



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Det skatterättsliga bosättningsbegreppet i svensk intern rätt

Helena Carlsson
Tillämpade studier, 20p.
HT 2006

Handledare: Robert Pålsson

Innehåll

Förkortningar	4
1 Inledning	5
1.1 Syfte	5
1.2 Avgränsningar.....	6
1.3 Metod och material	6
1.4 Disposition	7
2 Bakgrund.....	7
2.1 Internationell skatterätt	7
2.2 Principer för internationell skatterätt samt beskattningsprinciper	8
2.3 Grunder för skattskyldighet	10
2.3.1 Obegränsad skattskyldighet	11
2.3.2 Begränsad skattskyldighet	12
2.3.3 Inflyttning och utflyttning	12
3 Det skatterättsliga bosättningsbegreppet.....	14
3.1 Bosatt i Sverige	14
3.1.1 Bakgrund	14
3.1.2 Nu gällande regler.....	15
3.2 Stadigvarande vistas i Sverige	17
3.2.1 Bakgrund	17
3.2.2 Nu gällande regler.....	18
3.3 Väsentlig anknytning till Sverige	21
3.3.1 Bakgrund	21
3.3.2 Nu gällande regler.....	23
3.3.3 Svenskt medborgarskap	26
3.3.4 Hur länge han var bosatt här	27
3.3.5 Inte varaktigt bosatt på viss utländsk ort	28
3.3.6 Vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl.....	31
3.3.7 Bostad inrättad för åretruntbruk	32

3.3.8 Familj här	36
3.3.9 Bedriver näringsverksamhet här eller är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här	39
3.3.10 Fastighet här	44
3.3.11 Liknande förhållanden	45
3.4 Femårsregeln.....	48
3.4.1 Bakgrund	48
3.4.2 Nu gällande regel	50
4 Avslutande kommentarer	51
5 Källor	55
5.1 Offentligt tryck.....	55
5.1.1 Propositioner	55
5.1.2 Statens offentliga utredningar	55
5.1.3 Departementsserien	55
5.2 Doktrin	55
5.2.1 Litteratur	55
5.2.2 Tidskriftsartiklar	56
5.3.3 Material från Skatteverket.....	56
5.3 Rättsfall	56

Förkortningar

A-SINK	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
Ds Ju	Departementsserien Justitiedepartementet
FBL	Folkbokföringslag (1991:481)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KupL	Kupongskattelag (1970:624)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag om statlig inkomstskatt (1947:576)
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

Huruvida en person anses obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige är grundläggande ur beskattningshänseende eftersom beskattningskonsekvenserna för de två grupperna skiljer sig mycket åt. En person som är obegränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig här för alla sina inkomster oavsett var de kommer ifrån, medan en person som är begränsat skattskyldig bara är skattskyldig för vissa inkomster med särskild anknytning hit.

Eftersom obegränsad skattskyldighet grundas på bosättning utgörs gränsen för den svenska beskattningsrätten av det skatterättsliga bosättningsbegreppet. Detta är grundläggande för fastställandet av en fysisk persons skattskyldighet. För att inte främja skatteflykt är det viktigt att reglerna om skattskyldighet inte är för snävt utformade. Samtidigt är det viktigt att reglerna inte är så vitt utformade att en person som definitivt flyttat från Sverige ändå under lång tid faller in under bestämmelserna.¹ En följd av denna avvägning har blivit att skatterättslig bosättning i Sverige inte nödvändigtvis är synonymt med fysisk bosättning, utan en person anses skatterättsligt bosatt i Sverige inte bara om han faktiskt är bosatt här, utan även om han stadigvarande vistas här eller om han har väsentlig anknytning hit och tidigare har varit bosatt här.

Var en person är bosatt är oftast självklart, och denna skattskyldighetsgrund orsakar därför sällan några problem. På senare år har det dock blivit lättare att röra sig över gränserna och det är framförallt i dessa situationer som svårigheter uppstår. Att avgöra om någon vistas stadigvarande i Sverige efter en inflyttning eller fortfarande har väsentlig anknytning till Sverige efter en utflyttning är nämligen inte lika enkelt. I takt med att den internationella rörligheten har ökat har således frågan om skattskyldighetens gränser fått både ökad aktualitet och större betydelse.

1.1 Syfte

Syftet med uppsatsen är att beskriva regleringen av det skatterättsliga bosättningsbegreppet i svensk intern rätt och att analysera rättsläget. Avsikten är att redogöra för syftet bakom reglerna, dess utformning och tillämpning samt att skildra eventuella problem och oklarheter.

¹ Prop. 1984/85:175 s. 11

1.2 Avgränsningar

Uppsatsen har begränsats till att enbart behandla grunderna för obegränsad skattskyldighet för fysiska personer, d.v.s. det skatterättsliga bosättningsbegreppet. Grunderna för begränsad skattskyldighet berörs således inte. Anledningen till detta är huvudsakligen att det i de flesta fall inte görs någon självständig bedömning av om en person är begränsat skattskyldig eller inte. Är en person inte obegränsat skattskyldig betraktas denne helt enkelt som begränsat skattskyldig istället.

Uppsatsen har vidare begränsats till att enbart behandla svensk intern rätt. Detta eftersom det är svensk intern rätt som är utgångspunkten vid bedömningen av huruvida en fysisk person är obegränsat skattskyldig i Sverige. Eventuell påverkan av dubbelbeskattningsavtal lämnas således utanför framställningen.

1.3 Metod och material

Av ämnesvalet följer att uppsatsen tar sin utgångspunkt i lagtexten. Regleringen är delvis oklar och för att beskriva och analysera rättsläget har en traditionell juridisk metod använts. Uppsatsen baseras därför framförallt på material från de klassiska rättskällorna, d.v.s. lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Detta material har kompletterats med relevanta artiklar ur de senare årgångarna av Skattenytt och Svensk Skattetidning samt material från Skatteverket. Angående Skatteverkets ställningstaganden kan sägas att syftet är att skapa förutsebarhet och enhetlighet i rättstillämpningen inom Skatteverket. Ställningstagandena är dock inte bindande.² Vid bedömning av tillförlitligheten av materialet från Skatteverket bör också överlag hållas i minnet att Skatteverket är part. Huvudsakligen framstår dock materialet som genomtänkt och välbalanserat.

För att öka tydligheten i framställningen har jag valt att genomgående använda begreppen obegränsat och begränsat skattskyldig. I avsnitt som berör äldre lagtext ersätter således dessa begrepp de tidigare använda begreppen oinskränkt och inskränkt skattskyldig. Av samma anledning används genomgående begreppet Skatteverket istället för de tidigare benämningarna Riksskatteverket (RSV) och skattemyndigheten.

² <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/main.106.dfe345a107ebcc9baf800019523.html>, hämtat 2006-12-08

1.4 Disposition

Uppsatsen är uppdelad i tre delar. Den första delen består av en introduktion och allmän bakgrund till ämnesområdet. Viktiga principer och begrepp går här igenom översiktligt. I uppsatsens andra del undersöks det skatterättsliga bosättningsbegreppet närmare. De tre skattskyldighetsgrunderna – bosättning, stadigvarande vistelse och väsentlig anknytning – går igenom grundligt och relevant praxis granskas. Vad gäller skattskyldighetsgrunden väsentlig anknytning kan i detta sammanhang nämnas att anknytningsmomentet bedriver näringsverksamhet här och anknytningsmomentet är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här delvis överlappar varandra. Eftersom anknytningsmomenten på grund av detta är svåra att särskilja behandlas de tillsammans. Detta är också det vanliga sättet att hantera dessa anknytningsmoment på. Uppsatsens tredje del utgörs av en avslutande kommentar. Avsikten är inte att avsnittet ska utgöra en regelrätt sammanfattning, utan att kort presentera slutsatser som dragits vid genomgången av det skatterättsliga bosättningsbegreppet samt att lyfta fram problematik på området. Tanken är dock inte i första hand att presentera några lösningar, utan att peka på de eventuella problem som finns.

2 Bakgrund

2.1 Internationell skatterätt

Den del av skatterätten som behandlar förhållanden med anknytning till utlandet kallas internationell skatterätt. Ur ett internationellt perspektiv studeras t.ex. utformning av beskattningsanspråk, undanröjande av internationell dubbelbeskattning samt förebyggande av internationell skatteflykt och diskriminering. Den internationella skatterätten delas in i tre olika delar – intern internationell skatterätt, skatteavtalsrätt och EG-rätt. Intern internationell skatterätt omfattar intern lagstiftning med internationell anknytning, exempelvis reglerna om skattskyldighet.³

³ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 512 f. & Dahlberg, Internationell beskattning. En lärobok, s. 21

2.2 Principer för internationell skatterätt samt beskattningsprinciper

Territorialitetsprincipen och suveränitetsprincipen är två grundläggande folkrättsliga principer av betydelse för den internationella skatterätten. *Territorialitetsprincipen* innebär att alla stater har exklusiv rätt till maktutövning inom sitt eget territorium. Staterna är dock samtidigt skyldiga att respektera att andra stater har samma rätt. På detta sätt dras gränser mellan staterna upp. *Suveränitetsprincipen* framhåller en stats självständighet i förhållande till andra stater. Staten har exempelvis själv rätt att stifta lagar inom det egna territoriet. Traditionellt sett har suveräniteten ansetts särskilt viktig på skatteområdet.⁴

En följd av staternas suveränitet på skatteområdet är att det saknas generella regler för hur gränserna för en stats beskattningsanspråk ska se ut. Varje stat avgör istället själv i sin interna skattelagstiftning hur skatteanspråken ska utformas. En stat kan således välja att både beskatta inkomster som i staten bosatta personer uppbär från utlandet och inkomster som i utlandet bosatta personer uppbär från källor i staten ifråga⁵. Detta hindrar emellertid inte att praktiska hänsyn påverkar utformningen av reglerna. Det är helt enkelt ingen idé att ställa upp alltför långtgående beskattningsanspråk som inte är möjliga att driva igenom i praktiken.⁶

Trots avsaknaden av generella regler har olika principer för utformandet av en stats beskattningsanspråk växt fram. De två principer staterna huvudsakligen använder sig av är domicilprincipen⁷ och källstatsprincipen, men även nationalitetsprincipen förekommer. Obegränsad skattskyldighet grundas vanligen på domicil eller nationalitet, medan grunden för begränsad skattskyldighet är inkomstens källa.

Den mest betydelsefulla beskattningsprincipen är *domicilprincipen* som tillämpas av de flesta stater. Skattskyldigheten grundas på bosättning och principen fokuserar således på skattesubjektets koppling till en stat. Den skattskyldige beskattas för alla sina inkomster, oavsett var de kommer ifrån, i den stat där han är skatterättsligt bosatt. Domicilprincipen motiveras i första hand med att det framförallt är de bosatta i ett land som får del av kollektiva förmåner såsom sjukvård och rättsväsende. Det anses då rimligt att dessa personer också

⁴ Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 29 & Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 115

⁵ Pelin, Svensk intern- och internationell skatterätt, s. 139

⁶ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 15

⁷ Även kallad hemvist- eller bosättningsprincipen

bidrar till finansieringen genom att betala skatt. Principen anses dessutom göra det möjligt att fördela skattebördan rättvisare eftersom hänsyn kan tas till en persons totala skatteförmåga.⁸

Källstatsprincipen är också en viktig beskattningsprincip som tillämpas av de flesta stater. Omfattningen av skatteplikten kan dock variera. Grunden för skattskyldighet är att inkomsten härrör från en källa med tillräcklig anknytning till staten ifråga och principen fokuserar således på ett skatteobjekts koppling till en stat. Beskattning sker i den stat där inkomsten tjänas in eller där viss egendom finns, oavsett var den skattskyldige befinner sig. Beskattning kan således ske även då denne inte är bosatt eller medborgare i staten. Källstatsprincipen motiveras med att möjligheterna att kontrollera att en inkomst verkligen blir beskattad är större vid inkomstens källa samt att det är källstaten som har skapat förutsättningarna för att inkomsten överhuvudtaget uppkommit.⁹

Nationalitetsprincipen slutligen, är relativt ovanlig och tillämpas endast av ett fåtal stater, t.ex. USA. Principen innebär att skattskyldigheten grundas på medborgarskap. Medborgarna i en stat som tillämpar denna princip beskattas således för sin totalinkomst oavsett varifrån inkomsten kommer och oavsett var de är bosatta.¹⁰

De flesta stater kombinerar flera av dessa beskattningsprinciper när de bestämmer ramarna för sina skatteanspråk. De svenska beskattningsanspråken har t.ex. utformats med utgångspunkt i domicilprincipen och denna princip har sedan kompletterats med källstatsprincipen. Denna kombination ligger även till grund för många andra staters beskattningsanspråk. Om endast domicilprincipen skulle användas vid bestämmandet av gränserna för en stats beskattningsanspråk medför nämligen detta att inkomster en i utlandet bosatt person förvärvat i staten inte kan beskattas. För att undvika detta används då ofta källstatsprincipen som ett komplement till domicilprincipen. Även i utlandet bosatta personer kan då beskattas för inkomster där anknytningen till staten är särskilt stark.¹¹

På grund av att världens stater inte utformar sina beskattningsanspråk efter samma princip kan internationell dubbelbeskattning uppstå, d.v.s. samma skattesubjekt kan bli skattskyldig för

⁸ Se t.ex. Dahlberg, Internationell beskattning. En lärobok, s. 23, Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 512 & Bergmann & Köhlmark, Internationella skattehandboken, s. 17

⁹ Se t.ex. Dahlberg, Internationell beskattning. En lärobok, s. 24, Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 512 & Bergmann & Köhlmark, Internationella skattehandboken, s. 18

¹⁰ Se t.ex. Bergmann & Köhlmark, Internationella skattehandboken, s. 17

¹¹ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 17 f.

samma skatteobjekt i flera stater samtidigt. Även i fall där beskattningsanspråken har utformats efter samma princip kan dock internationell dubbelbeskattning uppkomma. Detta beror då på att principerna har avgränsats på olika sätt.¹² Lindring av internationell dubbelbeskattning kan ske antingen med hjälp av interna regler eller genom dubbelbeskattningsavtal.

2.3 Grunder för skattskyldighet

Bestämmandet av skattskyldighetens omfattning handlar om beskattningens subjektiva sida. Först fastställs vilka personer som enligt svensk rätt är skattesubjekt och sedan vilken anknytning dessa personer ska ha till Sverige för att vara skattskyldiga här. Som utgångspunkt gäller att alla fysiska personer är skattesubjekt. Beroende på vilken anknytning de har till Sverige delas de skattskyldiga sedan upp i två olika kategorier – obegränsat och begränsat skattskyldiga.¹³

Innan KL trädde ikraft grundades skattskyldighetens omfattning avseende fysiska personer på medborgarskap och mantalsskrivningsskyldighet. Svenska medborgare som var eller borde vara mantalsskrivna i Sverige var obegränsat skattskyldiga här, medan övriga fysiska personer var begränsat skattskyldiga.¹⁴ Denna grund för skattskyldighet frångicks i KL och istället infördes bosättning som det grundläggande kriteriet vid bedömningen av huruvida en person skulle anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige eller inte. En fysisk person som var bosatt i Sverige ansågs obegränsat skattskyldig här. Vad som stadgades om de personer som var bosatta i Sverige gällde också för de personer som utan att vara bosatta i Sverige stadigvarande vistades här.¹⁵ Syftet med förändringen var bl.a. att kunna beskatta utländska medborgare som vistades stadigvarande i Sverige utan att vara skyldiga att mantalsskriva sig här.¹⁶ Efter hand kompletterades de ursprungliga reglerna med bestämmelser som utvidgade de svenska beskattningsanspråken och mer noggrant slog fast när obegränsad skattskyldighet förelåg. Detta eftersom det visade sig att de ursprungliga reglerna varken var tillräckligt tydliga eller tillräckligt långtgående.¹⁷

¹² Dahlberg, Internationell beskattning. En lärobok, s. 24 f.

¹³ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 44 f.

¹⁴ Prop. 1927:102 s. 255

¹⁵ Prop. 1927:102 s. 258

¹⁶ Skatteverkets ställningstaganden 26/05, 2005-12-05

¹⁷ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 33

Idag finns reglerna om skattskyldighet för fysiska personer i 3 kap. IL. En fysisk person kan vara antingen obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige. Den obegränsade skattskyldigheten grundas på bosättning, medan grunden för begränsad skattskyldighet är inkomstens källa. Vilken kategori en person anses tillhöra är av betydelse för hur långtgående skatteanspråk som ställs upp från svensk sida.

