i framtiden skulle kunna ”deklarerat på ett vykort”.*<sup>196</sup> Så kanske är det på väg att bli lättare att göra rätt för sig även i USA.

Problemet ligger alltså i att vanliga skattebetalare inte förstår reglerna. Den amerikanska lagstiftningen har t.o.m. kallats *“House of Horror”* eftersom den är så komplex och bara förstås av jurister.<sup>197</sup> Därför behöver man anlita hjälp för att kunna deklarerat på rätt sätt och vara säker på att det inte blir fel. Om stora delar av lagen bygger på avdrag och undantag, som Steinmo menar, så krävs det ju att man har koll på undantagen för att inte beskattas hårdare än vad som är lagstadgat. Det krävs mer för att använda alla de undantag som finns i det amerikanska systemet eftersom de är långt många fler. Sverige har få regler som särskiljer enskilda grupper medan dessa regler är vanliga i USA.<sup>198</sup>

Den praktiska hanteringen av deklarationen/att betala skatt är mycket enklare i Sverige, men det är en skillnad i vad man praktiskt behöver göra och att förstå varför beskattning sker på visst sätt, eller hur man skall göra om man inte bara vill godkänna uppgifterna i sin deklaration. I USA så framgår de flesta betydelsefulla reglerna av lagstiftningen medan både definitionen av *”stadigvarande vistelse”* och tyngden på de olika faktorerna i väsentlig anknytning framgår av praxis. Precis som den stora mängden regler och det komplexa systemet orsakar problem för förståelsen i USA så bör den starka praxis som finns i svenska rättsfall angående tolkningen göra det svårt för icke-jurister att förstå reglerna. Även om reglerna i USA är komplexa och omfattande så är de med i lagstiftningen och tolkningen av

<sup>192</sup> Americans Overseas, *About Americans Overseas*, 17 oktober 2019.

<sup>193</sup> Americans overseas, *Do I need US Tax specialist?*, okt 2019.

<sup>194</sup> Americans overseas, Youtube-video, *Should I try and file these returns myself?*, 17 oktober 2019.

<sup>195</sup> Svendsen, Anton, *Advokaten råder amerikaner att rapportera allt*, SVT nyheter, 9 feb 2015, besökt 21 okt 2019.

<sup>196</sup> Fensby, Thorsten, Skattenytt nr 4, 2018, sida 146.

<sup>197</sup> Steinmo, Sven, World Politics, Vol. 41.(4), 1989, sid 510.

<sup>198</sup> A.st.

reglerna ligger inte i praxis som troligen är ännu mer svårtillgängligt för privatpersoner. Samtidigt är det oklart även för jurister var gränsen för stadigvarande egentligen går och när väsentlig anknytning föreligger eller inte.

En av orsakerna till att den amerikanska systemet är mer komplext och omfattande går att finna i förklaringen att de i större utsträckning lagstiftar för att lösa ett problem eller en viss specifik fråga. Detta är ”typiskt” för common law länder som mer fokuserar på en viss fråga, eller ett särskilt problem och löser problemet med lagstiftning eller domstolsavgöranden. Sverige däremot är mer generella i sin lagstiftning och skapar mer formen av ramar och försöker sen anpassa situationerna/verkligheten efter lagen, medan amerikanerna anpassar lagen för att reglera situationer. Därför blir lagstiftningen mer judge-made och mer komplex i lagstiftningen där man vill omfatta så många situationer som möjligt genom specifika regler, medan Sverige försöker omfatta många situationer genom en mer generell lagstiftning. Det är inte en förklaring till just grunderna för beskattning i sig utan till att det amerikanska systemet ser ut som det gör och varför man till viss del behöver se på dem på olika sätt. USA har i den federala lagstiftningen flera typer av avdrag och undantag, inte bara de som finns i Sverige. De har nämligen också vad som kallas skattekrediter som minskar den faktiska skatten och inte bara den skattepliktiga inkomsten.<sup>199</sup> På samma sätt kan man också få avdrag om man försörjer flera personer. Detta är inget som kommer att beröras mer djupgående i uppsatsen men tyder på att en jämförelse mellan skattesystemen i USA och Sverige inte är så enkel som man först kan tro.

