



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Väsentlig anknytning enligt 3:7 IL

Ett effektivitets- och rättssäkerhetsperspektiv

Masteruppsats inom skatterätt

Författare: Linda Rudelius

Handledare: Ulrika Rosander

Jönköping juli 2010

Masteruppsats inom skatterätt

Titel:	Väsentlig anknytning enligt 3:7 IL – Ett effektivitets- och rättssäkerhetsperspektiv
Författare:	Linda Rudelius
Handledare:	Ulrika Rosander
Datum:	2010-07-09
Ämnesord	Väsentlig anknytning, obegränsad skattskyldighet, begränsad skattskyldighet, rättssäkerhet, effektivitet

Sammanfattning

Vid beskattning finns det två sidor med olika intressen. Dels den enskilde individen som bevakar sitt intresse av att minimera sin skattebelastning och dels staten med ett intresse för skyddet av skattebasen. Vid en flytt från Sverige kan obegränsad skattskyldighet aktualiseras på grund av att den skattskyldige har väsentlig anknytning till Sverige.

I svensk skatterätt har legalitetsprincipen, ingen skatt utan lag, en stark ställning. Detta ställer krav på lagstiftningen att den skall uppfylla ett visst mått av förutsägbarhet. Den skattskyldige skall kunna förutse konsekvenserna av sitt handlande. 3:7 IL innehåller tio anknytningsmoment som vid en sammanvägd bedömning skall ligga till grund för graden av skattskyldighet. Ur lagtexten går det dock inte att utläsa vad dessa anknytningsmoment i praktiken innebär. Ledning för ett beslut bör då sökas i förarbete, praxis och doktrin.

Praxis på området om väsentlig anknytning är inte enhetlig och gällande en del anknytningsmoment följer inte praxis de kriterier förarbetena stadgat som norm för bedömning. Detta gör att rättssäkerheten såväl som effektiviteten gällande lagrummet 3:7 IL som det är utformat idag kan ifrågasättas. Vidare saknar många domar från Regeringsrätten motiveringar till varför utgången i målet blev som den blev, vilket ytterligare bidrar till en osäkerhet och otydlighet på området.

Någon lagstadgad rangordning av de tio anknytningsmomenten finns inte utan det är genom praxis viktningen av anknytningsmomenten har skett. Ett av de viktigaste anknytningsmoment är *bostad inrättad för åretruntbruk*. Praxis på området har tenderat att förskjutas från att objektivt värdera standard och läge på fastigheten till att subjektivt bedöma hur fastigheten nyttjas. Detta innebär att fritidsbostäder, oavsett läge och standard, inte medför väsentlig anknytning, medans fall där den skattskyldige behåller en permanentbostad alltid betraktas ha väsentlig anknytning. *Familj* utgör ett starkt skäl till att obegränsad skattskyldighet består, särskilt om familjen kvarstannar. Regelbundna besök till Sverige ses som en indikation på att den skattskyldige inte har för avsikt att bryta banden med Sverige. Vidare utgör *ekonomisk engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom väsentligt inflytande och om han bedriver näringsverksamhet här* starka grunder för fortsatt obegränsad skattskyldighet i Sverige trots en flytt härifrån. Gränsdragningen för storleken på tillgångar i relation till skattskyldighet är svårbedömd. Generellt kan sägas att ett innehav som inte överstiger 10 % av tillgångarna i ett fåmansföretag bör inte medföra väsentlig anknytning medans ett innehav över 15 % gör det. Gällande anknytningsmomentet *om han bedriver när-*

ingsverksamhet här antas vanligen att den skattskyldige har så täta kontakter med Sverige att det medför väsentlig anknytning.

För att öka både rättssäkerheten och effektiviteten kan förespråkas att domstolen blir tydligare i sin utformning av domar och beslut. Likaså att domarna motiveras väl och att det klart och tydligt framgår varför beslutet blev som det blev. I ett steg i att förbättra både rättssäkerheten och effektiviteten kan förslagsvis ett införande av en ”specialdomstol”, vars ansvarsområde bland annat berör frågor runt väsentlig anknytning, motiveras. Ur ett effektivitetsperspektiv skulle detta troligen förkorta handläggningstider men även höja kompetensen hos domstolen och på så sätt öka förutsägbarheten, minska godtycklighet på området och då minska antalet situationer som kommer till prövning i domstolen.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund	1
1.2	Syfte	2
1.3	Avgränsningar	2
1.4	Metod och material	2
1.4.1	Rättsdogmatisk metod	2
1.4.2	Empirisk metod	4
1.4.3	Rättssäkerhet och effektivitet	4
1.5	Disposition	5
2	Skattskyldighet för fysiska personer i Sverige	6
2.1	Inledning	6
2.2	Beskattningsprinciper	6
2.3	Obegränsad skattskyldighet	7
2.3.1	Bosättningsrekvisitet	7
2.3.2	Stadigvarande vistas	8
2.3.3	Väsentlig anknytning	10
2.4	Kommentarer	11
3	Väsentlig anknytning enligt 3:7 IL	13
3.1	Inledning	13
3.2	Medborgarskapskriteriet	14
3.3	Tiden den skattskyldige varit bosatt i Sverige	15
3.4	Varaktig bosättning på utländsk ort	16
3.5	Studier utomlands eller vistelse på grund av hälsoskäl	17
3.6	Bostad för åretruntbruk	18
3.6.1	Kommentar	21
3.7	Familj	22
3.7.1	Kommentar	25
3.8	Näringsverksamhet och ekonomiskt engagemang	25
3.8.1	Inledning	25
3.8.2	Väsentligt inflytande genom styrelseuppdrag	26
3.8.3	Väsentligt inflytande genom befattning	26
3.8.4	Aktieinnehav	27
3.8.5	Sammanfattande kommentarer om anknytningsmomentet näringsverksamhet och ekonomiskt engagemang	29
3.9	Fastighet	30
3.9.1	Kommentar	31
3.10	...liknande förhållande	31
3.10.1	Kommentar	32
3.11	Femårsregeln	32
3.12	Sammanfattning av anknytningsmomenten för väsentlig anknytning	32
3.13	Skillnaden mellan obegränsat och begränsat skattskyldig	35
3.13.1	Förfarandet vid en flytt utomlands	35
3.13.2	Skatterättsnämnden	36
3.13.3	Kommentar	37

4 Rättssäkerhet och effektivitet i förhållande till väsentlig anknytning	38
4.1 Inledning.....	38
4.2 Legalitetsprincipen	39
4.3 Väsentlig anknytning och krav på skattelagstiftning	40
4.3.1 Effektivitet	41
4.3.2 Enkelhet och proportionalitet	41
4.3.3 Förutsägbarhet	42
4.3.4 Kommentarer	42
5 Analys av rättssäkerheten och effektiviteten angående väsentlig anknytning	44
5.1 Inledning.....	44
5.2 Grunden för skattskyldighet.....	44
5.3 De viktigaste anknytningsmomenten för väsentlig anknytning ur ett rättssäkerhets- och effektivitetsperspektiv	46
5.4 ...utformningen av lagen?	53
5.5 Avslutande kommentarer	54
Referenslista.....	55

Bilagor

Bilaga 1 - Frågor	60
-------------------------	----

Förkortningar

IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
FPL	Förvaltningsprocesslag (1979:291)
KL	Kommunalskattelag (1228:370)
Not.	Notismål
Ref.	Referatmål
Prop.	Proposition
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
St.	Stycke
SRN	Skatterättsnämnden
SOU	Statens Offentliga Utredningar
Pt.	Punkt
RF	Regeringsformen (1974:152)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Beskattningskonsekvenserna för en skattskyldig som anses vara obegränsat skattskyldig skiljer sig ifrån den som anses vara begränsat skattskyldig. Särskilt viktigt blir gränsdragningen för en fysisk person som flyttar från Sverige. Enligt svensk intern skatterätt delas skattskyldigheten för en fysisk person in i obegränsad respektive begränsad skattskyldighet. Enligt 3:3 1 st. Inkomstskattelagen¹, IL, anses den som bosatt, stadigvarande vistas eller har väsentlig anknytning till Sverige och varit tidigare bosatt här vara obegränsat skattskyldig. Det innebär att en person kan betraktas som skatterättsligt bosatt i Sverige trots att den fysiska bosättningen är i ett annat land. Den obegränsade skattskyldigheten innebär att den fysiska personen är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige, oavsett sitt ursprung.² 3:17 1 pt IL stadgar att den som inte är obegränsat skattskyldig anses vara begränsat skattskyldig.

Obegränsad skattskyldighet grundar sig på bosättning kan det uttryckas som att gränsen eller ramen för den svenska beskattningsrätten är det skatterättsliga bosättningsbegreppet. Denna gräns är grundläggande för avgörandet av skattskyldighet för fysiska personer i Sverige. För att inte främja skatteflykt bör reglerna kring skattskyldighet inte vara för snäva i utformningen. Inte heller bör de vara så vitt utformade att utflyttade personer faller in under reglerverket under väldigt lång tid.³

Möjligheten att röra sig över gränserna har ökat och utflyttning är numer vanligt förekommande. Det är i första hand i dessa situationer som gränsdragningen mellan begränsat och obegränsat skattskyldig blir aktuell och svårigheter kan uppstå. Vid en utflyttning från Sverige aktualiseras begreppet om väsentlig anknytning och möjligheten att enligt svensk lag att betraktas som begränsat skattskyldig. För att avgöra huruvida en fysisk person har väsentlig anknytning till Sverige har i 3:7 1 st. IL ställts upp tio kriterier som avgör om en person har väsentlig anknytning eller inte. Enligt dessa kriterier kan en person som inte längre bor i Sverige eller stadigvarande vistas här ändå anses som obegränsat skattskyldig i de fall något av de kriterierna angående väsentlig anknytning träffar personen. Detta innebär att en fysisk bosättning inte är synonymt med det skatterättsliga bosättningsbegreppet. Ibland leder det till att det då uppstår situationer där det kan vara svårt att avgöra den skatterättsliga bosättningen.

Då det av lagstiftaren inte har getts någon inbördes rang av kriterierna för väsentlig anknytning, har det blivit domstolens uppgift att värdera och tolka de olika kriterierna.⁴ Skatteverket har i sin handledning för internationell beskattning uttryckt att det är alla faktorer av vikt för det enskilda fallet som skall ligga till grund för om obegränsad

¹ Inkomstskattelag (1999:1229), IL.

² 3:8 IL.

³ Prop. 1984/85:175 s. 11.

⁴ Dahlberg, M. *Internationell beskattning*, s. 33.

skattskyldighet föreligger.⁵ I doktrin framhålls att det ur rättspraxis kan stadgas att de olika anknytningskriterierna har tillmätts olika betydelse.⁶

Problematiken kring gränsdragningen mellan obegränsat och begränsat skattskyldig är intressant och en fråga som återkommer för prövning i domstol. Dels staten intresse för att skydda skattebasen och säkerställa att medel till finansiering av den offentliga sektorn säkerställs och på andra sidan finns den enskilde skattebetalaren som månar om sitt eget och vid en flytt från Sverige har ett intresse av att minimera de skatteanspråk Sverige gör på dennes inkomst. Det kan således uttryckas som att det finns både ett rättssäkerhetsperspektiv som ett effektivitetsperspektiv kring problematiken med gränsdragningen för beskattningsgrunden väsentlig anknytning.

Med tanke på den öppenhet som finns i lagrummet, det vill säga i avsaknad av uttömmande rekvisit, kan framhållas att legalitetsprincipen, att ingen skatt skall påföras utan lagstöd, kan bli problematisk vid en närmare granskning av begreppet ”väsentlig anknytning” i 3:7 IL. Ur lagtexten framgår inte klart och tydligt vad anknytningsmomenten innebär. Med andra ord kan det uttryckas som att rekvisiten skapar en osäkerhet för den skattskyldige att förutse konsekvenserna av ett handlande. Detta ska ställas mot effektiviteten och skyddet av skattebasen.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att utreda anknytningsmomenten kring väsentlig anknytning i 3:7 Inkomstskattelagen (IL) de lege lata och de lege ferenda och analysera dem utifrån ett effektivitets- och rättssäkerhetsperspektiv.

1.3 Avgränsningar

I uppsatsen kommer fysiska personer att behandlas. Juridiska personers begränsade respektive obegränsade skattskyldighet faller utanför syftet för denna uppsats. Den lagstiftning som är central för uppsatsen är svensk skattelagstiftning och särskilt inkomstskattelagen. Detta innebär att annan lagstiftning inte kommer att behandlas. Det kan uttryckas som att bestämmelsen om väsentlig anknytning tar sikte på att förhindra skatteundrandragande transaktioner eller skatteflykt. Skatteflykt kommer dock inte att behandlas i uppsatsen. Vidare kommer inte sexmånaders och ettårs regeln i 3:9 IL att tas upp.

Skattskyldigheten i andra länder för utflyttande svenskar kommer inte att beröras i uppsatsen. Vid en flytt från Sverige till ett annat land träder ofta dubbelbeskattningsavtalsrätten in. Hur dubbelbeskattningsavtalsrätten påverkar beskattningen av fysiska personer kommer att behandlas i uppsatsen.

1.4 Metod och material

1.4.1 Rättsdogmatisk metod

Den huvudsakliga metod som används i uppsatsen är en rättsdogmatisk metod. Med detta menas att utgångspunkten tas i lag följt av förarbete, praxis och doktrin.⁷ Med hjälp

⁵ Skatteverkets, SKV, *Handledning för internationell beskattning* 2009, s. 34.

⁶ Dahlberg, M. *Internationell beskattning*, s. 33.

⁷ Lehrberg, B. *Praktisk Juridisk Metod*, s.178.

av denna metod skall gällande rätt fastställas. Enligt Peczenik tar den rättsdogmatiska metoden sikte på ”att tolka och systematisera gällande rätt”.⁸

Begreppet väsentlig anknytning som är ett avgörande moment vid en bedömning huruvida obegränsad eller begränsad skattskyldighet föreligger återfinns i IL. Att klargöra vilken skattskyldighet en fysisk person är av vikt eftersom Regeringsformen stadgar att skatt inte ska påföras utan lagstöd.⁹ Följaktligen gör detta att IL har en central roll i uppsatsen. Även Kommunalskattelagen¹⁰, KL, föregångaren till IL och dess förarbeten får en betydelse för denna uppsats då IL är en utveckling av KL och det bakomliggande syftet med anknytningskriterierna har sin grund ur den tidigare lagen, även om den inte kommer att ha en uttryckligt central roll för uppsatsen. Förarbeten har en viktig roll då de fyller funktionen att tolka innebörden av lagtexten och ger uttryck för det bakomliggande syftet med lagen. Ytterligare tolkningshjälp fås via en rad rättsfall som behandlar just begreppet väsentlig anknytning och dess relation till skattskyldigheten hos en fysisk person.

Då det har blivit ett uppdrag för domstolarna att tolka vad rekvisiten för väsentlig anknytning innebär, är rättsfall av stor vikt för uppsatsen. Urvalet har skett genom sökning på databas och med hjälp av doktrin. Genom att söka på databaser, visar det sig att det finns en stor mängd rättsfall som behandlar rekvisiten i 3:7 IL. I denna situation har doktrin och särskilt Skatteverkets handledning för internationell beskattning fått vara den ledande handen i urvalet av rättsfall. Infotorg och Karnov har varit de databaser som har kompletterat urvalet av rättsfall. För att kunna presentera en så grundlig och hel bild av innebörden av 3:7 IL är det av vikt att även presentera äldre rättsfall likväl som de allra senaste. Några längre rättsfallsreferat kommer inte att presenteras i uppsatsen eftersom rättsfallen finns tillgängliga via internet och databaser. Skatterättsnämndens förhandsbesked använd som ytterligare ett medel och en kanal i att tolka gällande rätt. Avgörandena är bindande för Skatteverket och för en allmän förvaltningsdomstol när det vunnit laga kraft.¹¹

Doktrinen tillför en viktig källa för förståelse och uppfattningar som finns gällande det aktuella ämnet, vilket gör att den är viktig för uppsatsen trots sin ställning i rättskällehierarkin. Doktrin bidrar med olika infallsvinklar och åsikter och väcker tankar. Doktrin har även rollen, som nämnts ovan, haft inflytande på urvalet av rättsfall. Skatteverkets handledning har använts som inom området för begränsad, obegränsad skattskyldighet och tolkningen av anknytningsmomenten för väsentlig anknytning, vilket får överensstämma med Peczeniks bild av rättsdogmatisk metod.¹²

För att upplägget skall vara överskådligt och så metodiskt som möjligt kommer varje anknytningskriterium att behandlas separat. Ihop med varje anknytningsmoment kom-

⁸ Peczenik, A, *Vad är rätt?*, s 312.

⁹ 2:10 2 st. Regeringsformen (1974:152) RF.

¹⁰ Kommunalskattelag (1928:370) KL.

¹¹ <http://skatterattsnamnden.se/skatterattsnamnden/vadarettforhandsbesked/vadarettforhandsbesked.4.383c9f31134f01c98a800011274.html>.

¹² Peczenik, A, *Vad är rätt?*, s 316.

mer relevant praxis presenteras och en sammanfattande kommentar avsluta det behandlade området.

1.4.2 Empirisk metod

Som kompletterande metod för att få en uppfattning om hur anknytningsrekvisiten i 3:7 IL uppfattas och hanteras av Skatteverket som är den myndighet som är beslutsfattande i Skattefrågor, används en empirisk metod med intervju/telefonsamtal och e-postkontakt och som redovisas anonymt. Valet av en empirisk metod baseras på att metoden bygger på att koppla ihop teori med verkligheten.¹³ På så sätt kan en grund för hur lagrummet uppfattas av branschen insamlas och ligga till grund för de avsnitt i uppsatsen som knyter an till hur 3:7 IL appliceras. Huvudsyftet med att använda intervju och e-postkontakt som metod ämnar främst till att fördjupa min insikt i hur problematiken kring skattskyldighet hanteras och appliceras praktiskt. Personligen värdesätter jag denna metod i uppsatsskrivandet för att den flyttar fokus från ett abstrakt plan till ett mer praktiskt. Det kan diskuteras vilket värde detta material har i förhållande till rättskällehierarkin och min uppfattning är att den kan likställas med doktrin. Kunskapen inom Skatteverket är för mig baserad på både utbildning med baskunskaper men även på empiri, vilket gör att deras erfarenheter måste tillmätas god trovärdighet. Vidare bör beaktas i ett sådant fall som gällande 3:7 IL och väsentlig anknytningsrekvisiten där rättsläget i viss mån kan uppfattas som osäkert måste andra källor än de klassiska rättsdogmatiska källorna användas för att ge fler infallsvinklar på problematiken.

1.4.3 Rättssäkerhet och effektivitet

Syftet bakom väsentligt anknytningsmomenten i 3:7 IL är enligt förarbetena att förhindra skenbosättningar utomlands i syfte att undkomma beskattning i Sverige.¹⁴ Den offentliga sektorn i Sverige är stor och det är av vikt att staten bibehåller en effektiv skattepolitik för att finansiera den offentliga sektorn. Dock krävs att beskattningen är rättsäker då det bland annat är den skattskyldige individen som bidrar genom att erlägga skatter till ett upprätthållande av den offentliga sektorn. Det kan således uttryckas att en skatt har två sidor. Staten utfärdar skatten och den skattskyldige betalar den. Genom skatter finansieras den offentliga sektorn i Sverige. Med tanke på detta bör skattelagstiftningen således möta vissa kriterier som gör att lagstiftningen blir både rättsäker och effektiv och på så vis tillgodoser både den enskildes som statens behov.

Rättssäkerhet är ett viktigt begrepp inom den svenska rättskulturen.¹⁵ Eftersom en skatt är något som berör den enskildes ekonomiska förhållande tar rättssäkerheten sikte på den enskildes behov framför myndighetens.¹⁶ Rättstillämpning från statens sida får inte vara godtycklig. Godtycklighet leder till minskad förutsebarhet för den enskilde,¹⁷ vilket

¹³ Jacobsen, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, s. 35.

¹⁴ SKV *Handledning för internationell beskattning*, s. 33.

¹⁵ SOU 1993:62 s. 75.

¹⁶ SOU 1993:62 s. 76.

¹⁷ SOU 1993:62 s. 75.

i sig inte uppmuntrar till att motivera de skattskyldiga att betala skatten och på så sätt verka som en förebyggande faktor på skattemoralen.¹⁸

Om rättssäkerheten tar sikte på att bevara den enskildes rättigheter, siktar effektivitetsperspektivet på statens perspektiv. Effektivitet har en betydande roll när det gäller skattelagstiftning. Skatten måste ha ett uttalat syfte och utformningen bör vara sådan att målen nås.¹⁹ Det finns flera kategorier av effektivitet, förvaltningseffektivitet, rättseffektivitet och ekonomisk effektivitet.²⁰ Med förvaltningseffektivitet menas att myndighetens övergripande mål är att se till att all den skatt som skall betalas blir betald. Detta myndighetsmål kan komma att stå i konflikt med rättssäkerheten och den enskildes rättigheter.²¹

Just en eventuell konflikt som uppstår mellan den enskildes intresse och statens intresse är av intresse för uppsatsen. Frågan för uppsatsen är att utreda huruvida det finns en konflikt i 3:7 II som står mellan den enskildes rätt att inte träffas av väsentlig anknytningsmomenten mot statens intresse att skydda skattebasen.

1.5 Disposition

Dispositionen som följer i uppsatsen kommer att vara enligt följande:

Kapitel två behandlar beskattningsprinciper och innebörden av begränsad respektive obegränsad skattskyldighet. Gällande den obegränsade skattskyldigheten kommer bostättningsbegreppen bosatt, stadigvarande vistas och väsentlig anknytning att behandlas.

I kapitel tre ligger fokus på lagrummet 3:7 IL och anknytningsmomenten för väsentlig anknytning. Varje anknytningsmoment redogörs för sig i kapitlet och relevant praxis kopplas till varje anknytningsmoment för att ge läsaren en bild av vad gällande rätt är.

Kapitel fyra behandlar begreppen rättssäkerhet och effektivitet och deras vikt inom skatterätten.

Det avslutande kapitel fem analyseras syftet utifrån den fakta som presenterats i de övriga kapitel och avslutas med en sammanfattande kommentar.

¹⁸ Svensson, B, *Skatterättslig etik*, SN, 2000, s.112-123.

¹⁹ Lodin, S-O, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN, 2007, s. 478.

²⁰ SOU 1993:62 s. 79-80.

²¹ SOU 1993:62 s. 79.

2 Skattskyldighet för fysiska personer i Sverige

2.1 Inledning

Graden av skattskyldighet handlar om beskattningens subjektiva sida. Första steget är att avgöra vilka personer som anses utgöra skattesubjekt enligt svensk intern rätt och sedan vilken grad av anknytning dessa har till Sverige. Grundregeln är att alla fysiska personer är skattesubjekt. Svensk skattelagstiftning gör en uppdelning av skattskyldigheten för fysiska personer. Den delas in i två kategorier, obegränsat respektive begränsat skattskyldighet. Det är graden av anknytning till Sverige som avgör skattesubjektets skattskyldighet.²²

I detta kapitel kommer olika beskattningsprinciper behandlas. Även innebörden av begränsad respektive obegränsad skattskyldighet för fysiska personer kommer att behandlas.

