



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Väsentlig anknytning 3:7 IL

- Är de mest betydelsefulla anknytningsfaktorerna bostad, familj och väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige förutsägbara för den skattskyldige?

Masteruppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Ermina Ceric

Handledare: Björn Westberg

Framläggningsdatum 2014-05-12

Jönköping maj 2014

Masteruppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Väsentlig anknytning 3:7 IL - Är de mest betydelsefulla anknytningsfaktorerna bostad, familj och väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige förutsägbara för den skattskyldige?
Författare:	Ermina Ceric
Handledare:	Björn Westberg
Datum:	2014-05-12
Ämnesord	Väsentlig anknytning, bostad inrättad för åretruntbruk, familj, väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige, förutsägbarhet och obegränsad skattskyldighet

Sammanfattning

Som obegränsat skattskyldiga i Sverige avses bland annat individer som har väsentlig anknytning till Sverige, under förutsättning att de tidigare haft bosättning här i landet. Vid bedömning av väsentlig anknytning ska tio olika anknytningsfaktorer i 3:7 IL beaktas. Bostad inrättad för åretruntbruk, familj samt väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet anses väga tyngre i bedömningen än de resterande anknytningsfaktorerna. Bostad inrättad för åretruntbruk inkluderar två olika bostadstyper, nämligen permanentbostäder och fritidsbostäder. Innehav av permanentbostäder medför regelmässigt till väsentlig anknytning medan innehav av fritidsbostäder aldrig gör det. Ändå har skillnaden mellan bostadstyperna inte dragits i lagtexten, vilket gör det oklart vilka bostäder som faktiskt tillmäts betydelse i praxis. Vidare anses en kvarvarande familj leda till att den utflyttade svenska medborgaren i normalfallet blir väsentligt anknuten. För utländska medborgare som har familj kvar i Sverige är situationen något oklar. Det utländska medborgarskapet tycks inverka bedömningen så att utgången blir den motsatta. Vidare anses väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet utgöra en komplex anknytningsfaktor. Vad som utgör väsentligt inflytande är otydligt. För innehav av tillgångar har en svag gräns på ungefär 10 % dragits. Innehar individen mer än 10 % i svenska bolag kan det tala för att väsentlig anknytning föreligger, medan utgången blir den motsatta om innehavet är mindre än 10 %.

Domstolarna är bundna av lag att behandla två fall som är jämförbara lika. Praxis på området visar så är inte fallet. I flertalet mål rörande dessa tre kriterier saknas motiveringar för beslut, vilket gör det svårare för den skattskyldige att begripa utgången. Det i sin tur ger upphov till bristande förutsägbarhet.

Master's thesis in Commercial and Tax law

Title: Essential connection 3:7 IL – Are the most important connection factors residence, family and significant influence in business in Sweden predictable for the taxpayer?

Author: Ermina Ceric

Tutor: Björn Westberg

Date: 2014-05-12

Subject terms **Essential connection, residence set up for year-round-use, family, significant influence in business in Sweden, predictability and unlimited tax liability**

Abstract

Unlimited tax liability exists for individuals if essential connection still consists, provided that previous residence existed. In the assessment of essential connection ten different factors in 3:7 IL shall be considered. Residence set up for year-round-use, family, and significant influence in Swedish business is considered to carry more weight in the assessment than the remaining factors. Residence set up for year-round-use includes two different residence types, namely residence for permanent use and residence used for recreational purposes. Residence for permanent use normally causes essential connection while residence used for recreational purposes never does. This distinction is however not drawn in the legislation, thus it becomes unclear which residences are actually of importance in case law. Furthermore, a remaining family in Sweden normally leads to essential connection for the Swedish citizen who now lives abroad. For foreign nationals who still have family in Sweden, the outcome is somewhat unclear. The foreign citizenship seems to affect the assessment so that the outcome will be the opposite. Further significant influence in Swedish business is considered to be a complex connecting factor. What constitutes significant influence is unclear. For holdings of assets a weak limit of approximately 10 % has been drawn. If the individual owns more than 10 % in the Swedish company, it may indicate that essential connection exists, but the output will be the opposite if the holding is less than 10 %.

The courts are bound by law to treat two cases that are comparable alike. Case law shows that is not the case. In the majority of cases concerning these three criteria's reasoning for the decisions are missing which makes it more difficult for the taxpayer to understand the outcome. This in turn gives rise to a lack of predictability.

Innehåll

1 Inledning	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Syfte.....	2
1.3 Avgränsningar.....	2
1.4 Metod och material.....	3
1.5 Disposition.....	5
2 Skattskyldighet för fysiska personer i Sverige	6
2.1 Inledning.....	6
2.2 Innebörden av obegränsad och begränsad skattskyldighet.....	6
2.3 Grunder för obegränsad skattskyldighet.....	7
2.3.1 Bosatt i Sverige.....	7
2.3.2 Stadigvarande vistelse.....	7
2.3.3 Väsentlig anknytning.....	9
2.3.3.1 Inledning.....	9
2.3.3.2 Svenskt medborgarskap.....	11
2.3.3.3 Tiden den skattskyldige varit bosatt i Sverige.....	11
2.3.3.4 Varaktigt bosatt på en viss utländsk ort.....	11
2.3.3.5 Utlandsvistelse på grund av studier eller hälsoskäl.....	12
2.3.3.6 Näringsverksamhet i Sverige.....	12
2.3.3.7 Fastighet i Sverige.....	13
2.3.3.8 Liknande förhållanden.....	13
3 De mest betydelsefulla anknytningsfaktorerna i 3:7 IL och förutsebarhet	15
3.1 Bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk.....	15
3.1.1 Inledning.....	15
3.1.2 Fritidsbostad i Sverige.....	16
3.1.2.1 RÅ 1992 not. 367.....	16
3.1.2.2 HFD målnr. 216-10.....	16
3.1.3 Permanentbostad i Sverige.....	17
3.1.3.1 RÅ 1997 not. 197.....	17
3.1.3.2 RÅ 2002 ref. 70.....	17
3.1.3.3 RÅ 2009 not. 84.....	17
3.1.3.4 RÅ 2010 not. 80.....	18
3.1.3.5 HFD 2012 not. 21.....	18
3.1.3.6 HFD 2012 not. 51.....	19
3.1.4 Kommentarer.....	19
3.2 Familj i Sverige.....	21
3.2.1 Inledning.....	21
3.2.2 Makar.....	22
3.2.2.1 RÅ 1976 ref. 116.....	22
3.2.2.2 RÅ 1982 Aa 129.....	22
3.2.2.3 RÅ 1989 not. 443.....	22
3.2.2.4 RÅ 1998 not. 67.....	22
3.2.2.5 RÅ 2009 not. 81.....	23
3.2.3 Separerade makar.....	23
3.2.3.1 RÅ 1983 Aa 115.....	23
3.2.4 Barn i Sverige.....	23
3.2.4.1 RÅ 2003 ref. 52.....	23
3.2.4.2 RÅ 2003 not. 140.....	24
3.2.4.3 RÅ 2009 not. 85.....	24
3.2.4.4 RÅ 2010 not. 78.....	24
3.2.4.5 HFD 2012 not. 50.....	25

3.2.5	Kommentar	25
3.3	Väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige	26
3.3.1	Inledning	26
3.3.2	Direkt innehav	27
3.3.2.1	<i>RA</i> 2001 not. 2	27
3.3.2.2	<i>RA</i> 2001 not. 113	28
3.3.2.3	<i>RA</i> 2004 not. 215	28
3.3.2.4	<i>RA</i> 2009 not. 82	28
3.3.2.5	<i>HFD</i> mål nr. 6497-04	29
3.3.2.6	<i>HFD</i> 2013 ref. 4	29
3.3.3	Indirekt innehav	29
3.3.3.1	<i>RA</i> 2001 not. 41	29
3.3.3.2	<i>RA</i> 2002 not. 150	30
3.3.3.3	<i>RA</i> 2006 ref. 67	30
3.3.3.4	<i>RA</i> 2009 not. 85	31
3.3.3.5	<i>HFD</i> målnr. 4309-11	31
3.3.3.6	<i>HFD</i> 2012 not. 9	32
3.3.4	Kommentar	32
3.3.5	Sammanfattning av bostad, familj och väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige	33
3.4	Förutsebarhet	34
4	Är de mest betydelsefulla anknytningsfaktorerna i 3:7 IL förutsägbara för den skattskyldige?	36
5	Slutsatser	44
	Referenslista	46

Förkortningar

Aa	Domar i skatterättsliga mål
Dnr	Diarienummer
FBL	Folkbokföringslag (1991:481)
Fi.	Finansinspektionen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1228:370) (upphävd)
Not.	Notismål
Prop.	Propositioner
Ref.	Referatmål
RF	Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

I Inledning

I.1 Bakgrund

Enligt Inkomstskattelagen¹ (härefter benämnd IL) kan individer i Sverige vara obegränsat skattskyldiga eller begränsat skattskyldiga.² Individer som inte anses vara obegränsat skattskyldiga är istället begränsat skattskyldiga.³ För att obegränsad skattskyldighet ska föreligga fodras att individer är bosatta i Sverige, stadigvarande vistas här i landet eller har väsentlig anknytning till Sverige under förutsättning att de har tidigare haft bosättning här.⁴ Individer som är obegränsat skattskyldiga är tvungna att betala skatt för alla sina inkomster oavsett om de härrör från Sverige eller utlandet.⁵ Begränsat skattskyldiga individer är däremot endast skattskyldiga för de inkomster som har stark anknytning till Sverige.⁶

Till följd av internationaliseringen är det allt vanligare att individer flyttar från Sverige och bosätter sig i ett annat land.⁷ Det är även vid en utflyttning från Sverige som grunden väsentlig anknytning aktualiseras. Individen anses då ha en sådan koppling till Sverige att den anses skatterättsligt bosatt här trots att vederbörande flyttat till utlandet.⁸ I 3:7 IL stadgas det närmare om väsentlig anknytning. Denna paragraf innehåller tio olika anknytningsfaktorer som ska beaktas i bedömningen av väsentlig anknytning. Trots att lagstiftaren inte har rangordnat anknytningsfaktorerna tillmäts bostad inrättad för åretruntbruk, familj samt väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige större betydelse än de resterande kriterierna i lagrummet.⁹ De tre nämnda anknytningsfaktorerna är inte definierade i 3:7 IL och lagrummet utgör sålunda en ”naken” lagtext. Praxis är även spretig där liknande omständigheter ändå medfört till olika utgång.¹⁰ Ett annat dilemma är att skälen för besluten utelä-

¹ Inkomstskattelag (1999:1229).

² 3:3 och 3:17 IL.

³ 3:17 1 p. IL.

⁴ 3:3 1-3 p. IL.

⁵ 3:8 IL.

⁶ 3:18-20 IL.

⁷ Sundgren SN 2007 Del 1 s. 166.

⁸ SKV:s handledning 2013 del 1 s. 371.

⁹ Se till exempel Prop. 1966:127 s. 49. Se även SKV:s handledning 2013 del 1 s. 375-379, Dahlberg, Internationell beskattning, s. 40 och 45 och Cejic, SN 2012 s. 73-75.