### 5.3.7 Samhällets påverkan

En självklarhet för de flesta är att olika problem i de flesta fall kräver olika lösningar. På samma sätt tänker jag att olika samhällen och kulturer i många fall behöver olika regler. Om man ser på utvecklingen i Sverige så tillkom de två nyaste skattegrunderna (stadigvarande vistelse och väsentlig anknytning) pga. av att det uppstod ett problem med att man inte kunde beskatta personer som vistades i Sverige. T.ex. förändrades reglerna efter första världskriget eftersom det då vistades många människor i Sverige som ej var bosatta där. Under senare delen av 1900-talet ändrades reglerna i Sverige igen när man såg att medborgarskap inte längre hade den betydelse det haft tidigare. Man ändrade helt enkelt reglerna för att passa samhället bättre. En del av skillnaderna mellan USA och Sverige ligger alltså troligen i samhället och inte enbart i en stor samhällsskillnad mellan länderna utan även i mindre omständigheter som har påverkat samhället på olika sätt. Även om tid och möjligheten inte finns att i denna uppsats gå ner i djupet på hur samhällsskillnader och händelser i respektive land har präglat skattelagstiftningen så kan några eventuella förändringar nämnas. En förändring är Sveriges inträde i EU som har gjort att andra EU-medborgare inte får missgynnas och att låg- och högkonjunktur har påverkat länderna på olika sätt. De sociala och ekonomiska rättigheterna och fördelarna som kommer med ett amerikanskt green card har lett till att innehavare av ett sådant också bör vara med och finansiera rättigheterna.

<sup>199</sup> Tex *Skattesystemet i USA - En översikt med fokus på småföretag och deras finansärer*, A2004:015 , Av Marcus Zackrisson, Institutionen för tillväxtpolitiska studier, 2004, s. 10

Egentligen handlar det ju om att ändra reglerna efter samhället för att kunna åstadkomma det man vill, för att få önskade konsekvenser rent skattemässigt.

Tidigare har lyfts fram en del yttre faktorer som kan ha påverkat skattelagstiftning i respektive land men det kan också vara intressant att undersöka det omvända, hur skattesystemet påverkat samhället. Clarence Heer skriver redan i inledningen till sin artikel att all förändring i beskattning orsakar sociala och ekonomiska förändringar och att beskattning är ett verktyg för social kontroll.<sup>200</sup> Hon skriver vidare att de skattesystem som varje stat väljer kommer att höra ihop med vissa specifika sociala och ekonomiska konsekvenser. Artikeln är från 30-talet och mycket har förändrats. Dagens samhälle skiljer sig mycket från samhället för åttio år sedan, men påverkan mellan beskattning och samhälle finns kvar. Olika typer av beskattning kommer att styra människors agerande och förändra hur människor gör affärer och väljer att bosätta sig. Det tydligaste exemplet att använda skatterätten för kontroll som Clarence tar upp är beskattning av tobak där själva orsaken till beskattning är att kontrollera och att inkomsten egentligen är sekundär.<sup>201</sup> Men även i förhållande till inkomstbeskattning där huvudfokus är inkomst till staten finns spår av social kontroll samt sociala och ekonomiska konsekvenser. De flesta vill om möjligt undvika att betala skatt, eller åtminstone betala så lite som möjligt, vilket gör att man troligen anpassar sitt handlande efter vilken skattekonsekvens det får. Exempelvis är troligen en person som flyttar från Sverige mer noga med att sälja sin bostad i Sverige för att undvika beskattning pga. väsentlig anknytning än en person som flyttar från USA som troligen inte gör det eftersom enbart en bostad inte ger väsentlig anknytning (nu är svaret inte så enkelt eftersom du troligen har green card i USA men det är för att tydliggöra mina tankar). På samma sätt är det troligare att en amerikansk medborgare som flyttar från USA säger upp sitt medborgarskap om personen inte tänker återvända än att en svensk medborgare som flyttar från Sverige säger upp sitt medborgarskap, enbart på grund av skillnader i skattelagstiftningen. Bankman m.fl. tar också upp denna effekt i *Federal income taxation*, och avslutar avsnittet med: ”From this very brief description, you can begin to see why it is so challenging to model the economic consequences of a change in tax law”.<sup>202</sup>

Samhället har alltså påverkat skattelagstiftningen men skillnaderna i lagstiftningen i USA och Sverige kommer sen också i sin tur att leda till olika samhällsliga konsekvenser. Detta leder i sin tur sedan till nya förändringar i lagstiftningen för att styra den i den riktning man vill.