2.3.1 Obegränsad skattskyldighet

Det svenska interna skatterättsliga bosättningsbegreppet är tredelat och en person kan således anses skatterättsligt bosatt i Sverige på tre olika grunder. Enligt 3 kap. 3 § IL är en fysisk person obegränsat skattskyldig i Sverige om han är bosatt här, om han stadigvarande vistas här eller om han har väsentlig anknytning hit och tidigare har varit bosatt här. Vid bedömningen av om en person har väsentlig anknytning till Sverige ska enligt 3 kap. 7 § IL en rad omständigheter beaktas. Hänsyn ska tas till om han är svensk medborgare, hur länge han varit bosatt här, om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort, om han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl, om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk, om han har sin familj här, om han bedriver näringsverksamhet här, om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här, om han har en fastighet här samt liknade omständigheter. En bevisbörderegeln, femårsregeln, har kopplats till regeln om väsentlig anknytning. Regeln finns i 3 kap. 7 § 2 st. och innebär att en person som flyttar från Sverige anses ha väsentlig anknytning till Sverige under fem år från avresan om han inte visar att sådan anknytning saknas.

Gränsdragningen mellan de tre grunderna för skattskyldighet är vanligtvis av relativt liten praktisk betydelse eftersom en person i normalfallet anses lika bosatt i Sverige oavsett vad bosättningen grundas på. Skattskyldighetens omfattning är också normalt densamma i alla tre fallen.¹⁸ Det händer dock att det har betydelse om en person är obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av bosättning eller stadigvarande vistelse här eller å andra sidan på grund av väsentlig anknytning hit. I dessa fall är gränsdragningen mer betydelsefull.¹⁹

¹⁸ Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 20

¹⁹ Handledning för internationell beskattning s. 30 f.

En person som är obegränsat skattskyldig i Sverige är enligt 3 kap. 8 § IL skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Det har således ingen betydelse var inkomsten har tjänats in eller var tillgångarna är belägna. Den omfattande skattskyldighet som stadgas för en person som är obegränsat skattskyldig i Sverige bygger på domicilprincipen. Den som betraktas som skatterättsligt bosatt i Sverige anses således ha en tillräckligt stark anknytning hit för att beskattning av dennes globalinkomst ska kunna ske här i landet.²⁰

2.3.2 Begränsad skattskyldighet

Vilka fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige framgår av 3 kap. 17 § IL. Huvudregeln är att den som inte är obegränsat skattskyldig i Sverige istället är begränsat skattskyldig här. De som avses är således de som inte är skatterättsligt bosatta i Sverige i enlighet med 3 kap. 3 § IL.

En person som är begränsat skattskyldig i Sverige är bara skattskyldig för vissa speciellt uppräknade inkomster och tillgångar med särskild anknytning till Sverige. Vilka inkomster och tillgångar som är skattepliktiga framgår uttömmande av 3 kap. 18-19 §§ IL, 5 § SINK, 7 § A-SINK och 1 § KupL. Den skattskyldighet som stadgas för en person som är begränsat skattskyldig i Sverige bygger på källstatsprincipen. De inkomster och tillgångar som är skattepliktiga anses således ha en tillräckligt stark anknytning till Sverige för att beskattning ska kunna ske här i landet trots att den som uppbär inkomsten eller innehar tillgången är bosatt i utlandet.²¹

2.3.3 Inflyttning och utflyttning

Det är i allmänhet lätt att avgöra om en person är bosatt i Sverige och således obegränsat skattskyldig här. Svårigheter kan dock uppstå vid in- och utflyttning. I dessa fall underlättas emellertid bedömningen av att även den som stadigvarande vistas här eller som har väsentlig anknytning hit anses obegränsat skattskyldig här.²² Gränsdragningsproblem kan dock uppstå. En person som efter en utflyttning inte längre kan anses bosatt i Sverige upphör att vara

²⁰ Dahlberg, Internationell beskattning. En lärobok, s. 31

²¹ Dahlberg, Internationell beskattning. En lärobok, s. 40

²² Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 45

obegränsat skattskyldig i Sverige i och med avresan. Anses personen efter utflyttningen fortfarande ha väsentlig anknytning till Sverige upphör den obegränsade skattskyldigheten dock först när anknytningen till Sverige inte längre anses väsentlig. Vid återanknytning till Sverige anses obegränsad skattskyldighet uppkomma från och med det tillfälle när anknytningen till Sverige åter blivit så stark att den kan betraktas som väsentlig. Vid inflyttning anses en person obegränsat skattskyldig i Sverige från och med ankomstdagen. En person som stadigvarande vistas i Sverige anses obegränsat skattskyldig i Sverige från och med den första vistelsedagen.²³

Bedömningen ska grundas på de omständigheter som har förelegat under beskattningsåret. Vad som hänt mellan beskattningsårets utgång och tidpunkten för prövningen ska i princip inte påverka. Detsamma gäller vad som hänt före beskattningsårets början.²⁴ Det ska påpekas att skattskyldighetsbedömningen inte görs för ett helt beskattningsår i taget. Om situationen förändras på grund av in- eller utflyttning kan således obegränsad eller begränsad skattskyldighet uppkomma mitt under ett beskattningsår. Det beskattningsår då bosättningen förändras föreligger då delad bosättning. Reglerna för obegränsat skattskyldiga tillämpas då för den skattskyldige för den del av året han varit skatterättsligt bosatt här och reglerna för begränsat skattskyldiga tillämpas för resterande del av året. Det är således viktigt att avgöra till vilken del av året en inkomst hänförs när en person flyttar under beskattningsåret.²⁵

Det är de interna svenska reglerna i 3 kap. IL som avgör om en person ska anses obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige. Det är dock viktigt att vara medveten om att de svenska bestämmelserna om skattskyldighet kan sättas ur spel genom regler i dubbelbeskattningsavtal. Många gånger måste därför hänsyn också tas till hemvistreglerna i ett dubbelbeskattningsavtal innan frågan slutgiltigt kan avgöras. De svenska reglerna kan dock bara inskränkas genom tillämpningen av ett dubbelbeskattningsavtal, aldrig utvidgas.²⁶

²³ Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 31

²⁴ Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 29

²⁵ Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 19 f.

²⁶ Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 30 & Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 45 f.

3 Det skatterättsliga bosättningsbegreppet

Gränsen för obegränsad skattskyldighet utgörs enligt svensk intern rätt av det skatterättsliga bosättningsbegreppet. För att obegränsad skattskyldighet i Sverige ska föreligga krävs således att något av de tre rekvisiten bosättning, stadigvarande vistelse eller väsentlig anknytning i 3 kap. 3 § IL är uppfyllt. Är så inte fallet föreligger istället begränsad skattskyldighet.

3.1 Bosatt i Sverige

3.1.1 Bakgrund

Bosättningskriteriet *bosatt i Sverige* har funnits med i lagtexten sedan kommunalskattelagens tillkomst 1928 och är i sak oförändrat sedan dess.²⁷ Ursprungligen stadgades i 53 § 1 mom. a KL att den som var bosatt i Sverige var obegränsat skattskyldig här. Av 1 p. i anvisningarna till 53 § KL framgick att som bosatt i Sverige räknades den som hade sitt egentliga bo och hemvist här. Exempel på förhållanden som skulle påverka bedömningen vid tolkningen av uttrycket egentligt bo och hemvist räknades också upp i lagtexten. Motsvarande reglering för statlig inkomstskatt fanns i 6 § 1 mom. a SIL.

Begreppet *egentligt bo och hemvist* fördes med andra ord in i lagtexten i samband med tillkomsten av kommunalskattelagen. Detta rekvisit blev avgörande för fastställandet av skatterättslig bosättning och därmed obegränsad skattskyldighet i Sverige. Varken begreppet bosatt eller begreppet egentligt bo och hemvist definierades dock. Av förarbetena framgår emellertid att man inte hade för avsikt att tolka ordet bosatt annorlunda än i mantalsskrivningsförordningen.²⁸ Viss ledning för tolkningen bör därför kunna hämtas där. I mantalsskrivningsförordningen saknas emellertid uttrycket egentligt bo och hemvist och det finns inte heller någon direkt definition av uttrycket bosatt.²⁹ Vidare saknas rättspraxis avseende betydelsen av begreppet egentligt bo och hemvist. Den praxis som införandet av bosättningsreglerna resulterade i avsåg nämligen främst tillämpningen av de i lagtexten uppräknade särskilda situationer som skulle påverka bedömningen vid tolkningen av uttrycket

²⁷ Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 51

²⁸ SOU 1924:53 s. 444

²⁹ SOU 1997:75 s. 41

egentligt bo och hemvist, inte hur själva begreppet egentligt bo och hemvist skulle tolkas.³⁰ En annan anledning till att det saknas praxis är antagligen att en person i tveksamma fall vanligtvis ändå ansågs obegränsat skattskyldig här på grund av bestämmelserna om stadigvarande vistelse eller, senare, väsentlig anknytning.³¹ Det blev då inte nödvändigt att tolka begreppet egentligt bo och hemvist.

I samband med en lagändring 1966 togs uppräknningen av de särskilda situationer som beskrevs i lagen bort. Huvudregeln att den som hade sitt egentliga bo och hemvist i Sverige skulle anses bosatt här behölls dock.³² I samband med lagändringen, som syftade till att kodifiera den rättspraxis som utvecklats genom åren samt att anpassa de svenska reglerna till reglerna i OECD:s modellavtal, uttalade dubbelbeskattningssakkunniga att uttrycket egentligt bo och hemvist inte nödvändigtvis innebar att en person behövde ha bostad här i landet. Det borde vara tillräckligt att denne hade någon mer påtaglig anknytning till Sverige, såsom bohag eller personliga eller ekonomiska intressen här.³³ Som en komplettering till begreppet egentligt bo och hemvist infördes därefter, kopplat till en bevisbörderegeln, begreppet väsentlig anknytning i lagtexten. Konsekvensen av detta blev att bosättningsbegreppet delades i två delar som tillsammans motsvarade det tidigare uttrycket egentligt bo och hemvist.³⁴ Denna förändring av bosättningsbegreppet innebar att rättspraxis rörande tolkningen av begreppet egentligt bo och hemvist från tiden före ändringen inte kan anses vägledande för tolkningen av begreppet egentligt bo och hemvist för tiden efter ändringen.³⁵

3.1.2 Nu gällande regler

Numera stadgas i 3 kap. 3 § 1 p. IL att den som är bosatt i Sverige är obegränsat skattskyldig här. För de flesta skattskyldiga i Sverige grundas skattskyldigheten på just bosättning. Oftast är det också självklart var en person är bosatt och denna skattskyldighetsgrund orsakar därför i allmänhet inga särskilda tillämpningsproblem.

³⁰ SOU 1997:75 s. 42

³¹ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 85

³² SOU 1997:75 s. 42. Se även prop. 1966:127 s. 7 f.

³³ Prop. 1966:127 s. 22

³⁴ Först genom en ny lagändring 1985 blev väsentlig anknytning en fristående grund för obegränsad skattskyldighet och de båda bosättningskriterierna utesluter numera varandra.

³⁵ Handledning för internationell beskattning s. 31

Begreppet *bosatt* ersatte i samband med tillkomsten av IL det äldre begreppet egentligt bo och hemvist. Bosatt är ett övergripande uttryck som omfattar både bo och hemvist. Anledningen till ändringen var att en språklig modernisering behövdes. Någon förändring i sak avsågs inte. Det är fortfarande bosättning i egentlig mening som avses. Vid IL:s tillkomst infördes även begreppen obegränsat och begränsat skattskyldig i lagtexten. För fysiska personer motsvarar begreppet *obegränsat skattskyldig* i stort sett det tidigare begreppet bosatt, som inte bara användes för den som var bosatt här, utan också ofta användes i en utvidgad betydelse som även omfattade den som stadigvarande vistades här och den som hade väsentlig anknytning hit. Numera används dock begreppet bosatt bara för den som verkligen är bosatt här och begreppet obegränsat skattskyldig används när den utvidgade betydelsen avses.³⁶ Begreppet bosatt i Sverige har således fått en snävare innebörd i IL än vad som tidigare var fallet.

Inte heller i IL finns någon definition av begreppet bosatt i Sverige. Detta innebär att ordets allmänna betydelse ska användas och ordet bosatt anses då normalt ha samma innebörd som i FBL. I förarbetena till IL hänvisas också till bestämmelser i FBL som bestämmer var en person ska vara folkbokförd.³⁷ I 6 § FBL stadgas att en person ska folkbokföras på den fastighet där han är att anse som bosatt. Enligt huvudregeln i 7 § FBL ska en person anses vara bosatt på den fastighet där han regelmässigt tillbringar eller, när byte av bostad har skett, kan antas komma att tillbringa sin dygnsvila. 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 sitt egentliga hemvist. Av andra stycket framgår att en person ska anses regelmässigt tillbringa sin dygnsvila på en fastighet där han under sin normala livsföring tillbringar dygnsvilan minst en gång i veckan eller i samma omfattning men med annan förläggning i tiden. De personer som åsyftas är således de som är permanent bosatta här i landet. För att detta ska vara fallet bör personen ha bostad här. Han bör också själv anse sig bosatt i landet. En person som är bosatt i Sverige betraktas under alla omständigheter som obegränsat skattskyldig i Sverige. Tillfälliga vistelser utomlands och ett eventuellt utländskt medborgarskap saknar betydelse.³⁸

Skatteverkets utgångspunkt vid tolkningen av begreppet bosatt i Sverige är att en person som är folkbokförd i Sverige också anses vara bosatt här. Undantag kan dock förekomma.

³⁶ Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 51

³⁷ Prop. 2004/05:19 s. 30 & prop. 1999/2000:2, del 2, s. 51

³⁸ Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 21. Se även Handledning för internationell beskattning s. 32

Eftersom det skatterättsliga bosättningsbegreppet inte är identiskt med bosättningsbegreppet i folkbokföringen³⁹ är folkbokföringen inte helt avgörande, utan de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet ska beaktas. Det är då objektivt konstaterbara fakta som avses, inte en persons subjektiva avsikt. Skatteverket anser vidare att en person vid inflyttning inte kan anses bosatt i Sverige förrän det tidsmässiga kravet för stadigvarande vistelse är uppfyllt. Anledningen till detta är att Skatteverket anser att lagstiftaren genom sina uttalanden i förarbetena menat att det ska vara fråga om en verklig och varaktig bosättning för att begreppet bosatt i Sverige ska anses uppfyllt. En person som lämnat landet kan följaktligen inte heller enbart på grund av folkbokföring anses bosatt i Sverige om det kan konstateras att personen faktiskt har flyttat ut ur landet och vistelsen i utlandet inte är tillfällig.⁴⁰

3.2 Stadigvarande vistas i Sverige

3.2.1 Bakgrund

Bosättningskriteriet *stadigvarande vistas i Sverige* har funnits med i lagtexten sedan KL:s tillkomst 1928 och är i sak oförändrat sedan dess.⁴¹ Ursprungligen stadgades i 68 § KL att den som stadigvarande vistades i Sverige skulle likställas med den som var bosatt här. Samma regler som gällde för den som var bosatt i Sverige tillämpades alltså också för den som stadigvarande vistades här. Motsvarande reglering för statlig inkomstskatt fanns i 16 § 1 mom. SIL.

Erfarenheter från första världskriget ligger till grund för bestämmelsen. Under denna tid vistades många utlänningar i Sverige under långa perioder utan att kunna beskattas här eftersom de inte kunde anses vara bosatta här och därmed inte var mantalsskrivningsskyldiga här. Behovet av en bestämmelse som utvidgade den obegränsade skattskyldigheten så att även de som vistades stadigvarande i Sverige utan att vara bosatta här omfattades blev därför tydligt.⁴² Som alternativ till att inordna de personer som stadigvarande vistades i landet under begreppet bosatt, som var avsett att stämma överens med bestämmelserna i mantalsskrivningsförordningen, valde man att föreskriva att vad som stadgades om en person

³⁹ Se SOU 1976:39. Jfr. även SOU 1997:75

⁴⁰ Skatteverkets ställningstaganden 26/05, 2005-12-05

⁴¹ Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 51

⁴² Prop. 1927:102, bilaga 3, s. 46

som var bosatt här även skulle tillämpas på en person som stadigvarande vistades här. På så sätt behövde man inte utvidga begreppet bosatt.⁴³

3.2.2 Nu gällande regler

Numera stadgas i 3 kap. 3 § 2 p. IL att den som stadigvarande vistas i Sverige är obegränsat skattskyldig här. Bestämmelsen har särskild betydelse i inflyttningsfall. För att kunna avgöra om en vistelse är stadigvarande krävs att vistelsetiden antingen har löpt ut eller har pågått tillräckligt lång tid. Visar det sig att en person vistas stadigvarande i Sverige medför detta att personen anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige från och med ankomstdagen.⁴⁴

Det finns ingen definition av begreppet stadigvarande vistelse i lagtexten, utan en tolkning får göras av ordets allmänna innebörd.⁴⁵ Ytterst är det rättspraxis som avgör hur begreppet ska tolkas. Av förarbetena framgår att någon definition inte ansågs nödvändig vid KL:s tillkomst. Det diskuterades visserligen om lagtexten borde innehålla en gräns för när stadigvarande vistelse och därmed obegränsad skattskyldighet skulle uppkomma, men i slutändan valde man att inte införa någon tidsgräns.⁴⁶ Uttalandena i förarbetena har dock tolkats så att en sammanhängande vistelse på sex månader eller mer medför obegränsad skattskyldighet i Sverige på grund av stadigvarande vistelse här.⁴⁷

Det finns få rättsfall som behandlar frågan om hur begreppet stadigvarande vistelse ska tolkas. Innebörden av uttrycket prövades dock i RÅ 1997 ref. 25. Målet gällde en holländsk medborgare, med familj och bostad i Holland, som under perioden januari 1994 till april 1995 arbetade i Sverige som VD i ett svenskt aktiebolag. Helgerna tillbringade han hos familjen i Holland och veckorna i en övernattningslägenhet i Helsingborg. Vistelsen i Sverige avbröts en eller två dagar i veckan för besök i Danmark och Norge. RR uttalade att det visserligen inte var helt klart i vilken omfattning holländaren vistats i Sverige, men att det fanns skäl att utgå från att han under en normal arbetsvecka lämnade Holland på måndagsmorgonen och återvände dit på fredagseftermiddagen. Resterande tid vistades han i Sverige med avbrott en

⁴³ Prop. 1927:102 s. 257 f. & SOU 1997:75 s. 43

⁴⁴ Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 22 & Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 34

⁴⁵ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 85

⁴⁶ Prop. 1927:102 bilaga 3 s. 46 f.