2.2 Beskattningsprinciper

Det finns flera olika typer av beskattningsprinciper.²³ Huvudprinciperna är hemvistprincipen, även kallad domicilprincipen, och källstatsprincipen. De flesta länder tillämpar hemvistprincipen. Principen grundar beskattningsanspråken på skattesubjektets koppling till det aktuella landet. Principen grundar sig på att alla inkomster beskattas i det landet den skattskyldige är skatterättsligt bosatt i. Motiven för en sådan beskattning baseras på att om den skattskyldige är bosatt i landet, kan denne ta del av olika förmåner i landet. Sjukvård är ett exempel på en sådan förmån, rättsväsende en annan. Möjligheten att ta del av dessa gör det rimligt och motiverat att kräva att de skattskyldige skall bidra till finansieringen genom att erlägga skatt.²⁴

Även om de flesta länder har en utgångspunkt i hemvistprincipen är det vanligt att det förekommer en kombination av flera beskattningsprinciper. I Sverige används hemvistprincipen som utgångspunkten kompletterad av källstatsprincipen. Kombinationen gör att Sverige inte endast är begränsad till att ha beskattningsanspråk på inkomster förvärvade här i landet. Det innebär vidare att Sverige även har möjlighet att beskatta inkomster hos personer som inte är bosatta här i landet men förvärvat inkomster härifrån.²⁵

I enlighet med suveränitetsprincipen är varje stat självständig. Suveränitetsprincipen innebär att det är varje stat själv som stiftar sina lagar inom landets gränser och har bestämmanderätt vid utformandet av lagar och regler. Särskilt starkt har detta ansetts vara inom skattelagstiftning.²⁶

När Inkomstskattelagen trädde ikraft år 2000 introducerades begreppen obegränsat och begränsat skattskyldighet. Lagstiftarens bakomliggande syfte med ett införande av be-

²² Lodin, S-O m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 44f.

²³ Dahlberg, M, *Internationell beskattning*, s. 23f.

²⁴ Dahlberg, M, *Internationell beskattning*, s. 23f.

²⁵ Mattson, N, *Svensk internationell beskattningsrätt*, s. 17f.

²⁶ Lindencrona, G, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 29.

greppen låg i att det skulle tydliggöras vem som var att anse som skattskyldig i Sverige för sina inkomster.²⁷

Kapitel 3 i IL behandlar skattskyldigheten hos fysiska personer och eftersom svensk intern skatterätt grundas på hemvistprincipen kan det uttryckas som att bosättningsbegreppet i 3:3 IL är tredelat. En fysisk person kan således anses vara obegränsat skattskyldig och få skatterättslig hemvist i Sverige på tre olika grunder. Obegränsat skattskyldig i Sverige är den som:

1. Är bosatt i Sverige
2. Stadigvarande vistas i Sverige
3. Har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här.

Betydelsen för vilken grund skattskyldigheten baseras på spelar vanligen en relativt liten roll rent praktiskt. Den skattskyldige anses som bosatt här oavsett vilken av de tre grunderna beskattningen grundar sig på. Likaså är omfattningen av skattskyldigheten normalt densamma för de olika bosättningsbegreppen.²⁸ Dock kan beskattningskonsekvenserna variera beroende på vilken grund skattskyldigheten grundar sig på. Därför är det teoretiskt av vikt att inte stanna vid att konstatera att den skattskyldige är obegränsat skattskyldig utan att specificera vilken grund skattskyldigheten baseras på.²⁹

Ifall en fysisk person inte klassas som obegränsat skattskyldig, benämns denne som begränsat skattskyldig. Definitionen av begränsad skattskyldighet i 3:17 1p. IL är en negativ definition, det vill säga, om den skattskyldige inte är obegränsat skattskyldig är denna begränsat skattskyldig.

Förutom den negativa definitionen följer ett antal kategorier av personer som inte anses vara obegränsat skattskyldiga i Sverige.³⁰ Dessa är personer som tillhör utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige. I denna grupp faller även annan personal som ingår i beskickningens eller konsulatets personal.³¹ Anhörig till de personer som träffas av punkten 2 av 3:17 IL, det vill säga make och omyndiga barn samt personliga tjänare anses inte heller vara obegränsat skattskyldiga. Lagrummet stadgar dock att personerna inte skall vara svenska medborgare.

2.3 Obegränsad skattskyldighet

2.3.1 Bosättningsrekvisitet

Som nämnts ovan är ett av rekvisiten för obegränsad skattskyldighet en bosättningsgrund som skall beaktas. I lagstiftningen som föregick IL, Kommunalskattelagen, KL³², infördes begreppet bosatt som en faktor i avgörande huruvida skattskyldighet i Sverige

²⁷ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 51.

²⁸ Pelin, L, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 20.

²⁹ SKV *Handledning för internationell beskattning*, s. 28.

³⁰ 3:17 p. 2-4 IL.

³¹ 3:17 p.2 IL.

³² Kommunalskattelag (1928:370), KL.

förelåg.³³ Noteras bör dock att innebörden av begreppet var betydligt vidare i KL än innebörden har i IL. I KL hade begreppet bosatt en innebörd som omfattade fysiska personer som både hade egentligt bo här, hemvist i Sverige, stadigvarande vistades i Sverige eller hade väsentlig anknytning till Sverige på annat sätt. När IL senare trädde ikraft snävades betydelsen av bosatt in till att endast innebära bosatt här i Sverige.³⁴ Lagstiftaren har inte i förarbetena till IL inte gett någon utförligare definition av begreppet bosatt. Således får det antas att en språklig, allmän tolkning av innebörden är så som det är avsett att begreppet skall tolkas.³⁵ En hänvisning i förarbetena som stödjer en sådan tolkning är den till folkbokföringslagen.³⁶ Skatteverket har samma ståndpunkt och menar att med bosatt menas den som är bosatt här och är folkbokförda eller spenderar dygnsvilan här.³⁷

Är en person bosatt i Sverige anses den vara obegränsat skattskyldig här i Sverige.³⁸ Det är av vikt att skilja begreppet bosatt i folkbokföringslagen från det skatterättsliga bosättningsrekvisitet. Att en person är folkbokförd här innebär inte per automatik att denne är bosatt här i landet. Det skatterättsliga bosättningsbegreppet tar sikte på faktiska omständigheter för just personen i fråga. Det som beaktas är om den fysiske personen har en verklig och varaktig bosättning här i landet. Varaktig bosättning kräver att en tidsgräns för att detta skall uppfyllas enligt Skatteverket.³⁹

2.3.2 Stadigvarande vistas

Nästa punkt som är avgörande vid fastställande huruvida en fysisk person är att anses som obegränsat skattskyldig i Sverige är avgöra om den fysiske personen stadigvarande vistas i Sverige.⁴⁰ IL anger ingen definition och tidsangivelse för vad som är att betrakta som stadigvarande vistas här i landet och det finns väldigt få rätt rättsfall som har behandlat frågan kring tolkningen av innebörden av stadigvarande vistas. Dock kan konstateras om den fysiske personen vistas sex månader sammanhängande här i Sverige, får rekvisitet för stadigvarande vistas anses vara uppfyllt i enlighet med SOU 1997:75.⁴¹ Denna uppfattning har fått stöd i doktrin av bland annat Dahlberg och Mattson, men även i lagkommentaren till inkomstskattelagen.⁴²

³³ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 51.

³⁴ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 51.

³⁵ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 16.

³⁶ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 51 hänvisar till folkbokföringslagens (1941:481) 6-13 §§ vilket tyder på att tolkning av begreppet bosatt skall tolkas i samråd med dessa paragrafer.

³⁷ SKV handledning för internationell beskattning, s. 30, se även Dahlberg, M, *Internationell beskattning*, s. 32.

³⁸ SKV handledning för internationell beskattning, s. 30.

³⁹ SKV handledning för internationell beskattning, s. 30.

⁴⁰ 3:3 1st. 2p. IL.

⁴¹ SOU 1997:75 s. 43.

⁴² Se bland annat i Dahlberg, M. *Internationell beskattning*, s. 32, Andersson, M. m.fl., *Inkomstskattelagen: en kommentar* s. 89 och i Mattson, N, *Svensk internationell beskattningsrätt*, s. 35.

Kriteriet stadigvarande vistas får särskild betydelse för avgörandet av skattskyldighet i fall när fysiska personer flyttar till Sverige eller vistas här längre perioder. Varför den fysiske personen vistas i Sverige och anledningarna till vistelsen här tas ingen hänsyn till, utan det är tidsangivelsen som är det som beaktas.⁴³ Detta innebär att kortare avbrott av tillfällig natur inte bryter begreppet stadigvarande vistas. Avbrotten räknas inte heller ifrån den totala tiden för vistelsen här i Sverige. Däremot kan flera kortare vistelser här i Sverige läggas samman och betraktas som en längre sådan.⁴⁴

I och med att det inte tydligt har stadgats i lagtexten någon tidsangivelse för vad som krävs för att stadigvarande vistas skall vara uppfyllt har denna fråga varit föremål för prövning i domstol. Genom RÅ 1997 ref. 25 har en 78-nättersregel etablerats som är vägledande för när stadigvarande vistelse ska anses vara uppfyllt.

I fallet fann Regeringsrätten att en man med nederländskt medborgarskap hade vistats stadigvarande i Sverige. Ett nederländskt bolag hade anställt mannen som VD vid det svenska dotterbolaget med säte i Helsingborg. Mannen hade familj och bostad i Nederländerna. Till sitt förfogande hade han en övernattningslägenhet i Sverige som ägdes av det svenska bolaget. Regeringsrätten resonerade kring begreppet arbetsvecka och om en sådan förelåg, skulle mannen lämna Nederländerna måndag morgon och återkom fredag eftermiddag. Under sin arbetsvecka i Sverige ingick vistelse i Danmark och Norge om en till två nätter vardera vid bolagets filialer. Följande innebar enligt Regeringsrätten att mannen ungefärligt vistades mellan två och tre nätter per vecka i Sverige vilket gjorde att mannen var att anses som stadigvarande vistades i Sverige. Vidare var Regeringsrätten av uppfattningen att avbrotten på helgerna då mannen återvände till Nederländerna var av tillfällig karaktär vilket således inte bröt den stadigvarande vistelsen i Sverige. Detsamma gällde för resorna till Danmark och Norge.⁴⁵

Rättsfallet etablerade följaktligen en 78-nättersregel vilken stöder när stadigvarande vistas skall anses föreligga för en fysisk person. Denna regel innebär enligt rättsfallet att om en person vistas i Sverige i sex månader eller längre och tillbringar 78 nätter eller fler i Sverige får denna person anses som stadigvarande vistas här.⁴⁶ Regeln har ansetts utgöra ett riktmärke när det ska avgöras ifall en person är att anses som stadigvarande vistas. I november 2005 uttalade sig Skatteverket i ett ställningstagande,⁴⁷ att uppfattningen från Skatteverket, var att även vistelser med färre än 78 övernattningar under en sexmånadersperiod kunde ligga till grund för att en person skall anses vara stadigvarande här. I ställningstagandet baserar Skatteverket sin uppfattning på det att domstolen i RÅ 1997 ref. 25 inte klart uttryckte att det var antalet nätter som skulle ligga till grund för bedömningen av stadigvarande vistas. Skatteverket menar att domstolen i rättsfallet grundade sitt beslut på hur en normal arbetsvecka vanligen ser ut och detta låg till grund för den 78-dagars regel som rättsfallet stadgat. Semestrar och längre vistelser beaktades inte, vilket Skatteverket menar att de skall.⁴⁸ Enligt Skatteverkets åsikt är det troligt att

⁴³ SOU 1997:75 s. 173.

⁴⁴ Andersson, M. m.fl. *Inkomstskattelagen: en kommentar*, s. 89

⁴⁵ RÅ 1997 ref. 25.

⁴⁶ RÅ 1997 ref. 25.

⁴⁷ SKV ställningstagande: *Krävs 78 övernattningar för att stadigvarande vistelse?*

⁴⁸ SKV handledning för internationell beskattning, 2009, s. 32.

mannens arbetsveckor avvek från de av domstolen hävdade ”normala” arbetsveckor och således också troligt att mannen inte vistades 78 nätter i Sverige under en sexmånadersperiod. Domstolen fann att mannen var att anse som stadigvarande vistades i Sverige. Detta föranleder Skatteverket att framlägga en person kan vistas stadigvarande i Sverige även om antalet nätter är färre än 78 till antalet. Tillämpningen av RÅ 1997 ref. 25 är enligt Skatteverket begränsad med tanke på att avbrott i vistelsen och längre vistelser utomlands rubbar 78-dagarsregeln.⁴⁹

Under 2008 prövade Regeringsrätten begreppet stadigvarande vistas vid ett flertal tillfällen.⁵⁰ Att personerna i fråga regelbundet återvänder till Sverige är något Regeringsrätten lagt stor vikt vid. Genom att regelbundet återvända till Sverige kan således medföra att en fysisk person, även om den sammanlagda perioden av tid inte överstiger sex månader, skall anses vistas här stadigvarande.

I RÅ 2008 ref 16 fann Regeringsrätten att en läkare uppfyllde kraven för stadigvarande vistas eftersom han återkommande arbetade och vistades i Sverige. Läkaren arbetade i perioder som inte riktigt omfattade sex månader åt gången och mellan perioderna befann han sig utomlands i perioder upp till tre månader. Domstolen fann att även om tiden för vistelsen i Sverige inte uppgick till sex månader åt gången var mannen att anses som stadigvarande vistades i Sverige på grund av att vistelsen här var återkommande.

I RÅ 2008 ref 56 prövades återigen huruvida en läkare som tidvis arbetade i Sverige vistades här stadigvarande. Under sina arbetspass i Sverige, som varade i två veckor åt gången, hade läkaren även jour i sin arbetstid. Efter sina arbetspass återvände mannen till Danmark där han var bosatt och hade sin familj. Mannen var verksam som läkare även i Danmark. Den totala tiden mannen vistades i Sverige uppgick till 18 veckor under 2004 och nio veckor under de första sex månaderna av 2005. Omfattningen av tiden mannen vistades i Sverige och det faktum att det rörde sig om en regelbundenhet i arbetspassen bedömde Regeringsrätten mannens vistelse i Sverige som stadigvarande.

Domstolens uppfattning om regelbundenhet och vistelse under lång tid utgör grund för att en person skall ses som att vistas här stadigvarande. Detta bekräftades i RÅ 2008 not. 166. Målet berör en finsk man som arbetade sju dagar i Sverige för att sedan återvända till Finland där han vistades följande sju dagar. Mannen tillbringade således varannan vecka i Sverige och varannan i Finland med undantag för semester och helgdagar som tillbringades i Finland. Domstolen knyter an till den regelbundenhet i vistelsen som stadgades i RÅ 2008 ref 56 och anförde att mannen vistades med sådan regelbundenhet i Sverige och under en sådan lång tid att mannen ansågs vistas stadigvarande i Sverige.

2.3.3 Väsentlig anknytning

3:3 1 st. 3 pt IL stadgar att den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här anses vara obegränsat skattskyldig. Begreppet väsentlig anknytning infördes 1966 för att förhindra skenbosättning i utlandet och internationell skatteflykt.⁵¹

⁴⁹ SKV ställningstagande: *Krävs 78 övernattningar för att stadigvarande vistelse?*

⁵⁰ RÅ 2008 ref. 16, RÅ 2008 ref. 56 och RÅ 2008 not. 166.

⁵¹ SKV *handledning för internationell beskattning*, s. 33.

Väsentlig anknytning, som ett begrepp, infördes i lagstiftningen med syfte att komplettera begreppet egentligt bo och hemvist.⁵² En översyn och förändring av reglerna angående väsentlig anknytning gjordes genom proposition 1984/85:175. Förändringen innebär att alla fysiska personer som haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige och haft väsentlig anknytning under beskattningsåret skulle omfattas. Det innebär en förändring från att ha omfattat bara svenska medborgare till numer alla de som varit bosatta i Sverige med väsentlig anknytning.⁵³ I förarbetet framhölls att om en person oavsett medborgarskap har stark anknytning till Sverige än ett annat land skall den personen kunna beskattas i Sverige.⁵⁴ Lagändringen innebär vidare att grunden väsentlig anknytning blev en självständig grund vid bedömningen av den obegränsade skattskyldigheten i Sverige.⁵⁵

Förändring av reglerna innebär även att återbosättning inkluderades. Vidare förlängdes även tidsramen för bevisbörderegeln från tre år till nuvarande fem år. Dessutom lades anknytningskriterier till i lagrummet gällande fastställandet huruvida väsentlig anknytning skulle aktualiseras för den skattskyldige eller inte. Dessa kriterier omfattade medborgarskap, tiden för bosättningen i Sverige, bostad för åretruntbruk och om den skattskyldige hade ekonomiskt engagemang här.⁵⁶ Denna förändring av reglerna gällande väsentlig anknytning gjorde att lagrummet 3:7 IL fick den betydelse som den innehar idag.⁵⁷ För att fastställa om väsentlig anknytning föreligger skall en samlad bedömning av alla faktorer och kriterier göras i det enskilda fallet.⁵⁸

Anknytningskriterierna i 3:17 har inte rangordnats av lagstiftaren. Förarbetena anger att tillvägagångssättet för att fastställa huruvida väsentlig anknytning föreligger skall göras genom en sammanvägd bedömning av kriterierna.⁵⁹ Dahlberg menar att eftersom det inte tydligt framgår hur denna bedömning skall göras har det blivit en uppgift för domstolen att utreda vad som krävs för att den skattskyldige skall träffas av väsentlig anknytning.⁶⁰

2.4 Kommentarer

De tre grunderna som beaktas vid bedömningen huruvida en person är obegränsat skattskyldig är således, bosatt, stadigvarande vistas och väsentlig anknytning. Träffas den skattskyldige utav någon av de tre grunderna är denne att anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Grunderna är självständiga och det räcker således att den skattskyldi-

⁵² SKV handledning för internationell beskattning, s. 29.

⁵³ Prop. 1984/85:175 s. 1.

⁵⁴ Prop. 1984/85:175 s. 11.

⁵⁵ SKV handledning för internationell beskattning, s. 29.

⁵⁶ Prop. 1984/85:175 s. 11f.

⁵⁷ Andersson, M. m.fl. *Inkomstskattelagen: en kommentar*, s. 94.

⁵⁸ Prop. 1984/85:175 s.11 se även Pelin, L, *Internationell Skatterätt*, s. 29 och SKV handledning för internationell handledning 2009, s. 34.

⁵⁹ Prop. 1966:127 s. 49f. enligt SKV handledning för internationell beskattning.

⁶⁰ Dahlberg, M, *Internationell beskattning*, s.33-34.

ge träffas av en av de tre grunderna för att den skattskyldige skall anses vara skatterättslig bosatt i Sverige.

Skattskyldighet baseras på bosättning. Detta gör att den första grunden vanligen inte är svår att tillämpa. Det förefaller naturligt att om en person har möjlighet att utnyttja de förmåner som finns i ett samhälle skall skattskyldigheten kunna grundas på detta. Är den skattskyldige fysiskt bosatt här i landet leder detta till obegränsad skattskyldighet.

För inflyttande personer kan obegränsad skattskyldighet uppstå på grund av att de skatterättslig anses vistas stadigvarande här. Vistas personen här i minst sex månader anses rekvisitet för stadigvarande vistas vara uppfyllt. Genom RÅ 1997 ref. 25 stadgades att om en person vistas här minst tre nätter i veckan under en period av sex månader blir personen obegränsat skattskyldig här på grunden stadigvarande vistas. Det krävs följaktligen att en person tillbringar dygnsvila här. En dagpendlare blir inte skattskyldig för att denne arbetar här på dagtid.

I situationer där den skattskyldige flyttar ifrån Sverige är denne inte längre fysiskt bosatt här längre, men obegränsad skattskyldighet kan fortfarande uppstå genom att den skattskyldige anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Lagen ställer upp tio kriterier som i en sammanvägd bedömning kan leda till obegränsad skattskyldighet rent skatterättsligt. Det är förståeligt att denna grund skapar tillämpningsproblem då det i lagtexten inte klart och tydligt framgår vad som krävs för att undvika skattskyldighet enligt denna grund.

3 Väsentlig anknytning enligt 3:7 IL

3.1 Inledning

Detta kapitel har till syfte att presentera och visa betydelsen de olika anknytningskriterierna för väsentlig anknytning har och klargöra vad gällande rätt är. Detta kommer att göras genom att fortlöpande relatera till de rättsfall om anknytter till det relevanta kriteriet, redovisa vad doktrin anser samt fortlöpande inflika mina kommentarer. Avsnittet är relativt omfattande och mycket praxis tas upp för att ge läsaren en så tydligt bild av hur rättsläget ser ut idag. Detta som ett led i förståelsen för syftet att presentera gällande rätt och för att sedan i kommande avsnitt kunna föra en diskussion kring effektiviteten och rättssäkerheten kring väsentlig anknytning.

I avsaknad av rangordning av anknytningskriterierna i 3:7 IL från lagstiftarens sida, har det blivit domstolens uppgift att fastställa vad som krävs för att en skattskyldig träffas av reglerna om väsentligt anknytning.⁶¹ Det är först vid en utflyttning från Sverige som denna fråga aktualiseras. Väsentlig anknytning är ett självständigt rekvisit för om en person skall anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige.⁶²

Utgångspunkten är lagrummet 3:7 IL som lyder:

För att avgöra om en person som tidigare har varit bosatt i Sverige har väsentlig anknytning hit ska följande beaktas:

- om han är svensk medborgare,
- hur länge han var 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, och
- liknande förhållanden.

Under fem år från den dag då en person har rest från Sverige anses han ha väsentlig anknytning hit, om han inte visar att han inte har en sådan anknytning. Detta gäller dock bara den som är svensk medborgare eller som under minst tio år har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här.⁶³

⁶¹ Dahlberg, M *Internationell beskattning*, s.33-34.

⁶² SKV *Handledning för internationell beskattning*, s. 33.

⁶³ 3:7 IL

3.2 Medborgarskapskriteriet

Medborgarskapskriteriet är en av de anknytningsmoment som skall beaktas i den sammanvägda bedömningen som görs för fastställandet av skattskyldighetsgraden i Sverige.⁶⁴ Svenskt medborgarskap är inte ett krav för att en person skall träffas av väsentlig anknytningsreglerna. Detta krav togs bort vid omarbetningen av reglerna genom prop. 1984/85:175.⁶⁵ Detta gör att 3:7 IL även kan träffa och aktualiseras för utländska medborgare som varit bosatta i Sverige, även om den stora gruppen som omfattas av väsentlig anknytning är svenska medborgare.⁶⁶

Medborgarskapet är ett anknytningsmoment med relativt liten betydelse.⁶⁷ I fall där medborgarskapet kan ha betydelse för en bedömning är sådana där en fysisk person avsäger sig sitt medborgarskap. Avsikten med att avsäga sig sitt svenska medborgarskap tyder på att personen i fråga har för avsikt att bryta banden med Sverige och på så vis minimera den anknytning personen har till Sverige. Ett sådant handlande skall enligt förarbetena tas i beaktande vid en bedömning.⁶⁸ Regeringsrätten har bedömt att en ändring av medborgarskap inte förändrar den bedömning som görs vid fastställandet om väsentlig anknytning föreligger.⁶⁹ Det kan på så vis konstateras att betydelsen av kriteriet medborgarskap inte får anses som särskilt tungt vägande vid en bedömning huruvida väsentlig anknytning föreligger eller inte. Detta eftersom såväl svenska som utländska medborgare kan träffas av lagrummet.⁷⁰

I situationer där utländska medborgare varit bosatta i Sverige men valt att återvända till sitt hemland får medborgarskapskriteriet tillmätas betydelse enligt Ceije.⁷¹ Just utländska medborgare som varit bosatt i Sverige men återvänt till sitt hemland har varit föremål för prövning i Regeringsrätten. I RÅ 1997 not. 197 och i RÅ 1998 not. 67 fann Regeringsrätten att ingen av de utländska medborgarna hade väsentlig anknytning till Sverige. Gemensamma faktorer för båda fallen är att vid utflyttningen från Sverige avyttras den permanentbostad som personerna bott i och i det ena fallet införskaffas fritidsbostad medans i det andra fallet en övernattningsbostad köps. Det som knyter dem till Sverige efter flytten från Sverige är de förvärvade bostäderna. Ceije har kommenterat rättsfallen och hennes åsikt är att Regeringsrätten intar en position där praxis tillämpas generöst gentemot utländska medborgare som väljer att flytta tillbaka till sina hemländer.⁷²

Visserligen finns i rättsfallen ett resonemang kring medborgarskapet och domstolen beaktar detta, men domstolen har även lagt vikt vid det faktum att familjerna i rättsfallen

⁶⁴ Anderson, M. m.fl. *Inkomstskattelagen: en kommentar*, s.95

⁶⁵ Prop. 1984/85:175 s. 11f.