### 5.3.8 Slutsats

De slutsatser som kan dras är att det amerikanska systemet är mer komplext i stort men att de enskilda grunderna för beskattning är mer tydliga och mer svartvita än de svenska.

Påverkningar av yttre faktorer såsom kultur, politik, historia och olikheter i uppbyggandet av de politiska institutionerna torde vara en del av förklaringen till olikheterna. USA har betydligt fler undantag och avdrag, samt också andra typer av avdrag (skattekrediter) och har

<sup>200</sup> Heer, Clarence, *American Journal of Sociology*, Vol. 42, Nr. 4, 1937, s. 484.

<sup>201</sup> A.a. s. 486.

<sup>202</sup> Bankman m.fl., *Federal Income Taxation*, s 56.

under historien varit ledande i arbetet mot skatteflykt. Det är stora skillnader i hur enkelt det är att deklarerat och om man bör anlita professionell hjälp för att göra det, något som är ovanligt för privatpersoner i Sverige. En del av skillnaderna förklaras med att svenskar och amerikanare har olika syn på staten där svenskar överlag ser staten som något bra och i stort har större tillit till att staten vill medborgarnas bästa. De likheter som finns förklaras med att de båda är två utvecklade länder i västvärlden som i det stora hela har liknande problem som behöver bemötas. Den största förklaringen till skillnaderna är dock helt enkelt att de, trots att de båda tillhör stater i västvärlden, är två olika länder och att skillnaderna i samhället i stort också återspeglas i skattelagstiftningen.

## Kapitel 6 – Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan man säga att målet att beskatta alla personer som hör hemma i landet (genom hemvistprincipen som är grunden för beskattning i båda länderna) har hanterats på olika sätt i USA och Sverige. USA har mer fokuserat på personen som är skattskyldig genom medborgarskap och bosättning genom innehav av green card, och då på mer formella grunder. Endast den sista grunden för bosättning, stadigvarande vistelse, har påverkats av hur personen lever och i vilken utsträckning man vistas i USA. Sverige däremot har baserat alla grunder för beskattning på hur personen lever och vistas i Sverige och inget på personen själv. Förenklat uttryckt är den enda grunden för beskattning i Sverige att du uppehåller dig i Sverige antingen genom bosättning eller stadigvarande vistelse. Denna grund sträcks sen ut att gälla i flera år efter vistelsen om du har kvar väsentlig anknytning.

Det hade varit önskvärt att säga vilket system som är bäst, men det är inte möjligt, eftersom systemen inte bara skiljer sig i lagstiftningshänseende, utan även har stora skillnader i kultur och uppbyggnad av politiskt system. Ingen av systemen är utan nackdelar. Det finns negativa, och positiva delar i båda systemen. Jag, och många med mig, kan dock tycka att det är allt för långtgående att beskatta alla medborgare utan anknytning till USA, men jag ser också fördelarna i att det är lättare att komma åt de som flyttar för att undgå skatt. Skattskyldigheten kommer i de flesta fall inte att leda till reell betalning av skatt eftersom det räknas av eller behandlas enligt skatteavtal. Jag ser också fördelen i att det är tydligare med krav på medborgarskap och green card för skattskyldighet eftersom de är två klara faktorer som kan besvaras antingen ja eller nej. USA har också en mer generös inställning till studenter och de som vistas i landet pga. sjukdom. Detta är faktorer som skulle kunna tala för att det amerikanska grunderna för beskattning är bättre. Sveriges system är däremot att föredra i vad gäller att de som blir obegränsat skattskyldiga där har en reell anknytning till Sverige på något sätt, inte enbart medborgarskap eller green card. Det är mindre troligt att du är skattskyldig i Sverige utan att du vet om det, medan det i USA finns risk för att så är fallet, speciellt om du som Reuven menar, kan vara medborgare utan att veta om det.<sup>203</sup> Anser man däremot att medborgarskap och innehav av green card innebär en reell anknytning till USA så blir det istället att Sverige bör ses som de land som “går utöver” vad USA beskattar,

---

<sup>203</sup> Reuven S., Avi-Yonah, *Advanced introduction to international tax law*, s. 10.

framförallt genom att sträcka ut hemvistprincipen så pass mycket. Båda länderna går utöver vad det andra landet beskattar men på helt olika sätt.