⁴⁷ SOU 1997:75 s. 43

eller två dagar i veckan för besök i Danmark eller Norge. Detta var tillräckligt för att holländaren skulle anses stadigvarande vistas i Sverige. Av målet framgår att en vistelse på minst sex månader med i genomsnitt tre övernattningar i veckan anses stadigvarande. Hur övernattningarna fördelar sig har mindre betydelse. Det krävs dock att sexmånadersvistelsen i princip är sammanhängande. Korta tillfälliga avbrott i vistelsen saknar betydelse.

Skatteverket anser inte att RÅ 1997 ref. 25 ska tolkas så att det krävs minst tre övernattningar per vecka, d.v.s. totalt 78 övernattningar, under en period på sex månader för att en vistelse ska kunna anses vara stadigvarande. Eftersom en ”normalvecka” lades till grund för bedömningen anser Skatteverket att det bör ha funnits veckor under den aktuella perioden där färre dagar och nätter tillbringats i Sverige. Vidare har ledigheter och semestrar tillbringats utomlands. Eftersom RR ändå ansåg att vistelsen var stadigvarande drar Skatteverket slutsatsen att en stadigvarande vistelse bör kunna uppkomma även med färre övernattningar än i genomsnitt tre i veckan och ändå stå i överensstämmelse med RÅ 1997 ref. 25.⁴⁸

Kravet på att vistelsen ska vara sammanhängande innebär att det inte är möjligt att räkna samman flera kortare perioder till en längre vistelse.⁴⁹ I RÅ 1981 Aa 4 slog RR också fast att det krävs att en person tillbringar sin dygnsvila i Sverige för att denne ska kunna anses vistas stadigvarande här. Dagpendlare som inte övernattar i Sverige omfattas således inte av bestämmelsen.

Vistelsetiden beräknas oberoende av årsskiften. Det saknar med andra ord betydelse om sexmånadersperioden infaller under ett eller två kalenderår.⁵⁰ Kortare tillfälliga avbrott i vistelsen i Sverige påverkar inte vistelsetiden och tiden för dessa avbrott räknas inte heller bort från vistelsetiden i Sverige.⁵¹ Om en utlandsvistelse inte kan ses som ett kortare tillfälligt avbrott avbryts dock vistelsen, vilket resulterar i att en ny beräkning av vistelsetiden ska påbörjas nästa gång personen vistas i Sverige.⁵² Det är således av avgörande betydelse om ett avbrott för en utlandsvistelse betraktas som ett tillfälligt avbrott eller inte. Endast den

⁴⁸ Skatteverkets ställningstaganden 2005-11-15

⁴⁹ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 85

⁵⁰ Se t.ex. Bergmann & Köhlmark, Internationella skattehandboken, s. 50

⁵¹ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 85

⁵² Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 34

omständigheten att vistelsetiden i Sverige totalt uppgår till mer än sex månader behöver inte medföra att vistelsen anses vara stadigvarande.⁵³

Det saknas rättsfall som direkt klargör vad som ska anses vara ett tillfälligt avbrott. Utlandsseminestrar och besök hos familjen i hemlandet bör dock i regel räknas hit.⁵⁴ RÅ 1997 ref. 25 ger också viss ledning i frågan. Det förekommer emellertid situationer där både vistelseperioderna i Sverige och avbrotten för utlandsvistelser är långa och sammanhängande och uppgår till flera månader. I dessa fall finns det inget svar i rättspraxis på frågan om vad som ska anses utgöra ett tillfälligt avbrott. Eftersom RÅ 1997 ref. 25 behandlar en situation där både vistelsen i Sverige och avbrotten för vistelserna utomlands var korta och tätt återkommande är det svårt dra några slutsatser av detta fall. Skatteverket har därför utformat riktlinjer för vad de anser ska ses som ett tillfälligt avbrott i dessa situationer. Ett avbrott för en vistelse i utlandet som överstiger sex månader ska aldrig anses vara tillfälligt och avbryter således alltid en pågående stadigvarande vistelse i Sverige. Med beaktande av denna gräns gäller att ett avbrott som är kortare eller lika långt som en tidigare eller efterföljande vistelse i Sverige är att se som tillfälligt och detta ska således räknas in i vistelsen i Sverige. I undantagsfall kan dock dessa riktlinjer frångås.⁵⁵

Syftet med vistelsen i Sverige saknar betydelse. Detsamma gäller skälen till att vistelsen överstiger sex månader. Även en person som mot sin vilja vistas i Sverige mer än sex månader kan anses obegränsat skattskyldig här, se exempelvis RÅ 1945 Fi. 544, RÅ 1947 Fi. 445 och RÅ 1952 not. 259 och 260.⁵⁶ Det är således den faktiska vistelsetiden som avgör huruvida en person anses stadigvarande vistas i Sverige eller inte och det har ingen betydelse om avsikten var att stanna här en kortare tid än sex månader.⁵⁷

Det kan slutligen nämnas att medborgarskap saknar betydelse, både svenska och utländska medborgare omfattas av bestämmelsen. Svenska medborgare som inte är bosatta i Sverige kan således istället anses stadigvarande vistas här.⁵⁸ Svenska missionärer, bosatta i utlandet men

⁵³ SOU 2003:12 s. 62 f. & Handledning för internationell beskattning s. 33 f.

⁵⁴ Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 22

⁵⁵ Skatteverkets skrivelse 050214

⁵⁶ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 34

⁵⁷ Bergmann & Köhlmark, Internationella skattehandboken, s. 50

⁵⁸ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 34

på semester i Sverige, har också ansetts stadigvarande vistas i Sverige, se RÅ 1962 Fi. 1170 och RÅ 1966 Fi. 1191.⁵⁹

3.3 Väsentlig anknytning till Sverige

3.3.1 Bakgrund

Begreppet väsentlig anknytning samt uppräkningsreglerna av betydelse för bedömningen har funnits med i lagtexten sedan 1966 års ändring av bosättningsreglerna och genom en lagändring 1985 fick reglerna sitt nuvarande innehåll.⁶⁰ Ursprungligen stadgades i 1 p. 2 st. av anvisningarna till 53 § KL att en svensk medborgare, som inte stadigvarande vistades i Sverige, ändå skulle kunna anses bosatt här om han fortfarande hade väsentlig anknytning till Sverige. En uppräkningsregel kompletterade denna regel. Motsvarande reglering för statlig inkomstskatt fanns i 6 § 1 mom. a SIL.

Redan av kommunalskattelagens ursprungliga utformning framgår av exemplifieringen i 1 p. av anvisningarna till 53 § KL att personer med viss anknytning till Sverige skulle behandlas som obegränsat skattskyldiga här.⁶¹ Från tillkomsten av kommunalskattelagen 1928 fram till 1966 års lagändring gällde de skatterättsliga bosättningsreglerna i stort sett oförändrade. Bestämmelserna var dock delvis oklara och tillämpningen var inte problemfri. Detta var till nackdel för de skattskyldiga som inte med säkerhet kunde bedöma hur en utflyttning skulle påverka skattskyldigheten. Högre skattetryck och ökad internationell rörlighet gjorde frågan om skattskyldighet viktigare och i synnerhet frågan om en person som tillfälligt vistas i utlandet fortfarande skulle kunna anses bosatt i Sverige uppmärksammades.⁶²

1962 gjordes en översyn av inkomstskattereglerna⁶³ och det ansågs då finnas behov av att förändra bosättningsreglerna. Målsättningen var en tydligare och mer förutsägbar reglering.⁶⁴

⁵⁹ Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 21

⁶⁰ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 90

⁶¹ Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 51 f.

⁶² Prop. 1966:127 s. 48 & SOU 1962:59 s. 71 f.

⁶³ Se SOU 1962:59

⁶⁴ Prop. 1966:127 s. 48

En skärpning av bosättningsreglerna ansågs också i vissa avseenden behövas.⁶⁵ En vägledande princip för denna utvidgning sades vara att en utflyttning som företagits av andra skäl än skattemässiga inte skulle försvåras, men att reglerna i övriga fall borde utformas så att beskattningsrätten kunde behållas åtminstone en tid.⁶⁶ Syftet var således inte att behålla beskattningsrätten i de fall där det klart framgick att en utflyttning var definitiv, utan att de som under längre eller kortare perioder vistades utomlands utan att definitivt bosätta sig där samtidigt som de behöll anknytning till Sverige under en tid skulle kunna anses fortsatt bosatta och därmed obegränsat skattskyldiga i Sverige. I dessa fall ansågs det rimligt att kräva att utflyttningens definitiva karaktär istället framgick av att vistelsen utomlands varat relativt lång tid. Bosättningen i Sverige ansågs då inte böra upphöra i och med avresan, utan först efter att den skattskyldige befunnit sig utomlands under några år. Bestämmelserna skulle således, i alla fall tillfälligt, motverka internationell skatteflykt på grund av skenbosättningar i utlandet.⁶⁷

Departementschefen ansåg det lämpligt att ge Sverige möjlighet att under en övergångsperiod beskatta den som tillfälligt vistades utomlands och samtidigt behöll betydande anknytningar till Sverige. Meningen var inte att förhindra utflyttningar generellt sett, oavsett om de vidtogs av skattemässiga skäl eller av andra skäl, utan att tvinga den utflyttande att ta ställning till om han ville ta de konsekvenser en utflyttning medför och definitivt kapa banden till Sverige eller inte. Ett lämpligt sätt att genomföra detta ansågs vara att införa en regel om fördelning av bevisbördan. Om den skattskyldige tidigare än tre år efter utflyttningen ville slippa betraktas som obegränsat skattskyldig i Sverige var han tvungen att visa att han saknade väsentlig anknytning hit. Efter denna tid övergick bevisbördan istället på Skatteverket. Samtliga omständigheter av betydelse för bedömningen skulle beaktas och omständigheter av särskild betydelse räknades upp i lagtexten. Särskild vikt skulle också läggas vid den skattskyldiges anknytning till sitt nya hemland.⁶⁸ Den nya regleringen innebar ingen utvidgning i sak jämfört med det tidigare bosättningsbegreppet.⁶⁹

Den skärpning av bosättningsreglerna som bevisbörderegeln och det till den kopplade rekvisitet väsentlig anknytning medförde gällde endast för svenska medborgare. Vidare gällde

⁶⁵ Prop. 1966:127 s. 29

⁶⁶ Prop. 1966:127 s. 27

⁶⁷ Prop. 1966:127 s. 49. Se även SOU 1962:59 s. 76

⁶⁸ Prop. 1966:127 s. 49 f. Se även SOU 1962:59 s. 76 f.

⁶⁹ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 90

den nya regleringen endast i utflyttningssituationer.⁷⁰ Att den nya regleringen bara gällde i utflyttningssituationer var ett problem. En person som efter en utflyttning åter ökade anknytningen till Sverige kunde då inte betraktas som obegränsat skattskyldig här förrän han återigen hade sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistades här. Väsentliga anknytningsmoment till Sverige kunde således inte beaktas.⁷¹ För att komma till rätta med detta problem ändrades bosättningsreglerna efter en översyn 1983.⁷² Det skatterättsliga bosättningsbegreppet utvidgades genom att väsentlig anknytning gjordes till en självständig skattskyldighetsgrund. En utländsk medborgare som bott i Sverige i många år ansågs rimligtvis böra behandlas på samma sätt som en svensk medborgare vid utflyttning och regeln om väsentlig anknytning gjordes därför oberoende av medborgarskap. Det ansågs dock alltför långtgående att en person som aldrig varit bosatt i Sverige skulle omfattas. Syftet med att göra väsentlig anknytning till en egen skattskyldighetsgrund var ju, precis som vid treårsregelns tillkomst, att förhindra internationell skatteflykt genom skenbosättning i utlandet. Tidigare bosättning i Sverige blev därför en förutsättning för att kunna anses obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit. Regeln gjordes också tillämplig såväl vid utflyttning som vid återbosättning. I samband med att väsentlig anknytning blev en självständig skattskyldighetsgrund utökades uppräknningen av de omständigheter skulle beaktas vid bedömningen. De tidigare kriterierna saknar varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort, utlandsvistelse för studier eller för hälsans vårdande, bo eller familj i Sverige, driver rörelse i Sverige, innehav av fastighet i Sverige och med ovanstående jämförliga förhållanden kompletterades med kriterierna svenskt medborgarskap, tidrymden för tidigare bo och hemvist i Sverige och bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk. Kriteriet driver rörelse i Sverige förtydligades samtidigt.⁷³

3.3.2 Nu gällande regler

Numera stadgas i 3 kap. 3 § 3 p. att den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här är obegränsat skattskyldig här. Vid bedömningen av om en person har väsentlig anknytning till Sverige eller inte ska hänsyn tas till de omständigheter som räknas upp i 3 kap. 7 § IL, d.v.s. om han är svensk medborgare, hur länge han varit bosatt här,

⁷⁰ Prop. 1966:127 s. 31 f.

⁷¹ Prop. 1984/85:175 s. 12. Se även Ds Ju 1983:18 s. 45

⁷² Se Ds Ju 1983:18

⁷³ Prop. 1984/85:175 s. 4 & 11 ff.

om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort, om han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl, om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk, om han har sin familj här, om han bedriver näringsverksamhet här, om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här, om han har en fastighet här samt liknade omständigheter.

Det är inte helt enkelt att avgöra om någon har kvar väsentlig anknytning till Sverige efter en utflyttning och bedömningen förenklas inte av att frågan om utflyttningen kan antas vara permanent måste avgöras relativt snart efter utflyttningen.⁷⁴ Väsentlig anknytning är också det bosättningskriterium som orsakar mest problem och rättspraxis på området är omfattande.

Väsentlig anknytning är idag en självständig skattskyldighetsgrund. Regeln gäller både svenska medborgare och utländska medborgare som tidigare varit bosatta i Sverige. Den är vidare tillämplig både vid utflyttning och vid återanknytning till Sverige. Det framgår inte hur långt tillbaka i tiden bosättningen kan ligga för att regeln fortfarande ska vara tillämplig.⁷⁵ Den som är och alltid har varit bosatt i utlandet kan dock inte bli obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit.⁷⁶

Huruvida den skattskyldige anmält utflyttning är inte avgörande. Det är istället de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet som är avgörande för bedömningen.⁷⁷ Av 3 kap. 7 § 1 st. IL framgår vilka faktorer som ska beaktas. Anknytningsmomenten är av personlig eller ekonomisk art och tar huvudsakligen sikte på den utflyttades avsikt.⁷⁸ Samtliga uppräknade omständigheter är faktorer som tyder på att vistelsen i utlandet är tillfällig.⁷⁹ Det finns ingen rangordning mellan anknytningsmomenten. Hur avvägningen dem emellan ska göras har istället överlämnats till rättspraxis och vissa anknytningsmoment har då ansetts väga tyngre än andra. Bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk, familj i Sverige och näringsverksamhet i Sverige eller innehav av tillgångar som ger ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige är alla starka anknytningsmoment som var för sig kan medföra

⁷⁴ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 38

⁷⁵ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 35

⁷⁶ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 537

⁷⁷ Handledning för internationell beskattning s. 45

⁷⁸ Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 23

⁷⁹ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 38

väsentlig anknytning hit.⁸⁰ Bedömningen påverkas även av varaktigheten på utlandsvistelsen. Samtliga anknytningsmoment bör bli svagare ju längre tid en person varit bosatt utomlands.⁸¹

Vid bedömningen av om en person har väsentlig anknytning till Sverige ska hänsyn endast tas till de omständigheter som förelagat under det aktuella beskattningsåret. Vad som hänt därefter saknar betydelse.⁸² En helhetsbedömning ska göras av samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet. Detta framhölls redan i samband med att begreppet väsentlig anknytning infördes i lagtexten 1966 och vidhölls också vid 1985 års lagändring. Att någon eller några av de i lagtexten uppräknade förhållandena föreligger medför således inte per automatik att väsentlig anknytning till Sverige anses föreligga.⁸³ I RÅ 1989 ref. 118 förelåg ett stort antal anknytningsmoment och målet ger därför en bra bild av den samlade bedömning som görs av samtliga relevanta omständigheter. Det är dock viktigt att uppmärksamma att en person som helt saknar anknytning till Sverige aldrig kan anses skatterättsligt bosatt här. Genom att kapa alla band till Sverige kan en person därför undgå att betraktas som fortsatt obegränsat skattskyldig i Sverige efter en utflyttning.⁸⁴

Att faktorer som pekar på anknytning till Sverige ska vägas samman med faktorer som pekar på anknytning till det andra landet innebär *inte* att det ska avgöras till vilket land anknytningen är starkast.⁸⁵ Anknytningen till Sverige kan vara väsentlig även om anknytningen till ett annat land är väsentligare. Detta bekräftades i RÅ 1989 ref. 118. RR uttalade här att en person som har stadigvarande bo och hemvist utomlands ändå kan anses bosatt i Sverige om han har väsentlig anknytning hit. Detta oavsett om anknytningen till det nya hemlandet är starkare än anknytningen till Sverige. Den relativa styrkan i anknytningen mellan länderna kan dock beaktas, men är av mindre betydelse.