¹⁰ RÅ 2003 ref. 52 och RÅ 2010 not. 78.

nas i flertalet mål, vilket skapar stor oklarhet på området.¹¹ Av de nämnda skälen är det av vikt att utreda gällande rätt främst avseende de tre nämnda anknytningsfaktorerna. Beskattningsekvenserna beroende på om individer anses väsentligt anknutna eller inte skiljer sig i hög grad.¹² Därav är det viktigt att kunna förutse skattekonsekvenserna vid en flytt från Sverige.¹³ I de fall individen har bostad, familj eller väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige, kan vederbörande förutse vad skattekonsekvenserna blir, främst huruvida väsentlig anknytning föreligger eller inte vid en utflyttning från Sverige?

Rudelius har även utrett gällande rätt beträffande de tre viktigaste anknytningsfaktorerna i sin masteruppsats från 2010.¹⁴ Skillnaden är dock att anknytningsfaktorerna analyseras ur ett effektivitets- och rättssäkerhetsperspektiv. Vad gäller rättssäkerhetsperspektivet diskuterar Rudelius om faktorerna är förutsägbara, vilket är en annan likhet mellan uppsatserna. Andra skillnader mellan uppsatserna är att Rudelius även utreder anknytningsfaktorerna de lege ferenda samt behandlar dubbellbeskattningsavtalsrätten. Det är dessutom fyra år sedan Rudelius uppsats publicerades och det kommer fortlöpande ny praxis beträffande begreppet väsentlig anknytning och därav är rättsområdet fortfarande aktuellt.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda gällande rätt beträffande anknytningsfaktorerna bostad, familj och väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet i 3:7 IL och att analysera dessa anknytningsfaktorer utifrån ett förutsägbarhetsperspektiv.

1.3 Avgränsningar

Denna uppsats avgränsas till att behandla begreppet obegränsad skattskyldighet, främst kriteriet väsentlig anknytning. Innebörden av begreppet begränsad skattskyldig förklaras endast och mer än så berörs inte ämnet då det inte behövs för att besvara det ovan givna syftet. Vidare har det valts att endast behandla skattskyldigheten för fysiska personer och därmed berörs inte reglerna om juridiska personers skattskyldighet.

¹¹ Se till exempel RÅ 2001 not 113 och RÅ 2002 not. 150.

¹² Jämför 3:3 och 3:8 IL, med 3:18-20 IL.

¹³ Prop. 1966:127 s. 27 och prop. 1984/85:175 s. 16.

¹⁴ <http://hj.diva-portal.org/smash/get/diva2:345736/FULLTEXT01.pdf> s. 2. Hämtad 2014-02-14.

Av de tio olika anknytningsfaktorerna som beaktas vid bedömningen om väsentlig anknytning, står bostad, familj och väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet i fokus i arbetet. De övriga kriterierna behandlas i kortare uträkning för att ge läsaren kunskaper om hela begreppet väsentlig anknytning.

Avsikten med uppsatsen är att endast behandla svensk intern rätt, främst IL, och det svenska beskattningsanspråket och därmed faller dubbelbeskattningsavtalsrätten utanför arbetet. Vidare behandlas inte reglerna om skatteflykt eller sexmånaders- och ettårsregeln i 3:9 IL då det inte är av intresse för det ovan givna syftet.

1.4 Metod och material

Denna uppsats baseras på en rättsdogmatisk metod. Det innebär att de befintliga rättskällorna lag, förarbeten, praxis och doktrin, i nu nämnda ordning, studeras för att fastställa vad som är gällande rätt.¹⁵ I IL stadgas det om begreppet väsentlig anknytning vilket är i fokus i denna uppsats. Det kan konstateras att 3:7 IL är en ”naken” lagtext eftersom innebörden av de tio olika anknytningsfaktorerna är oklar. Förarbeten studeras således för att ge vägledning om hur lagtexten ska tolkas samt åskådliggöra syftet med lagen.¹⁶

Då det saknas uttrycklig reglering om vad rekvisiten för väsentlig anknytning innebär ges praxis en central roll för rättsområdet samt även i denna uppsats vid tolkning och tillämpning av lagen.¹⁷ Betoningen ligger framför allt på avgöranden från HFD på grund av att domarna är prejudicerande.¹⁸ Två ställningstaganden från SKV används dock för att ge läsaren en uppfattning om hur SKV tolkar rekvisiten bosatt samt stadigvarande vistelse. Det måste noteras att SKV:s ställningstaganden endast är bindande för myndigheten. De är emellertid vägledande för att se hur SKV skulle bedöma i liknande fall.

Genom sökningar på databaser som Karnov och Infotorg Juridik kan det konstateras att det finns mycket praxis på rättsområdet som behandlar väsentlig anknytning och urvalet av rättsfall baseras på SKV:s handledning från 2013 och annan doktrin. Det bör nämnas att Cejjes artikel från 2012 som behandlar anknytningsfaktorerna bostad, familj och väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet har varit till särskilt stor hjälp vid urvalet av praxis

¹⁵ Lehrberg, Praktisk juridisk metod, s. 203.

¹⁶ Lehrberg, Praktisk juridisk metod, s. 149.

¹⁷ Lehrberg, Praktisk juridisk metod, s. 165.

¹⁸ Lehrberg, Praktisk juridisk metod, s. 172.

avseende de nämnda rekvisiten. Cejje menar att rättsutvecklingen antas ha skett i praxis beträffande dessa tre faktorer.¹⁹ Varför praxis är en viktig rättskälla för rättsområdet men även för denna uppsats vars syfte är att utreda gällande rätt beträffande de tre anknytningsfaktorerna.

Vissa rättsfall återkommer upprepande gånger i uppsatsen och anledning till det är att HFD bedömer mer än en anknytningsfaktor i målen. Vidare presenteras inte några längre rättsfallsreferat i arbetet. För rättsfallens fullständiga version hänvisas läsaren till databaserna Karnov och Infotorg Juridik.

Ämnet är väl omdiskuterat bland doktrin och denna rättskälla används för att ge upplysning om innebörden av begreppet väsentlig anknytning samt åskådliggöra olika åsikter och tolkningar. Som nämnts används doktrin även vid urvalet av rättsfall. I arbetet används SKV:s handledning löpande och den anses utgöra interna styrdokument för de som arbetar på SKV. Trots det anses SKV:s material, som utgör allmänna råd, ha samma ställning som rättskällan doktrin och användas så i denna uppsats.²⁰ Artiklar används för att bidra med infallsvinklar samt ge mer upplysning om främst anknytningsfaktorerna bostad, familj och väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet.

I kapitel 5 analyseras de tre viktigaste anknytningsfaktorerna utifrån ett förutsägbarhetsperspektiv. Vid en läsning av lagrummet är det oklart vad som ger upphov till väsentlig anknytning. Ändå uttalas det i förarbeten att den skattskyldige ska kunna förutse skattekonsekvenserna.²¹ I analysen diskuteras sålunda om anknytningsfaktorerna är förutsägbara för en skattskyldig som står inför en utflyttning från Sverige. Denna analys grundar sig främst på praxis som presenterats i kapitel 3, men den bygger även på andra rättskällor som presenterats i arbetet.

I doktrin behandlas de olika anknytningsfaktorerna mer eller mindre separat och det upplägget används även i denna uppsats. De enda anknytningsfaktorerna som behandlas tillsammans i doktrin och även i denna uppsats, fast de egentligen utgör två separata anknyt-

¹⁹ Cejje SN 2012 s. 74.

²⁰ 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725). Se även Pahlsson, Konstitutionell skatterätt, s. 103

²¹ Prop. 1966:127 s. 27 och prop. 1984/85:175 s. 16.

ningsfaktorer, är bedrift av näringsverksamhet samt väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. Anledning är att det är svårt att separera de två kriterierna från varandra.²²

1.5 Disposition

För att läsaren ska förstå hur Sveriges beskattningsanspråk påverkar skattskyldigheten hos fysiska personer förklaras i *kapitel 2* innebörden av obegränsad samt begränsad skattskyldighet. Därefter behandlas de olika kriterierna för obegränsad skattskyldighet vilka är bostad, stadigvarande vistelse och väsentlig anknytning, för att läsaren ska förstå vad som krävs för att den skattskyldige ska anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Vad gäller den sista grunden för obegränsad skattskyldighet genom väsentlig anknytning ges inledningsvis en bakgrund till begreppet. Vidare behandlas de olika anknytningsfaktorerna i 3:7 IL separat. Till varje anknytningsfaktor presenteras relevanta rättsfall för att beskriva vad gällande rätt är.

För att möjliggöra en analys om de mest betydelsefulla anknytningsfaktorerna är förutsägbara för den skattskyldige behandlas i *kapitel 3* de återstående faktorerna i 3:7 IL, nämligen bostad, familj och väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet Dessa faktorer behandlas separat och mer djupgående då de utgör grunden för denna uppsats. Dessutom presenteras relevanta rättsfall till varje anknytningsfaktor i syfte att klargöra vad gällande rätt är. Läsaren ges även en kort sammfattning av de tre nämnda anknytningsfaktorerna. Kapitlet avslutas med att behandla begreppet förutsebarhet.

I *kapitel 4* analyseras de mest betydelsefulla anknytningsfaktorerna utifrån ett förutsägbarhetsperspektiv. Analysen baseras främst på praxis som behandlats i kapitel 3, men den grundas även på lagtext, förarbeten och doktrin. I *kapitel 5* som är det avslutande kapitlet presenteras denna uppsats slutsatser.

²² Andersson m.fl., Inkomstskattelagen- en kommentar Del 1, s. 99-100. Pålsson, Likhet inför skattelag, s 166-169. Dahlberg, Internationell beskattning, s. 45-46 och SKV:s handledning 2013 del 1 s. 379.

2 Skattskyldighet för fysiska personer i Sverige

2.1 Inledning

Som tidigare nämnt kan individer vara obegränsat skattskyldiga i Sverige på tre olika grunder. Obegränsad skattskyldighet anses föreligga för individen enligt 3:3 1-3 p. IL om den;

- är bosatt i Sverige,
- stadigvarande visits i Sverige,
- har väsentlig anknytning till Sverige under förutsättning att vederbörande har varit bosatt här i landet.

För det fall individen inte träffas av de nämnda grunderna, bedöms begränsad skattskyldighet i Sverige vara för handen.²³ I detta avsnitt presenteras innebörden av obegränsad samt begränsad skattskyldighet. Därefter behandlas de tre nämnda grunderna för obegränsad skattskyldighet i Sverige.

2.2 Innebörden av obegränsad och begränsad skattskyldighet

Innebörden av att en individ anses vara obegränsat skattskyldig är att den skattskyldig för alla sina inkomster oavsett om de härrör från Sverige eller utlandet enligt 3:8 IL. Bestämmelsen i 3:8 IL ger uttryck för hemvistprincipen. Principen innebär att inkomsten beskattas i den stat där den skattskyldige är skatterättsligt bosatt, oavsett vilken stat inkomsten härrör.²⁴ Denna princip kräver således att skattesubjektet det vill säga den skattskyldige har anknytning till staten.²⁵ Den svenska beskattningsrätten grundas sig på den här principen.²⁶

Innebörden av begränsad skattskyldighet är däremot att endast vissa inkomster ska beskattas i Sverige enligt 3:18 IL. Denna bestämmelse ger uttryck för källstatsprincipen som innebär att inkomsten beskattas i den stat där inkomsten härrör, oavsett var den skattskyldige är bosatt.²⁷ I Sverige används källstatsprincipen endast på vissa inkomster som har stark anknytning till Sverige.²⁸

²³ 3:17 1 p. IL.

²⁴ SKV:s handledning 2013 del 1, s. 238.

²⁵ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 14.