I föregående kapitel har flera möjliga förklaringar till skillnaderna lyfts fram. Alltifrån historia, politik och samhället i stort har påverkat, och påverkats av, lagstiftningen. Precis som politik, kultur och samhället i stort påverkar lagstiftningen så påverkar de också varandra och uppsatsen har inte lett till att specifika omständigheter kan pekas ut som förklaringar till de skillnader och likheter som finns. Det finns inte en omständighet som direkt gör att en viss regel utformas på ett visst sätt utan skillnaderna förklaras med att politik och samhälle påverkar rätten. De båda länderna har olika historia och samhällsuppbyggnad och har inte haft så nära kontakt som tex de nordiska länderna haft med varandra eller harmoniserats genom EU eller annat stort utbyte. Självklart har det skett mycket utbyte mellan länderna på flera sätt men de har inte i så stor utsträckning behövt anpassa sig till varandra. Till viss del kan man dra kopplingar från skillnaderna i länderna direkt till förklaringar av skillnaderna i lagstiftningen (tydligast i förhållande till grunden att beskatta medborgare i USA) men i de flesta fall är det inte just en specifik omständighet som påverkat just en specifik regel.

Både Sverige och USA har försökt reglera skatteundandraganden med lagstiftning och därmed har ländernas anspråk ökat. En utökning av skatteanspråk och försök att komma åt de som eventuellt undgår skatt har lett till att flera personer omfattas av både svensk och amerikansk, eller andra länders, skattskyldighet. Trots det faller ändå en del utanför beskattningen och lyckas undgå skatt eftersom det är en så rörlig värld idag. Möjligheten för länderna att anpassa sin interna beskattning till att personer flyttar i så stor utsträckning som vi gör kanske är förbi. I framtiden kanske skatteavtalen får ta över istället. Katia Cejie skriver i sin bok att det är hög tid att hitta nya principer för beskattningsanspråk än hemvist-, källstat- eller nationalitets-principen.<sup>204</sup> Hon beskriver inte närmare vad dessa principer kan vara utan det är något hon, och jag i denna uppsats, lämnar till framtiden att visa.

---

<sup>204</sup> Cejie, Katia, *Den utsträckt hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, s. 22.

## 7 Källförteckning

### 7.1 Offentliga publikationer

#### SVERIGE

##### Lagtext

Kommunalskattelag (1928:370)

Folkbokföringslag (1991:481)

Inkomstskattelag (1999:1229)

##### Propositioner

Prop. 1927:102 - Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om ändring i kommunal-skattelagen (1928: 370), m.m

Prop 1966:127 - Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunal-skattelagen den 28 september 1928 (nr 370) m. m

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

Prop 1999/2000:2 - Inkomstskattelagen

Prop 2004/05:19 - Beskattning av utomlands bosatta

Prop 2009/10:80 - En reformerad grundlag

##### Betänkanden

SOU 1997:75. Bosättningsprincipen. Skatterättsliga regler för fysiska personer

#### USA

Code of Federal Regulations - (CFR)

Internal Revenue Code - (IRC)

United States Code - (USC)

### 7.2 Rättsfall

#### USA

The Supreme Court

Cock v. Tait (265 U.S 47 (1924))

Graves v. New York ex. Rel O'Keefe 306 U.S. 466 (1939)  
South Carolina v. Baker. 485 U.S. 505 (1988)

### U.S. Court of Appeals

Benitez Rexach v. U.S, 390 F.2d 631 (1st Cir , 1968)  
U.S. v. Lucienne D'Hotelle De Benitez Rexach, 558 F.2d 37 (1st Cir. 1977)  
Templeton v. I.r.s, 808 F.2d 838 (7th Cir. 1986)  
United States v. Yakou, 428 F.3d 241 (D.C.Cir.2005)

### United States Tax Court

Lujan v. C.I.R., 80 T.C.M. (CCH) 780 (Tax 2000)  
Topsnik v. C.I.R 143 T.C. 240, 256 (Tax Court 2014)