⁶⁶ Anderson, M. m.fl. *Inkomstskattelagen: en kommentar*, s.95

⁶⁷ SKV *handledning för internationell beskattning*, s. 34.

⁶⁸ Prop. 1984/85:175 s. 13.

⁶⁹ RÅ 1989 ref 118.

⁷⁰ SKV *handledning för internationell beskattning*, s. 35.

⁷¹ Ceije, K, *Väsentlig anknytning – något om senare års praxis*, SN 2003 .s.544.

⁷² Ceije, K, *Väsentlig anknytning – något om senare års praxis*, SN 2003 .s.544.

har haft för avsikt att flytta till ett annat land och bryta banden med Sverige. Det är troligt att domstolen hade kommit fram till samma bedömning oavsett medborgarskap. Dock kan det framhållas att precis som Ceije hävdar torde medborgarskapet möjligen få en tyngre roll för svenska medborgare vid misstanke om en potentiell skenbosättning utomlands än om en utländsk medborgare väljer att flytta från Sverige för att bosätta sig i ett annat land.⁷³ Det kan således konstateras att medborgarskap beaktas vid en sammanvägd bedömning av faktorerna men som ensamt anknytningsmoment inte föranleder väsentlig anknytning till Sverige.

3.3 Tiden den skattskyldige varit bosatt i Sverige

Det andra anknytningsmomentet i 3:7 1 st. IL syftar till betydelsen av tiden den skattskyldige varit bosatt här. Dahlberg framhåller att tiden för bosättningen är av betydelse vid avgörandet för om väsentlig anknytning föreligger. Ju längre tid en person varit bosatt här i Sverige desto starkare anknytning hit får det antas att personen har.⁷⁴ När Skatteverket gör sin bedömning likställs den som varit bosatt i Sverige hela sitt liv med en svensk medborgare.⁷⁵

I doktrin har det uttryckts att tidsaspekten för bosättningen i Sverige har liten självständig betydelse.⁷⁶ Detta kan återspeglas genom att frågan inte prövats som ensam avgörande faktor i domstol, däremot har Skatterättsnämnden lämnat förhandsavgörande i frågan ett antal gånger. I ett av de senare⁷⁷, i likhet med flertalet tidigare avgörande har nämnden funnit att svenska medborgare inte haft väsentlig anknytning till Sverige på grund av att de inte varit bosatta några längre perioder i Sverige under merparten av de senaste åren. Förhandsavgörandet konstaterar att den skattskyldige trots att denne hade väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige inte kunde anses ha väsentlig anknytning till Sverige vid en samlad bedömning.

I ett tidigare förhandsavgörande från Skatterättsnämnden,⁷⁸ konstaterades att en svensk man som flyttade hem på grund av en anställning som VD och bodde här i fyra år inte hade väsentlig anknytning hit. Efter anställningstidens slut återvände mannen till Belgien där han bott innan anställningen. Förutom sin anställning som VD hade mannen styrelseuppdrag i flera bolag i Sverige. Tiden för bosättningen i Sverige gav honom således inte väsentlig anknytning hit. Hans fru ägde två fritidsbostäder och en lägenhet som paret gemensamma barn använde när de var i Sverige. Eftersom mannen till stora delar av den senaste tjugoförårsperioden inte varit bosatt här i landet, utan bosatt utomlands, blev resultatet av en samlad bedömning att mannen inte hade väsentlig anknytning till Sverige.⁷⁹ Precis som i det föregående förhandsavgörandet lade Skatterättsnämnden vikt

⁷³ Ceije, K, *Väsentlig anknytning – något om senare års praxis*, SN 2003, s.553.

⁷⁴ Dahlberg, M. *Internationell beskattning*, s. 35.

⁷⁵ SKV *Handledning för internationell beskattning* s. 30

⁷⁶ Sundgren, P, *Bostad/hem i Sverige vid utflyttning, del 1*, SN 2007, s.169

⁷⁷ SRN 2008-12-15 (dnr 115-08/D)

⁷⁸ SRN 2001-02-15.

⁷⁹ SRN 2001-02-15.

vid att en person varit bosatt utomlands större delen av den föregående tjugoförårsperioden.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked⁸⁰ behandlat ifall en svensk medborgare med avgörande inflytande i en koncerns etablering i Sverige, kunde anses ha väsentlig anknytning till Sverige med tanke på inflytandet i koncernen. Precis som i de tidigare nämnda fallen ansågs mannen i fallet inte ha väsentlig anknytning till Sverige. Detta på grund av att denne inte varit bosatt i Sverige nämnvärt under de senaste tjugoföråren och det i sig gjorde att mannen inte var att betraktas som att ha väsentlig anknytning till Sverige på grund av den etablering koncernen gjorde i Sverige.

Skatterättsnämnden har således i ett flertal bedömningar ansett att svenska medborgare som varit bosatta utomlands under lång tid inte på grund av sitt inflytande i näringsverksamhet här i Sverige skall anses ha väsentlig anknytning till Sverige, just på grund av den långa vistelsen utomlands. Denna bedömning anses riktig av Regeringsrätten som 2008 kom till samma slutsats i mål 8728-08. Slutsatsen i målet var att mannen varit bosatt utomlands sedan 1996 och därför inte kunde anse ha väsentlig anknytning på grund av tiden han varit bosatt här.⁸¹

Det kan således konstateras att även detta anknytningsmoment, tiden den skattskyldige varit bosatt här i Sverige, ensamt inte utgör grund för väsentlig anknytning. Tidsaspekten har beaktats av domstol och Skatterättsnämnden som faktor men har inte som självständig faktor lett till att en skattskyldig ansetts ha väsentlig anknytning till Sverige.

3.4 Varaktig bosättning på utländsk ort

Varaktig bosättning på utländsk ort har prövats i domstol. Detta anknytningsmoment har följt med sedan Kommunalskattelagen.⁸² Intressant gällande kriteriet om varaktig bosättning i utlandet är frågan huruvida det finns ett krav på en obegränsad skattskyldighet i det andra landet.

I de rättsfall där detta anknytningsmoment har prövats i domstol har Skatteverket haft ståndpunkten att om den skattskyldige inte är obegränsat skattskyldig i den andra staten förblir personen obegränsat skattskyldig i Sverige. Detta innebär att Skatteverket har låtit det andra landets skattelagstiftning få en avgörande roll i bestämmandet av graden av skattskyldighet i det andra landet.⁸³

I lagkommentaren till IL kan utläsas att praxis inte etablerat någon specifik tidsgräns för hur lång tid en varaktig bosättning skall vara. Det framhålls dock i lagkommentaren att den bostad som finns i utlandet skall ha karaktären att den klassas som att vara inrättad och användbar för permanent boende.⁸⁴ Ceije menar på att Skatteverkets tidigare har haft inställningen att en varaktig bosättning på utländsk ort har inneburit att personen i

⁸⁰ SRN 2005-12-20

⁸¹ Målet behandlas även under avsnitten om aktieinnehav 3.8.4.

⁸² SKV handledning för internationell beskattning, s.35.

⁸³ SKV handledning för internationell beskattning, s.35, se även Ceije K, *Väsentlig anknytning – något om senare års praxis*, SN 2003, s. 547.

⁸⁴ Andersson, M, m.fl. *Inkomstskattelagen – en kommentar*, s.96.

fråga varit obegränsat skattskyldig där och detta i sig förhindrat skatteundandragande.⁸⁵ Inställningen som Skatteverket har haft gällande huruvida en person skall anses som obegränsat skattskyldig i Sverige om denne blivit detsamma i ett annat land har resonerats kring i SOU 1997:75. Utredningen kom fram till var att det faktum att en fysisk person har blivit obegränsat skattskyldig i ett annat land och således troligen har väsentlig anknytning till det landet kan påverka bedömningen för om det föreligger väsentlig anknytning till Sverige. Dock får denna faktor inte vara avgörande för bedömningen.⁸⁶

Bosättning i utlandet och obegränsad skattskyldighet i annan stat har varit föremål för prövning i Regeringsrätten ett flertal gånger. Under 2002 var frågan uppe för prövning flera gånger.⁸⁷ Sammantaget kan sägas att domstolen i RÅ 2002 ref. 70 och de övriga målen kom fram till att obegränsad skattskyldighet i en annan stat inte är ett krav för att en person skall betraktas som begränsat skattskyldig här i Sverige. I bedömningen av skattskyldigheten beaktas den bosättning personen har skaffat sig i det nya landet, inte hur det landets skattelagstiftning klassificerar personen som skattskyldig. Det är de faktiska omständigheterna i fallet som skall ligga till grund för bedömningen.⁸⁸

Det torde dock vara intressant för bedömningen av omständigheterna för detta anknytningsmoment hela den skattskyldiges situation, inte bara tiden för bosättningen. Ledning för bedömningen skulle kunna ses ibland annat om den skattskyldige skaffar sig en permanentbostad. En bostadsrätt eller villafastighet borde kunna någon ledning i avsikten för vistelsen utomlands. Det skulle även den skattskyldiges familjeförhållande i utlandet göra. Har den skattskyldige bildat familj i utlandet skulle det kunna vägas in i den samlade bedömningen över avsikten med vistelsen utomlands. Likaså om den skattskyldige har en fast anställning utomlands.

3.5 Studier utomlands eller vistelse på grund av hälsoskäl

Nästa anknytningsmoment 3:7 IL är studier utomlands eller vistelse utomlands på grund av hälsoskäl. Den vistelse som en person gör för studier utomlands eller på grund av sjukdom betraktas vanligen som tillfällig och det förväntas således att personen återvänder till Sverige. Vistelsen utomlands ses vanligen som tillfällig vid bedömningen för skattskyldigheten.⁸⁹

I praxis tas hänsyn till de intentioner den skattskyldige har angående att återvända till Sverige efter sin utlandsvistelse. I RÅ 2002 not. 149 gällde frågan om en skattskyldig skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige då denne flyttat utomlands av hälsoskäl och intentionerna till att återvända till Sverige vara vaga. Regeringsrätten kom till domslutet att det inte förelåg någon väsentlig anknytning till Sverige då intentionerna att flytta tillbaka hit inte var starka. Skatterättsnämnden har prövat en liknande fråga gällande studier utomlands och om det förelåg någon väsentlig anknytning till Sverige då mannen ifråga studerade utomlands och flyttade sedan till ett annat land utomlands

⁸⁵ Ceije. K, *Väsentlig anknytning – något om senare års praxis*, SN 2003, s. 547.

⁸⁶ SOU 1997:75 s. 177f.

⁸⁷ Se RÅ 2002 ref. 70, RÅ 2002 ref. 99, RÅ 2002 not. 149, RÅ 2002 not. 151, RÅ 2002 not 153.

⁸⁸ SKV *handledning för internationell beskattning*, s. 36.

⁸⁹ SKV *handledning för internationell beskattning*, s. 36.

där han köpt bostad och bosatt sig tillsammans med sin flickvän. Även i detta fall kom Skatterättsnämnden fram till att det inte förelåg väsentlig anknytning till Sverige, mannen uttalade att han var tämligen säker på att han inte skulle återvända till Sverige efter sina studier.⁹⁰ Skatteverket ställde sig bakom den uppfattningen som Skatterättsnämnden kom fram till.⁹¹

3.6 Bostad för åretruntbruk

Ett innehav av en bostad som är inrättad för åretruntbruk i Sverige får anses ha stor betydelse vid avgörandet om väsentlig anknytning föreligger. Det är tillgången till bostaden som är avgörande. Således spelar det inte någon roll om den skattskyldiges bostad är en bostad med äganderätt, bostadsrätt eller om det är en hyresrätt.⁹² Genom prop. 1984/85:175 infördes som anknytningsmoment att en bostad skulle vara inrättad för åretruntbruk för att väsentlig anknytning skall föreligga.⁹³ Ceije framhåller att just åretruntstandard på bostaden redan innan införande inverkade vid en bedömning av väsentlig anknytning.⁹⁴

Bostad för åretruntbruk har prövats i domstol ett flertal gånger och det har genom praxis och i doktrin uttryckts att detta anknytningsmoment självt kan avgöra om väsentlig anknytning är för handen.⁹⁵ Regeringsrätten har stadgat, att i ett fall där den skattskyldige vid en utflyttning från Sverige behåller sin permanentbostad här i Sverige, är ett starkt skäl till väsentlig anknytning till Sverige kvarstår.⁹⁶

Då kravet på att bostaden skall vara inrättad för åretruntbruk krävs att bostaden skall hålla en sådan standard och att bostaden är belägen på en sådan plats att kommunikationsmässigt det skall vara möjligt att bo där året runt. Förarbetena trycker på att bostäder som är belägna närmare storstäderna skall beaktas med ett tyngre värde vid den sammanvägningen av faktorer än en fjällstuga belägen mer otillgängligt. Det spelar ingen roll att fjällstugan till stora delar motsvarar vad som krävs för att bostaden skall vara bebodig hela året, läget spelar in. Samma bedömning görs för en sommarbostad som är placerad i skärgården som under delar av året kan vara svår att nå.⁹⁷ Vidare framhålls i förarbetena att fritidshus som är inrättade för åretruntbruk och placerad på en attraktiv plats bör få ökad betydelse vid en bedömning, dock inte en avgörande roll.⁹⁸

Domstolen har i flera mål tittat på möjligheten för den skattskyldige att disponera bostaden. Denna faktor har tillmätts betydelse vid en sammanvägd bedömning. I två tidiga

⁹⁰ SRN 2006-03-07.

⁹¹ SKV handledning för internationell beskattning, s. 36.

⁹² SKV handledning för internationell beskattning, s. 37.

⁹³ Prop. 1984/85:175 s. 28.

⁹⁴ Ceije, K, *Väsentlig anknytning – något om senare års praxis*, SN 2003, s.551.

⁹⁵ Andersson, M, m.fl. *Inkomstskattelagen – en kommentar* s. 97

⁹⁶ RÅ 2007 ref. 70.

⁹⁷ Prop. 1984/85:175 s. 28.

⁹⁸ Prop. 1984/85:175 s. 13.

fall⁹⁹ från Regeringsrätten har denna faktor fått avgörande betydelse. I det första, RÅ 1974 A 738 ansåg domstolen att mannen skulle betraktas ha väsentlig anknytning till Sverige eftersom mannens maka fortfarande ägde deras permanentbostad i Sverige trots att de flyttat utomlands. Bostaden i Sverige hyrdes ut i väntan på att den skulle säljas. I det andra fallet, RÅ 1975 Aa 909 hade en man överlåtit sin hyresrätt till sonen och alla inventarier överläts till sonen och dottern som var kvar i Sverige. Omständigheterna i fallet gjorde att domstolen resonerade som så att mannen i princip hade tillgång till bostaden i samma utsträckning trots att han flyttat utomlands. Han kunde förfoga över bostaden vilket ledde till att Regeringsrätten fann att väsentlig anknytning förelåg.

Samma fråga har nyligen varit aktuell igen. 2008 prövade Regeringsrätten i målet 7204-08 ifall väsentlig anknytning var för handen hos den skattskyldige då denne hyrde ut sin permanentbostad i Sverige efter utflyttning från landet. Precis som i de tidigare fallen ansåg Regeringsrätten även i detta fall att det förelåg väsentlig anknytning då mannen behöll bostaden i Sverige. Regeringsrätten har i ytterligare ett fall¹⁰⁰ konstaterat att väsentlig anknytning till Sverige genom innehav av bostad inrättad för åretruntbruk föreligger fram tills fastigheten sålts och den nye ägaren tillträder fastigheten. I mål 493-09 tog Regeringsrätten inte hänsyn till att mannen inte avsåg att disponera bostaden fram tills den nye ägaren tillträdde bostaden, utan det var hustruns son som skulle se till fastigheten efter att mannen flyttat från Sverige.

Vad som sagts ovan rör permanentbostäder men frågan om väsentlig anknytning föreligger för alla typer av bostäder har utretts. I SOU 1997:75 där bosättningsbegreppet var föremål i utredningen kunde fastställas att väsentlig anknytning kunde aktualiseras för både fritidsbostad/semesterbostad och permanentbostad om den skattskyldige inte hade för avsikt att bryta banden med Sverige.¹⁰¹

Ett exempel på att en bostad som endast används som semesterbostad ändå anses ligga till grund för att väsentlig anknytning föreligger kan återfinnas i RÅ 1989 ref 11. I fallet ansågs en 50 % del av en jordbruksfastighet inrättad för åretruntbruk ligga till grund för att väsentlig anknytning var för handen. Detta eftersom mannen i fråga vid sin flytt ifrån Sverige behöll sin del av jordbruksfastigheten och bostaden hade varit mannens permanenta bostad innan flytten. Efter flytten från Sverige använde mannen bostaden som semesterbostad. Regeringsrätten ansåg att mannen inte hade för avsikt att bryta banden med Sverige och ansåg därmed att väsentlig anknytning förelåg även om bostaden endast nyttjades som semesterbostad.

Att avsaknaden av att vilja bryta banden med Sverige genom att behålla en permanentbostad i Sverige, är en inställning som har bekräftats i ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Förhandsbeskedet, där två makar som efter att de gått i pension skulle flytta utomlands och ville behålla permanentbostaden i Sverige som fritidsbostad ansågs ha väsentlig anknytning just på grund av bostaden. Bostaden var det enda anknytningsmoment som gav dem väsentlig anknytning till Sverige ifall de valde att behålla den.

⁹⁹ RÅ 1974 A 738 och RÅ 1975 Aa 909.

¹⁰⁰ Regeringsrättens mål 493-09.

¹⁰¹ SOU 1997:75 s. 54f.

Om paret valde att avyttra bostaden fanns det inget som gav dem väsentlig anknytning till Sverige.¹⁰²

Att behålla en bostad vid en utflyttning från Sverige har således visat att väsentlig anknytning kan föreligga. Ceije har kommenterat flera mål där det diskuterats vilken vikt ett anknytningsmoment skall tilldelas.¹⁰³

RÅ 1992 ref. 367 är ett av de mål där vikten av anknytningsmomentet diskuterades. En person hade begärt ett förhandsbesked om denne skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter en utflyttning från Sverige. Den skattskyldige ägde en fritidsfastighet som denne hade för avsikt att behålla efter flytten. Fritidsfastigheten var belägen på Ingårö i närheten av Stockholm och hade ett marknadsvärde på mellan sju och tio miljoner kronor. Fritidshuset hade varit i den skattskyldiges ägo i över 30 år och hade endast använts som sommarhus. Huset var dock vinterbonat. Förutom ett anknytningsmoment i form av en fastighet hade den skattskyldige även ett styrelseuppdrag i ett svenskt aktieföretag. Ett innehav av en aktieportfölj med spridda aktier utan kontrollposition till ett värde av tio miljoner kronor fanns i den skattskyldiges ägo. I detta fall ansåg Regeringsrätten att det inte förelåg någon väsentlig anknytning till Sverige för den skattskyldige efter det att denne flyttat från Sverige. I det här fallet menar Ceije att Regeringsrätten går ifrån de bedömningskriterier som förarbetena stadgat. Hon menar att Regeringsrätten i stället för att se till vart bostaden är belägen och standarden av den istället sett till bruket av den.¹⁰⁴ Även Sundgren är av samma uppfattning som Ceije. Han menar på att Regeringsrätten frångår det som objektivt får fastställas och istället inriktar sig på det subjektiva nyttjandet av bostaden. Han menar att det skett en förskjutning av begreppet "inrättad för åretruntbruk" till "använd för åretruntbruk".¹⁰⁵

Även i ett annat fall menar Ceije på att Regeringsrätten frångår bedömningskriterierna. I RÅ 1997 not. 197 prövade återigen anknytningsmomentet bostad. En norsk medborgare tillsammans med sin hustru flyttade tillbaka till Norge efter att ha varit bosatt i Sverige i många år. I Norge förvärvade de en bostad till familjen med avsikten att bo i. Bostaden paret hade ägt i Sverige såldes i och med att de flyttade från Sverige. Mannens hustru hade för avsikt att köpa en ny villafastighet, belägen i samma kommun som den tidigare permanentbostaden. Den nya bostaden hade till syfte att fungera som fritidsbostad. Det i sig föranledde inte att mannen var att anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Ceije hävdar att i detta fall har även parets norska medborgarskap haft en avgörande roll för bedömningen Regeringsrätten gjort.¹⁰⁶ Även gällande detta rättsfall anser Sundgren att Regeringsrätten inte alls beaktat läget och standarden på bostaden utan gått helt på linjen om hur bostaden skulle användas.¹⁰⁷ I sin artikel lyfter Sundgren fram ett förhandsbesked som inte överklagades. I det fallet hade ett utflyttande par för avsikt att behålla sin permanentbostad i Sverige men endast använda den som fritidsbostad. Skatterätts-

¹⁰² SRN 2006-02-15.

¹⁰³ Ceije, K, *Väsentlig anknytning - något om senare års praxis*, SN 2003, s.545-559.

¹⁰⁴ Ceije, K, *Väsentlig anknytning - något om senare års praxis*, SN 2003, s.551.

¹⁰⁵ Sundgren, P, *Bostad/hem i Sverige vid utflyttning, del 1*, SN 2007, s.171.

¹⁰⁶ Ceije, K, *Väsentlig anknytning - något om senare års praxis*, SN 2003, s.551.

¹⁰⁷ Sundgren, P, *Bostad/hem i Sverige vid utflyttning, del 1*, SN 2007, s.171.

nämnden ansåg med hänvisning till bland annat RÅ 1989 ref. 118 och RÅ 2002 ref. 70 att väsentlig anknytning förelåg för paret eftersom det faktum att den utflyttade behåller sin permanentbostad utgör en stark grund för att väsentlig anknytning till Sverige finns.¹⁰⁸

RÅ 1987 not. 800, RÅ 1992 not. 801 och RÅ 1989 not. 276 är exempel på rättsfall där Regeringsrätten konstaterat att bara det faktum att en person som flyttat ut från Sverige och skaffar sig en bostad här, till för att brukas under kortare perioder, inte gör att den personen har väsentlig anknytning till Sverige. Denna inställning har anammats av Skatterättsnämnden som i förhandsbesked konstaterat att väsentlig anknytning inte föreligger vid förvärv av bostad för kortare perioder.¹⁰⁹ Resonemanget gällande väsentlig anknytning som förts kring förvärv av bostad efter en flytt från Sverige kan även tillämpas enligt Skatterättsnämnden på situationer där en utflyttad skaffar sig en ny bostad med avsikten att återbosätta sig i Sverige.¹¹⁰

3.6.1 Kommentar

Således kan konstateras att i de fall den skattskyldige behåller sin permanentbostad skall denne betraktas ha väsentlig anknytning till Sverige efter flytten från Sverige. Det framstår dock som tvetydigt att den skattskyldige skulle undgå att bli betraktad som att ha väsentlig anknytning genom att avyttra permanentbostaden och förvärva en bostad med ändamål att användas som fritidsbostad. Det är situationen som uppstod i RÅ 1997 not 197. Att Regeringsrätten kom till slutsatsen att det inte förelåg någon väsentlig anknytning i fallet förklarar Ceije med att hon tror att domstolen lade vikten snarare vid att personen i fråga inte var svensk medborgare än själva bostadsköpet. Sundgren är även han kritisk till att Regeringsrätten går från att objektivt bedöma bostaden till att göra en subjektiv bedömning av nyttjandet av den. Ett sådant förfarande där en person kan avyttra sin permanentbostad vid en flytt från Sverige och förvärva i princip grannbostaden för att använda den som fritidsbostad måste ställas mot syftet av införandet av reglerna om väsentlig anknytning. Reglerna infördes för att förhindra skenbosättning utomlands, men genom ett förfarande som ovan skulle en skenbosättning vara möjlig och personen skulle undgå väsentlig anknytning till Sverige, åtminstone på grunden av fastigheten. För att komma tillrätta med ett sådant förfarande har Ceije i sin artikel¹¹¹ föreslagit att lagtexten skulle behöva revideras och lagtexten skulle preciseras till att omfatta permanentbostad istället för bostad. En sådan ändring skulle säkerställa en mer rättssäker lagtext och förutsägbarheten i vilka fall väsentlig anknytning skulle föreligga skulle öka. Det Sundgren lyfter fram att det skett en skiftning från *"inrättad för åretruntbruk"* till *"använd för åretruntbruk"* genom praxis måste naturligtvis ställas mot de kriterier förarbetena fastställer för bedömningen. I åtanke skall naturligtvis hållas att förarbetena får anses vara ganska gamla och den standardhöjningen gällande bostäder och framförallt fritidsbostäder går inte att jämföra med de kriterierna i förarbetena. I det här fallet kan det uttryckas som att praxis och domstolen axlat ansvaret att tolka gällande rätt. Enligt rättskällehierarkin har förarbete företräde framför praxis. I det här fallet måste dock

¹⁰⁸ Sundgren, P, *Bostad/hem i Sverige vid utflyttning, del 1*, SN 2007, s.172.