Det är i utflyttningsfall bestämmelsen om väsentlig anknytning har störst betydelse, och då framförallt direkt efter avresan och under den närmaste tiden därefter. Utformningen av bestämmelsen gör det dock även möjligt att en person som tidigare varit bosatt i Sverige åter kan anses skatterättsligt bosatt här utan att ha flyttat tillbaka hit om han får väsentlig

⁸⁰ Dahlberg, Internationell beskattning. En lärobok, s. 33 f. Se även Bergström & Sjödén, Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands, s. 19

⁸¹ Handledning för internationell beskattning s. 45

⁸² Prop. 1966:127 s. 31

⁸³ Prop. 1966:127 s. 49 & prop. 1984/85:175 s. 13

⁸⁴ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 539

⁸⁵ Prop. 1984/85:175 s. 11 f.

anknytning till Sverige. Detta gäller oberoende av om han tidigare ansetts bosatt i utlandet och oavsett hur lång tid som gått sedan han lämnade Sverige.⁸⁶ I RÅ 1989 not. 443 ansågs en svensk man som sedan mer än fem år tillbaka var bosatt i Spanien åter få väsentlig anknytning till Sverige när hans hustru flyttade tillbaka hit. Skatterättslig återanknytning till Sverige kan således ske även när lång tid har gått efter en utflyttning. En person som aldrig bott i Sverige kan dock inte bli obegränsat skattskyldig i Sverige på detta sätt.⁸⁷ Enbart den omständigheten att en person som sedan länge varit bosatt utomlands skaffar en bostad i Sverige för att använda vid tillfälliga besök här har vidare inte ansetts medföra väsentlig anknytning till Sverige på grund av återanknytning hit, se RÅ 1989 not. 276, RÅ 1987 not. 800 och 801. Att en i utlandet bosatt person tillträtt en doktorandtjänst vid ett svenskt universitet, som innebar att hon skulle fortsätta bo och arbeta utomlands, har inte heller ansetts medföra återanknytning till Sverige, se RÅ 2002 ref. 99.

3.3.3 Svenskt medborgarskap

Anknytningsmomentet *svenskt medborgarskap* fördes in i uppräkningsmomentet av de omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av huruvida väsentlig anknytning till Sverige föreligger i samband med 1985 års ändring av bosättningsreglerna.⁸⁸

Svenskt medborgarskap hade förr större betydelse än vad det har idag. Förändringen är en följd av att medborgarskapets betydelse generellt sett har minskat.⁸⁹ Eftersom både svenska och utländska medborgare numera omfattas av bestämmelsen om väsentlig anknytning är svenskt medborgarskap uppenbarligen inte tillräckligt för att ensamt grunda väsentlig anknytning till Sverige.⁹⁰ Medborgarskapet har dock fortfarande betydelse för bedömningen, även om betydelsen i förhållande till övriga anknytningsmoment är relativt liten. Att en person behåller sitt svenska medborgarskap efter en utflyttning väger med andra ord lätt. I RÅ 1989 ref. 118 uttalades således att ett byte av medborgarskap inte påverkade bedömningen av huruvida väsentlig anknytning till Sverige förelåg och även av RÅ 1989 not. 276 framgår att medborgarskapet har liten betydelse för bedömningen. I två fall

⁸⁶ Se t.ex. Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 38 & Handledning för internationell beskattning, s. 45

⁸⁷ Handledning för internationell beskattning s. 35

⁸⁸ Prop. 1984/85:175 s. 11

⁸⁹ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 36

⁹⁰ Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 24

ökar dock betydelsen. Detta är fallet när en svensk medborgare vid utflyttning avsäger sig sitt svenska medborgarskap och istället blir medborgare i sitt nya hemland samt när en i Sverige bosatt utländsk medborgare lämnar Sverige för att återvända till sitt tidigare hemland.⁹¹ Att avsäga sig sitt medborgarskap är en radikal åtgärd som bör påverka bedömningen och vid 1985 års lagändring uttalade departementschefen därför att om en person väljer att avsäga sig sitt svenska medborgarskap bör detta tolkas som att han har för avsikt att kapa banden till Sverige eller i alla fall göra anknytningen hit svagare.⁹² Ett liknande resonemang kan föras när en utländsk medborgare efter en tids bosättning i Sverige återvänder till sitt tidigare hemland.⁹³ RR ansåg följaktligen också i RÅ 1997 not. 197 och RÅ 1998 not. 67 att en norsk respektive en finsk medborgare som återvänt till Norge respektive Finland efter utflyttningen saknade väsentlig anknytning hit. Detta trots att flera starka anknytningsmoment till Sverige, såsom åretruntbostad och familj, fanns. Det finns även kammarrättsavgöranden som pekar i samma riktning.⁹⁴

3.3.4 Hur länge han var bosatt här

Anknytningsmomentet *hur länge han var bosatt här* fördes in i uppräknningen av de omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av huruvida väsentlig anknytning till Sverige föreligger i samband med 1985 års ändring av bosättningsreglerna.⁹⁵ Ingen motivering gavs vid införandet⁹⁶ och rättsfall som behandlar detta anknytningsmoment saknas.⁹⁷

Innan 1985 års lagändring var svenskt medborgarskap en förutsättning för att en bedömning av huruvida väsentlig anknytning till Sverige förelåg efter en utflyttning överhuvudtaget skulle kunna göras och det fanns då liten anledning att lägga särskild vikt vid den tid en person varit bosatt i Sverige. Detta eftersom en svensk medborgare innan en utflyttning i normalfallet har varit bosatt i Sverige i hela sitt liv. När bestämmelsen om väsentlig anknytning nu även gjorts tillämplig på utländska medborgare är läget dock ett annat.⁹⁸

⁹¹ Handledning för internationell beskattning s. 36

⁹² Prop. 1984/85:175 s. 13

⁹³ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 91

⁹⁴ Cejje, SN 2003, s. 552

⁹⁵ Prop. 1984/85:175 s. 11

⁹⁶ Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 22

⁹⁷ SOU 1997:75 s. 52

⁹⁸ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 36

Anknytningsmomentet saknar dock i regel betydelse för svenska medborgare och tar istället sikte på utländska medborgare som tidigare varit bosatta i Sverige. Ju längre tid en person bott i Sverige, desto tyngre väger anknytningsmomentet. I det fall en person innan utflyttningen varit bosatt i Sverige i hela sitt liv bör det dock inte tillmätas större vikt än ett svenskt medborgarskap. Anknytningsmomentet kan med andra ord inte ensamt medföra väsentlig anknytning till Sverige.⁹⁹

Hur länge han var bosatt här är ett anknytningsmoment som den skattskyldige har svårt att påverka. Att en långvarig bosättning i Sverige utgör ett anknytningsmoment vid utflyttning har även ansetts strida mot lagstiftningens syfte, att motverka internationell skatteflykt på grund av skenbosättning i utlandet.¹⁰⁰

3.3.5 Inte varaktigt bosatt på viss utländsk ort

Anknytningsmomentet *inte varaktigt bosatt på viss utländsk ort* fördes in i uppräknningen av de omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av huruvida väsentlig anknytning till Sverige föreligger i samband med 1966 års ändring av bosättningsreglerna.¹⁰¹ Eftersom syftet med ändringen var att förhindra internationell skatteflykt genom skenbosättning i utlandet ansåg dubbelbeskattningssakkunniga att det var rimligt att kräva att den skattskyldige efter en utflyttning hade bosatt sig på viss utländsk ort och skaffat sig en bostad där för att han inte skulle anses fortsatt bosatt i Sverige. I det motsatta fallet, då den skattskyldige vistades i utlandet under kringresande former, borde anknytningen till Sverige anses fortsatt stark.¹⁰² Departementschefen betonade att särskild hänsyn skulle tas till den skattskyldiges anknytning till sitt nya hemland.¹⁰³ Detta anknytningsmoment bör således gälla anknytningen till utlandet i stort, inte bara bosättningen och bostaden, och viss vikt bör därför även läggas vid arbets- och familjeförhållanden i utlandet. Detta eftersom anknytningen till utlandet kan sägas vara en spegelbild av anknytningen till Sverige.¹⁰⁴

⁹⁹ Se t.ex. Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 91 & Handledning för internationell beskattning s. 37 f.

¹⁰⁰ Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 22

¹⁰¹ Prop. 1966:127 s. 7 & 31

¹⁰² Prop. 1966:127 s. 31

¹⁰³ Prop. 1966:127 s. 49

¹⁰⁴ Bergmann & Köhlmark, Internationella skattehandboken, s. 52 f.

Varken av lagtexten eller av förarbetena framgår med klarhet hur begreppet varaktigt bosatt på viss utländsk ort ska tolkas.¹⁰⁵ Det går exempelvis inte att ange en tidsgräns för när en bosättning i utlandet kan betraktas som varaktig. Vad gäller bostaden i sig kan sägas att det saknar betydelse om den ägs, hyrs, innehas med bostadsrätt eller disponeras på annan grund. Även bostadens storlek och standard är av underordnad betydelse. Det krävs dock att det rör sig om en permanentbostad i egentlig mening. Bostaden måste vara inrättad för varaktigt bruk och den skattskyldige måste använda bostaden för detta ändamål.¹⁰⁶ För att en person ska anses varaktigt bosatt på viss utländsk ort är det således inte tillräckligt att en bostad införskaffats, det krävs också att den skattskyldige vistas i den.¹⁰⁷ Detta bekräftas av RÅ 1965 Fi. 2234 där det faktum att den skattskyldige, som arbetade till sjöss, efter utflyttningen hade hyrt en bostad i Karachi i Pakistan där han vistades en kort tid var fjärde månad inte ansågs vara tillräckligt för att bosättningen i Sverige skulle anses ha upphört.

Ju mer den skattskyldige satsar på bostaden i utlandet, desto starkare blir anknytningen dit. En ägd villa medför således starkare anknytning till utlandet än en hyreslägenhet. Det mest väsentliga är dock att bostaden inrättas så att det framgår att avsikten är att utlandsvistelsen ska vara permanent.¹⁰⁸ Ett specialinrett hotellrum där den skattskyldige hade bott en längre tid har exempelvis accepterats som bostad i utlandet.¹⁰⁹

Om den skattskyldige inte skaffar en fast bostad i sitt nya hemland anses detta tala för fortsatt anknytning till Sverige.¹¹⁰ I rättspraxis verkar ingen heller ha ansetts sakna väsentlig anknytning till Sverige efter en utflyttning utan att ha skaffat bostad i utlandet.¹¹¹ I RÅ 83 1:57 hade den skattskyldige flyttat utomlands tillsammans med sin familj. Det slutliga bosättningslandet var dock oklart p.g.a. att makens slutliga arbetsort var oklar. RR ansåg emellertid i detta fall att den skattskyldige ändå visat att hon saknade väsentlig anknytning till Sverige.

¹⁰⁵ Cejje, SN 2003, s. 547

¹⁰⁶ Se t.ex. Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 24, Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 92 & Handledning för internationell beskattning s. 38

¹⁰⁷ SOU 1997:75 s. 52

¹⁰⁸ Bergmann & Köhlmark, Internationella skattehandboken, s. 52

¹⁰⁹ SOU 1997:75 s. 52

¹¹⁰ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 537 & Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 24

¹¹¹ Se t.ex. Bergmann & Köhlmark, Internationella skattehandboken, s. 52 & Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 23

Eftersom en utlandsvistelse som sker under kringresande former inte medför någon anknytning till en viss ort är det rimligt att anta att personen i fråga i dessa fall har för avsikt att efter en tid återvända till Sverige. Det är då troligt att denne behåller viss anknytning till Sverige under utlandsvistelsen, jfr. RÅ 1999 not. 58. Kringresandet kan också medföra att beskattning helt eller delvis undviks. Från hemlandets sida kan det då upplevas enklare att avstå från beskattning i de fall där det kan antas att personen istället beskattas i ett annat land.¹¹² Eftersom bosättning grundar obegränsad skattskyldighet i de flesta länder är varaktig bosättning på en viss ort nämligen en fingervisning om att beskattning efter en utflyttning istället kommer att ske i det andra landet. Därav kravet på att den skattskyldige ska vara varaktigt bosatt utomlands för att kunna anses sakna väsentlig anknytning till Sverige.

Vid anknytningsmomentets införande uttalade dubbelbeskattningssakkunniga att viss vikt kunde läggas vid om den skattskyldige behandlades som bosatt skattskyldig i sitt nya hemland eller inte.¹¹³ Detta medförde att Skatteverket länge ansåg att en förutsättning för att den skattskyldige inte skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter en utflyttning var att denne betraktades som obegränsat skattskyldig i sitt nya hemland. Anknytningsmomentets exakta innebörd framgick visserligen varken av lagtexten eller av förarbetena men Skatteverket ansåg att det låg i uttrycket att obegränsad skattskyldighet i utlandet krävdes. Att så var fallet skulle den skattskyldige visa genom intyg eller liknande från myndigheterna i sitt nya hemland.¹¹⁴ Skatteverket ansåg dessutom att det faktum att obegränsad skattskyldighet i det nya hemlandet inte förelåg ensamt kunde medföra väsentlig anknytning till Sverige. Anledningen till detta synsätt var antagligen en rädsla för skatteundandragande.¹¹⁵ RR har emellertid i en rad domar under år 2002¹¹⁶ underkänt Skatteverkets tolkning och rättsläget har i och med detta klarnat betydligt. Samma resonemang har förts i samtliga fall och RR har slagit fast att frågan om väsentlig anknytning till Sverige föreligger ska avgöras utan avseende på om den skattskyldige är obegränsat skattskyldig i ett annat land eller inte. Lagtexten ger endast uttryck för att vissa faktiska förhållanden, bo och hemvist i utlandet, ska vara för handen. Ingenstans framgår att obegränsad skattskyldighet i ett annat land är avgörande för en persons skattskyldighet i Sverige. Varaktigt bosatt på viss utländsk ort är vidare endast ett av flera anknytningsmoment som ska beaktas vid bedömningen och dessa utgörs överlag av

¹¹² Mattson s. 36 f. Se även Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 22 f.