²⁶ SKV:s handledning 2013 del 1, s. 238.

²⁷ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 15-16.

²⁸ 3:18-20 IL.

2.3 Grunder för obegränsad skattskyldighet

2.3.1 Bosatt i Sverige

Den första grunden för obegränsad skattskyldighet är bosatt i Sverige.²⁹ Begreppet bosatt i Sverige definieras inte i IL och får då tolkas enligt dess allmänna innebörd som anses motsvara samma uttryck som finns i 6-13 §§ i folkbokföringslagen³⁰ (härefter benämnd FBL).³¹ I 6 § FBL stadgas att individen ska folkbokföras på den fastighet där denne anses vara bosatt. Vidare stadgas det i 7 § 1 st. FBL att individen anses vara bosatt på den fastighet där denne regelmässigt tillbringar sin dygnsvila. För det fall en individ har bytt bostad, stadgas det i nyss nämnda paragraf, att denne anses då vara bosatt där personen antas komma att regelmässigt tillbringa sin dygnsvila. Uttrycket regelmässigt tillbringad dygnsvila syftar på där individen "[...] under sin normala livsföring tillbringar dygnsvilan minst en gång i veckan eller i samma omfattning men med en annan förläggning i tiden."³²

SKV är av uppfattningen att individen anses vara bosatt i Sverige för det fall vederbörande faktiskt bor här och har folkbokförts i Sverige eller tillbringar dygnsvilan här.³³ SKV framhåller dock att en individ inte anses vara bosatt här enligt skatterättslig mening bara för att den är folkbokförd i Sverige. För att en individ ska anses vara skatterättsligt bosatt här måste bosättningen vara verklig och varaktig. Av det följer att det en person ska anses vara bosatt här för det fall det tidsmässiga krav som ställs för begreppet stadigvarande vistelse i 3:3 2 p. IL uppfylls.³⁴ Begreppet stadigvarande vistelse behandlas i följande avsnitt.

2.3.2 Stadigvarande vistelse

Den andra grunden för obegränsad skattskyldighet i Sverige är stadigvarande vistelse.³⁵ Begreppet stadigvarande vistelse definieras inte heller i IL. I och med att det inte finns någon klar definition av begreppet får en bedömning göras från rättsfall till rättsfall.³⁶

²⁹ 3:3 1 p. IL.

³⁰ Folkbokföringslag (1991:481).

³¹ Prop. 2004/05:19 s. 30.

³² 7 § 2 st. FBL.

³³ SKV:s handledning 2013 del 1, s. 367-368.

³⁴ SKV:s ställningstagande, Dnr 131 656725-05/111.

³⁵ 3:3 2 p. IL.

Innan praxis presenteras bör det nämnas att en vistelse om sex månader i Sverige anses vara stadigvarande enligt den allmänna meningen. Vistelsen i Sverige måste dessutom vara sammanhängande under sexmånadersperioden. Att individen tillbringar dygnsvilan här under den nämnda sexmånadersperioden är ett ytterligare krav för att vistelsen i Sverige ska anses stadigvarande.³⁷ Kriteriet tillämpas på svenska såväl utländska medborgare och den skattskyldiges avsikt med vistelsen i Sverige är utan betydelse.³⁸

Innebörden av stadigvarande vistelse har blivit tydligare med hjälp av praxis. I RÅ 1997 ref. 25 fastslogs det att en skattskyldige som övernattar tre gånger i Sverige per vecka på en regelmässig basis, vilket blir 78 övernattningar under en sexmånadersperiod, utgör en stadigvarande vistelse. HFD konstaterade att kortvariga avbrott i vistelsen saknar betydelse. SKV:s tolkning av målet är att även färre övernattningar under sexmånadersperioden kan utgöra stadigvarande vistelse då den skattskyldige hade tillbringat längre ledigheter och semestrar i utlandet vilka inte tagits med i beräkningen.³⁹

I ett annat rättsfall, RÅ 2008 ref. 16, hade individen vistats i Sverige i nästan 6 månader. HFD fann att stadigvarande vistelse i Sverige förelåg till följd av det besöken till Sverige var återkommande. Trots det faktum att ingen vistelse hade uppgått till sex månader.

Stadigvarande vistelse i Sverige bedömdes även föreligga i RÅ 2008 ref. 56. Individen hade tillbringat 18 veckor under år 2004 och 9 veckor under det första halvåret 2005. Skälen för beslutet var att vistelsen var omfattande samt att det förelåg en regelbundenhet i besöken.

Sammantaget kan rättsfallen från 2008 tolkas som att den sammanhängande vistelsen i Sverige inte behöver vara exakt minst sex månader för att stadigvarande vistelse ska föreligga. Däremot krävs det att vistelsen uppgår till en tid som är nära sexmånadersperioden. Mattson delar samma uppfattning beträffande tidsperiodens längd.⁴⁰

³⁶ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 31.

³⁷ Prop. 2004/05:19 s. 30 och RÅ 1981 not. 4.

³⁸ Prop. 2004/05:19 s. 30.

³⁹ SKV:s ställningstagande, Dnr 131 612166-05/111.

⁴⁰ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 39.

2.3.3 Väsentlig anknytning

2.3.3.1 Inledning

År 1966 infördes begreppet väsentlig anknytning vars huvudsakliga avsikt var att förhindra internationell skatteflykt som utgjorde skenbosättning utomlands.⁴¹ Pahlsson anser att det redan vid införandet av begreppet rörde sig om en skatteflyktsregel som kunde medföra att den skatteskyldige fick en ökad skattebörda.⁴² Enligt dåvarande regler var väsentlig anknytning endast ett komplement till begreppet ”egentligt bo och hemvist” i Kommunalskattelagen⁴³ (upphävd, hädanefter benämnd KL).⁴⁴ Vidare gällde de förutvarande reglerna endast vid utflyttning från Sverige och tillämpades bara på svenska medborgare, vilket var ett problem på grund av den ökade internationaliseringen. Det behövdes sålunda en reform av reglerna.⁴⁵

Numera finns reglerna om väsentlig anknytning i 3:7 IL och är en självständig grund för obegränsad skattskyldighet i Sverige. Lagrummet kräver inte längre ett svenskt medborgarskap för bli tillämpligt. Även om lagtexten ändrats genom åren så har innebörden av lagrummet varit oförändrad.⁴⁶ Lagrummet kan aktualiseras både i situationer som rör utflyttning från Sverige samt återbosättning till Sverige.⁴⁷ Vidare tillämpas den på både svenska och utländska medborgare.⁴⁸ Det enda krav som lagrummet ställer för att det ska bli tillämpligt är att individen tidigare haft bosättning i Sverige.⁴⁹ Det innebär att individer som aldrig varit bosatta i Sverige inte kan få väsentlig anknytning till Sverige. I 3:7 1 st. IL räknas tio olika anknytningsfaktorer som kan konstituera en väsentlig anknytning. Anknytningsfaktorerna är följande:

⁴¹ Prop. 1966:127 s. 49.

⁴² Pahlsson, Likhet inför skattelag, s. 148.

⁴³ Kommunalskattelag (1228:370).

⁴⁴ SKV:s handledning 2013 del 1, s. 366-367.

⁴⁵ Prop. 1966:127 s. 31-32.

⁴⁶ Prop. 1999/2000 del 1 s. 1.

⁴⁷ Se till exempel RÅ 1982 Aa 129 (utflyttning) och RÅ 2009 not. 81 (återbosättning).

⁴⁸ Prop. 1984/85: 175 s. 13.

⁴⁹ 3:3 3 p. IL.

”[...] - 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.”⁵⁰

Det framgår av lagtextens ordalydelse i 3:7 IL att de uppräknade faktorerna inte har rangordnats. Omständigheten att en anknytningsfaktor är uppfylld är nödvändigtvis inte tillräckligt för att väsentlig anknytning ska anses föreligga. Det ska således göras en helhetsbedömning av de ovan nämnda kriterierna i syfte att avgöra om väsentlig anknytning föreligger i det enskilda fallet.⁵¹

Det första stycket i 3:7 IL kompletteras av en femårsregel som tar upp vem som anses ha bevisbördan i bedömningen av väsentlig anknytning. Regeln i 3:7 2 st. IL innebär att en individ som flyttar från Sverige måste själva bevisa att den inte är obegränsat skattskyldig här i landet genom väsentlig anknytning under de första fem åren från avresan. När de fem första åren har passerat övergår bevisbördan på SKV som ska då visa att individen är väsentligt anknuten.⁵² Femårsregeln gäller svenska medborgare samt utländska medborgare som varit bosatta eller stadigvarande vistats i Sverige i minst tio år innan flytten.⁵³

⁵⁰ 3:7 1 st. IL.

⁵¹ Prop. 1984/85:175 s. 13.

⁵² SKV:s handledning 2013 del 1, s. 384.

⁵³ 3:7 2 st. 2 men. IL. Se även SKV:s handledning 2013 del 1, s. 384.

2.3.3.2 Svenskt medborgarskap

Som tidigare nämnt spelar det inte någon roll om den skattskyldige har svensk eller utländsk medborgarskap.⁵⁴ Vid en sammanvägning av anknytningsfaktorerna anses svenskt medborgarskap ha liten betydelse. Denna faktor kan inte ensamt medföra att individen anses väsentligt anknuten vid en utflyttning från Sverige.⁵⁵ Det finns däremot två situationer då svenskt medborgarskap bedömts ha större tyngd och den ena när svenskar flyttar till utlandet och avsäger det svenska medborgarskapet.⁵⁶ Den andra situationen är när utländska medborgare flyttar tillbaka till sitt hemland.⁵⁷ I dessa situationer vill individer bryta band med Sverige och ska följaktligen inte anses väsentligt anknutna.⁵⁸

2.3.3.3 Tiden den skattskyldige varit bosatt i Sverige

I SOU från 1997 framkommer det att i bedömningen om väsentlig anknytning anses inte faktorn tiden för bosättning här i landet ensamt kunna medföra väsentlig anknytning.⁵⁹ Huruvida denna faktor ensamt kan grunda väsentlig anknytning har däremot inte prövats av domstolen. SKV är av uppfattningen att individens anknytning till Sverige blir starkare desto längre tid vederbörande varit bosatt här. Vidare anför SKV att denna faktor får en lika liten betydelse i bedömningen av väsentlig anknytning som anknytningsfaktorn svenskt medborgarskap när den skattskyldige varit bosatt här hela sitt liv.⁶⁰

2.3.3.4 Varaktigt bosatt på en viss utländsk ort

I bedömningen av väsentlig anknytning beaktas även varaktigt bosättning på en viss utländsk ort. I praxis har det konstaterats att de faktiska förhållandena i fallet är avgörande för frågan.⁶¹ De faktiska förhållandena syftar på bosättningen i utlandet och att individen har den permanenta bostaden där. Av det följer att individen saknar väsentlig anknytning för det fall individen flyttar till utlandet och förvärvar permanentboende där.

⁵⁴ Prop. 1984/85: 175 s. 13.

⁵⁵ RÅ 1989 ref. 118 och RÅ 1989 not. 276.

⁵⁶ RÅ 1998 not. 67.

⁵⁷ RÅ 1997 not. 197.

⁵⁸ SKV:s handledning 2013 del 1, s. 372.

⁵⁹ SOU 1997:75 s. 52.

⁶⁰ SKV:s handledning 2013 del 1, s. 373.

⁶¹ RÅ 2002 not 149. Enligt dåvarande regler gick faktorn under namnet ”varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort”.