¹⁰⁹ SRN 2009-02-05, SRN 2009-05-18.

¹¹⁰ SRN 2009-04-02.

¹¹¹ Ceije, K, *Väsentlig anknytning - något om senare års praxis*, SN 2003, s.552.

beaktas att förarbetet är relativt föråldrat. Därför måste nyare praxis tillmätas hög trovärdighet.

Det är uppenbart att det finns en kluvenhet i praxis gällande bostäder. Det som gäller i dagsläget är dock att fritidsbostäder medför inte någon väsentlig anknytning medans i fall där den skattskyldige behåller sin permanentbostad anses ha väsentlig anknytning.

3.7 Familj

Nästa anknytningsmoment som återfinns i lagen är familj. Familj som anknytningsmoment utgör ett starkt skäl för att väsentlig anknytning skall vara aktuell. Praxis på detta anknytningsmoment är relativt omfattande. Om den skattskyldige efterlämnar sig familjen i Sverige har detta ansetts utgöra en stark grund till väsentlig anknytning vid en sammantagen bedömning. Detta resonemang stöds i doktrin, Mattson framhåller att om familjen stannar kvar i Sverige beror detta vanligen på att den vistelse den skattskyldige gör utomlands är av tillfällig natur och anknytningen till Sverige är naturlig.¹¹²

Regeringsrätten har stadgat att gällande väsentlig anknytning på grund av familj beaktas även ogifta par.¹¹³ Vidare har det i praxis från Regeringsrätten etablerats att i frågan om väsentlig anknytning tas hänsyn till omyndiga barn. Myndiga barn bör inte enligt Regeringsrätten i RÅ 1989 ref. 118 få påverka bedömningen om föräldrar ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Lagkommentaren till anknytningsmomentet tar fasta på att med familj menas make och omyndiga barn.¹¹⁴

I situationer mellan makar förutsätts enligt Skatteverket att de lever ihop, även om den ena maken vistas utomlands. Sammanlevandeskapet beaktas av Skatteverket som utgår ifrån detta om äktenskapet inte är upplöst.¹¹⁵ Dock innebär det inte att den ena maken per automatik anses ha väsentlig anknytning till Sverige på grund av att den ena maken stannar kvar här.¹¹⁶ Orsakerna eller anledningarna till varför den ena parten i ett äktenskap stannar i Sverige spelar i de flesta fall ingen roll.¹¹⁷

Att väsentlig anknytning föreligger då den ena maken stannar kvar i Sverige har fastställts av Regeringsrätten vid ett flertal tillfällen. I RÅ 1976 ref 116 ansågs den utflyttade maken ha väsentlig anknytning. Detta för att hans hustru, för att möjliggöra och inte gå miste om de pensionsförmåner hon skulle vara berättigad i framtiden, stannade i Sverige i ytterligare två år för att arbeta. På grund av hustruns kvarstannande i Sverige ansågs därmed mannen ha väsentlig anknytning till Sverige. Ytterligare ett rättsfall där väsentlig anknytning var för handen var i RÅ 1979 Aa 5. Mannen ifråga hade avyttrat sin del av den gemensamma bostaden till hustrun, men eftersom hon och barnen stannade kvar i Sverige ansåg domstolen att väsentlig anknytning förelåg. I RÅ 1982 Aa 129 ansågs också den utflyttande mannen ha väsentlig anknytning till Sverige efter sin flytt

¹¹² Mattson, N, *Svensk internationell beskattningsrätt*, s.37.

¹¹³ RÅ 2003 ref. 40.

¹¹⁴ Andersson, M, m.fl. *Inkomstskattelagen – en kommentar*, s.98.

¹¹⁵ SKV *Handledning för internationell beskattning*, s. 39.

¹¹⁶ Lodin, S-O m fl. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 612.

¹¹⁷ SKV *Handledning för internationell beskattning*, s. 39.

från Sverige. Detta därför att mannens hustru inte flyttade med utomlands utan stannade kvar i Sverige för att vårda sin mor. Att mannen flyttat till Spanien av hälsoskäl påverkade inte bedömningen. Ett annat exempel på ett rättsfall där väsentlig anknytning ansågs föreligga är RÅ 1984 Aa 190. I fallet konstaterade Regeringsrätten att så länge den som den skattskyldige betraktades samlevande med den som bodde kvar i Sverige skulle väsentlig anknytning finnas.

Det finns dock rättsfall där Regeringsrätten kommit till ett annat domslut gällande den väsentliga anknytningen när familj stannar kvar i Sverige. I RÅ 1998 not. 67 återvände en finsk medborgare till Finland. Han hade varit bosatt i Sverige i många år. Mannens fru som även hon var finsk medborgare valde att stanna kvar i Sverige under de fem år hon hade kvar att arbeta till hon skulle pensioneras. Paret avsåg att sälja sin bostad för att köpa en ny i Finland. Hustrun hade även för avsikt att skaffa sig ett övernattningsboende och därmed veckopendlade mellan Sverige och Finland. Att hustrun stannade kvar i Sverige och arbetade och veckopendlade till Finland medförde i sig inte att mannen kunde anses ha väsentlig anknytning till Sverige enligt Regeringsrätten. Detta rättsfall skulle kunna sättas i jämförelse till RÅ 1976 ref. 116 där en liknande situation var aktuell, hustrun i fråga stannade kvar i Sverige under en tid. Skillnaden mellan de två fallen var att i RÅ 1998 not. 67 var personerna i fråga finländska medborgare och i det andra fallet svenska medborgare. Att Regeringsrätten kom till olika domslut beror troligen på att i det senare fallet är en skenbosättning inte lika trolig när en utländsk medborgare återvänder till sitt hemland.¹¹⁸

Väsentlig anknytning till Sverige anses ofta föreligga om det finns omyndiga barn med i bilden. I lagkommentaren kan utläsas att i de fall de omyndiga barnen ensamma blir kvar i Sverige för att gå färdigt sin skolgång väger detta inte så tungt i bedömningen om det föreligger väsentlig anknytning, i övrigt beaktas att omyndiga barn blir kvar i Sverige tillsammans med den ene föräldern.¹¹⁹

I RÅ 2003 ref 52 var situationen sådan att mannen som flyttat till Storbritannien var frånskild sedan fyra år och det gemensamma barnet, en son, bodde kvar i Sverige tillsammans med mamman. Mannens avsikt var att årligen besöka sin son i Sverige ungefär 60 dagar, vanligen i anslutning till helger. Förutom sonen i Sverige, hade mannen en aktiepost och ett styrelseuppdrag i ett onoterat bolag vilket skulle beaktas vid en bedömning av situationen. Mannen var även delägare i en fastighet. Domstolen gjorde bedömningen att mannen inte hade någon väsentlig anknytning till Sverige. Under 2003 prövade ytterligare ett mål som tar sikte på barn som blir kvar i Sverige efter det att dess förälder flyttar utomlands. I RÅ 2003 not. 140 skulle en finsk medborgare återvända till Finland efter att ha separerat från sin sambo här i Sverige. Paret gemensamma barn skulle bo kvar i Sverige tillsammans med mamman. Fastigheten som paret bodde i ägdes av mannen och han hade även bedrivit uppfödning och avel av hästar. Mannens före detta sambo och barnets mamma skulle bo kvar och sköta den löpande verksamheten på gården medan mannen skulle ha resultatansvar för den även efter sin flytt till Finland. Skatterättsnämnden framförde i sitt förhandsbesked att gemensam vårdnad av barnet, innehavet av gården, det ekonomiska ansvaret för resultaten av gården föranledde att mannen hade väsentlig anknytning till Sverige. Detta resonemang gick Regeringsrätten

¹¹⁸ Ceije, K, *Väsentlig anknytning - något om senare års praxis*, SN 2003, s.553.

¹¹⁹ Andersson, M, m.fl. *Inkomstskattelagen – en kommentar*, s.98.

och domstolen fastställde Skatterättsnämndens förhandsavgörande. Även om det i fallet fanns fler parametrar än det omyndiga barnet, beaktades omständigheten sammantaget och det är det dock troligt att innehavet av gården och den ekonomiska aktivitet mannen var engagerad i hade större inverkan på bedömningen om huruvida väsentlig anknytning förelåg, än det omyndiga barnets kvarvarande i Sverige.

Nyligen kom ett förhandsavgörande, 2010-03-03, från Skatterättsnämnden som menar på att om en förälder som flyttar utomlands frekvent besöker och umgås med sina barn föreligger väsentlig anknytning. I det aktuella fallet skulle den skattskyldige besöka sina barn varje månad.¹²⁰

I relation till anknytningsmomentet familj kan även situationer där den ena maken flyttar tillbaka till Sverige efter att ha varit bosatt utomlands. Regeringsrätten har i RÅ 1989 not. 443 dömt att en man vars hustru återvände till Sverige gjorde att även mannen hade väsentlig anknytning och därmed var obegränsat skattskyldig i Sverige. I rättsfallet framgår dock inte vad domstolen tittar på vid bedömningen för skattskyldigheten men att hustruns återflytt till Sverige i fallet klart medför obegränsad skattskyldighet för mannen med. Denna ståndpunkt upprepades i ett mål från 2008,¹²¹ där Regeringsrätten dömde i samma linje. I fallet fann domstolen att den ryske medborgaren fick väsentlig anknytning genom att hans familj återbosatte sig i Sverige. Mannen själv hade tidigare själv bott i Sverige men flyttat härifrån.

I frågan om återbosättning har Dahlberg menat att generellt sett innebär en återbosättning av den ene maken att även den andre får väsentlig anknytning, i enlighet med RÅ 1989 not. 443.¹²² En jämförelse kan här göras med Lodins påstående om att en make blir kvar i Sverige vid den andres flytt utomlands innebär detta inte per automatik att väsentlig anknytning föreligger för den part som flyttat.¹²³ Generellt kan man säga att dessa två situationer borde vara jämförbara med varandra vilket i sig orsakar en tvetydighet i lagrummet. Att doktrin presenterar olika åsikter gällande vilka situationer som kan omfattas av ett anknytningsmoment visar på att det finns oklarheter i vilka situationer som faktiskt omfattas. Detta är till nackdel för den skattskyldige då denna inte kan förutse vad konsekvenserna av sitt agerande kan bli.

I ett ställningstagande¹²⁴ den 12 mars 2009 uttalade Skatteverket att en återbosättning till Sverige av den ena maken medför att den andre maken får väsentlig anknytning. Dock framhålls i ställningstagandet att det finns undantag för denna bedömning. Ett exempel på en sådan undantagssituation är då den maken som stannar kvar i utlandet har ett utländskt medborgarskap och landet denne är bosatt i är sitt tidigare hemland.

Ytterligare en situation med anknytning till familj som kan uppstå är vid en flytt utomlands där en separation är för handen men en formell skilsmässa inte hade registrerats. I RÅ 1983 Aa 115 var situationen sådan att den ene maken hade flyttat från Sverige ut-

¹²⁰ SRN 2010-03-03 (dnr 116-09/D).

¹²¹ Regeringsrättens mål 5043-08.

¹²² Dahlberg, M. *Internationell beskattning*, s. 37.

¹²³ Lodin, S-O m fl. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 612.

¹²⁴ SKV ställningstagande: *Väsentlig anknytning på grund av makes återflyttning till Sverige*, Dnr/målnr/löpnr:131 285447-09/111.

omlands medans den andre fortfarande var bosatt i Sverige. Parets gemensamma barn bodde kvar med den ene föräldern i Sverige. Maken som flyttat utomlands besökte sina barn med en regelbundenhet som innebar besök i Sverige ungefär var fjortonde dag. Dessa regelbundna besök till Sverige och familjen här gjorde att domstolen fann att mannen skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Bevisningen för att ett par inte är samlevande är högt ställda. En separation utgör inte en sådan grund att väsentlig anknytning inte föreligger.¹²⁵

3.7.1 Kommentar

Familj utgör en stark grund för att den skattskyldige skall betraktas ha väsentlig anknytning, särskilt om familjen stannar kvar i Sverige. Det kan konstateras att särskilt tungt väger anknytningsmomentet ifall där maken eller maka stannar kvar i Sverige och av vikt är att paret anses som samlevande. Barn som är omyndiga kan även de påverka bedömningen, dock inte lika starkt som make och maka gör.

3.8 Näringsverksamhet och ekonomiskt engagemang

3.8.1 Inledning

I 3:7 IL finns två anknytningsmoment som är svåra att särskilja från varandra. Att bedriva näringsverksamhet och ekonomiskt engagemang är enligt lagen två olika och separata anknytningsmoment, men eftersom de vanligen sammanfaller kommer de att behandlas här i samma avsitt. I doktrin förekommer denna sambehandling av anknytningsmomenten av bland annat Dahlberg¹²⁶ och Pelin¹²⁷. Även lagkommentaren behandlar dessa två anknytningsmoment ihop,¹²⁸ precis som Skatteverkets handledning för internationell beskattning.¹²⁹

Att vara engagerad i näringsverksamhet kan i en del fall ses som tillräcklig grund som medför väsentlig anknytning och därmed obegränsad skattskyldighet.¹³⁰ Det spelar inte någon roll vilken form, enskild firma eller i bolagsform, verksamheten bedrivs i. Det är inget krav att den skattskyldige har en ledande befattning i verksamheten utan det som bedöms är det ekonomiska intresse denne har i företaget och dess möjlighet att påverka verksamheten.¹³¹ Förarbetena uttrycker att rena kapitalplaceringar inte skall få påverka bedömningen av väsentlig anknytning, men att ekonomiskt inflytande skall beaktas.¹³² Det ekonomiska inflytande kan vara genom aktier eller genom juridisk person.¹³³ Det är således inflytandet över verksamheten som är den viktiga frågan vid avgörandet om vä-

¹²⁵ RÅ 1983 Aa 115.

¹²⁶ Dahlberg, M. *Internationell beskattning*, s. 37.

¹²⁷ Pelin, L, *Internationell Skatterätt – i ett svenskt perspektiv*, s. 35f.

¹²⁸ Andersson, M, m.fl. *Inkomstskattelagen – en kommentar*, s.98f.

¹²⁹ SKV *handledning för internationell beskattning*, s. 40.

¹³⁰ SKV *handledning för internationell beskattning*, s. 40.

¹³¹ SKV *handledning för internationell beskattning*, s. 40.

¹³² Prop. 1984/85:175 s. 13f.

¹³³ Andersson, M, m.fl. *Inkomstskattelagen – en kommentar*, s.98.

sentlig anknytning föreligger. Inflytandet över verksamheten är den punkt som Regeringsrätten tagit fasta på och i RÅ 1992 not. 367 befästes detta genom att domstolen inte fäste någon vikt vid den skattskyldiges aktieportfölj i börsnoterade företag till ett värde av tio miljoner kronor.

3.8.2 Väsentligt inflytande genom styrelseuppdrag

RÅ 1989 ref. 118 är ett av de rättsfall som kan lyftas fram gällande styrelseuppdrag. Regeringsrätten ansåg att mannen i frågas engagemang genom styrelseuppdrag föranledde väsentlig anknytning. Innehavet av aktier i börsnoterade företag utgjorde inte en så stark grund för anknytning. I lagkommentaren till 3:7 IL menar författarna att styrelseuppdraget i sig är av större betydelse än själva aktieinnehavet i rättsfallet. Ju aktivare och mer delaktig den skattskyldige är desto större chans till att väsentlig anknytning föreligger. Detta leder till en bedömning att en styrelsepost lutar mot att väsentlig anknytning finns.¹³⁴ Regeringsrätten har dock i andra fall kommit till en annan slutsats, att styrelseuppdrag ensamt inte ligger till grund för anknytning. I både RÅ 1992 not. 367 och i RÅ 2002 not. 151 blev bedömningen att väsentlig anknytning inte ansågs vara för handen endast på grunden att de skattskyldigas innehav av styrelseuppdrag. I båda fallen fanns fler anknytningsmoment för de skattskyldiga men ändå förelåg inte någon väsentlig anknytning enligt domstolen vid en samlad bedömning. I RÅ 1992 not. 367 hade den skattskyldige en fritidsfastighet inredd för åretruntbruk samt en aktieportfölj till ett värde om runt tio miljoner kronor. Även i RÅ 2002 not. 151 hade den skattskyldige en fritidsbostad inrättad för åretruntbruk samt att domstolen förde ett resonemang kring den skattskyldiges svenska medborgarskap.

3.8.3 Väsentligt inflytande genom befattning

Hur rena kapitalplaceringar, ekonomiskt engagemang och inflytande i verksamhet påverkar om den skattskyldige skall anses ha väsentlig anknytning till Sverige har behandlats av Regeringsrätten i RÅ 2001 not. 41. Domstolen tog fasta på vad som förts fram i förarbetena, det vill säga att rena kapitalplaceringar inte skall medföra väsentlig anknytning.¹³⁵ Gällande ekonomiskt engagemang, uttalade domstolen att engagemanget ensamt inte utgör grund för väsentlig anknytning.

RÅ 2001 not. 41 behandlade frågan om två makar som ägde aktier för 200 miljoner kronor i Securitas AB, vilket bör ses som ett betydande ekonomiskt värde. Ägandet var både direkt och indirekt. Det indirekta ägandet var via ett av makarna ägt holdingbolag. Andelen makarna ägde i Securitas AB motsvarade 0,47 procent av kapitalet 0,32 procent av rösterna. En av makarna var anställd som VD och styrelseledamot i Securitas AB och var även koncernchef för den koncernen som Securitas AB ingick i. Samme make var även VD för ett dotterbolag till Securitas. Dotterbolaget hade sitt säte och sin dagliga verksamhet i Storbritannien, där makarna var bosatta. Förutom sitt aktieinnehav i Securitas AB hade makarna även aktier i Assa Abloy AB.

Ersättningen maken fick i lön från Securitas AB motsvarade ungefär tio procent av den ersättningen maken fick av sin brittiska arbetsgivare. Uppdraget som koncernchef var

¹³⁴ Andersson, M, m.fl. *Inkomstskattelagen – en kommentar*, s.99.

¹³⁵ Prop. 1984/85:75 s.14.

även sammankopplat med den brittiske arbetsgivaren. Uppdraget i Sverige motsvarade cirka 20 dagars arbete per år.

Regeringsrätten gjorde bedömningen att det inflytande mannen hade på bolaget, i rollen som VD, styrelseledamot och koncernchef, var på grund av sin anställning och inte genom det ekonomiska engagemanget. Det kunde därför inte vid en samlad bedömning anses att det förelåg någon väsentlig anknytning till Sverige för makarna. Regeringsrätten ansåg att innehavet av aktierna var en ren kapitalplacering som ensam inte skall påverka bedömningen för väsentlig anknytning.

3.8.4 Aktieinnehav

Då det uttalats att kapitalplaceringar inte bör påverka bedömningen för om anknytning föreligger kan frågas hur stort ett innehav av aktier en skattskyldig kan ha innan dessa anses ge väsentligt inflytande och därmed anknytning till Sverige.¹³⁶

När det gäller aktier är röstetalet viktigare vid en bedömning om väsentlig anknytning än ett majoritetsinnehav.¹³⁷ I prop. 1984/85 framgår att genom att den skattskyldige drev verksamhet i Sverige gjorde att denna ansågs ha väsentlig anknytning och därmed vara obegränsat skattskyldig i Sverige.¹³⁸ Regeringsrätten har i ett flertal fall diskuterat denna fråga.¹³⁹ I det tidiga fallen från Regeringsrätten, RÅ 1979 Aa 58 ansåg Regeringsrätten att ett innehav av tio provcent av aktierna i ett renodlat familjeföretag medför att väsentlig anknytning föreligger för den skattskyldige. Detta trots att innehavaren av aktierna inte var aktivt engagerad i familjeföretagets verksamhet. I ett annat fall RÅ 1982 Aa 141 ansågs en man vara obegränsat skattskyldig för att han ägde samtliga aktier i ett företag. Ägarskapet enligt domstolen gjorde att mannen hade möjlighet till inflytande över företaget. I ytterligare ett fall från 1982 där mannen ägde 65 procent av aktierna kom domstolen fram till att mannen hade väsentlig anknytning till följd av sitt aktieinnehav.¹⁴⁰

Ekonomiskt engagemang och bedrivandet av verksamhet är anknytningsmoment som prövats ett flertal gånger i domstol. Dessa anknytningsmoment som grund för väsentlig anknytning har omarbetats och setts över några gånger.¹⁴¹ Från att före 1985 uppfyllts genom att den skattskyldige bedrev verksamhet, krävs numer att tillgångarna den skattskyldige innehar skall direkt eller indirekt ge den skattskyldige väsentligt inflytande i verksamheten.¹⁴²

Hur stort ett aktieinnehav kan vara för att väsentlig anknytning skall bli aktuellt är en fråga som varit uppe för prövning i Regeringsrätten. RÅ 2001 not. 2 är ett av de fallen

¹³⁶ Prop. 1984/85:75 s.14

¹³⁷ Pelin, L, *Internationell Skatterätt- i ett svenskt perspektiv*, s.35.

¹³⁸ Prop. 1984/85:175 s.13.

¹³⁹ Se bland annat RÅ 1979 Aa 58, RÅ 2001 not. 2, RÅ 2001 not. 113, RÅ 2002 not. 150, RÅ 2004 not. 215, RÅ 2006 ref. 67 och Regeringsrättens mål 8728-08.

¹⁴⁰ RÅ 1982 Aa 145.

¹⁴¹ Omarbetning av reglerna gjordes genom prop. 1984/85:175 och SOU 1997:75.

¹⁴² Ceije, K, *Väsentlig anknytning - något om senare års praxis*, SN 2003, s.554.

där Regeringsrätten kom till slutsatsen att ett aktieinnehav inte medförde väsentlig anknytning. Den skattskyldige hade ett innehav på 8,67 procent och en köpoption som gjorde att hon hade möjlighet att förvärva ytterligare 6,6 procent av aktierna i ett bolag som ägdes av fadern. Inte heller ett innehav av tio procent av aktierna i ett bolag har ansetts uppfylla kraven för att väsentlig anknytning skall bli aktuell efter en flytt från Sverige.¹⁴³ Ett holländskt bolag ägde 80 procent av aktierna och mannens hustru systemson ägde de resterande tio procenten i bolaget. Att mannen i fråga var administrativ chef och ledamot av bolagets styrelse, vägdes inte in i bedömningen eftersom mannen skulle avsägas från dessa uppdrag vid flytten från Sverige.¹⁴⁴

Inte heller i RÅ 2002 not. 150 ansågs väsentlig anknytning på grund av aktieinnehav föreliggande. Den skattskyldige ägde värdepapper direkt och indirekt genom ett av sig självt helägt bolag. Det helägda bolaget bedrev verksamhet genom att förvalta värdepapper och direkt och indirekt äga aktier och teckningsoptioner i sex svenska bolag. Tre av bolagen var bolag som var noterade på Stockholmsbörsen. De övriga bolagen hade som ambition att också bli noterade bolag. Den största andelen den skattskyldige ägde i något bolag var 9,36 procent av aktierna i ett fåmansbolag. Den skattskyldige var även ledamot i styrelsen i ett av de börsnoterade bolagen. Men omständigheterna i fallet medförde inte väsentlig anknytning.