¹¹³ Prop. 1966:127 s. 31

¹¹⁴ Paulin, SvSkT 9/2002 s. 689

¹¹⁵ Cejje, SN 2003 s. 547

¹¹⁶ RÅ 2002 ref. 70, RÅ 2002 ref. 99, RÅ 2002 not. 146, RÅ 2002 not. 149, RÅ 2002 not. 151, RÅ 2002 not. 152 & RÅ 2002 not. 153

objektivt iakttagbara förhållanden. Anknytningsmomentet är således inte heller ensamt avgörande för bedömningen av huruvida väsentlig anknytning till Sverige föreligger. Skatteverket menar dock att en konsekvens av dessa domar är att legal skatteflykt möjliggörs eftersom ett glapp kan uppkomma innan den utflyttade blir obegränsat skattskyldig i sitt nya hemland.¹¹⁷

3.3.6 *Vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl*

Anknytningsmomentet *vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl* fördes in i uppräknningen av de omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av huruvida väsentlig anknytning till Sverige föreligger i samband med 1966 års ändring av bosättningsreglerna.¹¹⁸ Redan vid tillämpningen av KL:s ursprungliga bosättningsregler ansågs emellertid den omständigheten att en utlandsvistelse företagits på grund av sjukdom eller studier tala för att bosättningen i Sverige inte upphörde. Detta trots att vistelsen i utlandet varade mer än ett år, vilket annars var den i praxis dittills uppställda tidsgränsen för att en person skulle anses bosatt i utlandet.¹¹⁹

Tanken bakom anknytningsmomentet är att en person som vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl vanligtvis återvänder till Sverige efter en period utomlands.¹²⁰ I samband med anknytningsmomentets införande uttalades också att det fanns särskild anledning att anta att bosättningen i Sverige behålls i dessa fall.¹²¹ Om utlandsvistelsen företas på grund av studier eller av hälsoskäl talar detta således för anknytning till Sverige och den utflyttade anses i regel ha fortsatt väsentlig anknytning hit. Avsikten är ofta att återvända till Sverige efter en tid utomlands, och den skattskyldige kan därför inte anses få någon starkare anknytning till utlandet.¹²² Det ska dock uppmärksammas att omständigheterna i det enskilda fallet kan påverka bedömningen, se t.ex. RÅ 1968 Fi. 1596.

Det finns vissa skillnader mellan en utlandsvistelse som företas för studier respektive av hälsoskäl. En person som vistas utomlands för studier antas i normalfallet återvända till

¹¹⁷ Paulin, SvSkT 9/2002 s. 691

¹¹⁸ Prop. 1966:127 s. 7 & 30 f.

¹¹⁹ Prop. 1966:127 s. 25. Se även SOU 1962:59 s. 71

¹²⁰ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 92

¹²¹ Prop. 1966:127 s. 30 f.

¹²² Se t.ex. Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 23

Sverige när studierna avslutats och i dessa fall kan vistelsen i utlandet i regel anses vara tillfällig. Detta gäller dock bara till viss del för en person som vistas utomlands av hälsoskäl. Att en person vistas utomlands av hälsoskäl bör i takt med den ökade internationella rörligheten ha fått mindre betydelse för bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger.¹²³ En utlandsvistelse som företas av hälsoskäl kan därför inte generellt anses medföra att väsentlig anknytning till Sverige kvarstår. Vilken typ av ohälsa som ligger till grund för utflyttningen påverkar bedömningen.¹²⁴ En pensionär som av hälsoskäl permanent flyttar till ett varmare land kan inte anses obegränsat skattskyldig i Sverige om väsentlig anknytning hit i övrigt saknas.¹²⁵ Att detta anknytningsmoment inte har ansetts väga särskilt tungt i dessa fall framgår exempelvis av RÅ 2002 not. 149.¹²⁶

Trots att den ursprungliga anledningen till utlandsvistelsen är studier eller hälsoskäl kan således väsentlig anknytning till Sverige anses saknas om personen bosatt sig stadigvarande i utlandet och inte avser att återvända. Syftet med utlandsvistelsen bör således inte ges avgörande betydelse om den skattskyldige gör sannolikt att han inte tänker återvända till Sverige inom överskådlig tid.¹²⁷

3.3.7 Bostad inrättad för åretruntbruk

Anknytningsmomentet *bo i Sverige* fördes in i uppräknningen av de omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av huruvida väsentlig anknytning till Sverige föreligger i samband med 1966 års ändring av bosättningsreglerna¹²⁸ och bör ha inneburit att den skattskyldige skulle ha bostad i Sverige.¹²⁹ Vid anknytningsmomentets införande uttalades att det faktum att en person magasinerat sina möbler i Sverige i regel ansågs peka på väsentlig anknytning hit.¹³⁰ Departementschefen uttalade dock att ett innehav av en fritidsfastighet i Sverige inte i sig måste innebära att den skattskyldige skulle anses fortsatt bosatt här.¹³¹ Vid 1985 års

¹²³ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 37

¹²⁴ Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 23

¹²⁵ Bergström & Sjärdén, Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands, s. 22

¹²⁶ Handledning för internationell beskattning s. 38. Se även Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 92

¹²⁷ Handledning för internationell beskattning s. 38 & Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 23

¹²⁸ Prop. 1966:127 s. 7 & 49

¹²⁹ Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 23

¹³⁰ Prop. 1966:127 s. 30

¹³¹ Prop. 1966:127 s. 50

ändring av bosättningsreglerna förändrades till viss del synen på fastighetsinnehav och det ursprungliga anknytningsmomentet bo i Sverige ersattes av anknytningsmomentet *bostad inrättad för åretruntbruk*.¹³² I samband med detta uttalade departementschefen att ett enkelt fritidshus inte skulle ges avgörande betydelse vid bedömningen. Var huset dock klassificerat som fritidshus men inrättat för åretruntbruk och beläget i ett attraktivt område skulle det emellertid tillmätas större betydelse än tidigare vid bedömningen.¹³³ Det nygamla anknytningsmomentet, bostad inrättad för åretruntbruk, kodifierar huvudsakligen RR:s tidigare praxis.¹³⁴

Bostad inrättad för åretruntbruk är ett mycket starkt anknytningsmoment som har stor betydelse vid bedömningen av huruvida väsentlig anknytning till Sverige föreligger. Att en person efter en utflyttning behåller en åretruntbostad i Sverige anses tyda på att personen har fortsatt väsentlig anknytning hit. Anknytningsmomentet har tillmätts stor betydelse i rättspraxis och att en person behållit en bostad i Sverige efter en utflyttning har i ett flertal fall varit ensamt avgörande för frågan om väsentlig anknytning till Sverige föreligger, se t.ex. RÅ 2002 ref. 70. Att en person har en bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk innebär dock inte per automatik att denne alltid måste anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Även här ska en helhetsbedömning göras.¹³⁵

För att ett bostadsinnehav ska påverka bedömningen av huruvida väsentlig anknytning till Sverige föreligger krävs att det rör sig om en åretruntbostad. Detta framgår numera uttryckligen av lagtexten, men även tidigare har skillnaden mellan åretruntbostäder och fritidsbostäder uppmärksamats, se t.ex. RÅ 1974 ref. 97. Av specialmotiveringen framgår att ”med *bostad för åretruntbruk* avses i princip en bostad som är så utrustad och kommunikationsmässigt så belägen att det utan vidare är möjligt att bo där året om. Vilken vikt som ska fästas vid en sådan bostad kan naturligtvis variera från fall till fall.”¹³⁶

Det är själva innehavet av bostaden som är avgörande. Om bostaden ägs, hyrs, innehas med bostadsrätt eller disponeras på annan grund saknar betydelse, se t.ex. RÅ 1975 Aa 909. Bostadens storlek påverkar inte bedömningen. Det spelar inte heller någon roll om bostaden

¹³² Prop. 1984/85:175 s. 11

¹³³ Prop. 1984/85:175 s. 13

¹³⁴ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 538

¹³⁵ Se t.ex. Dahlberg, Internationell beskattning. En lärobok, s. 36 f. & Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 92

¹³⁶ Prop. 1984/85:175 s. 28

hyrs ut under utlandsvistelsen. Detta oavsett om uthyrningen sker i avvaktan på försäljning. Även andra hinder för användning av bostaden, såsom ombyggnad eller reparation, saknar betydelse.¹³⁷ Att den skattskyldige fortfarande har tillgång till bostaden tyder nämligen på att han inte velat bryta banden med Sverige permanent.¹³⁸ Att uthyrning inte påverkar bedömningen framgår av RÅ 1974 A 738. I målet hade ett äkta par flyttat till Spanien och bosatt sig där. Makan ägde en fastighet, parets tidigare permanentbostad, i Sverige, vilken var uthyrd i väntan på försäljning. På grund av makans fastighetsinnehav ansågs mannen ha väsentlig anknytning till Sverige.

För att undvika att betraktas som fortsatt obegränsat skattskyldig i Sverige efter en utflyttning bör permanentbostaden avyttras. Det är emellertid i regel möjligt att behålla en fritidsbostad.¹³⁹ Möjligheten att behålla en fritidsbostad är ett viktigt undantag för många som lämnar landet av skatteskal. Var gränsen ska dras är emellertid inte helt klart. Enbart innehav av en fritidsbostad anses i normalfallet inte medföra väsentlig anknytning till Sverige. Ett hus som klassats som fritidsbostad, men som är inrättat för åretruntbruk och kommunikationsmässigt så beläget att det är möjligt att bo där året runt kan dock påverka bedömningen.¹⁴⁰ I rättspraxis verkar emellertid ingen större vikt ha lagts vid detta förarbetsuttalande, utan avseende har istället fästs vid hur fastigheten faktiskt används.¹⁴¹ Trots att en fritidsfastighet är inrättad för åretruntbruk behöver den således inte medföra väsentlig anknytning till Sverige. I RÅ 1992 not. 367 utgjordes anknytningen till Sverige av en fritidsfastighet inrättad för åretruntbruk belägen på Ingarö utanför Stockholm. Fritidsfastigheten, som värderades till 7-10 miljoner kronor, var vinterbonad och utrustad enligt god villastandard. Trots detta ansågs den inte medföra väsentlig anknytning till Sverige. Även av RÅ 1987 not. 829 framgår att en fritidsfastighet, trots att den är inrättad för åretruntbruk, har liten betydelse för bedömningen. Avgörande är således den faktiska användningen, inte hur fastigheten klassificeras.¹⁴²

Om den skattskyldige behåller sin tidigare permanentbostad för att använda som fritidsbostad förstärks anknytningen. Att bostaden efter utflyttningen uteslutande används för fritidsändamål saknar då i regel betydelse, detta anses ändå tala för att väsentlig anknytning till Sverige föreligger. Fritidsbostaden jämförs i detta fall med en permanentbostad och

¹³⁷ Se t.ex. SOU 1997:75 s. 54 & Handledning för internationell beskattning s. 38

¹³⁸ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 40

¹³⁹ Bergström & Sjärdén, Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands, s. 23

¹⁴⁰ Prop. 1984/85:175 s. 13 & 28

¹⁴¹ Cejje, SN 2003, s. 551

¹⁴² Handledning för internationell beskattning s. 39

anknytningsmomentet är således mycket starkt.¹⁴³ Detta framgår av RÅ 1989 ref. 118 där särskild vikt fästes vid att den skattskyldige ägde hälften av en inte obetydlig jordbruksfastighet på vilken det fanns en åretruntbostad som före utflyttningen också använts som sådan av den skattskyldige och dennes familj. Rättsläget innebär således att det ger en starkare anknytning till Sverige att behålla permanentbostaden efter en utflyttning än att sälja permanentbostaden och istället köpa en fritidsbostad.¹⁴⁴

Om den skattskyldige vid utflyttningen överlåter sin bostad till ett barn eller någon annan närstående krävs det att denne tar bostaden i besittning genom att flytta in. I annat fall finns det risk att bostaden fortfarande anses vara disponibel för den skattskyldige och denne kan då anses fortsatt obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit.¹⁴⁵ I RÅ 1975 Aa 909 hade den skattskyldige efter utflyttning överfört rättigheterna till bostad och bohag på sina barn. Bostaden stod dock fortfarande till hans förfogande på samma sätt som tidigare och den skattskyldige ansågs därför inte ha visat att han saknade väsentlig anknytning till Sverige.

Enbart den omständigheten att en person som sedan länge varit bosatt utomlands skaffar en bostad i Sverige för att använda vid tillfälliga besök här har inte ansetts medföra väsentlig anknytning till Sverige.¹⁴⁶ I RÅ 1989 not. 276 avsåg ett i utlandet bosatt äkta par att förvärva sin dotters bostadsrätt i Sverige. RR ansåg inte att detta skulle medföra väsentlig anknytning till Sverige. Samma bedömning gjordes i RÅ 1987 not. 800 och 801. Skatterättsnämnden har inte heller ansett att den omständigheten att en person förvärvar en bostad i Sverige inför en återflyttning medför att väsentlig anknytning till Sverige uppkommer.¹⁴⁷

Hur stor vikt som läggs vid anknytningsmomentet bostad inrättad för åretruntbruk vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger efter en utflyttning påverkas med stor sannolikhet också av om det är en svensk eller en utländsk medborgare som lämnar landet. I RÅ 1997 not. 197 skulle en norsk man tillsammans med sin hustru flytta tillbaka till Norge. De sålde sin villa i Sverige och hustrun köpte en ny mindre villa i samma område som skulle användas som fritidsbostad. RR ansåg inte att fastigheten kunde tillmätas sådan

¹⁴³ SOU 1997:75 s. 55 & Handledning för internationell beskattning s. 38 f.

¹⁴⁴ Dahlberg, Internationell beskattning. En lärobok, s. 37

¹⁴⁵ Bergström & Sjödén, Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands, s. 22

¹⁴⁶ Se t.ex. Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 93 & Handledning för internationell beskattning s. 45 f.

¹⁴⁷ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 93

betydelse att mannen skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen. Det är troligt att det är medborgarskapet som varit utslagsgivande i detta fall. I annat fall vore det väl enkelt att kringgå det aktuella anknytningsmomentet. Det ska nämnas att det även finns avgöranden från kammarrätten som pekar i samma riktning.¹⁴⁸ Se även RÅ 1998 not. 67.

3.3.8 Familj här

Anknytningsmomentet *familj i Sverige* fördes in i uppräknningen av de omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av huruvida väsentlig anknytning till Sverige föreligger i samband med 1966 års ändring av bosättningsreglerna.¹⁴⁹

Med familj avses make eller maka samt minderåriga barn.¹⁵⁰ Att myndiga barn bor kvar i Sverige påverkar inte bedömningen. Anknytningsmomentet har getts stor betydelse i rättspraxis. Att familjen stannar kvar i Sverige vid en utflyttning väger således tungt vid bedömningen och medför vanligtvis att den utflyttade anses ha väsentlig anknytning hit.¹⁵¹ En anledning till detta är att den omständigheten att en person har familjen kvar i Sverige i regel tyder på att utlandsvistelsen är tillfällig. Ibland kan det emellertid vara tvärtom – anledningen till att en person flyttar från Sverige kan vara en önskan att bryta med familjen.¹⁵²

En gift person kan anses bosatt i utlandet även om denne har bostad kvar i Sverige där maka och barn bor.¹⁵³ I RÅ 1971 Fi. 112 flyttade den skattskyldige till Peru för att arbeta. Hans familj stannade dock i Sverige en tid p.g.a. politisk orolighet i arbetslandet. Detta hindrade emellertid inte att mannen ansågs bosatt i utlandet. Om en make i Sverige alltid medförde väsentlig anknytning hit skulle detta få till följd att makar aldrig skulle kunna anses skatterättsligt bosatta i olika länder, vilket inte är fallet.¹⁵⁴ Att maken stannar i Sverige vid en utflyttning har dock stor betydelse för bedömningen. Det saknar då betydelse om maken stannar i Sverige ensam eller tillsammans med minderåriga barn.¹⁵⁵ Avgörande för

¹⁴⁸ Cejje, SN 2003, s. 552

¹⁴⁹ Prop. 1966:127 s. 7 & 49

¹⁵⁰ Se t.ex. Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 93

¹⁵¹ Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 24 & SOU 1997:75 s. 56

¹⁵² Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 37

¹⁵³ SOU 1997:75 s. 56. Jfr. SOU 1962:59 s. 61

¹⁵⁴ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 538

¹⁵⁵ Bergström & Sjødén, Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands, s. 23 f. & Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 93

bedömningen är om makarna kan anses sammanleva eller inte. Så kan vara fallet även om makarna vistas i olika länder. Så länge ett äktenskap inte är upplöst presumeras sammanlevnad mellan makarna, men slitningar i äktenskapet kan medföra att makens eller makans bosättningsort tillmäts mindre betydelse.¹⁵⁶ Av RÅ 1983 Aa 115 framgår dock att det ställs höga krav på bevisning för att den omständigheten att sammanlevnaden i praktiken har upphört utan att någon formell skilsmässa har ägt rum ska påverka bedömningen. Äktenskapsbindningen är med andra ord mycket stark och generellt sett kan sägas att om en make har väsentlig anknytning till Sverige anses också den andra maken ha det.¹⁵⁷

Anledningen till att maken stannar i Sverige har saknat betydelse i praxis. Detta framgår av en rad rättsfall. I RÅ 1976 ref. 116 ansågs den omständigheten att maken stannade kvar i Sverige för att inte gå miste om framtida folkpension medföra att maken, som flyttat till Spanien, inte ansågs ha visat att han saknade väsentlig anknytning till Sverige. I RÅ 1979 Aa 5 stannade maken, tillsammans med barnen, kvar i Sverige för att fortsätta sin egen karriär och detta medförde att maken, som flyttat till Frankrike, ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige. I RÅ 1982 Aa 129 stannade maken kvar i Sverige för att vårda sin mor vilket medförde att maken, som flyttat till Spanien, ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige. I RÅ 1984 Aa 190, slutligen, avsåg maken att tills vidare stanna i Sverige och detta medförde att maken, som flyttat till Spanien, inte ansågs ha visat att han saknade väsentlig anknytning till Sverige. I det motsatta fallet, när två makar är bosatta i utlandet och den ena flyttar tillbaka till Sverige medan den andra maken stannar kvar i utlandet har motsvarande bedömning gjorts. I RÅ 1989 not. 443 var två makar bosatta i Spanien. Att maken flyttade tillbaka till Sverige och bosatte sig här medan maken stannade i Spanien ansågs medföra att även maken som stannade i Spanien ansågs bosatt i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit.