Det saknas en tidsgräns för när bosättningen i utlandet ska anses vara varaktig. SKV har emellertid anfört att om den skattskyldige varit bosatt i utlandet i mer än ett år samt inte spenderat dygnsvilan regelmässigt i Sverige betraktas bosättningen i utlandet som varaktig.⁶²

2.3.3.5 Utlandsvistelse på grund av studier eller hälsoskäl

De utlandsvistelser som individer gör på grund av studier eller hälsoskäl anses vara tillfälliga och det antas att de återvänder till Sverige inom snar framtid. Det tyder på att väsentlig anknytning vanligtvis anses vara för handen, framför allt i de fall individer fortsätter att förfoga över permanentbostaden även efter utflyttningen från Sverige.⁶³ Orsaken är ett fortsatt innehav av en permanentbostad utgör en betydelsefull faktor till Sverige.⁶⁴ Individens avsikt med att återflytta till Sverige efter utlandsvistelsen är något HFD fäster avseende vid. I ett mål från 2002 som rörde utlandsvistelse på grund av hälsoskäl fann HFD att väsentlig anknytning inte förelåg i och med att individen var tämligen säker på att han inte skulle flytta tillbaka hit.⁶⁵

2.3.3.6 Näringsverksamhet i Sverige

Bedrift av näringsverksamhet i Sverige utgör en egen anknytningsfaktor i 3:7 IL, trots det behandlas den i doktrin tillsammans med kriteriet väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige.⁶⁶ Orsaken till det är att de är svåra att särskilja från varandra. Av den anledningen behandlas de två anknytningsfaktorerna tillsammans i avsnitt 3.3.

Att de två anknytningsfaktorerna sammanfaller grundas sig sannolikt på dåvarande regler. Innan reglerna fick sin nuvarande ordalydelse gällde år 1966 att individen ”drev rörelse i Sverige” och näringsverksamhet samt väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet föll under det begreppet.⁶⁷

⁶² SKV:s handledning 2013 del 1, s. 374.

⁶³ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 43.

⁶⁴ Vad gäller betydelsen av permanentbostad i bedömningen om väsentlig anknytning hänvisas till avsnitt 3.1.1.

⁶⁵ RÅ 2002 not. 149.

⁶⁶ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen- en kommentar Del 1, s. 99-100. Pahlsson, Likhet inför skattelag, s. 166-169. Dahlberg, Internationell beskattning, s. 45-46 och SKV:s handledning 2013 del 1, s. 379.

⁶⁷ Prop. 1966:127 s. 7 och 30.

2.3.3.7 Fastighet i Sverige

Fastighet är en anknytningsfaktor som omfattar olika typer av fastigheter och två exempel är hyres- och jordbruksfastigheter.⁶⁸ Fastighetsinnehav kan aktualisera två andra anknytningsfaktorer i 3:7 IL, nämligen åretruntbostad samt bedrift av näringsverksamhet. I det fall en individ äger en villafastighet aktualiseras anknytningsfaktorerna fastighetsinnehav samt åretruntbostad. Är omständigheten att den skattskyldige istället äger en jordbruksfastighet kan kriteriet bedrift av näringsverksamhet aktualiseras.⁶⁹

Det finns tre omständigheter som HFD lagt vikt vid bedömningen av denna faktor och dessa är förvaltning, avkastning och det ekonomiska värdet som fastigheten har. I ett mål ägde individen två hyreshus vars totala taxeringsvärde uppgick till 3 245 000 kr och hyresintäkten för dessa hyreshus uppgick till 1 250 000 kr per år. Det faktum att individen inte aktivt deltog i förvaltningen av hyreshusen medförde att väsentlig anknytning inte var för handen.⁷⁰ I ett annat mål var omständigheterna sådana att individen ägde affärs- och hyresfastigheter, via ett handelsbolag, med ett taxeringsvärde om 13 350 000 kr och de gav hyresintäkter om 4 270 000 kr per år. Individen var aktiv i förvaltningen av fastigheterna. HFD fann att väsentlig anknytning förelåg utan någon vidare motivering.⁷¹ Dahlberg menar att det måste varit det höga värdet på fastigheterna samt den betydande avkastningen som haft stor inverkan på utgången.⁷² Pahlsson är av uppfattningen att det faktum att individen deltog aktivt i förvaltningen kan även haft tyngd i bedömningen om väsentlig anknytning.⁷³ Slutligen i ett fall som rörde en individ som hade en jordbruksfastighet med ett marknadsvärde om 20 000 000 kr. Det faktum att individen inte skulle delta aktivt i förvaltningen medförde att väsentlig anknytning inte förelåg.⁷⁴

2.3.3.8 Liknande förhållanden

Det sista rekvisitet som beaktas i bedömningen om väsentlig anknytning är liknande förhållanden. Genom att lagstiftaren hänvisar till ”liknande förhållanden” understrykes att listan i

⁶⁸ RÅ 1989 ref. 18 och RÅ 2003 not. 210.

⁶⁹ SOU 1997:75 s. 58.

⁷⁰ RÅ 1989 ref. 18.

⁷¹ RÅ 1989 ref. 103.

⁷² Dahlberg, Internationell beskattning, s. 47.

⁷³ Pahlsson, Likhet inför skattelag, s. 170.

⁷⁴ RÅ 2003 not. 210.

3:7 IL inte är uttömmande. Detta anknytningsmoment avser andra faktorer som inte är uttryckta i lagrummet. Faktorer som går under liknande förhållande måste vara jämförbara med de övriga rekvisiten i 3:7 IL vilket innebär att de ska väga lika tungt vid en samlad bedömning som de övriga.⁷⁵

I ett mål från 2002 som rörde en individ som tillfälligt tjänstgjorde i utlandet för att erhålla erfarenhet, utgjorde enligt HFD en sådan faktor som föll under ”liknande förhållanden”.⁷⁶

I SOU 1997:75 står det att tolkning av begreppet liknande förhållanden inte får tolkas för extensivt.⁷⁷ Med det menas bland annat att tillgångar i form av kapitalplaceringar inte ska inverka på bedömningen då det enligt förarbeten inte föranleder väsentlig anknytning.⁷⁸

⁷⁵ SOU 1997:75 s. 59.

⁷⁶ RÅ 2002 not. 134.

⁷⁷ SOU 1997:75 s. 59.

⁷⁸ Prop. 1984/85:175 s. 14.

3 De mest betydelsefulla anknytningsfaktorerna i 3:7 IL och förutsebarhet

3.1 Bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk

3.1.1 Inledning

Bostad inrättad för åretruntbruk infördes vid 1985 års omarbetning av bosättningsreglerna.⁷⁹ Det är en anknytningsfaktor som tillmäts stor betydelse vid bedömningen om väsentlig anknytning till Sverige.⁸⁰ Bostaden kan förslagsvis utgöra ett hus, en bostadsrätt eller hyresrätt.⁸¹ Av avgörande vikt för bedömningen är individens möjlighet att förfoga över bostaden.⁸² Det spelar ingen roll om bostaden hyrs ut till utomstående eller överläts till barn.⁸³

Enligt förarbeten anses en bostad uppfylla IL:s rekvisit på en åretruntbostad om den är utrustad och kommunikationsmässigt är belägen så att individen kan vara bosatt där året runt. Vid en samlad bedömning bör en bostad som är belägen nära en storstad tillmätas mer vikt än en fjällstuga som är ensligt belägen. Det gäller oavsett om fjällstugan är beboelig året runt då även läget tillmäts betydelse.⁸⁴ Det innebär att förarbeten lägger tyngd på bostadens standard samt läge.

Anknytningsfaktorn bostad inrättad för åretruntbruk i 3:7 IL omfattar två olika typer av bostäder, nämligen permanent- samt fritidsbostäder. Att den skattskyldige behåller en bostad som innan flytten från Sverige utgjort permanentbostaden är en omständighet som väger särskilt tungt i bedömningen av väsentlig anknytning.⁸⁵ I praxis har det fastslagits att om den tidigare permanentbostaden avyttras föreligger väsentlig anknytning fram till dess att den nya köparen tillträder fastigheten. Väsentlig anknytning upphör således när den nya köparen tillträder den sålda permanentbostaden.⁸⁶

⁷⁹ Prop. 1984/85:175 s. 28.

⁸⁰ Prop. 1966:127 s. 49. Se även SKV:s handledning 2013 del 1, s. 375 och Pahlsson, Likhhet inför skattelag, s. 162.

⁸¹ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 43.

⁸² RÅ 1975 Aa 909.

⁸³ RÅ 1974 A 738 och RÅ 1975 Aa 909.

⁸⁴ Prop. 1984/85:175 s. 28.

⁸⁵ SOU 1997:75 s. 54.

⁸⁶ RÅ 2009 not. 83.

Innehavet av en fritidsbostad har däremot inte utgjort en tillräckligt stark koppling till Sverige för att ensamt kunna medföra väsentlig anknytning.⁸⁷ Även den omständigheten att fritidsbostaden är åretruntinrättad är inte tillräckligt i praxis för att individen ska anses som bosatt här i landet.⁸⁸ I förarbeten uttalas emellertid att åretruntinrättade bostäder som utgör fritidshus vilka är belägna i attraktiva områden ska tillmätas större vikt i bedömningen men inte avgörande.⁸⁹

I detta avsnitt presenteras avgöranden från HFD som behandlar de två olika bostadstyperna. Frågan i målen är huruvida bibehållandet av en fritidsbostad eller en tidigare permanentbostad kan medföra att den sökande får väsentlig anknytning till Sverige.

3.1.2 Fritidsbostad i Sverige

3.1.2.1 RÅ 1992 not. 367

I förevarande mål hade individen flyttat från Sverige. Den enda koppling han hade kvar till Sverige var en sommarstuga (fritidsbostad) i närheten av Stockholm vars marknadsvärde låg mellan 7 och 10 miljoner kronor. Fritidsbostaden var vinterbonad samt utrustad och var således åretruntinrättad. Det hade framkommit i målet att fritidsbostaden endast använts för fritidsändamål. Individen hade begärt ett förhandsbesked huruvida väsentlig anknytning var för handen till följd av innehavet av fritidsbostaden.

HFD uppmärksammade fritidsbostadens höga värde dock ansågs det inte det ha avgörande vikt i bedömningen. I och med det var inte väsentlig anknytning för handen.

3.1.2.2 HFD målnr. 216-10⁹⁰

Sökande och dennes sambo var svenska medborgare som avsåg att flytta till utlandet. Innan flytten skulle deras permanentbostad avyttras samt den sökande skulle avveckla näringsverksamheten i Sverige. Den sökandes enda koppling till Sverige efter flytten var en fritidsfastighet. Vistelsen i Sverige, som skulle tillbringas i fritidsfastigheten, uppgick till cirka 70 dagar för sökande och dennes sambo. Frågan i målet är huruvida den sökande ansågs väsentligt anknuten efter utflytningen från Sverige och därmed obegränsat skattskyldig.

⁸⁷ RÅ 1992 not. 367.

⁸⁸ RÅ 1992 not. 367.

⁸⁹ Prop. 1984/85:175 s. 13.

⁹⁰ Detta mål har inte tilldelats en plats i RÅ och anledning till det är oklar. Målet är en prövning av SRN:s förhandsbesked dnr 131-08/D och det avgjordes 2010-12-14.