Regeringsrätten har dock i en rad rättsfall kommit till slutsatsen att ett aktieinnehav kan medföra att väsentlig anknytning just på grund av ett aktieinnehav. I RÅ 2001 not. 1 ägde den skattskyldige aktier i tre olika bolag. Andelarna i de olika bolagen var fördelade på 15,5 procent, 24,3 procent och 25 procent. Regeringsrätten fastställde den bedömning Skatterättsnämnden gjort. Skatterättsnämnden ansåg i sitt förhandsbesked att den skattskyldige skulle betraktas som ekonomiskt engagerad genom sitt aktieinnehav. Den skattskyldige hade varit anställd i ett dotterbolag till ett av bolagen och haft styrelseuppdrag. Även det faktum att den skattskyldige avslutade sina styrelseuppdrag och sade upp sin tjänst i bolaget förändrade inte bedömningen.

I ett fall från 2004,¹⁴⁵ hade en person för avsikt att flytta utomlands tillsammans med sin sambo och parets gemensamma barn. Den anknytningen den skattskyldige hade till Sverige bestod av en fritidsfastighet och andelar i ett fåmansbolag. Den skattskyldige ägde 10,24 procent av aktierna i bolaget och sambon 2,56 procent. Utöver sitt innehav av andelar i bolaget var den skattskyldige även styrelseordförande. Skatterättsnämnden var inte enig i sitt avgörande. Majoriteten ansåg att den skattskyldige skulle betraktas ha väsentlig anknytning till Sverige och anknytningen kunde endast upphöra genom en avyttring av de aktier den skattskyldige ägde. Minoriteten av Skatterättsnämnden var av uppfattningen att om den skattskyldige sa upp sitt uppdrag som styrelseordförande skulle inte anknytning vara för handen. I sitt domslut gick Regeringsrätten på vad majoriteten av Skatterättsnämnden hade framhållit och ansåg att så länge mannen bibehöll sitt innehav skulle mannen ha väsentlig anknytning till Sverige.

Ett väsentligt inflytande i en verksamhet kan vara följden av ett förvärv av aktier i ett bolag. Regeringsrätten gjorde i mål 8728-08 bedömningen att en skattskyldig som hade

¹⁴³ RÅ 2001 not. 113.

¹⁴⁴ RÅ 2001 not. 113.

¹⁴⁵ RÅ 2004 not. 215.

för avsikt att köpa tio procent av ett företags aktier och dessutom bli styrelseledamot ansågs kunna få väsentligt inflytande i verksamheten. Någon väsentlig anknytning till Sverige förelåg dock inte då mannen varit bosatt utomlands sedan 1996.

Regeringsrätten har även prövat frågan ifall ett indirekt ägande av aktier skulle kunna leda till att väsentlig anknytning föreligger. I mål 8309-08 fastställde Regeringsrätten Skatterättsnämndens förhandsavgörande. Skatterättsnämnden ansåg ett innehav av 30 procent av andelarna i ett utländskt bolag som i sin tur ägde andelar i ett svenskt bolag gjorde att den skattskyldige fick väsentligt inflytande i näringsverksamheten. På grund av det skulle den skattskyldige även betraktas ha väsentlig anknytning till Sverige. Det utländska bolagets aktieinnehav uppgick till 22,7 procent, 19 procent och tio procent gällande för de största innehaven av andelar. På frågan om den skattskyldige även fortsättningsvis skulle betraktas ha väsentlig anknytning till Sverige även om det utländska bolaget minskade sitt innehav av aktier till poster under tio procent i de olika svenska bolagen var svaret nekande. Skatterättsnämnden ansåg att vid en sådan situation hade den skattskyldige inte väsentlig anknytning till Sverige.

Utgången i RÅ 2006 ref. 67 gör att ett indirekt ägande som den ena maken har även kan ge den andre maken väsentlig anknytning. Detta på grund av den intressegemenskap som föreligger mellan makarna.

3.8.5 Sammanfattande kommentarer om anknytningsmomentet näringsverksamhet och ekonomiskt engagemang

För att sammanfatta den praxis som finns på anknytningsmomenten näringsverksamhet och ekonomiskt engagemang kan konstateras att det ur lagtexten inte framgår vad anknytningsmomenten innebär. Regeringsrättens praxis får anses vara relativt omfattande på området. Rättsläget som det är idag kan dock inte sägas vara klart. Det framgår av förarbetena att rena kapitalplaceringar inte skall anses ge väsentlig anknytning. Men att avgöra vad som ger väsentligt inflytande i en verksamhet är svårare. Att en person är ekonomiskt engagerad behöver inte nödvändigtvis innebära att denne har väsentligt inflytande i verksamheten.

Ur praxis framgår det att omständigheterna att den skattskyldige har väsentlig inflytande i näringsverksamhet genom att den skattskyldige bedriver näringsverksamhet eller har tillgångar som leder till inflytandet har ensamt kunna avgöra om reglerna kring väsentlig anknytning blir tillämpliga. Ett tydligt exempel på detta är RÅ 1989 ref. 118.

Ett aktieinnehav som överstiger 10 % i ett fåmansföretag medför väsentlig anknytning. Engagemang i näringsverksamheten kan också leda till anknytning. Det har förekommit fall där styrelseposter i svenska bolag ansetts medföra väsentlig anknytning.¹⁴⁶ Uppdrag som VD medför inte som ett självständigt uppdrag till att den skattskyldige får väsentlig anknytning på grund av sin anställning.¹⁴⁷

Ett indirekt ägande kan medföra väsentlig anknytning. Ett exempel på en sådan situation är makas ägande. Den intressegemenskap som finns mellan makarna kan leda till att reglerna om väsentlig anknytning aktualiseras.

¹⁴⁶ Se exempelvis RÅ 1992 not. 367 och RÅ 2002 not. 151.

¹⁴⁷ Se RÅ 2001 not. 41.

3.9 Fastighet

Genom att äga en fastighet i Sverige får den skattskyldige vanligen anknytning till Sverige. Begreppet fastighet omfattar alla kategorier av fastigheter. Det kan vara skogsfastighet, hyresfastighet, jordbruksfastighet eller villafastighet.¹⁴⁸ I de fall det på fastigheten finns en bostad som dessutom är avsedd för åretruntbruk för detta anses utgöra ett starkt skäl till varför väsentlig anknytning föreligger.

I RÅ 1989 ref. 118 drevs skogs- och jordbruksverksamhet på fastigheten. Detta innebar att väsentlig anknytning var för handen i fallet då den skattskyldige hade dispositionsrätt till fastigheten. När en fastighet används till näringsverksamhet, exempelvis en hyresfastighet, brukar detta även innebära att den skattskyldige har tillgång till bostad i fastigheten.¹⁴⁹

Äger den skattskyldige en obebyggd tomt skall likväl innehavet av tomten beaktas vid bedömningen av skattskyldigheten, dock med mindre betydelse än om byggnad på tomten finns. I bedömningen värderas även vilket ekonomiskt värde fastigheten har och den eventuella avkastningen den ger. Skogs- och jordbruksfastigheter med marginell verksamhet eller ingen alls, anses av skatteverket inte resultera i att väsentlig anknytning föreligger. Innehar däremot den skattskyldige flertalet industri- och hyresfastigheter, genererar detta vanligen intäkter vilket kan bedömas ge väsentlig anknytning.¹⁵⁰

Skatteverket uttrycker i sin handledning för internationell beskattning att ett innehav av affärs- och hyresfastigheter vilka har ett taxeringsvärde som överstiger tolv miljoner kronor har vid bedömning lett till att de skattskyldiga ansetts ha väsentlig anknytning till Sverige.¹⁵¹ Detta går i linje med vad SOU 1997:75 uttryckte. I utredning påtalas att skillnad bör göras för ett fastighetsinnehav som åsyftas vara en passiv kapitalplacering och ett fastighetsinnehav som är fastighetsförvaltning. Fastighetsförvaltningen grundar sig vanligen på ett aktivt deltagande från den skattskyldiges sida. Stöd för den skiljelinjen har utredningen hittat i RÅ 1989 ref. 18 och i RÅ 1989 ref. 103.¹⁵²

RÅ 1989 ref. 18 ansågs inte väsentlig anknytning vara för handen. Innehavet bestod av två hyresfastigheter med ett totalt taxeringsvärde på 3,245 miljoner kronor. Den totala hyresintäkten på fastigheterna uppgick till 1,25 miljoner kronor. Eftersom den skattskyldige inte själv aktivt deltog i förvaltningen av fastigheterna gjorde domstolen bedömningen att innehavet inte skulle leda till väsentlig anknytning.

Innehav av fastigheter med högt taxeringsvärde eller flera fastigheter i Sverige som tillsammans har ett högt taxeringsvärde kan leda till att den skattskyldige får väsentlig anknytning till Sverige. I RÅ 2001 not. 114 och RÅ 1989 ref. 103 ansåg Regeringsrätten att de höga sammanlagda taxeringsvärdena gjorde att de skattskyldiga träffades av reglerna om väsentlig anknytning.

¹⁴⁸ Lodin, S-O m fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 538.

¹⁴⁹ SOU 1997:75 s. 58f.

¹⁵⁰ SKV *handledning för internationell beskattning*, s. 42.

¹⁵¹ SKV *handledning för internationell beskattning*, s. 42.

¹⁵² SOU 1997:75 s. 58f.

3.9.1 Kommentar

Praxis har visat att innehavet av en fastighet kan ensamt leda till att väsentlig anknytning aktualiseras. Värdet på fastigheten och hur den förvaltas är omständigheter som påverkar bedömningen. Deltar den skattskyldige inte aktivt i förvaltningen av fastigheten kan detta vara en indikation att innehavet skall tolkas som en ren kapitalplacering och i enlighet med förarbetena skall den då inte medföra väsentlig anknytning.

3.10 ...liknande förhållande

Det sista anknytningsmomentet i 3:7 IL är liknande förhållande. Med liknande förhållande menas situationer som kan jämföras med de övriga nio situationerna som tas upp som anknytningsmoment i lagrummet. SOU 1997:75 som hänvisar tillbaka till departementschefens uttalande från Prop. 1966:127 att liknande förhållande är inte ett anknytningsmoment som skall tolkas extensivt. Vidare framhölls att de situationer som skulle omfattas av liknande förhållande skulle väga lika tungt vid en samlad bedömning som de andra anknytningsmomenten.¹⁵³

Lagkommentaren till lagrummet framhåller att här vid bedömningen av liknande förhållande läggs stor betydelse vid familjen. Så när det kommer till anknytningsmomentet liknande förhållande är det inte bara den skattskyldiges situation som beaktas utan även de närståendes situation.¹⁵⁴ Att närstående tas i beaktande även vid detta anknytningsmoment kan bekräftas genom RÅ 1987 not. 829. I fallet betraktade familjen som en enhet och de närståendes innehav betraktades som den skattskyldiges eget innehav.

I RÅ 1972 ref. 46 tog Regeringsrätten även fasta på den skattskyldiges myndiga barns innehav vid avgörandet om väsentlig anknytning förelåg. I ett senare fall, RÅ 1989 ref. 118 har dock rätten konstaterat att myndiga barn och deras situation i Sverige inte skall tas med i bedömningen för den utflyttade.

Gällande detta anknytningsmoment hänvisar Skatteverket i sin handledning för internationell beskattning till en del olika situationer som kan falla under liknande förhållande. Det kan röra sig om situationer där personen ifråga behållit sin anställning i Sverige under tiden för vistelsen utomlands. Detta är enligt handledningen vanligast i situationer som berör projektanställningar som av naturen är tidsbegränsade.¹⁵⁵ Regeringsrätten har i RÅ 2002 not. 134 gjort bedömningen att en skattskyldig, som flyttade från Sverige under tre års tid i syfte att erhålla erfarenhet för sin vidare karriär i Sverige, hade väsentlig anknytning till Sverige.

En annan situation som kan falla under detta anknytningsmoment är då den utflyttade personen behåller alla sina möbler i Sverige och magasinerar dem här. Ytterligare ett exempel på en situation där den skattskyldige kan komma att anses ha väsentlig anknytning till Sverige är i fall där familjen behandlas som en enhet. Faktorer som i ett sådant fall påverkar skattskyldigheten är exempelvis ett arv av en fastighet eller andelar i ett företag. För att dessa faktorer skall påverka bedömningen krävs att makar samlever.¹⁵⁶

¹⁵³ SOU 1997:75 s. 59.

¹⁵⁴ Andersson, M, m.fl. *Inkomstskattelagen – en kommentar* s. 100.

¹⁵⁵ SKV *handledning för internationell beskattning*, s. 43.

¹⁵⁶ SKV *handledning för internationell beskattning*, s. 43.

Skatteverkets handledning tar även upp några situationer som inte skall ligga till grund för bedömningen av skattskyldigheten. Det kan vara situationer relaterade till hur den skattskyldige anmält sin flytt från Sverige. Handledningen poängterar att det är de faktiska omständigheterna som skall vara avgörande för bedömningen.¹⁵⁷

3.10.1 Kommentar

Även i detta fall kan det sägas att det inte klart framgår i lagtexten vad det innebär med liknande förhållande. Regeringsrätten har identifierat några situationer som kan aktualiseras under anknytningsmomentet liknande förhållande. Det kan vara anställningsförhållande som gör att väsentlig anknytning aktualiseras. Det ska dock påpekas att ha en punkt som liknande förhållande i en skattelagstiftning väcker tanken på ifall det står i strid med legalitetsprincipen. Å andra sidan bör lagstiftningen inte heller vara så snävt utformad att det inte går att tillämpa reglerna.

3.11 Femårsregeln

I andra stycket av 3:7 IL återfinns en bevisbörderegeln. Genom översynen av lagen genom prop. 1984/85:175 förlängdes bevisbörderegeln från tre år till fem år.¹⁵⁸ Bevisbörderegeln har till syfte att fördela bevisbördan mellan den skattskyldige och Skatteverket. Regeln innebär en omvänd bevisbörda. Detta innebär att det är den skattskyldige som flyttar ut från Sverige som skall under de fem första åren från utflyttningen visa att denne inte är bosatt här eller vistas här stadigvarande. Den utflyttade personen anses ha väsentlig anknytning om denne inte kan visa motsatsen. Efter fem år är det sedan Skatteverket som skall bevisa om den skattskyldige kan anses ha väsentlig anknytning.¹⁵⁹

Ett fall där Regeringsrätten prövat bevisbörderegeln är RÅ 2002 not. 153. Mannen som flyttat till Spanien på grund av hälsoskäl ansågs av Skatteverket inte besvarat frågor om hans bosättning på ett tillfredsställande sätt. Vidare hade mannen använt sin svenska adress i skriftväxlingen med myndigheten. Bedömningen domstolen gjorde var att mannen på grund av bristande information ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige och därmed skulle vara obegränsat skattskyldig.

3.12 Sammanfattning av anknytningsmomenten för väsentlig anknytning

Det är som stadgats först vid en utflyttning från Sverige som lagrummet 3:7 IL kan aktualiseras. Enligt förarbetena skall en sammanvägd bedömning av de faktiska faktorerna göras. Denna inställning och förfarande bekräftas av skatteverket. Någon rangordning av de tio olika anknytningsmomenten har inte getts av lagstiftaren men det kan konstateras att de olika anknytningsmomenten i 3:7 IL har fått olika tyngd genom praxis. De anknytningsmoment som genom praxis fått mest betydelse är *bostad inrättad för åretruntbruk, familj här, bedriver näringsverksamhet här och ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger väsentligt inflytande i näringsverksamhet här*. Även om praxis är omfattande finns det fortfarande luckor kring

¹⁵⁷ SKV handledning för internationell beskattning, s. 43.

¹⁵⁸ Prop. 1984/85:175 s. 14f.

¹⁵⁹ Mattsson, N, *Svensk internationell beskattningsrätt*, s. 38.

om väsentlig anknytning uppstår på grund av något som berör de olika punkterna som finns i 3:7 IL.

Medborgarskap har inte ansetts utgöra ett problematiskt anknytningsmoment, utan medborgarskapet som sådant snarare visar en indikation på den skattskyldiges avsikt att bosätta sig utomlands. Medborgarskapet som ensamt anknytningsrekvisit leder inte till att den skattskyldige får väsentlig anknytning till Sverige. Regeringsrätten har bland annat i RÅ 1998 not. 67 konstaterat i de fall där en utländsk medborgare återbosätter sig i sitt hemland skall medborgarskapet ses som en indikation på att flytten inte är tillfällig utan den skattskyldige troligen har för avsikt att bosätta sig där och inte upprätta en skenbosättning av skatteskäl. I de fall en svensk medborgare avsäger sig sitt medborgarskap framhåller förarbetena att detta skall ses som ett tecken på att den skattskyldige har för avsikt att klippa banden till Sverige.¹⁶⁰

Gällande anknytningsmomentet tiden för bosättningen har Regeringsrätten fastställt att om den skattskyldige varit bosatt under en längre tid utomlands, trots att denne har väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige, skall den skattskyldige inte anses ha väsentlig anknytning till Sverige.¹⁶¹ Denna linje har Skatterättsnämnden visat i flera av sina förhandsavgöranden vilket sedermera nu fastställts av Regeringsrätten. Det skall framhållas att den skattskyldige i målet för övrigt hade stark anknytning till Sverige men på grund av att denna varit bosatt under så många år utomlands ansåg domstolen i enlighet med Skatterättsnämnden att det inte fanns någon väsentlig anknytning. I övrigt anses att ju längre tid den skattskyldige har varit bosatt i Sverige desto större anknytning hit har denne.

När den skattskyldige är varaktigt bosatt på viss utländsk har det framkommit genom en rad domar från Regeringsrätten,¹⁶² att obegränsad skattskyldighet i en annan stat inte är ett krav för att den skattskyldige inte skall anses ha någon väsentlig anknytning till Sverige. Regeringsrätten stadgade genom sina domar att det som skulle vara avgörande vid bedömningen av anknytningsmomentet varaktigt bosatt på viss utländsk ort var den fysiska bosättningen.

En vistelse utomlands på grund av studier eller av hälsoskäl innebär vanligen att det finns väsentlig anknytning till Sverige. Detta för att dessa vistelser traditionellt sett är under en begränsad tid och skall betraktas vara av tillfällig karaktär.

Att behålla sin permanentbostad i Sverige vid en flytt utomlands är ett anknytningsmoment som visat sig utgöra en stark grund för att väsentlig anknytning skall föreligga och därmed även fortsatt obegränsad skattskyldighet i Sverige. Dock krävs att bostaden använts som just permanentbostad. En fritidsbostad ger inte väsentlig anknytning. Regeringsrätten har konstaterat vid situationer där en skattskyldig behåller sin permanentbostad är det dispositionsrätten som är en avgörande faktor. Den skattskyldige kan hyra ut bostaden i Sverige men i och med att det fortfarande finns en möjlighet till disposition över bostaden föreligger därmed väsentlig anknytning.¹⁶³ Så för att undvika att anknyt-

¹⁶⁰ Prop. 1984/85:175 s. 13.

¹⁶¹ Regeringsrättens mål 8728-08.

¹⁶² Se bland annat RÅ 2002 ref. 70, RÅ 2002 not. 151 och RÅ 2002 not. 153.

¹⁶³ Senast bland rättsfallen se Regeringsrättens mål 7204-08.

ningsmomentet bostad inrättad för åretruntbruk blir tillämpligt skall i dagsläget den skattskyldige avyttra sin permanentbostad.

Det vanliga är vid en utflyttning att hela familjen följer med. I de fall familjemedlemmar blir kvar i Sverige och den skattskyldige flyttar ensam anses familjen utgöra ett starkt skäl till att väsentlig anknytning föreligger. Anledningarna till varför familjen stannar kvar i Sverige lägger domstolen ingen vikt vid. Andra situationer där familjen kan ligga till grund för att väsentlig anknytning blir aktuell är ifall den ena maken flyttar tillbaka till Sverige. I ett sådant fall är sannolikheten att den maken som fortfarande är bosatt utomlands ändå anses ha väsentlig anknytning till Sverige.¹⁶⁴ Gällande väsentlig anknytning vid situationer där omyndiga barn finns inblandade är situationen som sådan att vanligen uppstår väsentlig anknytning för den utflyttade föräldern om denne på ett regelbundet sätt besöker Sverige och sitt barn här.

Då en skattskyldig bedriver näringsverksamhet eller tillgångar som ger väsentligt inflytande över näringsverksamhet har dessa ansetts kunna leda till att väsentlig anknytning föreligger. Det framkommer dock i förarbetena att tillgångar som är rena kapitalplaceringar inte skall påverka bedömningen om väsentlig anknytning är för handen eller inte.¹⁶⁵ I lagtexten framkommer inte hur stor andel som krävs gällande ägande för att den skattskyldige skall anses ha väsentligt inflytande i verksamheten. I praxis har dock stadgats att i de fall där ett ägande är kombinerat med en styrelsepost eller ledande position inom bolaget sänks andelen för ägandet för att väsentlig anknytning skall bli aktuell. Vidare har även framkommit att endast en ledande befattning inom ett bolag ger inte väsentlig anknytning. En ledande befattning uppfyller inte samma krav som ekonomiskt engagemang gör utan en ledande position härleds till anställningen och arbetsuppgifterna inom ramen för den. Det ekonomiska engagemang som leder till väsentlig anknytning kan vara både indirekt som direkt.¹⁶⁶ Det framgår inte ur förarbetena och inte heller av praxis en exakt procentandel av ägande som den skattskyldige skall inneha för att träffas av väsentlig anknytning. Det har dock framkommit att gällande ett fåmansföretag ger en ägandeandel på mer än tio procent väsentlig anknytning då andelen ger väsentligt inflytande in verksamheten. I övrigt kan konstateras att eftersom det inte klart framgår vilka situationer som detta anknytningsmoment omfattar, är det högst troligt att detta anknytningsmoment även i framtiden kommer vara föremål för prövning i domstol.

I de fall den skattskyldige äger en fastighet som en passiv kapitalplacering leder den inte till att väsentlig anknytning blir aktuell på grund av fastigheten. I annat fall är det vanligt att anknytningsmomentet fastighet är sammankopplat med andra anknytningsmoment. Det kan vara ifall det på fastigheten finns jordbruk eller skogsnäring eller om det finns bostad inrättad för åretruntbruk på fastigheten. Då är sannolikheten att fastigheten kombinerat med något annat anknytningsmoment leder till att den skattskyldige träffas av reglerna om väsentlig anknytning.

Anknytningsmomentet liknande förhållande skall täcka in situationer som är liknar de övriga som tas upp i lagrummet 3:7 IL. Ett exempel på en sådan situation är om den utflyttade personen behåller sin anställning i Sverige för en projektanställning utomlands.

¹⁶⁴ Se exempelvis mål 5043-08.

¹⁶⁵ Prop. 1984/85:175 s. 13f.

¹⁶⁶ Se RÅ 2006 ref 67 och Regeringsrättens mål 8309-08.

En annan situation som kan falla in under liknande förhållande är ifall maken/makan till den utflyttade behåller en permanentbostad som denne äger själv.