Då en make flyttat tillbaka till sitt ursprungliga hemland har bedömningen emellertid inte varit lika strikt. Antagligen beror detta på att risken för skenbosättning i utlandet då ansetts mindre.¹⁵⁸ I RÅ 1998 not. 67 flyttade en finsk man tillsammans med sin maka tillbaka till Finland efter pensioneringen. Makarna sålde sin villa i Sverige och skaffade istället en ny villa i Finland. Maken skulle emellertid veckopendla till Sverige fram till sin pension, ungefär

¹⁵⁶ Handledning för internationell beskattning s. 40 f. & Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 24

¹⁵⁷ Dahlberg, Internationell beskattning. En lärobok, s. 37, Bergmann & Köhlmark, Internationella skattehandboken, s. 55

¹⁵⁸ Bergström & Sjärdén, Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands, s. 24

fem år, och under arbetsveckorna övernatta i en för detta ändamål införskaffad lägenhet i Stockholm. Trots detta ansågs mannen inte ha väsentlig anknytning till Sverige. Det kan nämnas att skatterättsnämnden har gjort samma bedömning i ett förhandsbesked den 20 december 2001.¹⁵⁹

När en utländsk medborgare återvänder till sitt ursprungliga hemland utan sin maka kan situationen också vara den att maken inte har för avsikt att komma tillbaka till Sverige samtidigt som maken inte har för avsikt att utvandra. I dylika fall kan den utflyttades anknytning till Sverige möjligtvis anses svagare även om äktenskapet inte formellt har upphört.¹⁶⁰

I utlandet bosatta myndiga barns intressen i Sverige påverkar inte bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger, se RÅ 1989 ref. 118. Enbart den omständigheten att ett omyndigt barn stannar i Sverige för att avsluta sin skolgång medan föräldrarna flyttar utomlands bör inte heller påverka bedömningen om båda makarna flyttat utomlands.¹⁶¹ Att den skattskyldige har minderåriga barn kvar i Sverige kan dock i andra fall utgöra en anknytning hit. I RÅ 2003 ref. 52 hade en man anknytning till Sverige främst genom att hans minderåriga son, om vilken modern hade ensam vårdnad, var bosatt här. Mannen skulle tillbringa omkring 60 dagar per år i Sverige för att besöka sonen. Detta ansågs dock inte medföra att mannen fick väsentlig anknytning till Sverige. I RÅ 2003 not. 140 skulle en finsk medborgare flytta från Sverige tillbaka till sitt tidigare hemland. Mannen och hans f.d. sambo hade gemensam vårdnad om två minderåriga barn som skulle bo kvar i Sverige tillsammans med sin mamma. Mannen ägde och hade även resultatansvaret för en fastighet i Sverige där driften sköttes av hans f.d. sambo. Sammantaget ansågs dessa omständigheter medföra att väsentlig anknytning till Sverige förelåg.

Sammanfattningsvis kan sägas att den omständigheten att den skattskyldige har minderåriga barn kvar i Sverige inte verkar medföra lika stark anknytning hit som att den skattskyldiges maka stannar i Sverige.

¹⁵⁹ Se Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 94

¹⁶⁰ Handledning för internationell beskattning s. 41

¹⁶¹ Handledning för internationell beskattning s. 40 & Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 93

3.3.9 *Bedriver näringsverksamhet här eller är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här*

Anknytningsmomentet *driver rörelse i Sverige* fördes in i uppräknningen av de omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av huruvida väsentlig anknytning till Sverige föreligger i samband med 1966 års ändring av bosättningsreglerna.¹⁶² I samband med detta uttalades att enbart det faktum att en person som, direkt eller indirekt, leder ett svenskt företag fortsätter med detta efter en utflyttning kan vara tillräckligt för att han ska anses fortsatt skatterättsligt bosatt i Sverige.¹⁶³ Vid 1985 års lagändring berördes åter frågan om ekonomiskt engagemang i Sverige. Departementschefen ansåg då att det var rimligt att tillgångar som, direkt eller indirekt, gav ett verkligt inflytande i en näringsverksamhet också skulle påverka bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige förelåg. Rena kapitalplaceringar skulle dock inte påverka. Det ursprungliga anknytningsmomentet *driver rörelse i Sverige* ersattes följaktligen av anknytningsmomentet *bedriver näringsverksamhet i Sverige eller genom innehav av tillgångar som direkt eller indirekt ger honom ett väsentligt inflytande i sådan näringsverksamhet är ekonomiskt engagerad i Sverige*. Det nya anknytningsmomentet infördes, med en mindre ändring, på förslag av lagrådet efter att det ursprungliga förslaget, *aktivt ekonomiskt engagerad*, ansetts för brett och obestämt.¹⁶⁴ I samband med IL:s tillkomst delades anknytningsmomentet upp i de två nuvarande. Anledningen till detta var en önskan att göra anknytningsmomentet mer överskådligt.¹⁶⁵

Den nya utformning anknytningsmomentet gavs vid 1985 års lagändring medförde inte den betydande utvidgning som formuleringen antyder. Begreppet *driver rörelse i Sverige* hade redan tidigare getts en vid tolkning i praxis och ansetts omfatta mycket mer än att den skattskyldige själv drev näringsverksamhet i Sverige. Redan i enlighet med denna praxis ansågs innehav av aktier i svenska företag kunna medföra väsentlig anknytning till Sverige. Att detsamma även gällde andra tillgångar var emellertid nytt. Vidare slogs fast att redan inflytande över en näringsverksamhet kunde vara tillräckligt för att generera väsentlig

¹⁶² Prop. 1966:127 s. 7 & 49

¹⁶³ Prop. 1966:127 s. 30

¹⁶⁴ Prop. 1984/85:175 s. 13 f., 115 & 122

¹⁶⁵ Prop. 1999/2000:2, del 1, s. 1 & 25 f. jfr. m. prop. 1999/2000:2, del 2, s. 53

anknytning. Betoningen av att inflytandet måste vara väsentligt kan dock möjligen anses utgöra en markering gentemot dåvarande praxis.¹⁶⁶

Anknytningsmomenten har getts stor betydelse i praxis och att en person bedriver näringsverksamhet i Sverige eller är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här väger tungt vid bedömningen av huruvida väsentlig anknytning till Sverige föreligger efter en utflyttning. Denna omständighet kan vara ensamt avgörande för om den skattskyldige anses ha väsentlig anknytning hit eller inte.¹⁶⁷ Detta illustreras exempelvis av RÅ 1989 ref. 118 där särskild vikt lades vid att den skattskyldige deltog aktivt i jordbruksdrift i Sverige samt behöll en styrelsepost i ett svenskt aktiebolag.

Att en person bedriver näringsverksamhet i Sverige medför ofta täta förbindelser med landet, vilket kan anses tala för anknytning hit.¹⁶⁸ I vilken form näringsverksamheten bedrivs spelar ingen roll. Verksamhetens omfattning har dock betydelse för bedömningen.¹⁶⁹ En person kan emellertid också vara ekonomiskt engagerad i Sverige genom innehav av tillgångar som ger väsentligt inflytande i en näringsverksamhet här. Det är inte helt självklart vad som ska betraktas som en tillgång som, direkt eller indirekt, ger ett väsentligt inflytande i en näringsverksamhet.¹⁷⁰ Klart är dock att det inte bara är aktier och andelar som har betydelse, utan även andra tillgångar kan beaktas. Det gäller då exempelvis optioner, konvertibla skuldebrev eller reverser på stora belopp¹⁷¹. Avgörande är huruvida tillgångarna ger väsentligt inflytande i en näringsverksamhet.¹⁷² Sambandskravet är grundläggande. För att väsentlig anknytning till Sverige ska kunna uppstå måste tillgången i fråga ge väsentligt inflytande i en näringsverksamhet. Det räcker således inte att den skattskyldige har stora kapitaltillgångar i Sverige.¹⁷³ I RÅ 2001 not. 41 ägde ett äkta par aktier till ett avsevärt ekonomiskt värde i ett svenskt bolag. I förhållande till bolagets totala värde var värdet dock ringa och röstvärdet var obefintligt. Mannen var VD och styrelseledamot i bolaget samt koncernchef i den koncern där bolaget var moderbolag. RR uttalade att den omständigheten att någon är ekonomiskt engagerad i Sverige inte i sig är avgörande för bedömningen utan det är det inflytande det

¹⁶⁶ Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 25 f. & SOU 1997:75 s. 57

¹⁶⁷ Handledning för internationell beskattning s. 41

¹⁶⁸ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 38

¹⁶⁹ Handledning för internationell beskattning s. 41

¹⁷⁰ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 538

¹⁷¹ Handledning för internationell beskattning s. 43

¹⁷² Prop. 1984/85:175 s. 28

¹⁷³ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 538

ekonomiska engagemanget kan ge som är intressant. RR ansåg att mannen hade inflytande i bolaget på grund av sina uppdrag, inte på grund av sitt ekonomiska engagemang. Väsentlig anknytning till Sverige ansågs därför inte föreligga.

Vid bedömningen av om ett aktie- eller andelsinnehav medför väsentlig anknytning till Sverige bör i första hand röstvärdet beaktas. Avgörande är om innehavet är tillräckligt för att ge väsentligt inflytande i en näringsverksamhet. Det krävs således inte att den skattskyldige är majoritetsägare eller ens innehar en majoritet av röstetalet.¹⁷⁴ I RÅ 1974 ref. 97 ägde den skattskyldige ungefär 25 % av aktierna i ett svenskt familjeföretag. Detta innehav gav honom rösträttsmajoritet. RR ansåg att aktieinnehavet, tillsammans med ett fastighetsinnehav, medförde väsentlig anknytning till Sverige.

Innehav av aktier i svenska fåmansföretag anses ofta medföra väsentlig anknytning till Sverige. Detta beror antagligen på att inflytandet i ett fåmansföretag ofta anses vara väsentligt även om aktieinnehavet är begränsat.¹⁷⁵ I RÅ 2004 not. 215 ägde den skattskyldige 10,24 % av aktierna, såväl röstetal som ägarandel, i ett svenskt fåmansföretag och hans sambo ägde ytterligare 2,56 %. Det sammanlagda innehavet uppgick med andra ord till 12,8 %. Bolaget dominerades av fyra olika ägargrupper, av vilka den skattskyldige och hans sambo var en, som tillsammans eller i olika kombinationer kunde utöva inflytande över bolaget. Aktieinnehavet ansågs ge den skattskyldige väsentligt inflytande i bolaget oberoende av om han ingick i styrelsen eller inte och väsentlig anknytning till Sverige ansågs föreligga. I RÅ 2002 not. 150 ägde den skattskyldige, direkt och indirekt genom ett helägt förvaltningsbolag, aktier i sex svenska bolag. Innehaven uppgick inte i något fall till mer än 10 %. I ett av dessa sex bolag, som var börsnoterat, ägde han drygt 2 % av aktierna samt var styrelseledamot. Tillgångarna ansågs inte medföra väsentligt inflytande i näringsverksamhet här och väsentlig anknytning till Sverige ansågs inte föreligga. I RÅ 2001 not. 113 ägde den skattskyldige 10 % av aktierna i ett svenskt fåmansföretag. Hans hustrus systerson var VD i företaget och ägde även han 10 % av aktierna. Resterande 80 % av aktierna ägdes av ett holländskt börsnoterat bolag. Detta innehav ansågs inte medföra väsentlig anknytning till Sverige för den skattskyldige. I RÅ 2001 not. 1 ägde den skattskyldige 15,5 %, 24,3 % samt 25 % av aktierna i tre svenska fåmansföretag. Resterande aktier i bolagen ägdes

¹⁷⁴ Handledning för internationell beskattning s. 42 & Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 94

¹⁷⁵ Bergmann & Köhlmark, Internationella skattehandboken, s. 56

huvudsakligen av den skattskyldiges tre kompanjoner. Bolagen var moderbolag i var sin koncern bestående av ett antal dotterbolag. Den skattskyldige arbetade som företagsledare i ett av dotterbolagen samt var styrelseledamot i ett flertal bolag. Väsentlig anknytning till Sverige ansågs föreligga på grund av aktieinnehaven. Detta gällde oavsett om den skattskyldige lämnade styrelseuppdragen eller inte.

Sammanfattningsvis kan sägas att det således bör vara möjligt att inneha uppemot 10 % av aktierna i ett svenskt fåmansföretag utan att detta medför väsentlig anknytning till Sverige. 15 % - 25 % av aktierna i ett flertal svenska fåmansföretag har dock ansetts medföra väsentlig anknytning hit.¹⁷⁶

För att den skattskyldige ska kunna anses ha väsentlig anknytning till Sverige är det tillräckligt att han har möjlighet att utöva väsentligt inflytande över företaget. Det krävs inte att han rent faktiskt deltar i företagets ledning.¹⁷⁷ I RÅ 1982 Aa 141 behöll den skattskyldige, efter utflyttning till Schweiz, samtliga aktier i ett svenskt familjeföretag där han var VD, styrelseledamot och koncernchef. Efter utflyttningen skulle anställd personal leda företaget och en ny koncernchef skulle anställas. Den skattskyldige skulle endast engagera sig i bolaget som aktieägare. Genom aktieinnehavet ansågs han, trots att han inte längre deltog i ledningen av företaget, ha möjlighet att utöva inflytande över bolaget och väsentlig anknytning till Sverige ansågs därför föreligga.

Även direkt engagemang i verksamheten, t.ex. genom förtroendeuppdrag, har betydelse.¹⁷⁸ Styrelseuppdrag anses således tala för väsentlig anknytning till Sverige.¹⁷⁹ Ett exempel är RÅ 1989 ref. 118 där särskild vikt lades vid att den skattskyldige var styrelseledamot i ett svenskt bolag till vilket han tidigare sålt en majoritetsaktiepost i ett annat bolag. Även i RÅ 1992 not. 367 och RÅ 2002 not. 151 har styrelseposter i svenska bolag betraktats som en anknytning till Sverige. Uppdrag som VD eller koncernchef i ett svenskt bolag är också en faktor av betydelse.¹⁸⁰ I RÅ 1999 not. 69 var en norsk medborgare koncernchef i ett svenskt bolag i vilket han tillsammans med sin familj ägde knappt 20 % av aktierna. Detta ansågs medföra väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning. I RÅ 2001 not. 41 ägde ett äkta par

¹⁷⁶ Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 28

¹⁷⁷ SOU 1997:75 s. 57

¹⁷⁸ Handledning för internationell beskattning s. 42

¹⁷⁹ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 94

¹⁸⁰ Dahlberg, Internationell beskattning. En lärobok, s. 37 f.

aktier till ett stort ekonomisk värde i ett svenskt bolag. Aktiernas värde var dock litet i förhållande till bolagets totala aktiekapital och röstvärdet var obetydligt. Mannen var emellertid VD och styrelseledamot i bolaget samt koncernchef i den koncern där bolaget var moderbolag. RR ansåg att inflytandet i näringsverksamheten följde av uppdragen, inte av det ekonomiska engagemanget. Uppdragen ansågs medföra anknytning till Sverige, men de ansågs inte självständigt kunna ge väsentlig anknytning hit. Inte heller vid en sammantagen bedömning ansågs väsentlig anknytning till Sverige föreligga.