HFD konstaterade att fritidsbostadsinnehav inte föranleder väsentlig anknytning hit enligt tidigare praxis. Vid en samlad bedömning ansågs den sökande i förevarande mål inte väsentligt anknuten hit genom innehavet av fritidsbostaden.⁹¹

3.1.3 Permanentbostad i Sverige

3.1.3.1 RÅ 1997 not. 197

I flera år hade den sökande, med utländskt medborgarskap, varit bosatt i Sverige och nu avsåg mannen att flytta till utlandet (hemlandet) med sin fru. I anslutning härtill avsåg paret att även avyttra deras permanenta bostad i Sverige och förvärva en ny bostad i samma område.

SRN noterade att innehavet av den nya bostaden var en stark faktor till Sverige. Ändå bedömde HFD att väsentlig anknytning saknades genom att bostaden skulle disponeras som fritidsbostad. I denna bedömning tog HFD även hänsyn till det utländska medborgarskapet som den sökande innehade, att mannen saknade ekonomiskt engagemang till Sverige och att paret förvärvat ny familjebostad i utlandet.

3.1.3.2 RÅ 2002 ref. 70

Individen hade kvar en bostadsrätt som hyrdes ut i Sverige samt ett svenskt medborgarskap efter utflyttningen från Sverige. Den sökande hade även förvärvat ett hus i landet som han avsåg att bosätta sig i. Frågan i målet är i de fall den tidigare permanentbostaden samt det svenska medborgarskapet medförde att individen ansågs obegränsat skattskyldig i Sverige genom väsentlig anknytning.

Vid en samlad bedömning ansågs individen väsentligt anknuten hit och det var genom det svenska medborgarskapet, bibehållandet av den tidigare permanentbostaden i Sverige samt tiden han vistats i utlandet.

3.1.3.3 RÅ 2009 not. 84

Målet rörde makar med utländskt medborgarskap som avsåg att flytta från Sverige. Permanentbostaden i Sverige skulle familjen behålla efter flytten och den skulle då användas som familjens fritidsbostad samt vid ett fåtal tjänsteresor hit. Den ena maken avsåg dessutom att avgå sina poster som VD och styrelseledamot i svenska bolag och avveckla sitt ekonomiska engagemang i ett annat svenskt bolag innan flytten.

⁹¹ Att fritidsbostadsinnehav inte heller tillmäts någon vikt i tidigare praxis bekräftas i bland annat RÅ 1987 not. 829 och RÅ 2003 not. 210.

Av tidigare praxis på området framgår det att ett fortsatt innehav av tidigare permanentbostad utgör en tungt vägande anknytningsfaktor. Det faktum att den tidigare permanentbostaden hade behållits i förevarande mål tydde på att denna make inte varit beredd på att bryta alla band med Sverige. Makens koppling till Sverige förstärks ytterligare av att vederbörande främst haft sin hemvist här. I det fall den tidigare permanentbostaden behålls ansågs således väsentlig anknytning vara för handen för samme make även efter utflyttningen.

3.1.3.4 RÅ 2010 not. 80

Makarna var svenska medborgare som avsåg att flytta tillbaka till utlandet, där familjen ägde ett bostadshus. Efter utflyttningen från Sverige innehade den ena maken styrelseuppdrag i svenska aktiebolag. Utöver styrelseuppdragen innehade samme make även ett aktieinnehav som utgjorde mindre än en promille i ett annat svenskt bolag som inte gav upphov till väsentligt inflytande i detta bolag. Vidare avsåg makarna att avyttra bostadsrättslägenheten i centrala Stockholm som utgjort familjens permanentbostad innan utflyttningen och förvärva en bostadsrättslägenhet i centrala Göteborg som familjen skulle nyttja under tillfälliga besök här. Familjen ägde dessutom en fritidsfastighet som användes som en sommarbostad och den skulle familjen behålla.

Inledningsvis konstaterade HFD att makarna hade en stark anknytning till utlandet genom innehavet av bostaden utomlands. Med hänvisning till tidigare praxis framgår det dock att bibehållandet av tidigare permanentbostad i Sverige utgör en tungt vägande anknytningsfaktor. Makarna planerade att göra ett bostadsbyte i Sverige i detta mål och HFD fann att den ny förvärvade bostaden i Göteborg jämfördes med den avyttrade permanentbostaden i Stockholm. Familjen ansågs således ha väsentlig anknytning.

3.1.3.5 HFD 2012 not. 21

Målet handlade om en sökande med svenskt medborgarskap och som var bosatt i utlandet med sin hustru och två minderåriga barn. Den sökande hade haft en anställning i utlandet sedan januari 2006. Kvar i Sverige hade familjen en tidigare permanentbostad och fritidsbostad som numera nyttjades som fritidsbostäder. Utöver bostadsinnehaven ägde den sökande aktier om 3,75 % i ett svenskt aktiebolag genom ett helägt utländskt bolag. Besöken i Sverige understeg 72 dagar varje år, vilka var för tjänsteresor samt semester med familjen. Den sökande skulle erhålla utdelningen från det utländska bolaget i den kommande perioden och undrade om väsentlig anknytning förelåg under inkomståret 2011.

Inledningsvis framförde HFD att ett fortsatt innehav av en tidigare permanentbostad är en tungt vägande anknytningsfaktor. Att familjen i förevarande mål behållit den tidigare permanentbostaden medförde att väsentlig anknytning förelåg.

3.1.3.6 HFD 2012 not. 51

Individen var svensk medborgare som avsåg att flytta till utlandet med sin sambo. Dessutom skulle individen behålla permanentbostaden i Sverige och använda den stället som en fritidsbostad efter utflyttningen. I målet framförde den sökande att bostaden var av låg standard som inte nådde upp till kravet som IL ställer på ”bostad inrättad för åretruntbruk” och därför borde inte vederbörande anses väsentligt anknuten hit.

HFD bortsåg från den sökandes argument och istället grundade sitt resonemang på tidigare praxis. Bibehållandet av en permanentbostad väger särskilt tungt i bedömningen. Då fastigheten utgjort individens permanentbostad var väsentlig anknytning för handen vid en samlad bedömning, under förutsättning att mannen skulle ha ett fortsatt innehav av denna fastighet.

3.1.4 Kommentar

Av den praxis som presenterats kan det konstateras att bibehållandet av en permanentbostad i Sverige medför att individen med hög sannolikhet får väsentlig anknytning efter utflyttning från Sverige.⁹² Detsamma gäller om individen avser att använda den tidigare permanentbostaden som fritidsbostad i framtiden.⁹³ Den omständighet att individen har en stark anknytning till utflyttningslandet föranleder inte annan bedömning då ett fortsatt permanentbostadsinnehav här i landet utgör en mycket stark indikation på att anknytning till Sverige fortfarande föreligger.⁹⁴

Vad som ovan sagts om permanentbostäder gäller det motsatta för innehav av fritidsbostäder i Sverige, som inte medför någon väsentlig anknytning till landet. Det gäller även om fritidsbostaden är åretruntinrättad.⁹⁵

För det fall en individ som flyttar från Sverige, avyttrar permanentbostaden och i anslutning härtill förvärvar en bostad för fritidsändamål anses det vara något oklar om en sådan

⁹² Se ovan i avsnitten 3.1.3.2-3.1.3.6.

⁹³ Se ovan i avsnitten 3.1.3.5-3.1.3.6.

⁹⁴ Se ovan RÅ 2010 not. 80.

⁹⁵ Se ovan till exempel RÅ 1992 not. 367.

situation kan leda till att väsentlig anknytning saknas. Cejje påstår om individen har ett utländskt medborgarskap i en sådan situation kan det tala emot att väsentlig anknytning föreligger, som i RÅ 1997 not. 197.⁹⁶ Är situationen densamma förutom att individen istället har ett svenskt medborgarskap kan det tala för att väsentlig anknytning föreligger, sådan var utgången i RÅ 2010 not. 80.⁹⁷ Det senare rättsfallet tyder på att svenska medborgare inte kan avyttra den permanenta bostaden och köpa en fritidsbostad i samma område innan utflytningen och ändå undgå beskattning i Sverige. Om det var tillåtet skulle det vara lätt för dem att företa skenbosättningar i utlandet genom ett sådant förfarande och därmed undgå väsentlig anknytning.⁹⁸ Ett sådant förfarande skulle strida mot syftet med 3:7 IL vilket är att förhindra skenbosättning i utlandet.⁹⁹ Att utländska medborgare som återvänder till hemlandet företar skenbosättning genom ett sådant förfarande anses däremot inte lika troligt.¹⁰⁰

Vidare ställer sig Cejje kritisk mot den inkonsekvens som råder mellan lagens ordalydelse och tillämpningen av faktorn i praxis.¹⁰¹ Trots att HFD framhållit att permanentbostäder utgör en tungt vägande faktor till Sverige och fritidsbostäder saknar betydelse i bedömningen så innefattar lagtextens lydelse i 3:7 IL båda typer av bostäder. Genom att nuvarande ordalydelse inte återspeglar rådande rättspraxis kan det medföra bristande förutsebarheten för den skattskyldige gällande vilka situationer väsentlig anknytning föreligger respektive inte.¹⁰² Förutsebarheten skulle öka genom att HFD följer lagens ordalydelse.¹⁰³

När faktorn introducerades i IL åsyftades i förarbeten att bostadens standard och belägenhet (så kallade objektiva rekvisit) skulle beaktas i bedömningen.¹⁰⁴ Det är något HFD inte följt utan har istället lagt vikt vid användningen av bostaden (så kallat subjektiv rekvisit) såsom i RÅ 1992 not. 367 och RÅ 1997 not. 197. I RÅ 1997 not. 367 var fritidsbostaden vinterbonad samt kommunikationsmässigt tillgänglig men till följd av att den avsågs att

⁹⁶ Cejje SN 2012 s. 78.

⁹⁷ Cejje SN 2012 s. 78.

⁹⁸ Cejje SN 2012 s. 78-79.

⁹⁹ Prop. 1966:127 s. 49.

¹⁰⁰ Cejje SN 2012 s. 79.

¹⁰¹ Cejje SN 2012 s. 75.

¹⁰² Cejje SN 2003 s. 552.

¹⁰³ Cejje SN 2012 s. 82-83.

¹⁰⁴ Se ovan i avsnitt 3.1.1.

endast användas för fritidsändamål förelåg inte väsentlig anknytning i förevarande mål. Sundgren anser att begreppet ”inrättad för åretruntbruk” har således gått i riktning mot ”använd för åretruntbruk”.¹⁰⁵

3.2 Familj i Sverige

3.2.1 Inledning

Familj är en ytterligare betydelsefull anknytningsfaktor vid bedömning om väsentlig anknytning.¹⁰⁶ I detta sammanhang avser begreppet ”familj” den skattskyldiges make eller maka och minderåriga barn. Även sambos ingår i begreppet.¹⁰⁷ Däremot beaktas inte myndiga barn i bedömningen.¹⁰⁸

Det framgår av tidigare praxis att i de fall den utflyttade individen har en kvarvarande familj i Sverige anses väsentlig anknytning i normalfallet vara för handen.¹⁰⁹ Att den utflyttade individen har kvarvarande familj i Sverige tyder på att vistelsen i utlandet är av tillfällig natur.¹¹⁰ Trots att väsentlig anknytning föreligger i de fall ena maken stannar kvar i Sverige så måste det framhållas att det finns undantagsfall. Ett exempel på ett sådant undantag är RÅ 1998 not. 67 som presenteras i följande avsnitt.