Sammantaget kan det uttryckas att det finns i lagrummet anknytningsmoment med olika värde. De som av Regeringsrätten har fått ett stort värde är faktorer som tar sikte på anknytningar av det personliga slaget. Det är särskilt bostad, ekonomiskt engagemang och näringsverksamhet som har varit föremål för prövning i domstol.

Ur den enskilde skattskyldigess perspektiv får det framhållas att när det ur lagtext inte går att utläsa vad konsekvensen av ett handlande kommer att bli, sänker detta förutsägbarheten i skattelagstiftningen. Rättssäkerheten för den enskilde kan då ifrågasättas och om det är på bekostnad av statens intresse att skydda skattebasen. Det är onekligen så att beroende på vilken grad av anknytning den skattskyldige får påverkar skattskyldigheten och därmed även den enskildes ekonomi.

3.13 Skillnaden mellan obegränsat och begränsat skattskyldig

För den enskilde individen gör det skillnad om denne betraktas som begränsat eller obegränsat skattskyldig enligt IL. Skatteverket menar därför på att det är viktigt att sätta en tidpunkt för när skattskyldigheten förändras.¹⁶⁷ Tidpunkten är dock inte knuten till kalenderåret utan den kan inträffa när som helst under året.

Fördelar som bör belysas gällande att förbli obegränsat skattskyldig vid en flytt från Sverige är att vid deklarationen tillåts i Sverige relativt stora grundavdrag. Sundgren beskriver en situation som får anses väldigt förmånlig för den skattskyldige som exempelvis avdrag för räntekostnader.¹⁶⁸ Genom rätten till avdrag för räntor på 30 % kan ett underskott i inkomstslaget kapital uppstå. Detta underskott kan avräknas mot exempelvis skatt i inkomstslaget tjänst eller mot fastighetsskatt eller mot nuvarande fastighetsavgiften. Sundgren framhåller att det är även troligt att den skattskyldige får göra samma avdrag i utflyttningslandet vilket innebär att den skattskyldige har förmånen att göra dubbelt avdrag. Den kombinerade skattereduktionen kan enligt Sundgren möjligen bli större än ränteutgifterna i en del fall. Finns det ett skatteavtal mellan de två berörda länder är vanligen den skattskyldiges intäkter för räntor skattefria i Sverige. Situationen som uppstår innebär att den skattskyldige beviljas avdrag för ränteutgifter men befrias från beskattningen av ränteinkomster.¹⁶⁹

3.13.1 Förfarandet vid en flytt utomlands

Som nämnts aktualiseras frågan om väsentlig anknytning enligt 3:7 IL först vid en flytt ifrån Sverige. Eftersom Sverige tillämpar bosättningsprincipen för sina skatteanspråk på fysiska personer är det avgörande för beskattningen att konstatera var den fysiske personen har sin hemvist.¹⁷⁰

¹⁶⁷ SKV *Handledning för internationell beskattning*, s. 45.

¹⁶⁸ Sundgren, P, *Bostad/hem i Sverige vid utflyttning, del 1*, SN 2007, s.168

¹⁶⁹ Sundgren, P, *Bostad/hem i Sverige vid utflyttning, del 1*, SN 2007, s.168 se även <http://www.skatteverket.se/download/18.6efe6285127ab4f1d2580008961/33031svartvit.pdf> s.36.

¹⁷⁰ Lodin, S-O m fl. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 521.

Sverige har ett högt skattetryck. Nyligen publicerade Eurostat ny statistik över skattetrycket inom EU och de olika medlemsländerna. Skattetrycket i Sverige för 2008 var 47,1 %, beräknat som andel av bruttonationalprodukten. Snittet inom EU är 39,3%.¹⁷¹ Sådana skillnader i skattetryck kan ses som stimulans till ökad utflyttning från Sverige. En flytt från Sverige kan i många fall minska beskattningen av den fysiske personens förvärvade inkomst.

När en flytt sker på permanent basis gör Skatteverket en bosättningsutredning för att fastställa om den skattskyldige har någon väsentlig anknytning till Sverige och i så fall skall betraktas som obegränsat skattskyldig här i landet och på så sätt även förhindra att den skattskyldige upprättar en skenbosättning i ett annat led.¹⁷² Skatteverket begär in ett formulär, RSV 2704,¹⁷³ bestående av ett antal punkter som berör flytten. Formuläret behandlar alla omständigheter som kan ge väsentlig anknytning till Sverige och bostadsförhållandena, både i det nya landet och i Sverige, behandlas under flera punkter. Sundgren menar på att den som planerar att flytta utomlands gör klokt i att kontakta Skatteverket för att erhålla formuläret och bifoga detta tillsammans med deklarationen för utflyttningsåret.¹⁷⁴ I enlighet med bevisbörderegeln i 3:7 2 st. IL är det viktigt att den utflyttande är noga i sin kontakt med Skatteverket eftersom det ligger på den skattskyldige att bevisa att det inte finns någon anknytning till Sverige under de fem första åren efter flytten från Sverige.

3.13.2 Skatterättsnämnden

I en situation där en tvist angående beskattningen av den skattskyldiges inkomstskatt uppstår finns en möjlighet att få sin fråga gällande beskattningssituationen utredd av Skatterättsnämnden. Skatterättsnämnden är en myndighet som lyder under Finansdepartementet. Nämnden arbetar med att lämna förhandsbesked i skattefrågor där svaret inte alltid går att utläsa ur den berörda lagtexten eller ur praxis.¹⁷⁵ Är en person skattskyldig i Sverige har denne rätt att begära ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden i enlighet med lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Även Skatteverket, genom det allmänna ombudet, har möjlighet att begära ett förhandsbesked i skattefrågor. Ett förhandsbesked är bindande för Skatteverket om det vunnit laga kraft. Ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden kan överklagas till Regeringsrätten. I de fall det är det allmänna ombudet från Skatteverket som ansökt om förhandsbeskedet finns det möjlighet för såväl den skattskyldige som Ombudet att överklaga. Regeringsrätten överprövar sedan beslutet och kan antingen fastställa det beslut Skatterättsnämnden lagt fram, eller så kan Regeringsrätten undanröja beslutet eller ändra det till vissa delar.¹⁷⁶

¹⁷¹ http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-28062010-BP/EN/2-28062010-BP-EN.PDF hämtad 2010-06-29 kl. 10.45.

¹⁷² Sundgren, P, *Bostad/hem i Sverige vid utflyttning*. Del 1, s. 167.

¹⁷³ Formuläret finns inte att hämta på Skatteverkets hemsida men erhålls vid kontakt med Skatteverket.

¹⁷⁴ Sundgren, P, *Bostad/hem i Sverige vid utflyttning*. Del 1, s. 167.

¹⁷⁵ <http://skatterattsnamnden.se/4.383cc9f31134f01c98a800010842.html> hämtad 2010-06-01 kl. 9.00

¹⁷⁶ <http://skatterattsnamnden.se/skatterattsnamnden/startside.4.383cc9f31134f01c98a800010842.html> hämtad 2010-06-06 kl 9.05.

3.13.3 Kommentar

Viktigt att belysa är att det inte är ett negativt perspektiv att även efter en utflyttning från Sverige att betraktas som obegränsat skattskyldig. I deklarationen får den skattskyldige göra grundavdrag. Det framkom i samtalet med Skatteverket att det förekommit situationer där den skattskyldige argumenterat för att den även fortsättningsvis efter en flytt från Sverige velat betraktas som obegränsat skattskyldig just på grund av möjligheten till avdrag i deklarationen. I någon situation hade Skatteverket konstaterat att den utflyttade inte kunde anses ha väsentlig anknytning till Sverige, då dennes näringsverksamhet låg i vila. Den skattskyldige deklarerade underskott för verksamheten och ville även i detta fall vara obegränsat skattskyldig för att hålla möjligheten öppen att vid en återflytt till Sverige kunna lyfta upp underskotten och kvitta dessa mot en eventuell framtida vinst.

För den skattskyldige som planerar eller skall flytta utomlands krävs således att denna uppfyller de krav som ställs på en skattemässig flytt. Den flyttande gör klokt i att gå igenom vad som krävs för att inte anses även fortsättningsvis betraktas som obegränsat skattskyldig utan visa att banden klippts. Det ligger som konstaterat på den skattskyldige att de fem första åren säkerställa ett det inte föreligger någon väsentlig anknytning.

4 Rättssäkerhet och effektivitet i förhållande till väsentlig anknytning

4.1 Inledning

I svensk skatterätt har legalitetsprincipen, ingen skatt utan lag, en stark ställning.¹⁷⁷ Det här kapitlet kommer att behandla vilka krav som kan ställas på skattelagstiftning i Sverige och hur kraven på god skattelagstiftning kan ställas mot effektivitets- och rättssäkerhetsperspektivet. Som ett komplement till doktrin kommer i detta avsnitt löpande även presentera reflektioner från Skatteverket, vilka framkom vid en telefonintervju¹⁷⁸. De ställda frågorna finns bifogade i bilaga 1.

Ett system som definierar rättsregler utifrån att de antingen bryts eller att de följs är karakteristiskt enligt Peczenik för en rättspositivistisk tankemodell.¹⁷⁹ Det uppstår situationer där det inte alltid säkert vilken regel som skall tillämpas eller hur regeln skall tolkas. Det är genom språket reglerna kommer till uttryck och språkliga uttryck kan vara vaga, mångtydiga eller till och med motstridiga. Ett rättssystem är aldrig så fullkomligt att varje enskilt och specifikt fall kan avgöras med hjälp av klara och entydiga regler. I rättssystemet förekommer det att det finns oklarheter, luckor och motsägelser. Som ett led i att hantera denna ovisshet bör varje enskilt fall prövas och avgöras i sak. Varje rättsregel måste ges ett förståeligt innehåll. För att ge rättsreglerna en tolkning används olika tolkningsmodeller. I dessa situationer har det blivit domaren och domstolens roll att hitta balans och jämvikt mellan stabiliteten i lagstiftningen och flexibiliteten vid tillämpningen av en rättsregel. Likabehandling och förutsägbarhet är nära sammankopplade. För att förutsägbarhet skall vara möjligt krävs att lika fall skall behandlas lika. Det finns formell och materiell likhet inför lagen. När myndigheters verksamhet bedrivs av generella regler resulterar detta i formell likhet inför lagen. Rättsreglerna skall tillämpas så att ingen kan åtnjuta förmåner som inte är i enlighet med reglerna eller undkomma ett lagstadgat straff. Med materiell likhet inför lagen menas att diskriminering inför lagen får inte förekomma.¹⁸⁰

Påhlsson lyfter fram två sätt som domstolen kan tillämpa rättsregler på.¹⁸¹ Det är formell och materiell likhets/jämförbarhetskonstruktion. Påhlsson beskriver det formella synsättet som ett strikt synsätt med avsaknad av motiveringar för bedömningen. I förhållande till väsentlig anknytning menar han att i rättsfall kan flera bedömningskriterier för de olika anknytningsmomenten presenteras och sägas leda till en slutsats utan att något resonemang eller motivering till varför domstolen gör bedömningen. Vid en materiell likhetskonstruktion presenterar domstolen de bedömningskriterier som är tillämpliga i fallet och analyserar och gör en avvägande bedömning för det specifika fallet. Transparenta motiveringar i domar ökar förutsägbarheten och rättssäkerheten i allmänhet. Legitimiteten för skattesystemet ökar genom att de värderingar som återspeglas i domarna

¹⁷⁷ 8:3 Regeringsformen, RF (1974:152).

¹⁷⁸ Telefonsamtal med Skatteverket måndagen den 17 maj 2010 kl 13.00.

¹⁷⁹ Peczenik, A, *Vad är rätt*, s. 43-54.

¹⁸⁰ Peczenik, A, *Vad är rätt*, s 43-54

¹⁸¹ Påhlsson, R, *Likhet inför skattelag*, s. 151.

är öppna och skälen till beslutet bör vara uppenbara och inte beslutat på outvecklade konstlade resonemang.¹⁸² Likabehandling enligt lag finns stadgat i Regeringsformen. I 1:9 RF framkommer att likhetskravet alltid skall beaktas av domstolar och förvaltningsmyndigheter.

4.2 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen som den uttrycks inom skatterätten introducerades 1947 av Ljungman som ”Nullum tributum sine lege”.¹⁸³ Legalitetsprincipen har fått viss kodifiering i Regeringsformen och enligt 8:3 RF ska ”föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna, som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp e enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden, meddelas genom lag. Sådana föreskrifter är bland andra föreskrifter... om skatt till staten...”

Legalitetsprincipen är en central och viktig del av skatterätten och Hultqvist framhåller att det behövs skapande av normer med stöd av föreskrifter för att skattskyldighet skall bli aktuell.¹⁸⁴ Principen har inom skatterätten använts i situationer som ger föreskriftsbunden inkomstbeskattning och ett analogiförbud gällande föreskrifter om inkomstbeskattning.¹⁸⁵ Det finns i doktrinen olika uppfattningar angående vad legalitetsprincipen innebär. Hultqvist presenterar flera olika åsikter inom doktrinen gällande legalitetsprincipen.¹⁸⁶ En del är av uppfattningen att legalitetsprincipen innebär ett förbud mot extensiv tolkning, vilket i sig kan innebära både för och nackdelar. Om skattelagstiftning endast tolkades restriktivt kan det innebära mer likformigt resultat och det i sig skulle kunna motverka skillnader i domslut. Om skattelagstiftning endast skulle tolkas restriktivt menar andra på att skattelagstiftningen skulle behöva vara väldigt omfattande och detaljrik, vilket dessa anser vara ohållbart.¹⁸⁷ Principen skyddar de enskilda individerna genom att den kräver att ett skatteuttag skall ha lagstöd. Samtidigt kan det även uttryckas att principen inger skydd åt kollektivet genom att domstolen såväl som myndigheter inte får gå utanför ramen för vad lagen medger.¹⁸⁸ Rosander menar att det är av vikt att legalitetsprincipen ses som ett skydd för förutsägbarhet inom beskattningen och undvikande av godtycklighet.¹⁸⁹ Vidare lyfter Rosander fram att legalitetsprincipen har en stark ställning inom svensk rätt oberoende av om den kan anses ha stöd i grundlagen eller inte.¹⁹⁰

¹⁸² Pahlsson, R, *Likhet inför skattelag*, s. 151.

¹⁸³ Hultqvist, A, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s. 76f.

¹⁸⁴ Hultqvist, A, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s. 73f.

¹⁸⁵ Hultqvist, A, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s. 126.

¹⁸⁶ Hultqvist, A, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s. 76f.

¹⁸⁷ Hultqvist, A, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s. 76f.

¹⁸⁸ Tikka, S K, *Om principer vid tolkning av skattelag*, SN 2004, s. 658.

¹⁸⁹ Rosander, U, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 79.

¹⁹⁰ Rosander, U, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 82.

Förvaltningsdomstolarna lyder under förvaltningsprocesslagen¹⁹¹ och i 30 § finns en bestämmelse som uttrycker att förvaltningsdomstolarna avgörande skall baseras på de handlingarnas innehåll och sådant som framkommit i övrigt i målet. De skäl som är avgörande för utgången i målet skall framgå.

4.3 Väsentlig anknytning och krav på skattelagstiftning

Vilka krav kan då ställas på skattelagstiftning? Sven-Olof Lodin har i sin artikel ”*Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*”¹⁹² lyft fram ett flertal punkter vilka bör beaktas gällande skattelagstiftning. Kraven på god skattelagstiftning har ökat i och med att samhället förändras och fler personer utnyttjar möjligheten till fri rörlighet. Kriterier som kännetecknar god skattelagstiftning är bland annat att lagstiftningen skall vara effektiv. Den skall ha legitimitet och vara enkel att tillämpa. Vidare skall lagstiftningen vara förutsägbar och rättsäker.¹⁹³ Genom att en skatt är motiverad bidrar detta till att den skattskyldiges förståelse till varför skatten skall erläggas. På så vis förhindras skatteundandragande och skatten i sig genom sin syftar till att bidra med en förebyggande roll.¹⁹⁴

Det kan återigen lyftas fram att det bakomliggande syftet med lagrummet om väsentlig anknytning var att bekämpa skenbosättningar utomlands i syfte att undfå beskattning i Sverige. I samtal med Skatteverket,¹⁹⁵ framkom att även om detta var det bakomliggande syftet så används lagrummet för att pröva alla utflyttande fysiska personer och deras skatterättsliga situation enligt IL. Huruvida syftet med att förhindra skenbosättning förenas med att drabba alla utflyttande personer kan lyftas till reflektion. Den sammantagna bedömning som görs av Skatteverket vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger kan inte sägas tydligt visa om en skenbosättning är den aktuella situationen. Detta i relation till att flertalet av de anknytningsmoment som 3:7 IL stadgar ger ingen tydlig eller heltäckande bild av vad som krävs för att den skattskyldige skall gå från att ha varit obegränsat skattskyldig i Sverige till att fortsättningsvis betraktas som begränsat skattskyldigt. I samtalet framkom det att det finns ett flertal frågor som väcker funderingar. En av dessa gäller tidsramen för det tredje anknytningsmomentet, inte varaktigt bosatt på en viss utländsk ort. Det finns inte någon tidsgräns för vad som krävs för att detta anknytningsmoment skall var uppfyllt. Ett exempel som Skatteverket presenterade där anknytningsmomentet kan vara aktuellt är ifall den skattskyldige gör sig av med alla tillhörigheter i Sverige och bestämmer sig för att resa jorden runt i flera år och inte ha en uttalad avsikt att återvända till Sverige. Vid en sådan resa är personen vanligen inte bosatt särskilt länge på någon ort alls utan rör på sig ganska frekvent.

Även om Skatteverkets handledning för internationell beskattning ger en bra och relativt heltäckande bild, framkom i samtalet med Skatteverket, att det inte är lätt att utläsa direkt ur lagtexten vad som krävs av den fysiske personen i fråga om väsentlig anknytning. De flesta av anknytningsmomenten ställer inte till några direkta tolkningsproblem

¹⁹¹ Förvaltningsprocesslag (1971:291) FPL.

¹⁹² Lodin, S-O, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN, 2007, s. 477-490.

¹⁹³ Lodin, S-O, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN, 2007, s. 477.

¹⁹⁴ Rosander, U, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 35.

¹⁹⁵ Telefonsamtal med Skatteverket måndagen den 17 maj 2010 kl 13.00.

gällande vad den skattskyldige bör göra för att betraktas som begränsat skattskyldig vid en utflyttning från Sverige. Emellertid finns det några av de anknytningsmoment i lagrummet som inger utrymme till tolkning, eller som inte blivit klarlagda av domstol att det säkert går att uttrycka vad som gäller.

4.3.1 Effektivitet

Vad som kan sägas vara effektivt gällande 3:7 IL är att den aktualiseras för alla fysiska personer som flyttar ut från Sverige. Därmed är den effektiv i det perspektivet att alla omfattas av lagrummet, dock är det inte så att alla uppfyller kraven för vad som krävs för att väsentlig anknytning skall föreligga.

Gällande legitimiteten i lagrummet tar Lodin upp att för att en skatt måste uppfattas som relevant för att inge legitimitet.¹⁹⁶ Om skattebetalarna anser att skatten är relevant bidrar det till lojalitet och tilltro till skattesystemet och på så vis blir skatten även samhälls-ekonomiskt effektiv. För att uppnå en sådan effekt krävs således att konstruktionen av skatten är sådan att den förstås av de skattebetalande medborgarna. Syftet måste vara tydligt och vara förståeligt för att skatten inte skall uppfattas som orättvis.¹⁹⁷ När det kommer till skattskyldigheten kring väsentlig anknytning kan en diskussion kring legitimiteten föras.

Den offentliga sektorn som finansieras med skattemedel. Därför är inkomster från alla som har någon anknytning till Sverige en viktig inkomstkälla och som ett led i skyddandet av skattebasen. I förhållande till detta måste det lyftas fram att de anknytningsmoment som traditionellt sett gett en tydlig anknytning till Sverige bör motiveras på ett effektivt och tydligt sätt. Om lagrummet inte är utformat på ett sätt som effektivt säkerställer en inkomstkälla sjunker skattens legitimitet. I samtalet med Skatteverket framkom att lagrummet kan uppfattas som ganska diffusa och inte ge en heltäckande bild av vad som krävs.¹⁹⁸ Otydliga lagrum skapar därför utrymme för tolkningsutrymme, vilket kan inverka negativt på en skatts effektivitet.

4.3.2 Enkelhet och proportionalitet

Ett annat krav som Lodin belyser gällande skattelagstiftning är enkelhet och proportionalitet.¹⁹⁹ Med det menas att skatten skall utformas så enkelt som möjligt för att uppnå sitt syfte. Skatteverket påpekade att lagrummet behöver ha en så vid formulering som möjligt för att fånga upp alla tänkbara situationer. En vid formulering är inte alltid enkel att tolka utan snarare bidrar det till att 3:7 IL omfattas av en del tolkningsutrymme. Den omfattande praxis som finns på området ger en bra bild gällande de flesta av anknytningsmomenten. Dock kan en vid formulering av en lagtext innebära att det kontinuerligt uppstår situationer som faller utanför redan tolkade händelser. Regeringsrätten har exempelvis inte prövat vad som gäller för skattskyldigheten i fall där den skattskyldige som skall flytta utomlands skänker sin permanentbostad till sina barn. Skatterättsnäm-

¹⁹⁶ Lodin, S-O, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN, 2007, s. 480.

¹⁹⁷ Lodin, S-O, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN, 2007, s. 480.

¹⁹⁸ Telefonsamtal med Skatteverket måndagen den 17 maj 2010 kl 13.00.

¹⁹⁹ Lodin, S-O, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN, 2007, s. 481.

den har i ett förhandsbesked uttryckt att i en sådan situation uppstår ingen väsentlig anknytning.²⁰⁰

4.3.3 Förutsägbarhet

Rättssäkerhet är en väldigt viktig aspekt just gällande skattelagstiftning. Lodin menar på att om en skatt har brister i dess förutsägbarhet leder detta till situationer där skattskyldiga kanske avstår från sitt handlande på grund av att skattekONSEKVENSERNA är osäkra. För att en skattelagstiftning skall vara förutsägbar krävs att den är klar och utan alltför mycket tolkningsutrymme. Vidare tar Lodin upp att myndigheter och domstolars praktiska tillämpning måste vara förutsägbar och utan godtycklighet.²⁰¹ Att praxis på området om väsentlig anknytning är väldigt omfattande kan vara en indikation på att anknytningsmomenten i 3:7 IL inte är så förutsägbara som kan önskas för att den skattskyldige skall känna att denne vet vad sitt handlande kommer att innebära. Bostad är ett av de anknytningsmoment som prövats många gånger i domstol och som ständigt verkar inge tolkningsutrymme. Ceije menade i sin artikel,²⁰² att en förtydlig kring begreppet bostad och införandet av begreppet permanentbostad skulle inge större förutsägbarhet och endast bostad som lydelsen är nu. Med tanke på att bostad är ett av de anknytningsmoment som återkommande är uppe för prövning får den ändringen anses vara legitim och önskvärd. Skatteverket uttrycker det i samtal att det är svårt att avgöra innebörden av bostad. En familj som flyttar utomlands kan avyttra sin permanentbostad i ett område för att införskaffa en annan bostad i samma område och med samma standard och storlek med syfte att nyttja bostaden som fritidsbostad och i de fallen träffas de inte av väsentlig anknytning.

4.3.4 Kommentarer

Frågan kring rättssäkerhet och effektivitet kring skattskyldighet och väsentlig anknytning har onekligen flera intressanta vinklar. Det uppenbara är att det finns två intressidor. Staten vill få in skattemedel och skydda skattebasen medans det troliga är att den utflyttande skattskyldige inte vill behöva betala mer skatt än nödvändigt i Sverige. För att ta tillvara statens intresse kan lagtexten inte vara för snävt utformad. Samtidigt kan lagtexten inte heller vara så vitt utformad att det blir ett allt för stort hinder att utnyttja den fria rörligheten. Generellt kan uttryckas att Skatteverket är av uppfattningen att utformningen av lagtexten bra. Möjligen skulle anknytningsmomentet gällande bostad kunna ändras till att innefatta permanentbostad istället för bara bostad. Detta skulle innebära att fritidsbostäder och problematiken med gränsdragnigen mellan permanentbostad och fritidsbostad underlättades.