Rena kapitalplaceringar påverkar inte bedömningen.¹⁸¹ Detta framgår exempelvis av RÅ 1992 not. 367 där en börsportfölj med kapitalplaceringsaktier till ett värde om cirka tio miljoner kronor inte beaktades vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige förelåg. Aktier i börsnoterade företag har således inte ansetts påverka bedömningen trots att aktierna varit mycket värda¹⁸² och så länge en kapitalplacering inte medför eller kan medföra väsentligt inflytande i en näringsverksamhet är innehavet således av mindre betydelse. Det är dock inte möjligt att säga exakt var gränsen går.¹⁸³ I RÅ 2001 not. 2 hade en myndig kvinna för avsikt att lämna Sverige. Hennes far ägde ett fåmansbolag i vilket hon hade ett konvertibelt skuldebrev som kunde ge henne 8,67 % av aktierna i bolaget samt en köpoption som kunde ge henne ytterligare 6,6 % av aktierna. Att bolaget ägdes av hennes far ansågs sakna betydelse för bedömningen eftersom hon aldrig hade varit verksam i bolaget. Innehavet ansågs utgöra en kapitaltillgång som inte medförde väsentligt inflytande i näringsverksamhet och väsentlig anknytning till Sverige ansågs följaktligen saknas. I RÅ 2001 not. 41 ägde ett äkta par aktier till ett stort ekonomisk värde i ett svenskt bolag. I förhållande till bolagets totala värde var aktiernas värde dock ringa och röstvärdet var obefintligt. Mannen var VD och styrelseledamot i bolaget samt koncernchef i den koncern där bolaget var moderbolag. Vidare ägde makarna 50 % vardera i ett holdingbolag vars enda verksamhet bestod av att förvalta aktier till ett sammanlagt värde av omkring 200 miljoner kronor i samma svenska bolag. RR uttalade att den omständigheten att någon är ekonomiskt engagerad i Sverige inte i sig är avgörande för bedömningen utan det är det inflytande det ekonomiska engagemanget kan ge som är intressant. RR ansåg att mannen hade inflytande i bolaget på grund av sina uppdrag, inte på grund av sitt ekonomiska engagemang. Aktieinnehavet i holdingbolaget ansågs vidare

¹⁸¹ Prop. 1984/85:175 s. 14

¹⁸² Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 94

¹⁸³ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 45

utgöra en ren kapitalplacering som inte skulle påverka bedömningen. Väsentlig anknytning till Sverige ansågs således saknas.

3.3.10 Fastighet här

Anknytningsmomentet *fastighet i Sverige* fördes in i uppräknningen av de omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av huruvida väsentlig anknytning till Sverige föreligger i samband med 1966 års ändring av bosättningsreglerna.¹⁸⁴

Av begreppet fastighet omfattas alla slags fastigheter, såsom skogsfastigheter, jordbruksfastigheter, hyresfastigheter och villafastigheter.¹⁸⁵ Ett fastighetsinnehav i Sverige utgör ofta en stark anknytning hit. Beroende på hur fastigheten används utgör innehavet nämligen ofta mer än ett anknytningsmoment för den skattskyldige. Utöver fastighetsinnehavet i sig kan således t.ex. en villafastighet även utgöra en bostad för åretruntbruk. Bostaden är då naturligtvis det viktigaste anknytningsmomentet och en obebyggd villatomt har följaktligen mindre betydelse för bedömningen. Vidare kan en skogs- eller jordbruksfastighet även utgöra en näringsverksamhet och en hyresfastighet kan både ge innehavaren åretruntbostad samt utgöra en näringsverksamhet.¹⁸⁶ Att ett fastighetsinnehav kan utgöra flera anknytningsmoment illustreras av RÅ 1989 ref. 118. RR lade här särskild vikt vid innehavet av en fastighet på vilken aktiv jordbruksverksamhet bedrevs och det även fanns en åretruntbostad.

En fastighet utgör dock ett anknytningsmoment oberoende av om åretruntbostad finns eller om ekonomisk verksamhet bedrivs på fastigheten. Det är då fastigheten i sig som utgör anknytningen. I dessa fall anses emellertid anknytningen till Sverige ofta vara förhållandevis svag. Anknytningens styrka bedöms då med hänsyn till fastighetens värde och avkastning.¹⁸⁷ Bedömningen påverkas också av om den skattskyldige deltar aktivt i fastighetsförvaltningen eller om fastighetsinnehavet endast fungerar som en passiv kapitalplacering.¹⁸⁸ Fastigheter med höga taxeringsvärden och hög avkastning ger en starkare anknytning till Sverige än fastigheter där det omvända gäller. Det är emellertid svårt att ange var gränsen går. Vidare

¹⁸⁴ Prop. 1966:127 s. 7 & 49

¹⁸⁵ Jfr. Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 538

¹⁸⁶ SOU 1997:75 s. 58. Se även Handledning för internationell beskattning, s. 43

¹⁸⁷ Handledning för internationell beskattning s. 43

¹⁸⁸ SOU 1997:75 s. 58

gäller att en fastighet där den skattskyldige deltar aktivt i förvaltningen ger en starkare anknytning till Sverige än en fastighet som utgör en passiv kapitalplacering.¹⁸⁹ I RÅ 2001 not. 114 ansågs väsentlig anknytning till Sverige föreligga då den skattskyldige indirekt ägde fastigheter med ett sammanlagt taxeringsvärde på omkring 41 miljoner kronor. Samma bedömning gjordes i RÅ 1989 ref. 103 där den skattskyldige och hans hustru, via två handelsbolag, innehade fastigheter med ett sammanlagt taxeringsvärde på 13,35 miljoner kronor som gav en årlig hyresinkomst på 4,27 miljoner kronor. I RÅ 1989 ref. 18 ansågs dock ett innehav av två hyresfastigheter med ett sammanlagt taxeringsvärde på 3,245 miljoner kronor som gav en årlig hyresinkomst på 1,25 miljoner kronor inte medföra väsentlig anknytning till Sverige. Av betydelse för bedömningen i detta fall var dock att den skattskyldige inte själv tog aktiv del i förvaltningen av fastigheterna, utan detta sköttes av ett fristående bolag. I RÅ 2003 not. 210 ansågs slutligen ett förvärv av en jordbruksfastighet på 56 ha. inte medföra att väsentlig anknytning till Sverige uppstod. Fastigheten skulle användas för fritidsändamål, och den skattskyldige och hans familj skulle inte heller i detta fall delta aktivt i den löpande förvaltningen av fastigheten.

Målen visar att ett omfattande fastighetsinnehav ensamt kan medföra väsentlig anknytning till Sverige och att såväl fastighetsvärde som förvaltningsmetod har betydelse. En avgörande skillnad mellan målen är att det i de tidigare fallen rör sig om ett högre fastighetsvärde och även en större avkastning än i de senare. Fastighetens värde påverkar således bedömningen. I de senare fallen har dock också den omständigheten att den skattskyldige inte aktivt deltagit i förvaltningen av fastigheterna påverkat. En möjlig tolkning är därför att det faktum att den skattskyldige inte deltar i fastighetsförvaltningen medför att fastighetsinnehavet lättare betraktas som en passiv kapitalplacering och därmed inte heller medför väsentlig anknytning till Sverige.

3.3.11 Liknande förhållanden

Anknytningsmomentet *därmed jämförliga förhållanden* fördes in i uppräkningsmomentet av de omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av huruvida väsentlig anknytning till Sverige föreligger i samband med 1966 års ändring av bosättningsreglerna.¹⁹⁰ Begreppet

¹⁸⁹ Bergmann & Köhlmark, Internationella skattehandboken, s. 56 f.

¹⁹⁰ Prop. 1966:127 s. 7

ersattes vid tillkomsten av IL av begreppet *liknande förhållanden*. Någon utvidgning avsågs dock inte, utan ändringen var enbart språklig.¹⁹¹

Syftet med anknytningsmomentet är att ett alltför strikt synsätt inte ska anläggas på de övriga anknytningsmomenten.¹⁹² Av anknytningsmomentet framgår att uppräkningsmomentet av de omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger inte är uttömmande. Även andra omständigheter kan påverka. Det krävs dock att det rör sig om liknande förhållanden som kan jämföras med de omständigheter som räknas upp i lagtexten. En extensiv tolkning av begreppet är inte tillåten.¹⁹³ Det faktum att andra faktorer som beaktas ska vara jämförbara med dem som räknas upp i lagtexten bör även innebära att dessa faktorer ska väga lika tungt vid bedömningen.¹⁹⁴

Pensionsutbetalningar från Sverige anses inte påverka bedömningen. Detsamma gäller innehav av kontanter, bankmedel, obligationer eller fordringar i Sverige som inte ger ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet.¹⁹⁵ Inte heller den omständigheten att en i utlandet bosatt person ärver en fastighet, en näringsverksamhet eller en bostad i Sverige bör ensamt medföra väsentlig anknytning hit.¹⁹⁶ Slutligen kan sägas att en tillfällig semester- eller affärsresa till Sverige naturligtvis inte medför väsentlig anknytning hit.¹⁹⁷

Förtroendeuppdrag, t.ex. styrelseuppdrag, kan däremot påverka bedömningen, se t.ex. RÅ 1989 ref. 118. Anknytningsgraden varierar dock, styrelseuppdrag i familjeföretag väger tyngre än styrelseuppdrag i andra företag. Detta eftersom det är rimligt att anta att inflytandet och engagemanget är relativt sett större i ett familjeföretag.¹⁹⁸

Även närståendes förhållanden kan påverka bedömningen. En familj, bestående av makar och minderåriga barn, betraktas då som en enhet, se RÅ 1987 not. 829 och dessa närståendes

¹⁹¹ Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 53

¹⁹² Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 539

¹⁹³ Handledning för internationell beskattning s. 44. Se även SOU 1997:75 s. 59

¹⁹⁴ SOU 1997:75 s. 59

¹⁹⁵ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I, s. 96 & Handledning för internationell beskattning s. 44

¹⁹⁶ Handledning för internationell beskattning s. 44. Se även prop. 1966:127 s. 50

¹⁹⁷ Handledning för internationell beskattning s. 44

¹⁹⁸ Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 27

innehav av tillgångar kan då jämföras med ett eget innehav.¹⁹⁹ Övriga närståendes anknytningsmoment påverkar inte.²⁰⁰

För att en makes anknytning till Sverige ska påverka bedömningen av huruvida den andra maken har väsentlig anknytning hit krävs att makarna sammanlever, vilket också betonades i RÅ 1974 A 738.²⁰¹ När så är fallet gäller att väsentlig anknytning till Sverige för den ena maken vanligen också resulterar i väsentlig anknytning hit för den andra. Bedömningen påverkas således av om maken t.ex. äger en fastighet eller bedriver näringsverksamhet i Sverige och överföring av tillgångar mellan makarna saknar därför betydelse.²⁰² Av såväl RÅ 1972 A 47 som RÅ 1974 A 738 framgår att det faktum att den gemensamma permanentbostaden överlätts på maken före utflyttningen inte medfört att maken ansetts sakna väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen. Ett annat exempel är RÅ 1989 ref. 103 där den skattskyldige ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige bl.a. med hänsyn till att han och hans maka ägde andelar i handelsbolag som innehade betydande hyresfastigheter i Sverige. På samma sätt kan minderåriga barns anknytning till Sverige påverka bedömningen.²⁰³ I RÅ 1989 ref. 118 lades exempelvis vikt vid att den skattskyldige ansågs ta del i driften av ett jordbruk genom att hans minderåriga son ägde hälften av det bolag till vilket jordbruksdriften var utarrenderad. En förälders anknytning till Sverige bör dock rimligtvis inte påverka bedömningen av om ett myndigt barn har väsentlig anknytning hit, RÅ 2001 not. 2. Myndiga barns anknytning till Sverige bör inte heller påverka bedömningen av huruvida en förälder har väsentlig anknytning hit, RÅ 1989 ref. 118. Undantaget är rena bulvanförhållanden.²⁰⁴ I RÅ 1975 Aa 909 överlät en man rättigheterna till bostad och bohag på sina myndiga barn. Egendomen togs emellertid inte i besittning. I praktiken hade mannen således fortfarande tillgång till egendomen på samma sätt som tidigare och han ansågs därför, trots överlåtelsen, ha väsentlig anknytning till Sverige.

Även den skattskyldiges avsikt kan påverka bedömningen. I RÅ 2002 not. 134 hade en man fått erbjudande om att arbeta tillfälligt i ett annat land under tre år. Efter denna period skulle han återvända till Sverige. RR ansåg att väsentlig anknytning förelåg, oaktat att

¹⁹⁹ SOU 1997:75 s. 59. Se även Handledning för internationell beskattning s. 44

²⁰⁰ Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 28 & Bergström & Sjödén, Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands, s. 26 & 115 f.

²⁰¹ Handledning för internationell beskattning s. 44 f.

²⁰² Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 27 f.

²⁰³ SOU 1997:75 s. 59 f. Se även Handledning för internationell beskattning s. 45

²⁰⁴ Handledning för internationell beskattning s. 45

familjebostaden såldes, hans familj flyttade med och det inte fanns något som hindrade honom från att stanna kvar i utlandet efter utgången av de tre åren.

3.4 Femårsregeln

3.4.1 Bakgrund

Det skatterättsliga bosättningsbegreppet kompletterades 1966 med en bevisbörderegeln, treårsregeln. Regeln infördes i 1 p. 2 st. av anvisningarna till 53 § KL och innebar att en svensk medborgare som flyttade från Sverige fortfarande skulle anses bosatt i Sverige under tre år från avresan om han inte visade att han inte haft väsentlig anknytning till Sverige under beskattningsåret. När dessa tre år passerat skulle han däremot inte anses bosatt i Sverige längre om inte Skatteverket kunde visa att det under beskattningsåret förelegat sådana omständigheter att han alltjämt borde anses bosatt här.²⁰⁵

Tanken med treårsregeln var att bosättningsbegreppet för svenska medborgare skulle skärpas.²⁰⁶ Den åsyftade skärpningen tonades dock ned under lagstiftningsarbetet och i samband med antagandet av treårsregeln uttalade departementschefen att införandet av treårsregeln inte medförde någon utvidgning av bosättningsbegreppet, det var endast ett sätt att reglera bevisbördan. Att bevisbördan lades på den skattskyldige ansågs naturligt eftersom det var denne som hade tillgång till bevismaterialet.²⁰⁷ Den omvända bevisbördan innebar en treårig presumtion för fortsatt anknytning till Sverige efter en utflyttning. Under de första tre åren från avresedagen var det upp till den skattskyldige att motbevisa denna presumtion och efter denna tid övergick bevisbördan på Skatteverket. De sakkunniga uttalade att de insåg att en effekt av regeln kunde bli att en person ansågs fortsatt bosatt i Sverige och därmed obegränsat skattskyldig här under de tre första åren efter en utflyttning och därefter ansågs bosatt utomlands och således begränsat skattskyldig här utan att omständigheterna förändrades. Detta ansågs dock inte vara något problem eftersom utlandsvistelsens varaktighet ansågs vara ett av de viktigaste tecknen på att utflyttningen var definitiv.²⁰⁸

²⁰⁵ Prop. 1966:127 s. 1 och 7

²⁰⁶ Prop. 1966:127 s. 29 f. & SOU 1962:59 s. 76

²⁰⁷ Prop. 1966:127 s. 49

²⁰⁸ Prop. 1966:127 s. 30

Treårsregeln gällde enbart för svenska medborgare, för utländska medborgare behölls samma regler som tidigare. Detta innebar att svenska och utländska medborgare behandlades olika. En utländsk medborgare som flyttade från Sverige permanent upphörde att vara obegränsat skattskyldig här i och med avresan, medan en svensk medborgare ofta ansågs fortsatt bosatt, och därmed obegränsat skattskyldig, i Sverige ytterligare tre år räknat från avresedagen. Treårsregeln gällde vidare endast vid utflyttning. Detta eftersom syftet med regeln var att förhindra internationell skatteflykt genom skenbosättning i utlandet. I inflyttningsfall tillämpades fortfarande de vanliga bosättningsreglerna för såväl svenska som utländska medborgare.²⁰⁹

Införandet av treårsregeln fick till följd att bosättningen i utflyttningsfallen inte längre var ensamt avgörande vid skattskyldighetsbedömningen. Vidare fick medborgarskapet på nytt betydelse för frågan om obegränsad skattskyldighet i utflyttningsfallen eftersom svenskt medborgarskap var ett krav för att treårsregeln skulle kunna tillämpas.²¹⁰ Effekten av detta var att det skatterättsliga bosättningsbegreppet till viss del begränsades – den avsedda utvidgningen för svenska medborgare uteblev samtidigt som bosättningsbegreppet inskränktes för utländska medborgare.²¹¹

I samband med en lagändring 1985 utvidgades treårsregeln. Tiden för den omvända bevisbördan förlängdes från tre till fem år och samtidigt utökades personkretsen från att endast omfatta svenska medborgare till att nu även gälla utländska medborgare som under minst tio år varit bosatta eller stadigvarande vistats i Sverige. Banden till Sverige ansågs visserligen bli svagare ju längre tid som gått efter en utflyttning och kraven på den skattskyldige att visa att han inte har väsentlig anknytning till Sverige borde således minska på motsvarande sätt. Anledningen till att presumtionstiden ändå förlängdes sades vara att den ökade internationaliseringen och den ökade rörligheten medfört att det blivit enklare att under lång tid hålla en definitiv bosättning svävande. I takt med denna utveckling hade även möjligheterna att undanhålla skatt ökat. Detta ansågs vara skäl nog att förlänga presumtionstiden från tre till fem år. Förlängningen ansågs dock inte innebära någon utvidgning av bosättningsbegreppet. Utvidgningen av personkretsen motiverades med att en längre periods bosättning i Sverige borde utgöra en lika stark anknytning hit som ett svenskt

²⁰⁹ Prop. 1966:127 s. 31 f.