En avgörande faktor i bedömningen av väsentlig anknytning är makarnas sammanlevnad.¹¹¹ Trots att den ena maken är bosatt i utlandet anser SKV att samlevnad mellan makar är möjlig. SKV är av uppfattningen att makarnas sammanlevnad antas upphöra först när äktenskapet upplöses.¹¹² Vidare framgår det av praxis att anledning till varför den ena maken

¹⁰⁵ Sundgren SN 2007 Del 1 s. 171.

¹⁰⁶ Prop. 1966:127 s. 49 och SOU 1997:75 s. 56.

¹⁰⁷ RÅ 2003 ref. 140.

¹⁰⁸ RÅ 1989 ref. 118.

¹⁰⁹ SKV:s handledning 2013 del 1, s. 377.

¹¹⁰ Pahlsson, Likhhet inför skattelag, s. 164.

¹¹¹ RÅ 1935 Fi 352.

¹¹² SKV:s handledning 2013 del 1, s. 378.

stannar kvar i Sverige är inte av betydelse när man ska fastställa om väsentlig anknytning föreligger eller inte.¹¹³

I detta avsnitt presenteras avgöranden från HFD som behandlar väsentlig anknytning i två situationer rörande makar. Den ena situationen är hur den i utlandet fortsatt bosatte maken påverkas av en kvarvarande fru i Sverige. Den andra situationen är hur den i utlandet fortsatt bosatte maken påverkas av att den andre maken flyttar tillbaka till Sverige. Huruvida separation mellan makar inverkar bedömningen behandlas även i ett mål. Andra mål behandlar om minderåriga barn i Sverige kan medföra att den utflyttade maken får väsentlig anknytning.

3.2.2 Makar

3.2.2.1 RÅ 1976 ref. 116

Mannen i förevarande mål hade flyttat till utlandet och hustrun, som mannen sammanlevde med, hade valt att bo kvar i Sverige av personliga skäl. Innan utflyttningen avyttrades den gemensamma villan och mannen hade dessutom förvärvat en bostad i utlandet.

I målet fastställdes att den utflyttade mannen hade väsentlig anknytning till Sverige då vederbörande hade en kvarvarande hustru i Sverige.

3.2.2.2 RÅ 1982 Aa 129

Målet rörde en man som flyttat utomlands. Mannens hustru vilken han fortfarande sammanlevde med, hade valt att bo kvar i Sverige av personliga skäl. HFD fann att väsentlig anknytning förelåg genom att hans hustru fortfarande hade bosättning i Sverige.

3.2.2.3 RÅ 1989 not. 443

Omständigheterna i målet var sådana att makarna hade flyttat utomlands men hustrun avsåg att flytta tillbaka till Sverige. Frågan i fallet var huruvida hustruns återbosättning till Sverige föranledde att maken, som avsåg att stanna kvar i utlandet, fick väsentlig anknytning. Bosättningen i utlandet hade varat mer än 5 år för mannen. HFD bedömde att väsentlig anknytning förelåg på grund av hustruns återflyttning.

3.2.2.4 RÅ 1998 not. 67

Fallet rörde en utländsk medborgare som avsåg att flytta från Sverige tillbaka till sitt hemland. Individens hustru avsåg emellertid att stanna kvar i Sverige under en flerårig period.

¹¹³ RÅ 1976 ref. 116, RÅ 1979 Aa 5 och RÅ 1982 Aa 129.

Även hon hade ett utländskt medborgarskap. Hustrun skulle hyra en lägenhet i Sverige dock avsåg hon att besöka familjen i utlandet under helgerna.

Inledningsvis framhöll HFD att det fanns flera faktorer som talade för att väsentlig anknytning förelåg för mannen. Dessa var att han haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige under en lång period innan utflyttningen samt att han skulle ha en kvarvarande hustru här. Ändå fann HFD att väsentlig anknytning inte förelåg.

3.2.2.5 RÅ 2009 not. 81

Makarna i målet pendlade mellan Sverige och utlandet på grund av födelsen av deras barn. Fadern var utländsk medborgare medan modern var svensk medborgare. Paret hade även bostäder i båda länderna. Frågan i målet var om familjens återbosättning i Sverige medförde att fadern, som menat att stanna kvar i utlandet, fick väsentlig anknytning till Sverige.

HFD fann att familjens återbosättning föranledde att den i utlandet bosatte fadern ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige. Att fadern skulle överlåta sin andel av bostaden i Sverige till sin hustru föranledde inte en annan bedömning.

3.2.3 Separerade makar

3.2.3.1 RÅ 1983 Aa 115

Målet rörde en individ som utflyttat från Sverige, dock hade han en kvarvarande hustru som bodde med parets gemensamma barn i Sverige. Familjen hade stannat kvar i Sverige och mannen besökte dem i Sverige ungefär var fjortonde dag. Det framgick även i målet att paret hade separerat men att en formell skilsmässa inte registrerats.

Att mannens familj fortfarande var bosatt i Sverige samt att han besökte dem regelbundet medförde att samma make fick väsentlig anknytning till Sverige. Det faktum att paret hade separerat föranledde inte en annan bedömning.

3.2.4 Barn i Sverige

3.2.4.1 RÅ 2003 ref. 52

Frågan i fallet var huruvida en minderårig son kunde medföra att fadern fick väsentlig anknytning till Sverige. Fadern var svensk medborgare som flyttat utomlands. Modern, med ensam vårdnad om sonen, hade separerat från fadern innan utflyttningen. I målet framkom det att fadern skulle besöka Sverige i cirka 60 dagar varje år för att umgås med sonen samt 20 dagar för arbete. Under vistelsen i Sverige skulle fadern bo i gästrum hos vänner och släktingar.

Inledningsvis framhöll HFD att, med hänvisning till tidigare praxis, i de fall individen som flyttat från Sverige har en kvarvarande make i Sverige anses väsentlig anknytning vara för handen. Att den minderåriga sonen var kvar i Sverige samt att fadern tänkt göra frekventa resor till Sverige, bedömdes inte vara tillräckligt för att fadern skulle få väsentlig anknytning till Sverige.

3.2.4.2 RÅ 2003 not. 140

Den skattskyldige i målet var utländsk medborgare som flyttat från Sverige till sitt hemland. Kvar i Sverige hade vederbörande sina två minderåriga barn vilka han tillsammans med sin tidigare sambo hade gemensam vårdnad om samt en gårdsfastighet. Frågan i målet var om den skattskyldige ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige.

HFD bedömde att den skattskyldige fick väsentlig anknytning grundat på tre olika anknytningsfaktorer nämligen den gemensamma vårdnaden av barnen, ägandet av gårdsfastigheten här samt resultatansvaret för denna fastighet.

3.2.4.3 RÅ 2009 not. 85

Den sökande hade flyttat till utlandet. Kvar i Sverige hade individen sitt minderåriga barn som dennes förutvarande hustru tillmäts ensam vårdnad om samt innehav av aktier i ett svenskt bolag. Individen undrade om hans fortsatta koppling till Sverige gav väsentlig anknytning.

Väsentlig anknytning fastställdes föreligga i målet. Den skattskyldiges civilstånd samt att dennes förutvarande hustru tillmäts ensam vårdnad om det gemensamma barnet var av ingen vikt i bedömningen.¹¹⁴

3.2.4.4 RÅ 2010 not. 78

Mannen var svensk medborgare som menat att flytta utomlands. Han avsåg även att besöka Sverige under 90 övernattningar, som motsvarade 106 dagar, för att umgås med barnen vilka han tillsammans med sin förutvarande hustru har gemensam vårdnad om. Under vistelsen i Sverige skulle fadern disponera två rum i sin vuxna sons bostad. Dessutom avsåg den skattskyldige att vistas ytterligare 20 dagar varje år i Sverige för arbete.

Väsentlig anknytning bedömdes föreligga för att fadern avsåg att besöka barnen i Sverige i stort sett varje månad. För det fall den skattskyldige förlorade vårdnaden om barnen eller

¹¹⁴ I bedömningen tillmättes istället den skattskyldiges aktieinnehav i det svenska bolaget betydelse.

att antalet besöksdagar i Sverige enbart uppgick till högst 100, ansågs väsentlig anknytning ändå föreligga.

3.2.4.5 HFD 2012 not. 50

Frågan i målet var om faderns minderåriga dotter, som stannat kvar i Sverige för att slutföra studier på internatskola, skulle föranleda att mannen blev väsentligt anknuten efter flytten till utlandet. Faderns sambo, som var den minderåriga dotters moder, avsåg att flytta tillsammans med fadern till utlandet. Föräldrarna var svenska medborgare. Familjebesöken skedde växelvis i Sverige samt utomlands. Dessutom skulle familjen åka på semester i några veckor i Skandinavien under sommaren. Under vistelsen i Sverige skulle paret bo på pensionat eller hotell.

HFD framhöll att ett kvarvarande barn i Sverige kan tala för att väsentlig anknytning anses föreligga. Vid utflyttningen skulle dock den svenska koncernen som fadern äger samt familjens permanentbostad avyttras, vilka är andra faktorer som kunnat medföra en väsentlig anknytning om de hade behållits. Vid en samlad bedömning fann HFD att väsentlig anknytning saknades.

3.2.5 Kommentar

Att den ena maken stannar kvar i Sverige medför att den i utlandet bosatte maken i normalfallet anses väsentlig anknuten. Två mål rörde familjer som flyttade tillbaka till Sverige och den utflyttade individen ansågs väsentlig anknuten i båda fallen. Det kan sålunda konstateras att om den utflyttade individen har familj i Sverige anses anknytningen till landet som stark.¹¹⁵ Dahlberg påstår om individen dessutom är gift blir koppling till Sverige särskild tung till följd av den starka bindning som finns mellan makar.¹¹⁶ Dessutom är det av avgörande vikt att makarna sammanlever. Vidare framgår det i RÅ 1983 Aa 115 att en separation inte medför väsentlig anknytning. I förevarande mål hade paret separerat men inte registrerat skilsmässan. Fallet kan tolkas som att det ställs höga krav på att makar inte sammanlever.

Vidare framgår det inte riktigt i vilka situationer barn kan aktualisera väsentlig anknytning. Något som skulle kunna tillmätas betydelse är antal besöksdagar i Sverige för umgänge med

¹¹⁵ Se till exempel i avsnitt 3.2.2.5.

¹¹⁶ Se till exempel i avsnitt 3.2.2.5. Se även Dahlberg, Internationell beskattning, s. 45.

barn. Väsentlig anknytning ansågs föreligga i fall vistelsetiden rörde sig om 106 dagar.¹¹⁷ I ett annat mål då det rörde sig om cirka 60 dagar för umgänge med barn bedömdes väsentlig anknytning emellertid inte föreligga.¹¹⁸

I flertalet mål har HFD tillämpat formellt synsätt.¹¹⁹ Det innebär att det saknas motiveringar för beslut.¹²⁰ En sådan tillämpning skapar bristande förutsägbarhet för individen till följd av att det blir svårt att jämföra målen med varandra i syfte att begripa utgången.¹²¹ Förutsebarheten ökar när motiveringarna är transparenta.¹²²

3.3 Väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige

3.3.1 Inledning

Innan 1985 års omarbetning av bosättningsreglerna gällde att väsentlig anknytnings förelåg om individen ”drev rörelse”.¹²³ I nuvarande lagtext stadgas att ekonomiskt engagemang genom tillgångar som ger upphov till väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige kan medföra väsentlig anknytning. Det rör sig om tillgångar som ger ett direkt eller indirekt innehav i svensk näringsverksamhet. Efter utflytten från Sverige kan följaktligen ett fortsatt engagemang i näringsverksamhet leda till att väsentlig anknytning är för handen och att individen därmed anses obegränsat skattskyldig.¹²⁴

Denna anknytningsfaktor anses ha stor betydelse i bedömningen av väsentlig anknytning.¹²⁵ Det finns omständigheter som inverkar bedömningen samt sådana som inte gör det. SKV har i sin handledning för beskattning av inkomst uttryckt att i bedömningen ska det tas hänsyn till verksamhetens omfattning. Det saknar emellertid betydelse om verksamheten bedrivs i enskild firma eller bolagsform.¹²⁶ I praxis har det framkommit att ett direkt delta-

¹¹⁷ Se ovan RÅ 2010 not. 78.