Det framkom att Skatteverket ser familj, bostad, näringsverksamhet och ekonomiskt engagemang som det svåra anknytningsmomenten när det kommer till att avgöra skattskyldighet på grund av väsentlig anknytning. När det kommer till ekonomiska tillgångar som ger väsentligt inflytande, uttryckte Skatteverket det som att det är svårt att sätta ett procenttal som gräns i lagtexten. En annan sak som lyftes fram under samtalet var situationer där den skattskyldige som flyttar från Sverige har näringsverksamhet här men i och med flytten blir verksamheten vilande. I de fall den skattskyldige betraktas som

²⁰⁰ SRN 2010-02-17 (dnr 130-09/D).

²⁰¹ Lodin, S-O, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN, 2007, s. 483.

²⁰² Ceije, K, *Väsentlig anknytning – något om senare års praxis*, SN 2003.

obegränsat skattskyldig har denne möjlighet att deklarerat ett underskott i verksamheten. I fall den skattskyldige sedan väljer att flytta tillbaka till Sverige och återuppta sin verksamhet finns möjligheten att kvitta de deklarerade underskotten mot inkommande inkomster och därmed sänka sina skattekostnader. Skatteverket menade på att i sådana situationer bör Skatteverket argumentera för en begränsad skattskyldighet. Slutligen kan konstatera att Skatteverket har som uppgift att bedöma de objektiva omständigheterna i varje enskilt fall. 3:7 IL som lagrum ger inte en heltäckande bild vilka situationer som skall täckas in under lagrummet men det är svårt att få till en bättre formulering.

5 Analys av rättssäkerheten och effektiviteten angående väsentlig anknytning

5.1 Inledning

Syftet med uppsatsen är att utreda anknytningsmomenten kring väsentlig anknytning i 3:7 Inkomstskattelagen (IL) de lege lata och de lege ferenda och analysera dem utifrån ett effektivitets- och rättssäkerhetsperspektiv.

Som uttryckts finns det två intressesidor till problematiken. Del finns staten intresse för att skydda skattebasen och säkerställa att medel till finansiering av den offentliga sektorn säkerställs och på andra sidan finns den enskilde skattebetalaren som månar om sitt eget och vid en flytt från Sverige har ett intresse av att minimera de skatteanspråk Sverige gör på dennes inkomst.

I de föregående kapitlen har grunderna för skattskyldigheten i Sverige presenterats och en bred grund med praxis på området om väsentlig anknytning har redovisats. Rättssäkerhet och effektivitet har presenterats kort för att introducera begreppen med tanken att förtydliga den problematik som kan uppstå vid en intressekonflikt som den runt väsentlig anknytning. Detta kapitel syftar till att binda ihop uppsatsen och reflektera över vad som gällande lagrummet 3:7 IL är att anses som rättsäkert respektive effektivt. Vidare kommer reflektioner över var lagrummet står idag och finns det alternativ till den utformning som finns presenterad i lagen idag.

En kort sammanfattning av skattskyldighet och de viktigaste anknytningsmomenten kommer att presenteras först. Därefter kommer de genom uppsatsen infogade kommentarer och ståndpunkter från doktrin vävas samman och vidareutvecklas till en helhetsbild. Kapitlet sedan kommer att avslutas med några avslutande kommentarer.

5.2 Grunden för skattskyldighet

Enligt intern skatterätt grundas den obegränsade skattskyldigheten på bosättning. Detta innebär att en person som anses bosatt skatterättsligt i Sverige förblir obegränsat skattskyldig här även om personen fysiskt bor här. Bosättningsbegreppet är indelat i tre delar som var och en kan utgöra grund för en skattemässig bosättning och därmed obegränsad skattskyldighet. Den första grunden är om den skattskyldige är bosatt här, den andra utgörs i förhållande till om den skattskyldige stadigvarande vistas här. Den tredje grunden för obegränsad skattskyldighet baseras på om den skattskyldige anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Eftersom lagstiftaren inte har angett några ramar för hur grunderna skall tolkas har denna uppgift lagts på domstolarna och rättspraxis har fått sätta normen för tolkningen.

När det kommer till skattskyldighet som grundas på den fysiska bosättningen i Sverige,²⁰³ är det vanligen inte några problem att avgöra skattskyldigheten. Det förefaller ganska naturligt att en person som är bosatt i landet även är skattskyldig här. Det är i gränsöverskridande situationer med in- och utflyttning som problem med gränsdragningen för skattskyldigheten uppstår. Av vikt i dessa situationer är att avgöra hurvida den skattskyldige vistas stadigvarande i Sverige och det således finns grund för obe-

²⁰³ 3:3 1 st. 1 p IL.

gränsad skattskyldighet. Stadigvarande vistas,²⁰⁴ det andra bosättningskriteriet, blir aktuellt då en person vistas i Sverige under en tidsperiod om minst sex månader. Att personen gör kortare avbrott i vistelsen beaktas inte vid avgörandet om personen ifråga är att anses som stadigvarande vistan i Sverige. I situationer där den skattskyldige flyttar från Sverige är det istället bosättningskriteriet väsentlig anknytning som blir aktuellt.²⁰⁵ Att väsentlig anknytning ger upphov till tillämpningsproblem kan förstås med utgångspunkten av att praxis gällande detta kriteriet är omfattande.

När det kommer till skattskyldighet måste två intressen vägas mot varandra. Det är dels den enskildes intresse men även statens intresse att skydda skattebasen. Det kan i och för sig konstateras att genom praxis har ramarna för tolkningen av väsentlig anknytning utkristalliserats men med tanke på att frågan kring vad som aktualiserar väsentlig anknytning är återkommande för prövning i domstol visar på att det fortfarande inte är klar hur anknytningsmomenten skall tolkas.

Praxis på området är omfattande men tolkningen av lagtexten kring gränsdragningen mellan obegränsat skattskyldig och begränsat skattskyldig, i synnerhet grundad på väsentlig anknytning, finns fortfarande oklarheter kring hur anknytningsmomenten skall tolkas. Att det fortfarande finns oklarheter på området är definitivt att tolka till nackdel för den skattskyldige som planerar att flytta från Sverige på grund av det osäkerhetsmoment det innebär att inte kunna klart utläsa ut lagtexten vad konsekvenserna av flytten kan bli.

3:7 IL innehåller som stadgat tio kriterier som skall ligga till grund för bedömningen om Sverige kan ha ett beskattningsanspråk för obegränsad skattskyldighet på grund av väsentlig anknytning till Sverige. Alla anknytningsmoment tyder på att de var för sig kan leda till bedömningen att väsentlig anknytning är för handen och därmed en fortsatt obegränsad skattskyldighet i Sverige. Att det inte ur lagtexten framgår någon rangordning av hur anknytningsmomenten skall viktas har lett till att det är domstolen som har satt ramarna för tolkningen av begreppet väsentlig anknytning och de tio anknytningsmoment som lagtexten rymmer. De anknytningsmoment som utkristalliserats som viktigast för bedömningen av om väsentlig anknytning är aktuell är *bostad inrättad för åretruntbruk, familj här och bedriver näringsverksamhet här eller är ekonomiskt engagerad här genom att ha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här*.

Gällande medborgarskap kan sägas att detta vanligen används som ett mått eller indikation på vilka indikationer den skattskyldige har med sin flytt och bosättning utomlands.²⁰⁶ Praxis indikerar på att medborgarskapet som ensamt rekvisit inte är avgörande för väsentlig anknytning. Anknytningsmomentet, tiden den skattskyldige varit bosatt i Sverige, är främst aktuell när utländska medborgare väljer att flytta från Sverige efter att ha bott här en tid. Dock kan påpekas att Skatterättsnämnden valt att tolka anknytningsmomentet som att även om den skattskyldige har ett väsentligt inflytande över en näringsverksamhet i Sverige men på grund av att den skattskyldige inte varit bosatt i Sverige på många år medför inflytandet inte väsentlig anknytning. Denna linje har bekräftats

²⁰⁴ 3:3 1 st. 2 p IL.

²⁰⁵ 3:3 1 st. 3 p IL.

²⁰⁶ Se exempelvis RÅ not. 67.

av Regeringsrätten.²⁰⁷ Om den skattskyldige är varaktigt bosatt på viss utländsk ort innebär inte detta nödvändigtvis att denne behöver vara obegränsat skattskyldig där för att det inte ska medföra väsentlig anknytning till Sverige.²⁰⁸ Studier och vistelser på grund av hälsoskäl utomlands ses vanligen som temporära vistelser utomlands och bryter inte anknytningen till Sverige. Dock har Regeringsrätten och Skatterättsnämnden indikerat på att det är avsikten med vistelsen som skall vara avgörande.²⁰⁹

Nedan kommer de anknytningsmoment som fortfarande skapar större osäkerhet på området att behandlas mer ingående. De anknytningsmoment som får sägas enligt praxis tillmätts stor betydelse är familj, bostad, ekonomiskt engagemang och bedrivandet av näringsverksamhet. Dessa kommer här nedan analyseras utifrån perspektivet rättssäkerhet och effektivitet samt om någon förändring av lagtexten skulle minska den problematik som presenteras angående tolkningen av anknytningsmomenten för väsentlig anknytning.

5.3 De viktigaste anknytningsmomenten för väsentlig anknytning ur ett rättssäkerhets- och effektivitetsperspektiv

En allmänt skriven lagtext gör det svårare att säkerställa förutsägbarheten av konsekvenserna av ett handlande i en viss situation. När ett lagområde är allmänt utformat och det inte klart och tydligt framgår ut lagtexten vad som lagstiftaren åsyftat får ledning tas i förarbete, praxis och även doktrin för att fastställa vad som är gällande rätt. Begreppet väsentlig anknytning har funnits i lagen sedan 1966 och 1985 fick lagtexten sin nuvarande lydelse. Med tanke på att förarbetena är några år gammal får yngre praxis so ledning för förståelsen angående 3:7 IL tillmätas tilltro. Dock bör förarbetena ändå få utgöra en grund och stöd för bedömningen när lagtexten inte ger tillräcklig ledning för ett beslut.

Omfattningen av praxis tyder på att lagrummet inte kan anses vara förutsägbart, det framgår inte klart och tydligt vad som måste uppfyllas för att en person skall anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Denna uppfattning framkom även i samtal med Skatteverket, lagrummet uttrycker inte klart och tydligt vad som krävs av den skattskyldige. Dock skall det hållas i åtanke att det bakomliggande syftet med lagrummet var att förhindra skenbosättning utomlands i syfte att undgå beskattning i Sverige. För att kunna träffa så många grupper och omfatta så många olika situationer som möjligt krävs av denna typ av lagrum får en flexibel utformning. I annat fall skulle en översyn av lagen behövas göras betydligt oftare och med hänsyn till beskyddandet av skattebasen skulle det inte vara troligt att effektiviteten blev bättre. Kostnaderna för att upprätthålla ett lagrum i syfte att förhindra skatteundandragande måste ställas mot det faktum att majoriteten av de som flyttar utomlands troligen inte gör det i bedrägligt syfte. Omfattningen av praxis indikerar även på att lagrummet möjligen inte heller är effektivt på grund av att så många situationer tas upp till prövning i domstol.

Det har dock lyfts fram i doktrin att misstänksamhet mot utflyttning från Sverige har varit ett traditionellt inslag hos skattelagstiftaren. Detta kan anses vara förstäeligt med tan-

²⁰⁷ Se exempelvis SRN 2008-12-15 och Regeringsrättens mål 8728-08.

²⁰⁸ Se exempelvis RÅ 2002 ref. 70 och RÅ 2002 ref. 99.

²⁰⁹ Se RÅ 2002 not. 149 och SRN 2006-03-07.

ke på det höga skattetryck Sverige har.²¹⁰ Resultatet av att säkerställa att en flytt från Sverige inte utgör en skentransaktion med syfte att undgå beskattning i Sverige är lagrummet om väsentlig anknytning. Anknytningsmomenten skall fungera som krav på en skattemässigt godkänd utflyttning från Sverige. Om det föreligger en situation där den skattskyldige anses ha väsentlig anknytning, betraktas personen skattemässigt som om denne var bosatt här. Lagrummet kan således uttryckas utgöra den gräns för där Sveriges beskattningsanspråk för obegränsad skattskyldighet går.

Eftersom ett krav på god skattelagstiftning är att den skall vara förutsägbar, den skattskyldige skall kunna förutse vad skattekonsekvenserna av sitt handlande blir, måste lagtexten vara utformad på ett så enkelt sätt som möjligt för att främja förutsägbarheten. Med den gedigna praxis som vuxit fram på området om väsentlig anknytning kan det framhållas att lagtexten ger inga klara och tydliga direktiv om vad som krävs för att den fysiske personen skall anses ha väsentlig anknytning eller inte. Även om det kan sägas att praxis fyller en viktig roll i att täcka det utrymme som lagtexten inte täcker gällande tolkning av anknytningsmomenten för väsentlig anknytning, men praxis på området är inte enhetlig och har inte satt den standard för tolkning som skulle kunna önskas för att lagrummet skall kännas både rättsäkert och effektivt och därmed bevaka de två intressidor som kan kollidera.

Att flytta utomlands fysiskt är inte samma sak som en skatterättslig flytt utomlands. Vid en flytt utomlands kan reglerna om väsentlig anknytning aktualiseras. Förarbetena uttrycker att det skall göras en sammanvägd bedömning i varje enskilt fall där hänsyn tas till alla objektiva omständigheter i fallet. Som presenterats finns det i praxis skillnader i bedömningen för om väsentlig anknytning finns. Omständigheterna i det enskilda fallet varierar vanligen från fall till fall vilket gör att det kan vara svårt att förutse vad resultatet av en rättslig prövning blir. Några generella slutsatser är således i många fall svårt att dra eftersom det är vanligt att det är mer än ett anknytningsmoment som är aktuellt i frågan för prövning. På grund av att det skall göras en bedömning av varje enskild situation ställer detta höga krav på att domstolen är tydliga i sina domar som ett led att öka både förutsägbarheten och effektiviteten. Varje fysisk persons situation skulle kunna framhållas som unik. Önskvärt vore om domstolen på ett pedagogiskt sätt byggde upp domsluten på ett sätt att det klart och tydligt går att utläsa vilken situation som omfattas.

Att domstolen inte lämnar några generella slutsatser visar i och för sig på att systemet främjar en rättssäkerhet där det faktiskt är de faktiska omständigheterna i fallet som skall ligga till grund för bedömningen. I praxis är det vanlig förekommande att beslutet presenteras relativt ”naket”. Med detta menas att ett anknytningsmoment presenteras som aktuellt utan någon motivering till varför det är tillämpligt och hur domstolen resonerat. Generellt skulle det kunna uttryckas att domstolen är tämligen svag på att motivera, göra avvägningar och resonera kring omständigheter som stödjer beslutet. Tydligare praxis skulle troligen öka förutsägbarheten för den enskilde skattskyldige i en utflyttningssituation men även effektiviteten eftersom tydligare praxis troligen skulle leda till att färre situationer kommer till domstol för prövning. Några ganska enkla men mycket effektiva strukturella frågor skulle vara önskvärt att domstolen använde vid en bedömning. Onekligen är besluten i frågor som prövats i domstol ett resultat av domarnas arbete men även den bild som presenteras utåt och finns tillgänglig för allmänheten. Det är viktigt att domstolen inger förtroende för att de enskilda medborgarna skall känna att

²¹⁰ Skattetrycket i Sverige för 2008 var 47,1 %, beräknat som andel av bruttonationalprodukten.

det finns en trovärdighet och tyngd i rättsväsendet. Vad avsikten bakom den enskildes handlingar är vanligen baserat på subjektiva beslut och det måste konstateras att det är svårt för domstolen att värdera det subjektiva i avsikten i någons handling. Därför måste domstolen utgå ifrån omständigheter som är konstaterbara.

Eftersom det kan konstateras att det kan vara svårt att utläsa vad som lagen kräver när det kommer till anknytningsmomenten gällande väsentlig anknytning, något som även framkom i samtalet med Skatteverket, bör domstolen axla uppgiften att strukturera upp rekvisiten med avsikten att fylla luckorna i lagtexten och då främja att gällande rätt skall bli klarare och tydligare och på så vis i förlängningen även färre mål till prövning. Både effektiviteten och rättssäkerheten skulle gynnas av en tydligare praxis. Ramen för målet måste framgå tydligt, *vad är det domstolen prövar?* I många av Regeringsrättens beslut uttrycks det som att saken som prövas är inkomstskatt. Det i såg säger inte särskilt mycket om vad målet handlar om. Det ligger på domstolen att på ett tydligt sätt rubricera och tidigt förklara vad frågan avser. Ett sätt att bemöta mål som kommer till prövning är att gradera dem. Vi har alla fått betyg i skolan och kan relatera till kategorierna; *inte uppfyllt, uppfyllt, mycket väl uppfyllt*. Genom att sedan sakligt argumentera och motivera vad som väger för respektive emot underbygger bara att domen sedan kan stödja sig på godtagbara skäl och en objektivitet. Struktur och saklighet minimerar godtycklighet och inger förtroende. Det måste tydligt framgå *vad har domstolen beslutat? Varför? Vilka omständigheter/grunder ledde till beslutet?* Och slutligen; *Vad blir följden/konsekvensen?* Överlag kan påpekas att Regeringsrätten har i de domar som förekommit i uppsatsen varit relativt svaga och i en del fall väldigt bristfällig med att motivera besluten.

Det ligger på domstolen att vara insatt i ämnet för målet och använda ett språkbruk som inte är tillkonstlat med begrepp som försvårar förståelsen för situationen. Utan tvivel har domstolen en position med makt och genom att upprätthålla en hög grad av förutsägbarhet i domskälen främjas ett system med öppenhet och tillförlitlighet. I flera av de mål som grundats på ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden har Regeringsrätten valt att i de flesta fall endast motivera sitt domslut med att domstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.²¹¹ För att illustrera den skillnad och spridning som finns i praxis, och vilken rubbar rättssäkerheten, kommer här att lyftas fram rättsfall som behandlat samma anknytningsmoment men där utformningen varit olika.

Bostad inrättad för åretruntbruk är ett av de anknytningsmoment som förutom att det ger en stark grund till bedömningen varför väsentlig anknytning till Sverige finns även utgjort grund för diskussionen gällande gränsdragningen mellan permanentbostad och fritidsbostad. Två fall där likheter i omständigheter kan skönjas får illustrera den olika bedömning som Regeringsrätten gjort. Målen behandlade bland annat anknytningsmomentet bostad inrättad för åretruntbruk. Målen är RÅ 1992 not. 367 och RÅ 2002 ref. 70. I det första fallet gjordes bedömningen att bostaden inte medförde någon väsentlig anknytning. Domstolen tycks ha accepterat den skattskyldiges argument att bostaden endast användes som fritidsbostad. Domstolen frångick således förarbetenas kriterier om standard och läge. Fastigheten i fråga hade ett värde på 7-10 miljoner kronor 1992 och med flera hus på fastigheten. Det kan ifrågasättas om fastigheten inryms i den föreställningsbild som de flesta har av hur en fritidsfastighet har. Läget på Ingarö får även det ses som en plats som talar för att en plats som ska tillmätas värde vid bedömningen.

²¹¹ Se exempelvis Regeringsrättens mål 5043-08.

Domstolen har som uttryckt inte motiverat varför de accepterat den skattskyldiges argument om användningen. I det andra fallet var däremot beslutet det motsatta. Eftersom bostaden utgjort en permanentbostad tidigare ansågs detta utgöra grund för väsentlig anknytning även om bostaden efter flytten från Sverige endast skulle användas som fritidsbostad.

Visserligen tyder användningsområdet av bostäderna på att olika utgång i målet kan motiveras. Dock tas ingen hänsyn till standarden på bostäderna. Om det skulle gjorts skulle utgången kunnat vara den samma i målen. RÅ 1992 not. 367 är ett diskuterat fall inom doktrinen och det finns många åsikter som tyder på att det anses som att domstolen frångått de kriterier som förarbetena tar för bedömningen av väsentlig anknytning. I samtalet med Skatteverket diskuterades detta fall och Skatteverket har inställningen att det inte ligger på Skatteverket att avgöra vilken standard en fritidsfastighet skall ha. I fallet från 2002 konstaterade domstolen att i och med att bostaden använts som permanentbostad medförde detta väsentlig anknytning. Samma bedömning, gällande att behålla en permanentbostad för att nyttja den som fritidsbostad, bekräftades nyligen genom mål 7204-08.

Gällande bostäder har det genom praxis utvecklats en linje som går mot en mer subjektiv bedömning av bostaden än vad som åsyftats i förarbetena, som lyft fram objektiva kriterier som grund för avgörandet för väsentlig anknytning. Det kan ur Regeringsrättens praxis utläsas att omständigheter som tidpunkten för när bostaden införskaffades har spelat in i bedömningen. Vidare har domstolen lagt vikt vid syftet med bostaden, det vill säga om den skall användas som permanentbostad eller som fritidsbostad och i ett sådant fall endast nyttjas under kortare tider. Både Ceije och Sundgren anser att genom att domstolen har tenderat att göra en subjektiv bedömning av omständigheterna har således avsteg från de objektiva kriterier som uppställdes i förarbetena gällande i vilka fall bostäder skulle ge den skattskyldige väsentlig anknytning till Sverige. Ceije anser att praxis gör avsteg från prop. 1984/85:175²¹² när det kommer till fritidsbostäder som är belägna i områden där även permanentbostäder finns, särskilt gäller detta storstadsregionerna, där gränsen mellan vad som anses vara en fritidsbostad och en permanentbostad har suddats ut. Även Sundgren ställer sig frågande till utvecklingen i praxis där standarden förbisätts till förmån för nyttjandet av bostaden. Att det skett en skiftning från att värdera de objektiva rekvisiten som standard och läge på en bostad till att istället värdera hur den används får anses vara försvarbart om det motiveras varför och på vilka grunder. I dagsläget kan det framhållas att det finns mängder av fritidsfastigheter som håller betydligt högre standard än många åretruntbostäder. Ur perspektivet att de flesta fritidsbostäder i dagsläget faktiskt uppfyller kraven för att vara utrustade för vad som stadgats för att kunna nyttjas som åretruntbostad är det högst rimligt att praxis justerat rättsläget och att domstolen tittar på det faktiska nyttjandet av bostaden.²¹³ En sådan justering skulle kunna tyda på att domstolen följer samhällsutvecklingen och är lyhörd till de bekvämligheter och den standard på bostäder som befolkningen generellt ställer. Det är högst subjektivt vilken standard och vart den fysiske personen väljer att investera i en fastighet. Det är väldigt svårt att avgöra vart gränsen för standarden skall gå. Förarbetena har lyft fram kriterier som tillgång till vatten, avlopp året runt och läge på fastigheten.

²¹² Prop. 1984/85:175 s. 28.

²¹³ Se exempelvis RÅ 2002 not 367.