## Sverige

### Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1964 fi. 2276  
RÅ 1971 Fi 112  
RÅ 1976 ref 116  
RÅ 1983 ref 1:57  
RÅ 1989 ref. 18  
RÅ 1989 ref 103  
RÅ 1989 ref 118  
RÅ 1992 not 367  
RÅ 1997 not 197  
RÅ 1998 not 67  
RÅ 1999 not 58  
RÅ 1999 not 69

RÅ 2001 not. 2  
RÅ 2001 not. 113  
RÅ 2001 not 114  
RÅ 2002 ref 70  
RÅ 2003 not. 140  
RÅ 2003 not. 210  
RÅ 2003 ref 52  
RÅ 2008 ref 16  
RÅ 2008 ref 56  
RÅ 2008 not 166  
RÅ 2009 not 81  
RÅ 2010 not. 78  
RÅ 2010 not 80  
HFD 2012 not. 50



HFD 2013 ref 4  
HFD 2013 not. 37  
HFD 2018 ref. 15  
HFD 2018 ref 30 I och II  
HFD 2019 ref 12

### Skatterättsnämnden

SRN:s förhandsbesked 2006-03-07  
SRN:s förhandsbesked 2011-09-16 (dnr 57-11/D)  
SRN:s förhandsbesked 2014-01-20 (dnr 109-13/D)

## 7.3 Böcker

Amico, Joseph C., *Introduction to the US income tax system*, Kluwer Law and Taxation; cop. 1993

Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen. En kommentar. Del 1*, 2019

Ault, Hugh J., *Comparative income taxation: a structural analysis*, Austin, Tex.: Wolters Kluwer ; 3 uppl. (2010)

Bankman, Joseph, Shaviro Daniel N., Stark Kirk J. och Kleinbard Edward D., *Federal Income Taxation*, Wolters Kluwer, New York, 2019

Bartlett, Bruce, *The benefit and the burden: American tax reform--why we need it and what it will take*, 2013.

Cejie, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen - Reglerna om väsentlig anknytning*, Iustus Förlag, Uppsala, 2015

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning - en lärobok*, uppl 4, Studentlitteratur, Lund, 2014

Ehrenberg, Johan och Ljunggren Sten, *Ekonomihandboken*, uppl. 3, ETC förlag, 2011

Freeland, James m.fl., 1927-, *Fundamentals of federal income taxation : cases and materials*, uppl 14, Foundation Pr, 2006

Kötz, Hein/ Zweigert, Konrad, *An introduction to comparative law*, Oxford University Press, Oxford, 1998

Lodin, Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt II*, uppl 15, Studentlitteratur, Lund, 2015

McDaniel, Paul R, *Introduction to United States international taxation*, uppl. 6 Kluwer law international, 2014

McNulty, John K. och Lathrope, Daniel J., *Federal Income Taxation of Individuals in a nutshell*, uppl 8, West Academic Publishing, 2011

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl 4, Studentlitteratur, Lund, 2006

Rabe, Gunnar och Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, uppl 23, Norstedts juridik AB, Lund, 2010

Reuven S., Avi-Yonah, *Advanced introduction to international tax law*, uppl. 2, Edward Elgar Publishing, 2019

Van Caenegem, Raoul Charles, *An historical introduction to Western constitutional law*, Cambridge University Press, Cambridge, 1995

Thuronyi, Victor, Brooks, Kim and Kolozs, Borbala, *Comparative Tax Law*, uppl 2, Wolters Kluwer, 2016

## 7.4 Artiklar (tidskrifter)

Fensby, Thorsten, *Den amerikanska skattereformen ur ett skattepolitiskt perspektiv*, Skattenytt nr 4, 2018, s. 141-159

Heer, Clarence, *Taxation as an Instrument of Social Control*, American Journal of Sociology, Vol. 42, Nr. 4, 1937, s. 484-492

Mattei, Ugo, *Three Patterns of Law: Taxonomy and Change in the World's Legal Systems*, American Journal of Comparative Law, 1997, s. 5-44

McGee, Robert W.; Yoon, Yeomin; Li, Ye, *The Ethics of Tax Evasion: A Comparative Study of Chinese and U.S Opinions*, Indonesian Journal of International and Comparative Law, Vol. 2 Nr. 1, 2015, s. 161-186