¹¹⁸ Se ovan RÅ 2003 ref. 52.

¹¹⁹ Se till exempel RÅ 2003 ref. 52 och RÅ 2010 not. 78. Se även Pahlsson, Likhhet inför skattelag, s. 164-165 och Cejie SN 2012 s. 87.

¹²⁰ Pahlsson, Likhhet inför skattelag, s. 151.

¹²¹ Cejie SN 2012 s. 87.

¹²² Pahlsson, Likhhet inför skattelag, s. 151.

¹²³ SOU 1997:75 s. 57.

¹²⁴ SKV:s handledning 2013 del 1, s. 379.

¹²⁵ Se till exempel Prop. 1966:127 s. 49 och Pahlsson, Likhhet inför skattelag, s. 166.

¹²⁶ SKV:s handledning 2013 del 1, s. 379.

gande i ett företag till följd av förslagsvis ett styrelseuppdrag kan tillmätas betydelse i bedömningen.¹²⁷ Vidare framgår det ur förarbeten att innehav av rena kapitalplaceringstillgångar saknar betydelse i bedömningen. Ett verkligt inflytande över verksamheten är emellertid av intresse för bedömningen. Ett sådant inflytande kan vara genom ett direkt eller indirekt aktieinnehav eller på annat sätt.¹²⁸ Det innebär att även innehav av tillgångar i form av bland annat optioner eller konvertibla skuldebrev kan ge väsentligt inflytande.¹²⁹ Det ekonomiska engagemanget i sig är däremot inte den viktigaste omständigheten utan det är som nämnt inflytandet över verksamheten.¹³⁰

I detta avsnitt presenteras avgöranden från HFD där frågan är om väsentlig anknytning är för handen till följd av ett fortsatt ekonomiskt engagemang i Sverige. Målen behandlar såväl direkta som indirekta innehav. Huruvida styrelseuppdrag kan grunda väsentlig anknytning hit behandlas i flera flertal mål. Även andra uppdrag som VD och koncernchef tas upp i ett fall.

3.3.2 Direkt innehav

3.3.2.1 RÅ 2001 not. 2

En sökande innehade 8,67 % av aktierna samt en köpoption på 6,6 % i ett bolag vars ägare var den sökandes fader. I målet framkom det att den sökande inte hade suttit i styrelsen i faderns bolag eller haft anställning/uppdrag i ett annat bolag.

HFD konstaterade att individen varken hade bedrivit näringsverksamhet eller innehaft anställning/uppdrag i Sverige. Den sökande hade inte heller suttit som styrelseledamot i faderns bolag. Bedömningen påverkades inte utav att det rörde sig om ett innehav i den ena förälderns bolag eftersom den sökande inte hade varit verksam i detta bolag. Med detta anfört fann HFD att den sökandes kapitaltillgångar inte medförde att vederbörande fick väsentligt inflytande i faderns bolag. Väsentlig anknytning ansågs sålunda inte föreligga.

¹²⁷ Se till exempel RÅ 2001 not. 4.

¹²⁸ Prop. 1984/85:175 s. 14.

¹²⁹ Matsson, svensk internationell beskattningsrätt, s. 35.

¹³⁰ Prop. 1984/85:175 s. 14 och 28. Se även Cejje SN 2003 s. 555.

3.3.2.2 RÅ 2001 not. 113

Individen avsåg att flytta och bosatta sig i utlandet tillsammans med sin hustru. Vid utflyttningen hade den skattskyldige ett innehav motsvarande 10 % i ett svenskt aktiebolag. Vidare ägde den skattskyldiges hustrus systerson 10 % samt innehade post som VD i samma bolag. De återstående aktierna, som uppgick till 80 %, i detta bolag ägdes utav ett utländskt bolag som var börsnoterat. Innan flytten avsåg den skattskyldige att avsäga anställningen som administrativ chef och uppdraget som styrelseledamot i det svenska bolaget samt avyttra familjens permanentbostad.

Genom att den skattskyldige skulle avsäga anställningen samt uppdraget efter utflyttningen från Sverige fann HFD att innehavet om 10 % inte uppfyllde kraven för väsentlig anknytning.

3.3.2.3 RÅ 2004 not. 215

I förevarande mål hade mannen ett direkt aktieinnehav om 10,24 %, och hans sambo 2,58 % i ett fåmansföretag efter utflyttningen. Bolaget utgjorde ett fåmansföretag då minst fyra ägare tillsammans ägde mer än 50 % av rösterna. Utöver aktieinnehavet var han styrelseordföranden i bolaget. Mannen avsåg att besöka Sverige vid enstaka tillfällen för tjänsteuppdrag (styrelsemöten).

Det framgick i målet att det fanns ägargrupper i bolaget som tillsammans eller i olika ägar-konstellationer gav upphov till dominans över verksamheten. Till följd av mannens och hans sambos aktieinnehav samt att de ingick i ägargrupperna fick de väsentligt inflytande och därmed väsentlig anknytning. Utgången blev densamma för det fall mannen frånträdde styrelseposten.

3.3.2.4 RÅ 2009 not. 82

Mannen hade svenskt samt utländskt medborgarskap och var numera bosatt i utlandet. Individen övervägde att även förvärva ett direkt innehav om 10 % i ett svenskt fåmansföretag samt att sitta i styrelsen för detta bolag. Mannen skulle då vistats här i landet för att gå på styrelsemöten. De återstående ägarna i bolaget var inte närstående till mannen.

HFD konstaterade att aktieinnehavet samt styrelseuppdraget utgjorde starka anknytningsfaktorer. Ändå fann HFD att väsentlig anknytning saknades då individen, förutom det svenska medborgarskapet, inte hade någon annan koppling till Sverige efter utflyttningen.

3.3.2.5 HFD mål nr. 6497-04¹³¹

Väsentlig anknytning till Sverige var inte för handen i ett tidigare förhandsbesked efter fortsatt ägande i ett svenskt bolag efter utflyttningen. Det framgick även att aktierna utgjorde kapitalplaceringar och därav saknade mannen väsentlig anknytning.

Frågan som HFD bedömde i nuvarande mål var huruvida väsentlig anknytning förelåg då mannen intagit plats i både det svenska bolagets styrelse samt dess dotterbolag. Till följd av dessa förutsättningar ansågs mannen väsentlig anknuten. Då målet är sekretessbelagt saknas det uppgifter om vad aktieinnehavet uppgick till.

3.3.2.6 HFD 2013 ref. 4

Individen i målet hade kvar ett aktieinnehav i ett svenskt aktiebolag efter utflyttningen. Bolaget skulle dock avvecklas året därpå efter att individen erhållit utdelningen från detta bolag. Det framgår inte i målet vad detta aktieinnehav uppgick till. Utöver aktieinnehavet skulle individen genom sitt arbete i utlandet utföra konsultuppdrag för en svensk advokatfirma som han innan flytten varit anställd samt delägare i. Vidare skulle personen sitta kvar som ledamot i Sveriges Advokatsamfund. Dessutom avsåg individen att vistas i Sverige cirka 120 dagar för umgänge med sina vuxna barn.

Mot bakgrund av det anförda fann HFD att individen var ekonomiskt engagerad i näringsverksamhet i Sverige genom sitt aktieinnehav i det svenska bolaget. Vid en samlad bedömning där även andra omständigheter beaktades fick individen väsentlig anknytning till landet.¹³²

3.3.3 Indirekt innehav

3.3.3.1 RÅ 2001 not. 41

Målet rörde makar som tillsammans ägde, både direkt och indirekt via ett helägt holdingbolag, drygt 1,5 miljoner kronor i ett svenskt aktiebolag vid utflyttningen. Parets aktieinnehav motsvarade 0,47 % av kapitalet och 0,32 % av rösterna i aktiebolaget och aktiernas marknadsvärde var cirka 200 miljoner kronor. Dessutom var ena maken VD och styrelseledamot i det svenska aktiebolaget samt koncernchef för den koncern som det svenska aktiebolaget tillhörde. Därutöver var mannen VD för ett av koncernens utländska dotterbolag.

¹³¹ Detta mål har inte tilldelats en plats i Regeringsrättens Årsbok då det är sekretessbelagt. Målet är en prövning av SRN:s förhandsbesked dnr 96-04/D och det avgjordes 2005-02-09.

¹³² Individen avsåg även att förvärva en bostadsrättslägenhet i Sverige efter utflyttning. I motiveringen anförde HFD att bostaden utgör en betydelsefull anknytningsfaktor som vanligtvis leder till väsentlig anknytning.

Frågan i målet var huruvida väsentlig anknytning var för handen för makarna efter flytten.

Inledningsvis bedömde HFD mannens olika uppdrag i det svenska aktiebolaget. HFD konstaterade att mannen fick inflytande över koncernen och det svenska aktiebolaget till följd av uppdragen (koncernchef, VD och styrelseledamot) som han hade och inte genom det ekonomiska engagemanget. Det framgick dock att uppdragen föranledde ett inflytande över verksamhet belägen i utlandet och sålunda inte i svensk näringsverksamhet. Vad gäller aktieinnehavet i det svenska bolaget bedömdes det vara relativt litet trots att aktierna hade ett avsevärt ekonomiskt värde. HFD fann att aktieinnehavet utgjorde rena kapitalplaceringar. Mot bakgrund av det anförda fann HFD att faktorerna varken på egen hand eller vid en sammantagen bedömning medförde att makarna fick väsentlig anknytning.

3.3.3.2 RÅ 2002 not. 150

Mannen i målet ägde samtliga aktier i ett svenskt förvaltningsbolag. Genom förvaltningsbolaget ägde mannen även aktier och teckningsoptioner i sex svenska bolag, där tre utav dessa bolag var börsnoterade. Innehavet för mannen översteg inte 10 % i något av de sex svenska bolagen. Efter utflyttningen avsåg mannen att behålla styrelseposten i ett av de börsnoterade bolagen, där hans innehav uppgick till drygt 2 %. HFD fann att innehaven samt uppdraget som styrelseledamot inte ansågs vara tillräckligt för att grunda väsentlig anknytning till Sverige.

3.3.3.3 RÅ 2006 ref. 67

Makarna var svenska medborgare som avsåg att flytta utomlands. Mannen hade ett aktieinnehav motsvarande 25 % (tillsammans med tre andra individer vars innehav även uppgick till 25 % vardera) samt ett uppdrag som styrelseledamot i X AB. Dock innan utflyttningen avsåg mannen att frånträda styrelseposten. Verksamheten i X AB syftade till att, direkt och indirekt genom ett helägt utländskt bolag, inneha aktier i Y AB. X AB ägde, direkt och indirekt, cirka 20 % av aktierna och 40 % av rösterna i Y AB.