Vad innebär denna förskjutning i praxis? Lagtexten gör ingen åtskillnad på om bostaden är en permanentbostad eller om det är en fritidsbostad utan det som stadgas i lagtexten är att bostaden skall vara inrättad för åretruntbruk. I sådant fall skall den gen den skattskyldige väsentlig anknytning. Det går således inte att utläsa någon skillnad mellan permanentbostad och fritidsbostad. Denna särskiljning har etablerats genom praxis och har grundats på subjektiva värderingar av tidsaspekten bostaden nyttjas. Det kan således säga att praxis fyllt det utrymme där lagtexten gällande anknytningsfaktorn, bostad inrättad för åretruntbruk, och på så vis skapat rättssäkerhet och en effektiv grund för bedömningen. En fritidsbostad som endast används under kortare tider som under semester och dylikt, oavsett standard och läge bör således utifrån den etablerade praxis inte ge väsentlig anknytning. Däremot kan det konstateras att i den skattskyldige inte avyttrar sin permanentbostad i Sverige vid utflyttning behåller sin väsentliga anknytning till Sverige. Denne kan dock avyttra som bostad och införskaffa en med samma standard och läge och då undgå att träffas av reglerna om väsentlig anknytning. Genom denna utveckling skulle det kunna framhållas att Regeringsrätten genom att endast se till det faktiska nyttjandet av bostaden bjuder in till en möjlighet att kringgå reglerna och undvika beskattning och väsentlig anknytning just genom att i princip avyttra sin permanentbostad och köpa grannhuset med avsikten att nyttja den som fritidsbostad istället för att behålla den existerande permanentbostaden.

Det är således en kluven bild angående bostäder som praxis presenterar. Å ena sidan uttrycks att möjligheten att nyttja bostaden medför väsentlig anknytning, det vill säga dispositionsrätten,²¹⁴ och andra sidan en linje där fritidsbostäder eller införskaffandet av en bostad med syfte att nyttjas för tillfälliga besök i Sverige inte medför anknytning,²¹⁵ och som även praktiseras av Skatteverket. Dispositionsrätten över en fritidsfastighet finns hela tiden med, precis som en permanentbostad. Dock måste en skiljelinje göras någonstans var beskattningsanspråken för den obegränsade skattskyldigheten och den gränsdragning som domstolen gjort får anses godtaglig och högst rimlig. Kanske det snarare skulle kunna uttryckas som att domstolen drar gränsen för beskattningsanspråken vid en fritidsbostad. Det kan inte anses motiverat att kräva obegränsad skattskyldighet för en person som är bosatt utomlands och har större delen av sin tillvaro där med motivet att den skattskyldige innehar en fritidsfastighet i Sverige.

RÅ 1992 not. 367 kan även jämföras i andra situationer tillsammans med RÅ 2002 not. 151 där det tyder på att Regeringsrätten utgått från en sammanvägd bedömning och kommit fram till att det inte förelåg någon väsentlig anknytning för de berörda. Detta trots att i båda fallen fanns flera faktorer som skulle kunna leda till en annan bedömning vid en sammanvägd bedömning. I fallen, RÅ 1992 not. 367 fanns förutom ett styrelseuppdrag ett innehav av en fritidsfastighet inrättad för åretruntbruk att ta hänsyn till även en börsportfölj på ca 10 milj. sek. I RÅ 2002 not. 151 bedömdes faktorer som styrelseuppdrag, fritidsfastighet inrättad för åretruntbruk samt att den skattskyldige var svensk medborgare. Det kan tyckas att när det finns flera faktorer som kanske inte ensamma väger så tungt men vid en samlad eller sammanvägd bedömning ger flera saker som knyter dem till Sverige skulle det kunna tyckas att bedömningen kanske skulle lett till en annan utgång. Detta med tanke på att lagstiftaren vid utformningen av lagrummet inte

²¹⁴ Se exempelvis RÅ 1974 A 738, RÅ 1975 Aa 909 och Regeringsrättens mål 7204-08.

²¹⁵ Se exempelvis RÅ 1987 not. 800, RÅ 1989 not. 276, SRN 2004-04-28 och SRN 2009-02-05.

angett någon viktning av anknytningsmomenten utan endast uttryckt genom Prop. 1966:127 att en sammanvägd bedömning skall göras.

Som rättsläget står idag kring bostad gäller att den med en permanentbostad måste avyttra den för att bostaden inte skall medföra väsentlig anknytning. En fritidsbostad har i praxis inte utgjort grund för väsentlig anknytning oavsett om den håller samma standard som en permanentbostad. Gällande fritidsbostäder har Regeringsrätten sett till hur fastigheten nyttjas. Det går dock inte att behålla sin permanentbostad och använda den som fritidsfastighet. Ett sådant förfarande har inte accepterats av Regeringsrätten. Önskvärt är återigen att domstolen motiverade och viktade de olika anknytningsmomenten på ett sätt så det klart och tydligt åskådliggör resultatet och varför svaret blev som det blev.

Familj utgör som redovisats en stark grund för att väsentlig anknytning skall finnas. Utgångspunkten är att om familjen stannar kvar i Sverige medans den skattskyldige flyttar utomlands visar detta på att vistelsen utomlands endast är av temporär karaktär och den skattskyldige har för avsikt att återvända till familjen i Sverige. I och med detta får Sveriges beskattningsanspråk stå kvar. I familjekonstellationer där föräldrarna inte längre är gifta men det finns omyndiga barn som binder ihop familjen har setts som en grund där de omyndiga barnen ger föräldern anknytning till Sverige. Faktorer som har varit avgörande är när den utflyttade regelbundet återvänder till Sverige för att besöka barn. I sådana situationer anses inte den skattskyldige ha brutit anknytningen. Nyligen konstaterade Skatterättsnämnden²¹⁶ att en förälder som är bosatt utomlands men som regelbundet återvänder till Sverige för att besöka sitt barn här hade väsentlig anknytning till Sverige. Kanske är det på grund av att familj är ett subjektivt rekvisit som det är vanligt förekommande att detta rekvisit inte har motiverade slutsatser. Domstolen verkar ha tagit fäste på är när familj stannar kvar i Sverige är att vistelsen utomlands betraktas bli kortvarig. Ett fall som kan tyckas något tveksamt i bedömningen är RÅ 1998 not. 67. En man som återvände till Finland efter att ha bott i Sverige länge ansågs ha väsentlig anknytning hit på grund av att hans hustru veckopendlade från Finland till Sverige för att inte gå miste om pensionsrätt. Regeringsrätten redovisar faktorer som talar för anknytning och faktorer som talar emot. Det saknas dock någon motivering vad det är som gör att rätten bedömer att det väger över till att det inte föreligger någon anknytning. Hustrun var att anses som obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av att hon stadigvarande vistades här och arbetade, men det diskuterades inte i fallet. En sådan omständighet borde ha kunnat leda till en annan bedömning i fallet. För att tydliggöra de situationer som omfattas av ett specifikt anknytningsmoment krävs att domstolen motiverar sina beslut. Annars kommer oklarheten kvarstå och nya tolkningssituationer uppstå.

Näringsverksamhet eller ekonomiskt engagemang är punkter som vanligtvis föranleder anknytning till Sverige. Bedriver den skattskyldige näringsverksamhet i Sverige har denne troligen täta kontakter med Sverige och utgår då en betydelsefull grund för avgörandet av skattskyldigheten. Således kan reglerna om väsentlig anknytning aktualiseras. Ekonomiskt engagemang genom tillgångar som leder till väsentligt inflytande i verksamheten medför även väsentlig anknytning. Det är inte bara aktier som klassas som tillgångar, utan det kan vara reverser på större belopp, konvertibla skuldebrev eller optioner. För att tillgångarna skall klassas som att de ger väsentligt inflytande måste det finnas ett samband mellan verksamheten och tillgångarna.

²¹⁶ SRN 2010-03-03 (dnr 116-09/D)

I lagen framgår inte hur stor andel som krävs för att för att den skattskyldige skall anses ha väsentligt inflytande. Denna oklarhet kan tolkas till vara en nackdel för den skattskyldige samtidigt som det uppmuntrar till att varje situation skall ges en chans till bedömning. När den skattskyldige äger tillgångar i fåmansföretag leder även relativt små tillgångar till väsentlig anknytning. Under 10 % leder generellt inte till anknytning medans ett innehav mellan 15- 25 % fördelat på flera fåmansföretag medfört väsentlig anknytning. Betraktas en tillgång som en ren kapitalplacering leder den aldrig till bedömningen att väsentlig anknytning är för handen. Även gällande anknytningsmomenten ekonomiskt engagerad och bedriver verksamhet har Regeringsrätten varit väldigt sparsmakad med motiveringarna för sina beslut. I RÅ 1979 Aa 58 konstaterade domstolen att ett innehav av 10 % i ett fåmansföretag medförde väsentlig anknytning. Varför framgår inte ur domslutet? Även i RÅ 2001 not. 113 ägde den skattskyldige 10 % av aktierna i ett fåmansföretag. I det här fallet gjorde domstolen bedömningen att det inte förelåg någon väsentlig anknytning för den skattskyldige på grund av innehavet. Inte heller i detta fall motiverades hur domstolen resonerade för att komma till ett sådant domslut.

Det framgår klart och tydligt i RF 1:9 att både förvaltningsmyndigheter och domstolar skall beakta allas likhet inför lagen och iaktta saklighet och opartiskhet. Om det skall kunna konstateras att domstolen efterföljt likhetskravet i RF måste motiven och resonemanget som leder fram till beslutet kunna vara kontrollerbart. Utan några konkreta skäl för varför en viss fråga har fått ett visst svar ökar inte rättssäkerheten för lagrummet. Rättssäkerhet innebär ett krav på förutsebarhet. De enskilda medborgarna måste ha möjligheten att tydligt se konsekvenserna och följderna av sina handlingar. Förutsebarheten främjas av att rättsreglerna tillämpas på ett öppet och motiverat sätt. Skatterättsnämndens förhandsbesked torde kunna ses som ett sätt att öka rättssäkerheten. Det ställer i och för sig kravet på den som önskar ett förhandsbesked att denne kan formulera en tydlig fråga för prövning. Fördelen med Skatterättsnämnden och ett institut med förhandsbesked som det är konstruerat idag är att ett besked kan överklagas och då till endast en instans, Regeringsrätten, vilket borde förkorta handläggningstiden. Utan tvekan måste det framhållas att Skatteverket är en mycket kunnig motpart i en tvist. De två parterna som då onekligen skall föra processen kan inte sägas vara jämbördiga parter, vilket är en klar nackdel för den skattskyldige. Att frågan sedan skall kunna föras i olika instanserna är inte heller till fördel för den enskilde men kanske inte heller särskilt effektivt för staten.

Hur skulle rättssäkerheten kunna ökas för den enskilde skattebetalaren när det kommer till tolkning och gränsdragning av skattskyldighet grundad på väsentlig anknytning? Med tanke på att den enskilde får ses som den svagare parten av de två, Skatteverket och den enskilde, i en tvist om beskattning bör kraven på att visa hur omständigheterna i fallen redovisas förbättras. Även här bör tydlighet, öppenhet och ett pedagogiskt uppbygg framjas. Den enskild har vanligen inte samma resurser att lägga på processföring som Skatteverket har. Nu har den skattskyldige bevisbördan under fem år att det inte föreligger någon väsentlig anknytning till Sverige men kravet på det offentliga måste ställas högt för att främja förutsägbarhet. Möjligen skulle ett alternativ vara att några domstolar i Sverige väljs ut till att hantera denna typ av frågor. En ”specialdomstol” med ett avgränsat område som sitt behörighetsområde skulle högst troligt öka både effektiviteten och rättssäkerheten. Genom att en sådan domstol, företrädesvis länsrätten eftersom denna är första instans i målen, säkerställs vidare kompetensen hos de domare som arbetar med frågorna. Positiva tänkbara effekter av en specialdomstol borde vara att effektiviteten genom att handläggningstiderna troligen förkortas eftersom domstolen har om-

rådet som sitt specialområde. Vidare kan uttryckas att den önskvärda effekt av tydligare domar säkerligen skulle gynnas då färre framtida mål för prövning säkerligen skulle minska, mycket för att domstolens kompetens skulle öka och den spridning som finns i praxis skulle minimeras. Om en ”specialdomstol” inrättas kanske denna skall se som den primära instans där målet skall avgöras och som ett led i skyddet av effektiviteten kan prövningstillstånd till högre instans möjligen införas. Ur ett helhetsperspektiv skulle en sådan lösning ta tillvara både den enskildes intresse såväl som det offentliga intresse och då stärka både rättssäkerheten och effektiviteten i ett längre perspektiv.

Objektivitet bidrar till förutsägbarhet. Genom god kunskap på ett område minskas utrymmet att utgå från sina egna föreställningar och värderingar om vad som borde vara rätt. På så vis kan även godtycklighet undvikas eller minimeras. Objektiviteten är en hörnsten, kanske den viktigaste, för att upprätthålla förtroendet för rättsväsendet. Ett sådant förtroende bör ses som ett förebyggande led även när det kommer till skatteundandragande transaktioner och viljan att utnyttja svagheter i ett system på ett felaktigt sätt. Önskvärt vore kanske en betydligt mer detaljerad lagtext eftersom en detaljrik lag troligen inskränker utrymmet för subjektivitet men eftersom lagrummet för väsentlig anknytning är utformat väldigt vitt kan detta onekligen leda till situationer där domstolen har en större frihet till subjektiva slutsatser med egna föreställningar och värderingar för att täcka potentiella luckor som inte kan utläsas ur lagen. Med tanke på att lagstiftaren inte rangordnat eller uttryckt någon viktning av anknytningsmomenten som leder till väsentlig anknytning väcks frågan om det i dessa situationer skall ligga på domstolen att reparera de eventuella svagheter och otydligheter som lagrummet då har? Troligen skulle det kunna uttryckas som ja, det ligger på domstolen att tolka rekvisiten och täcka de luckor i lagen och fylla de luckor som finns i lagtexten. Men det krävs att domstolen arbetar för en tydligare praxis för att uppnå bättre klarhet i frågan.

5.4 ...utformningen av lagen?

Finns det något alternativ till hur lagtexten för lagrummet om särskilt väsentlig anknytning skulle kunna ändras som ett led i att säkerställa rättssäkerhet och upprätthålla effektivitet? En uppenbar förändring eller snarare ett förtydligande är det anknytningsmomentet som berör bostad inrättad för åretruntbruk. Eftersom praxis i dagsläget godkänner att den skattskyldige har en fritidsfastighet utan att denna medför någon väsentlig anknytning skulle en ändring i lagen underlätta. Precis som Ceije menade i sin artikel skulle en möjlig ändring i lagen där begreppet permanentbostad införs, utesluta att fritidsbostäder prövas för väsentlig anknytning. I övrigt är det svårt att se vad som skulle gynna förutsägbarheten såväl som effektiviteten i formuleringen av lagtexten. För att fylla sin funktion och sitt syfte, att förhindra skatteundandragande transaktioner genom skenbosättning, behöver utformningen av lagtexten vara relativt vid.

Ett effektivt sätt att hantera de problem som praxis visat gällande väsentlig anknytning borde kunna bearbetas genom domstolens arbete. En nyckel till ett effektivt och framgångsrikt arbete borde vara att förbättra kvalitén på beslut och domar. Språket, strukturen och argumentationen är alla punkter som kan beaktas ut ett rättssäkerhetsperspektiv såväl som ett effektivitetsperspektiv. Tydliga, välformulerade skäl som på ett pedagogiskt vis klargör frågan, hur den skall tolkas och hur den skall bedömas fyller luckorna i lagtexten. Genom en översyn av hur utformningen av beslut skall göras ökar förutsägbarheten kring väsentlig anknytning, men det är även troligt att färre situationer blir fö-

remål för prövning i domstol om beslut och domar är tydliga om vad som krävs för att en fysisk person skall anses ha väsentlig anknytning.

5.5 Avslutande kommentarer

Skattskyldighet är en fråga som är intressant för både staten och den enskilde. Vid en utflyttning kan skattskyldighet på grund av väsentlig anknytning aktualiseras. Eftersom det inte klart och tydligt framgår ur varken lagtexten eller ur praxis vad som ger väsentlig anknytning och därmed fortsatt obegränsad skattskyldighet måste det framhållas att det kan anses ligga en stor uppgift på den enskilde skattebetalaren att gå igenom samtliga anknytningsmoment som ett led i att säkerställa att alla de band till Sverige bryts vid en utflyttning. Den skattskyldige bör således avyttra sin permanentbostad, ta med sig hela familjen, inte aktivt bedriva näringsverksamhet här eller inneha för stora tillgångar som kan anses medföra väsentligt inflytande i verksamhet. Detta i en sådan situation där den skattskyldige har som målsättning att rent skatterättsligt inte längre vara bosatt i Sverige. Det måste dock framhållas att det inte alltid är till nackdel att behålla sin skatterättsliga bosättning i Sverige med tanke på de avdrag som detta berättigar i deklarationen.

Om lagen har till syfte att förhindra ett skatteundandragande bör inte lagtexten vara för snävt utformad, utan visst utrymme bör ges till flexibilitet i utformningen. Samtidigt måste även framhållas att en utformning inte får vara så vid att den som faktiskt haft för avsikt att bryta banden med Sverige och flytta ut härifrån skall träffas av lagtexten på grund av att formuleringen av lagtexten är så vid. Den avvägning som skall göras mellan den enskildes intresse av att minimera skattebelastningen och det offentliga intresse av att skydda skattebasen är svår. I avsaknad av ledning från lagtexten måste ledning sökas i andra rättskällor. Med tanke på att förarbetena till utformningen av lagtexten till "väsentlig anknytning" får anses vara relativt gammal får hög tilltro sättas till nyare praxis. Dock har praxis inte varit enhetlig i avgörandena. Tydligare praxis med god struktur skulle gynna både rättssäkerheten och effektiviteten i ett längre perspektiv.

Referenslista

Lagtext

Kommunskattelag (1228:370)

Regeringsformen (1974:152)

Förvaltningsprocesslag (1979:291)

Lag om förhandsbesked i skattefrågor (1998:189)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Offentligt tryck

Propositioner

Proposition 1966:127 Kungl. Maj:t:s proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 379), m.m.; given Stockholms slott den 29 april 1966

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

Proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Statens offentliga utredningar

SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen

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

Rättsfall

Regeringsrätten

RÅ 1974 A 738

RÅ 1975 Aa 909

RÅ 1976 ref. 116

RÅ 1979 Aa 5

RÅ 1979 Aa 58

RÅ 1982 Aa 129

RÅ 1983 Aa 115

Referenslista

RÅ 1984 Aa 190
RÅ 1987 not. 800
RÅ 1987 not. 801
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. 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. 146
RÅ 2002 not. 149
RÅ 2002 not. 150
RÅ 2002 not. 151
RÅ 2002 not. 153
RÅ 2003 ref. 52
RÅ 2003 not. 140

Referenslista

RÅ 2003 not. 210

RÅ 2004 not. 215

RÅ 2006 ref. 67

RÅ 2008 ref. 16

RÅ 2008 ref. 56

RÅ 2008 not. 166

Mål 5043-08 (dom meddelad 2009-05-27)

Mål 7204-08 (dom meddelad 2009-05-27)

Mål 8728-08 (dom meddelad 2009-05-27)

Mål 8309-08 (dom meddelad 2009-05-27)

Mål 493-09 (dom meddelad 2009-05-27)

Skatterättsnämnden

Förhandsavgörande 1998-10-19

Förhandsavgörande 1998-11-02

Förhandsavgörande 2001-02-15

Förhandsavgörande 2001-12-20

Förhandsavgörande 2002-12-20

Förhandsavgörande 2002-06-17

Förhandsavgörande 2002-11-28

Förhandsavgörande 2002-12-20

Förhandsavgörande 2004-04-28

Förhandsavgörande 2005-05-26

Förhandsavgörande 2005-12-20

Förhandsavgörande 2006-02-15

Förhandsavgörande 2006-03-07

Förhandsavgörande 2008-12-01 (dnr 75-08/D)

Förhandsavgörande 2008-12-01 (dnr 76-08/D)

Referenslista

Förhandsavgörande 2008-12-15 (dnr 99-08/D)

Förhandsavgörande 2008-12-15 (dnr 115-08/D)

Förhandsavgörande 2009-02-05 (dnr 139-08/D)

Förhandsavgörande 2009-04-02 (dnr 9-09/D)

Förhandsavgörande 2009-05-18

Förhandsavgörande 2010-03-03 (dnr 116-09/D)

Skatteverkets material

Skatteverkets handledning för internationell beskattning, 2009

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

Skatteverkets ställningstagande: Folkbokföringens betydelse för begreppet "bosatt i
Sverige" i 3 kap. 3 § IL, dnr 131 656725-05/111, 2005-12-05.

Skatteverkets ställningstagande Väsentlig anknytning på grund av makes återflyttning
till Sverige, dnr 131 285447-09/111, 2009-03-12

SKV 330 utgåva 31 Skatteregler för privatpersoner
<http://www.skatteverket.se/download/18.6efe6285127ab4f1d2580008961/33031svartvit.pdf>

Litteratur

Andersson, Mari; Saldén Enérus, Anita; Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen – En kommentar*. Del I, uppl. 8:1, Norstedts Juridik AB 2008. Stockholm

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

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, uppl. 2:1, Studentlitteratur, Lund 2007

Jacobsen, Dag Ivar, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur, Lund, 2002

Lehrberg, Bert, *Praktisk Juridisk Metod*, 4 uppl., Iustus Förlag, Uppsala, 2001

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter och Silberberg Christer, *Inkomstskatt, en läro- och handbok i skatterätt*, tolfte upplagan, Studentlitteratur, Lund 2009

Lodin, S-O, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN, 2007, s. 477-490.

Referenslista

- Mattsson, Nils, *Svensk internationell beskattningsrätt*, 14:e uppl., Norstedts Juridik AB 2004
- Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Fritzes, Stockholm 1995.
- Pelin, Lars, *Internationell Skatterätt – i ett svenskt perspektiv*, Prose design & grafik, Lund, 2006
- Sundgren Peter – *Bostad/hem i Sverige vid utflyttning*. Del I, Skattenytt Nr. 4, 2007, årgång 57, s.166-176
- Svensson, Bo, *Skatterättslig etik*, SN, 2000, s.112-123
- Rosander Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, JIBS, Dissertation Series No. 040. 2007

Övrigt

- http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-28062010-BP/EN/2-28062010-BP-EN.PDF hämtad 2010-06-29 kl. 10.45.
- <http://skatterattsnamnden.se/4.383cc9f31134f01c98a800010842.html> hämtad 2010-06-01 hämtad kl. 9.00
- <http://skatterattsnamnden.se/skatterattsnamnden/vadarettforhandsbesked/vadarettforhandsbesked.4.383cc9f31134f01c98a800011274.html>. hämtad 2010-06-10 kl. 14.00
- Intervju med skatteverket per telefon, se frågor i bilaga 1.

Bilaga 1 - Frågor

Frågor angående väsentlig anknytning enligt 3:7 IL:

1. Går det generellt att utläsa ur lagtexten till 3:7 IL vad som krävs för att en person skall träffas av väsentlig anknytning?
2. Upplevs lagrummet som enkelt uttryckt?
3. Reflektioner över praxis på området?
4. Är praxis heltäckande och ger en tydlig bild av rättsläget?
5. Indikerar mängden praxis på att det finns en osäkerhet kring tolkningen av anknytningsmomenten i lagrummet? Eller är det så att praxis idag ger den grund för tolkning av lagrummet och på så sätt ger en klar bild av vad väsentlig anknytning innebär?
6. Anser du att lagrummet är effektivt?
7. Anser du att lagrummet är rättsäkert?
8. Är det något speciellt anknytningsmoment i lagtexten som är svårtolkat? Vilket/vilka, hur och varför?
9. Vilket anknytningsmoment är vanligen det som det uppstår frågor runt?
10. Sista anknytningsmomentet i 3:7 IL ”liknande förhållande”, vad är dina reflektioner över detta anknytningsmoment i lagrummet? Vad innebär det?
11. Finns det något i lagrummet som du skulle vilja ändra på? Vad och hur i så fall?
12. Är det alltid ett mål att sträva mot att bli begränsat skattskyldig vid en utflyttning?
13. Vilka fördelar respektive nackdelar finns det med att träffas respektive inte träffas av väsentlig anknytning ur den skattskyldiges perspektiv?
14. Övriga reflektioner och problem att tänka på när det kommer till väsentlig anknytning?