Patton, Brainard L., *United States Individual Income Tax Policy as It Applies to Americans Resident Overseas: Or, If I'm Paying Taxes Equal to 72 Percent of My Gross Income, I Must Be Living in Sweden*, Duke Law Journal, Vol.1975(3), 1975, s. 691-739

Reuven S., Avi-Yonah, *All of a piece throughout: The four ages of U.S international taxation*, Virginia Tax Review, Vol. 25, 2005, s. 313-338

Reuven S., Avi-Yonah, *Essay - International Tax as International law*, Tax Law Review, vol 57, 2004, s. 483-502

Steinmo, Sven, *Political Institutions and Tax Policy in the United States, Sweden, and Britain*, World Politics, Vol. 41.(4), 1989, s. 500-535

## 7.5 Artikel (samlingsvolym etc.)

Mössner, Jörg Manfred, *Why and how to compare tax law*, Sacchetto Claudio och Barassi Marco, Introduction to comparative tax law, Rubbettino Editore (2008), s. 13-26.

Moran, Beverly I. , *Taxation*, red. Peter Cane and Mark Tushnet, The Oxford Handbook of Legal Studies, New York: Oxford University Press, 2012

## 7.6 Elektroniska källor

Americans Overseas, *About Americans Overseas*, <https://americansoverseas.org/en/about-americans-overseas/>, 17 oktober 2019

Americans overseas, *Do I need US Tax specialist?*, <https://americansoverseas.org/en/knowledge-centre/filing-tax-returns/us-tax-specialist/>, 17 oktober 2019

Americans overseas, Youtube-video, *How does the US tax its citizen?*, [https://www.youtube.com/watch?time\\_continue=71&v=qNxoyNkL-1c](https://www.youtube.com/watch?time_continue=71&v=qNxoyNkL-1c), 17 oktober 2019

Americans overseas, Youtube-video, *Should I try and file these returns myself?*, [https://www.youtube.com/watch?v=Hz3nYTg\\_2Iw&list=PLRei5QBJ45aaKqX7AW4IVvUKJK8Ep2ssJ&index=7](https://www.youtube.com/watch?v=Hz3nYTg_2Iw&list=PLRei5QBJ45aaKqX7AW4IVvUKJK8Ep2ssJ&index=7), 17 oktober 2019

IRS, *Conditions for a Closer Connection to a Foreign Country*, <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/conditions-for-a-closer-connection-to-a-foreign-country>, 17 oktober 2019

IRS, *Publication 519 - U.S. Tax Guide for Aliens*, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p519.pdf>

IRS, *Summary of FACTA Reporting for U.S Taxpayers*, <https://www.irs.gov/businesses/corporations/summary-of-fatca-reporting-for-us-taxpayers>, 1 november 2019

Skatteverket, *Vad är FACTA?*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.6/338539.html>, 1 november 2019.

Svendsen, Anton, *Advokaten råder amerikaner att rapportera allt*, SVT nyheter, <https://www.svt.se/nyheter/lokalt/vast/advokaten-rader-amerikaner-att-rapportera-allt>, publ 9 februari 2015, besökt 21 oktober 2019

The Federalist and the American Constitution Societies, “Antonin Scalia and Stephan Beyer, hosted by the Federalist and the American Constitution Societies” (Youtube-interview), <http://youtu.be/qjAYuMLDGyI>, publ 17 april 2011

United States Government Publishing Office (GPO), *About the Code of Federal Regulations*, <https://www.govinfo.gov/help/cfr>, uppdat. 31 maj 2019, läst 21 november 2019

USCIS, *Citizenship rights and responsibilities*, <https://www.uscis.gov/citizenship/learners/citizenship-rights-and-responsibilities>, 31 oktober 2019

Utrikespolitiska institutet, *Politiskt system*, <https://www.ui.se/landguiden/lander-och-omraden/nordamerika/usa/politiskt-system/>, 11 november 2019

## 7.8 Övrigt

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing

Skatteverkets promemoria, Bilaga till Dnr 131 201506-17/113, *CFC-beskattning - Ändringar i bilaga 39 a inkomstskattelagen*, <https://www.skatteverket.se/download/18.4a4d586616058d860bcb499/1517839811655/180129+Promemoria+CFC-beskattning.pdf>, 2018-01-29