²¹⁰ Ds Ju 1983:18 s. 14 f.

²¹¹ Ds Ju 1983:18 s. 16

medborgarskap. En utländsk medborgare som under lång tid varit bosatt i Sverige borde därför behandlas på samma sätt som en svensk medborgare vid en utflyttning. Det ansågs rimligt att dra gränsen vid tio års bosättning i Sverige.²¹² Föreskriften att bevisbördan efter tidsperiodens utgång skulle övergå på Skatteverket togs också bort. Någon ändring i sak bör dock inte ha åsyftats.²¹³

3.4.2 Nu gällande regel

Femårsregeln finns numera i 3 kap. 7 § 2 st. IL. Vissa språkliga förändringar gjordes i samband med införandet av IL. Någon ändring i sak avsågs dock inte.²¹⁴ Av paragrafen framgår att en person som flyttar från Sverige anses ha väsentlig anknytning till Sverige under fem år från avresedagen om han inte visar att han inte har sådan anknytning hit. Både svenska och utländska medborgare omfattas. För att regeln ska gälla för en utländsk medborgare krävs dock att denne tidigare under minst tio år varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige. Den personkrets som omfattas av femårsregeln är således lite mindre än den som omfattas av bestämmelsen om väsentlig anknytning i första stycket.²¹⁵

Femårsregeln är utformad som en presumptionsregel – efter en utflyttning förutsätts väsentlig anknytning till Sverige föreligga och detta antagande måste sedan motbevisas. Regeln fördelar bevisbördan mellan den skattskyldige och Skatteverket. Under de fem första åren efter utflyttningen gäller omvänd bevisbörda och det är då den skattskyldige själv som ska visa att väsentlig anknytning till Sverige saknas för att undvika att bli betraktad som obegränsat skattskyldig här. Efter femårsperiodens utgång går bevisbördan över på Skatteverket och vanliga bevisbörderegler gäller igen. Det är då myndigheten som ska visa att väsentlig anknytning till Sverige föreligger för att obegränsad skattskyldighet fortfarande ska föreligga.²¹⁶ Detta kan ske antingen genom att det visas att anknytningen till Sverige aldrig upphört eller genom att det visas att väsentlig anknytning på nytt har uppstått.²¹⁷

²¹² Prop. 1984/85:175 s. 14 f. Se även Ds Ju 1983:18 s. 47 f.

²¹³ Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning. En översikt, s. 28

²¹⁴ Prop. 1999/2000:2, del 1, s. 1 & 26 f. jfr. m. prop. 1999/2000:2, del 2, s. 53

²¹⁵ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 38

²¹⁶ Se t.ex. Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 39

²¹⁷ Bergmann & Köhlmark, Internationella skattehandboken, s. 51

Femårsregeln tillämpades i RÅ 2002 not. 153. I målet uppgav den skattskyldige, som var svensk medborgare, att han av hälsoskäl hade flyttat till Spanien där han nu bodde i en hyrd lägenhet samt att han inte hade någon bostad eller några ekonomiska intressen kvar i Sverige. RR ansåg dock, med beaktande av att den skattskyldige inte tillfredsställande besvarat de frågor som Skatteverket ställt om hans bosättningsförhållanden samt att han för skriftväxlingen i ärendet hänvisat till en svensk adress för vidarebefordran till honom, att han inte visat att han inte haft väsentlig anknytning till Sverige. Han ansågs därför obegränsat skattskyldig i Sverige. Av rättsfallet framgår att det är viktigt att inte slarva i kommunikationen med Skatteverket. För att en utflyttad person ska anses ha fullgjort sin bevisbörda krävs att Skatteverkets frågor besvaras tillfredsställande.

Femårsregelns utformning innebär att den skattskyldige för varje beskattningsår för sig under de första fem åren har bevisbördan för att väsentlig anknytning till Sverige saknas. Om anknytningen till Sverige är obetydlig eller helt saknas bör det inte vara nödvändigt att visa att väsentlig anknytning till Sverige saknas om inte Skatteverket begär det.²¹⁸ Att bevisskyldigheten i princip ska fullgöras för varje beskattningsår för sig, oberoende av vilken bedömning som har gjorts tidigare är bekräftas av RÅ 80 1:52 där det framgår att en ny bedömning ska göras för varje taxeringsår och att det saknar betydelse hur prövningen har utfallit tidigare år.

4 Avslutande kommentarer

I svensk intern rätt grundas obegränsad skattskyldighet på bosättning, vilket innebär att gränsen för den svenska beskattningsrätten utgörs av det skatterättsliga bosättningsbegreppet. Detta är därför grundläggande för fastställandet av en fysisk persons skattskyldighet. Det skatterättsliga bosättningsbegreppet är tredelat och en person kan således vara obegränsat skattskyldig i Sverige på tre olika grunder – om han är bosatt här, om han stadigvarande vistas här och om han har väsentlig anknytning hit och tidigare har varit bosatt här. Det saknas dock definitioner för samtliga tre bosättningskriterier och frågan om hur begreppen ska tolkas har istället överlämnats till rättspraxis. Även om gränserna för begreppen har utkristalliserats allt mer med tiden är det fortfarande inte helt klart hur de ska tolkas. Detta innebär att det ofta är svårt att med säkerhet säga om en person som planerar att vistas i Sverige i viss omfattning

²¹⁸ Prop. 1984/85:175 s. 15

eller som planerar att flytta från Sverige framöver kommer att betraktas som obegränsat eller begränsat skattskyldig här. Detta osäkerhetsmoment är självklart till nackdel för den skattskyldige.

För de flesta skattskyldiga grundas skattskyldigheten på fysisk bosättning. Oftast är det självklart var en person är bosatt och denna skattskyldighetsgrund orsakar därför i regel inga problem. Problem uppstår istället framför allt vid gränsöverskridanden, d.v.s. i in- och utflyttningssituationer, när det måste avgöras om en person stadigvarande vistas i Sverige eller fortfarande har väsentlig anknytning hit.

Bosättningskriteriet stadigvarande vistelse aktualiseras främst vid inflyttning och i liknande situationer. Klart är att en sammanhängande vistelse i Sverige på minst sex månader krävs för att en person ska anses stadigvarande vistas här samt att kortare tillfälliga avbrott i vistelsen saknar betydelse. Vad som räknas som ett kortare tillfälligt avbrott är dock delvis oklart då rättspraxis som helt klargör denna fråga saknas.

I utflyttningssituationer aktualiseras istället bosättningskriteriet väsentlig anknytning. Det är vid utflyttning detta kriterium har störst betydelse men det kan även tillämpas vid återanknytning till Sverige. Väsentlig anknytning är det bosättningskriterium som orsakar klart mest tillämpningsproblem och rättspraxis på området är omfattande.

Det är viktigt att vara medveten om att det är viss skillnad på att flytta utomlands och att flytta utomlands skatterättsligt. Att flytta utomlands skatterättsligt är dock inte några problem så länge det görs tillräckligt ordentligt. För att kunna göra detta krävs dock kunskap om reglerna om väsentlig anknytning. Det är alltid en samlad bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet som avgör. Detta gör att det kan vara svårt att förutse resultatet av en prövning. Det är också många gånger svårt att dra generella slutsatser av ett fall eftersom det ofta föreligger flera anknytningsmoment samtidigt och den situation som prövats sällan är identisk med en annan.

Vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger beaktas ett flertal i lagtexten uppräknade anknytningsmoment. Samtliga tyder på fortsatt anknytning till Sverige. Det finns ingen lagstadgad rangordning dem emellan, men i praxis har anknytningsmomenten getts olika tyngd. Störst betydelse har anknytningsmomenten bostad här som är inrättad för

åretruntbruk, familj här och bedriver näringsverksamhet här eller är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här. Dessa anknytningsmoment kan var för sig medföra väsentlig anknytning till Sverige.

För att undgå att betraktas som fortsatt obegränsat skattskyldig i Sverige efter en utflyttning måste den skattskyldiges permanentbostad avyttras. I regel är det dock möjligt att behålla en fritidsbostad. Var gränsen går är inte helt klart. Enligt förarbetena kan en fritidsbostad inrättad för åretruntbruk beaktas vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger. RR verkar emellertid bara ha sett till det faktiska användandet och en fritidsbostad inrättad för åretruntbruk bör därför vara möjlig att behålla. Att behålla den tidigare permanentbostaden för att använda som fritidsbostad går dock inte. Vidare kan sägas att äktenskapsbindningen är mycket stark och den omständigheten att maken eller maken stannar i Sverige vid en utflyttning medför vanligtvis väsentlig anknytning hit. Att minderåriga barn stannar i Sverige har dock inte haft lika stor betydelse för bedömningen, även om denna omständighet på senare år verkar ha beaktats i allt större utsträckning. Att bedriva näringsverksamhet i Sverige eller inneha tillgångar som ger väsentligt inflytande i näringsverksamhet här är inte heller möjligt om väsentlig anknytning till Sverige ska undvikas. I detta sammanhang bör särskild försiktighet iaktas med innehav i fåmansföretag då även små aktieposter i dessa företag många gånger anses medföra väsentligt inflytande. I praxis verkar innehav på upp emot 10 % ha accepterats utan att väsentlig anknytning har ansetts uppkomma. Motsatt bedömning har dock gjorts då den skattskyldige innehaft mellan 15 % och 25 % i flera fåmansföretag. Kan innehavet betraktas som en kapitalplacering är det dock möjligt att äga 100 % av ett företag utan att detta medför väsentlig anknytning till Sverige. Så har exempelvis varit fallet när verksamheten utgjorts av passiv värdepappersförvaltning. Det ska också nämnas att det bör gå bra att sitta med i ett par styrelser utan att detta medför väsentlig anknytning till Sverige. Viktigt att hålla i minnet är dock att kombinationer av t.ex. styrelseuppdrag och ägande kan medföra en starkare anknytning till Sverige och därmed också väsentlig anknytning hit. Avslutningsvis bör uppmärksammas att dessa starka anknytningsmoment i praxis har tillmätts mindre betydelse när utländska medborgare som varit bosatta i Sverige en tid har flyttat tillbaka till sitt tidigare hemland.

Övriga anknytningsmoment, om han är svensk medborgare, hur länge han varit bosatt här, om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort, om han vistas utomlands för studier eller

av hälsoskäl, om han har en fastighet här samt liknade omständigheter, har inte lika stor betydelse, även om de naturligtvis också påverkar bedömningen i olika utsträckning. Eftersom en helhetsbedömning ligger till grund för bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger är det dock viktigt att även dessa anknytningsmoment uppmärksammas. Här bör särskilt observeras att ingen hittills i praxis verkar ha ansetts sakna väsentlig anknytning till Sverige utan att ha skaffat en bostad i utlandet. Detta innebär dock inte att obegränsad skattskyldighet i det nya hemlandet krävs. Vad gäller fastighetsinnehav bör det uppmärksammas att aktivt deltagande i fastighetsförvaltning ökar risken för att väsentlig anknytning ska anses föreligga. Även fastighetens värde och avkastning påverkar bedömningen. Vidare bör beaktas att närståendes förhållanden kan ha betydelse. Dessa personers innehav av tillgångar tillgodoräknas då den skattskyldige. Även den skattskyldiges egen avsikt med utlandsvistelsen påverkar bedömningen.

För att underlätta bedömningen av huruvida väsentlig anknytning till Sverige föreligger finns en regel om bevisbördans fördelning, den s.k. femårsregeln. Regeln är tillämplig för svenska medborgare samt för utländska medborgare som under minst tio år varit bosatta eller stadigvarande vistats i Sverige. Regeln fungerar som en presumptionsregel och för att inte anses obegränsat skattskyldig i Sverige måste den skattskyldig under de fem första åren efter utflyttningen visa att han inte har väsentlig anknytning hit. Här är särskilt värt att nämna att det krävs att eventuella frågor från Skatteverket besvarats tillfredställande för att en person ska anses ha fullgjort sin beviskyldighet. Det är således viktigt att inte slarva i detta avseende.

Sammanfattningsvis kan sägas att för att vara säker på att inte betraktas som fortsatt obegränsat skattskyldig i Sverige efter en utflyttning bör samtliga anknytningsmoment gås igenom och de band till Sverige som fortfarande finns kvar bör klippas av.

5 Källor

5.1 Offentligt tryck

5.1.1 Propositioner

Prop. 1927:102	Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till kommunalskattelag m.m., given Stockholms slott den 22 februari 1927.
Prop. 1966:127	Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr. 370), m.m., given Stockholms slott den 29 april 1966.
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

5.1.2 Statens offentliga utredningar

- SOU 1924:53. 1921 års kommunalskattekommittés betänkande angående den kommunala beskattningen
- SOU 1962:59. Internationella skattefrågor
- SOU 1976:39. Hemvist
- SOU 1997:75. Bosättningsbegreppet. Skatterättsliga regler för fysiska personer
- SOU 2003:12. Beskattningen av utomlands bosatta

5.1.3 Departementsserien

- Ds Ju 1983:18. Beskattning vid flyttning till utlandet, m.m.

5.2 Doktrin

5.2.1 Litteratur

Andersson, Mari, Saldén Enéus, Anita & Tivéus Ulf, *Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I.*, Uppl. 6:1, Norstedts Juridik, 2006

Bergmann, Elisabeth & Köhlmark, Anders, *Internationella skattehandboken*, 5 uppl., Norstedts Juridik, 2004

Bergström, Marianne & Sjödén, Elisabeth, *Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands*, 3 uppl., Skattebetalarnas förening, 2001

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning – en lärobok*, Studentlitteratur, 2005

Dahlman, Roland & Fredborg, Lars, *Internationell beskattning. En översikt*, Norstedts Juridik, 2003

Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget, 1994

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter & Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 1 & 2*, 10 uppl., Studentlitteratur, 2005

Mattsson, Nils, *Svensk internationell beskattningsrätt*, 14 uppl., Norstedts Juridik, 2004

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 3 omarbetade uppl., Prose Design & Grafik, 2004

Pelin, Lars, *Svensk intern- och internationell skatterätt*, 2 omarbetade uppl., Palmkrons Bokförlag, 1997

5.2.2 Tidskriftsartiklar

Cejie, Katia, *Väsentlig anknytning – något om senare års praxis*, SN 2003 s. 545-559

Paulin, Inger, *Väsentlig anknytning till Sverige vid bosättning utomlands – sex regeringsrättsdomar*, SvSKT 9/2002 s. 689-694

5.3.3 Material från Skatteverket

Handledning för internationell beskattning 2006, SKV 352 utgåva 10, Fritzes, 2006

Skatteverkets skrivelse 050214, diarienummer 130 92654-05/111, *Vad är ”tillfälligt avbrott” i en stadigvarande vistelse?*

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

Skatteverkets ställningstagande 26/05, 2005-12-05, diarienummer 131 656725-05/111, *Folkbokföringens betydelse för begreppet ”bosatt i Sverige” i 3 kap. 3 § IL*

Rättsinformation, Skatteverkets ställningstaganden i rättsliga frågor,
<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/main.106.dfe345a107ebcc9baf800019523.html>, hämtat 2006-12-08

5.3 Rättsfall

RÅ 1945 Fi. 544

RÅ 1947 Fi. 445

RÅ 1952 not. 259

RÅ 1952 not. 260

RÅ 1962 Fi. 1170

RÅ 1965 Fi. 2234
RÅ 1966 Fi. 1191
RÅ 1968 Fi. 1596
RÅ 1971 Fi. 112
RÅ 1972 A 47
RÅ 1974 ref. 97
RÅ 1974 A 738
RÅ 1975 Aa 909
RÅ 1976 ref. 116
RÅ 1979 Aa 5
RÅ 80 1:52
RÅ 1981 Aa 4
RÅ 1982 Aa 129
RÅ 1982 Aa 141
RÅ 83 1:57
RÅ 1983 Aa 115
RÅ 1984 Aa 190
RÅ 1987 not. 800
RÅ 1987 not. 801
RÅ 1987 not. 829
RÅ 1989 ref. 18
RÅ 1989 ref. 103
RÅ 1989 ref. 118
RÅ 1989 not. 276
RÅ 1989 not. 443
RÅ 1992 not. 367
RÅ 1997 ref. 25
RÅ 1997 not. 197
RÅ 1998 not. 67
RÅ 1999 not. 58
RÅ 1999 not. 69
RÅ 2001 not. 1
RÅ 2001 not. 2
RÅ 2001 not. 41
RÅ 2001 not. 113
RÅ 2001 not. 114
RÅ 2002 ref. 70
RÅ 2002 ref. 99
RÅ 2002 not. 134
RÅ 2002 not. 146
RÅ 2002 not. 149
RÅ 2002 not. 150
RÅ 2002 not. 151
RÅ 2002 not. 152
RÅ 2002 not. 153
RÅ 2003 ref. 52
RÅ 2003 not. 140
RÅ 2003 not. 210
RÅ 2004 not. 215