HFD fann att mot bakgrund av ägarförhållandena i X AB, fick mannen väsentligt inflytande i Y AB:s näringsverksamhet och således väsentligt anknytning efter utflyttningen. Att mannen skulle frånträda styrelseposten i X AB föranledde inte en annan bedömning. Mannens hustru fick även väsentlig anknytning till Sverige genom den ekonomiska gemenskapen som gäller mellan makar.

3.3.3.4 RÅ 2009 not. 85

Efter utflytningen ägde den sökande 30 % av aktierna i ett utländskt holdingbolag som i sin tur ägde tre svenska bolag med innehav om 10 %, 19 % och 22,7 %. Den sökande satt inte med i ledningen eller styrelsen i holdingbolaget. Det utländska holdingbolagets återstående aktier ägdes av tre andra individer, där ena innehade 60 % och de två resterande ägarna innehade 5 % vardera. Vidare innehade den sökande även indirekt 7 % i ett annat svenskt bolag. Frågan i målet var huruvida den sökande fick väsentlig anknytning till Sverige till följd av det indirekta innehavet i de tre svenska bolagen.

På grund av ägarförhållandena fick den sökande väsentligt inflytande i holdingbolaget genom innehavet om 30 %. Till följd av individens indirekta ägande i de svenska bolagen, kunde mannen tillsammans med de resterande ägarna utöva väsentligt inflytande i dessa bolag vilket föranledde ett väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet. Därmed förelåg väsentlig anknytning till Sverige. Om holdingbolaget minskade sitt ägande i de tre svenska bolagen till under 10 % ansågs väsentlig anknytning däremot inte föreligga. Att den sökande inte satt med i styrelsen eller ledningen påverkade inte bedömningen. Innehavet om 7 % som individen hade i ett annat svenskt bolag tillmättes ingen betydelse i fallet.

3.3.3.5 HFD målnr. 4309-11¹³³

Vid utflytning ägde den skattskyldige indirekt 3 % i två fåmansföretag. Aktierna i företagen var kvalificerade genom att närstående till individen i målet varit verksamma i företagen. Utöver aktieinnehavet satt individen kvar som styrelsesuppleant i ett av fåmansföretagen.

HFD fann att individen var begränsat skattskyldig och fick således inte väsentlig anknytning. I motiveringen stödde sig HFD på tidigare praxis, nämligen RÅ 2002 not 150 och RÅ 2009 not 85, där det framkommit att innehav som understeg 10 % i svenska bolag inte gav upphov till väsentligt inflytande i näringsverksamhet i landet. Av den anledningen bedömdes väsentlig anknytning inte föreligga i förevarande mål. Utgången blev densamma trots att närstående till individen ägde aktier som utgjorde en betydande andel i ena företaget och en huvudsaklig andel i det andra företaget. Det framgick däremot inte vad dessa aktieinnehav uppgick till då denna del av målet var sekretessbelagt.

¹³³ Målet har inte tilldelats en plats i RÅ då det är sekretessbelagt. Dom meddelades 2012.03.27.

3.3.3.6 HFD 2012 not. 9

Kvinnan avsåg att återflytta till Sverige och i samband med det begärde hon att få veta om väsentlig anknytning förelåg på grund av sitt indirekta ägande om 3 % i två familjeägda svenska fåmansföretag.

Även i detta mål baserades motiveringen på tidigare praxis, där det framkommit att innehav som understeg 10 % i svenska bolag inte leder till väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. Bedömningen i förevarande mål påverkades inte utav att närstående till kvinnan ägde aktier som utgjorde en betydande andel i ena företaget och en huvudsaklig andel i det andra företaget. Mot bakgrund av det anförda fann HFD att kvinnan var begränsat skattskyldig och av den anledningen förelåg inte väsentlig anknytning.

3.3.4 Kommentar

Vid en studie av rättsfallen kan det konstateras att innebörden av anknytningsfaktorn är oklar. Pahlsson menar att är otydligt "[...] hur orsakssambandet mellan en tillgång och det inflytande den kan ge ska se ut för att kriteriet ska anses uppfyllt."¹³⁴ Det är sålunda inte lätt att avgöra vad som leder till att individer får väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet. Lagtextens ordalydelse ger inte heller någon vidare vägledning i frågan. Det kan däremot konstateras är att rena kapitalplaceringar inte leder till att reglerna om väsentlig anknytning aktualiseras.

Direkta som indirekta innehav kan ge väsentlig anknytning. Hur stort det procentuella ägande får vara för att utan att väsentlig anknytning ska bedömas föreligga är svårt att säga. Cejje är av uppfattningen att för direkta innehav går en svag gräns vid ungefär 10 %.¹³⁵ I flera av de presenterade rättsfall där ägandet varit just 10 % eller mindre har väsentlig anknytning saknats.¹³⁶ I de fall det direkta aktieinnehavet varit mer än 10 % har det bedömts vara tillräckligt för att väsentlig anknytning ska föreligga. Sådan var situationen i RÅ 2004 not. 215 där den skattskyldige ansågs väsentlig anknuten till följd av ett direkt aktieinnehav om 12,8 % i ett föremansföretag. Även för indirekta innehav är en gräns vid ungefär 10 % vägledande.¹³⁷ Om individer äger 25-30% i ett utländskt bolag som i sin tur äger mer än 10

¹³⁴ Pahlsson, Likhhet inför skattelag, s. 167.

¹³⁵ Cejje SN 2012 s. 95.

¹³⁶ Se ovan i avsnitten 3.3.2.1-3.3.2.2 och 3.3.2.4.

¹³⁷ Cejje SN 2012 s. 93.

% i ett svenskt bolag har väsentlig anknytning ansetts föreligga.¹³⁸ I flertalet mål som handlat om indirekta innehav på 10 % har väsentlig anknytning däremot saknats.¹³⁹

Om individen har uppdrag som koncernchef eller VD har det inte ensamt kunna leda till väsentligt inflytande.¹⁴⁰ Inte heller har uppdrag som styrelseledamot ensamt kunna grunda väsentlig anknytning.¹⁴¹ Vidare är inflytande genom ägarstrukturen i företaget en omständighet som HFD verkar beakta vid bedömningen. I exempelvis RÅ 2004 not. 215 var ägarfördelningen i företaget av intresse i bedömningen, för genom den fick den sökande i målet väsentlig inflytande och följaktligen väsentlig anknytning.

3.3.5 Sammanfattning av bostad, familj och väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige

Även om listan över rekvisiten i 3:7 IL saknar en inbördes rangordning står det klart att några anknytningsfaktorer är särskilt betydelsefulla i bedömningen av väsentlig anknytning. Det gäller bostad, familj och väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet.

Att behålla en tidigare permanentbostad i Sverige efter flytten till utlandet anses utgöra en tungt vägande anknytningsfaktor.¹⁴² Det avgörande momentet för att väsentlig anknytning ska anses föreligga är att individen fortfarande kan förfoga över bostaden.¹⁴³ Något som inte föranleder väsentlig anknytning i praxis är innehav av fritidsbostäder. Det gäller även om fritidsbostaden är åretruntinrättad.¹⁴⁴ Trots det omfattas 3:7 IL av båda bostadstyperna vilket Ceije ställer sig kritisk mot. Om HFD följer lagens ordalydelse skulle öka förutsebarhet för de skattskyldiga.¹⁴⁵

Är situationen sådan att den i utlandet bosatte har familj kvar i Sverige tyder det på att utlandsvistelsen blir kortvarig. Av det följer att väsentlig anknytning föreligger i normalfallet i sådana situationer. Det har framkommit i praxis, orsaken till att familjen väljer att stanna

¹³⁸ Se ovan RÅ 2006 ref. 67 och RÅ 2009 not. 85.

¹³⁹ Se ovan i avsnitten 3.3.3.1-3.3.3.2 och 3.3.3.5.

¹⁴⁰ Se ovan RÅ 2001 not. 4.

¹⁴¹ Se ovan RÅ 2002 not. 150.

¹⁴² Se ovan till exempel RÅ 2012 not. 51.

¹⁴³ Se ovan i avsnitt 3.1.1.

¹⁴⁴ Se ovan RÅ 1992 not. 367.

¹⁴⁵ Se ovan i avsnitt 3.1.4.

kvar i Sverige är av underordnad betydelse.¹⁴⁶ Är omständigheten istället att ena maken väljer att flytta tillbaka till Sverige medför det att den andra maken som fortfarande är bosatt i utlandet kommer som regel anses återbosatt i Sverige vilket konstituerar väsentlig anknytning till Sverige.¹⁴⁷ Något som tillmäts stor vikt i bedömningen rörande makar är huruvida de sammanlever eller inte.¹⁴⁸ Finns barn med i bilden är det en omständighet som domstolen tar hänsyn till.¹⁴⁹ Att det saknas motiveringar i flertalet mål gör det svårare för individer i liknande situationer att förutse vad skattekonsekvenserna blir, främst om väsentlig anknytning föreligger eller inte.

I bedömningen av kriteriet väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet är inflytandet över verksamheten av avgörande vikt.¹⁵⁰ Det innebär att såväl direkta aktieinnehav som indirekta kan ge väsentlig inflytande i svensk näringsverksamhet. Det är ovisst vad det procentuella ägandet högst får uppgå till för att individer ska slippa betraktas som obegränsat skattskyldiga i landet genom väsentlig anknytning. Cejje har satt en gräns vid ungefär 10 % för båda typerna av aktieinnehav.¹⁵¹ Direkta deltagande i verksamheten är även en omständighet som domstolen tar hänsyn till i bedömningen av väsentlig anknytning. Vidare kan inte styrelseposter ensamt grunda väsentlig anknytning. Detsamma gäller uppdrag som VD eller koncernchef. I övrigt står det klart att rena kapitalplaceringar inte inverkar bedömningen.¹⁵²

3.4 Förutsebarhet

I äldre förarbeten från 1966 uttalas att individer ska ”någotsånär” kunna förutse skattekonsekvenserna vid en flytt från Sverige.¹⁵³ I senare förarbeten från 1984/85 framhålls att det är till fördel för individer om skatteregler är enkla och klara. Det yttras även att det är av

¹⁴⁶ Se ovan i avsnitt 3.2.1.

¹⁴⁷ Se ovan till exempel RÅ 1989 not. 443.

¹⁴⁸ Se ovan i avsnitt 3.2.1.

¹⁴⁹ Se ovan till exempel RÅ 2010 not. 78.

¹⁵⁰ Se ovan i avsnitt 3.3.1.

¹⁵¹ Se ovan i avsnitt 3.3.4.

¹⁵² Se ovan i avsnitt 3.3.1.

¹⁵³ Prop. 1966:127 s. 27.

vikt för individer att kunna förutse vilka förutsättningar måste uppfyllas för att slippa er-
lägga skatt i Sverige.¹⁵⁴

Vidare kan de tio olika kriterierna i 3:7 IL baseras på en formell eller en materiell lik-
hets/jämförbarhetskonstruktion i domarna. Om HFD väljer ett formellt synsätt anges inte
en motivering till varför individen får väsentlig anknytning till Sverige eller inte.¹⁵⁵ Skatte-
regler som tillämpas på ett sådant sätt är inte att föredra då det leder till bristande förutsäg-
barhet för den skattskyldige.¹⁵⁶ Förutsebarheten ökar om en materiell lik-
hets/jämförbarhetskonstruktion används vid tillämpning av 3:7 IL. Det innebär att i avgö-
randena görs det avvägningar samt förs ett resonemang kring en eller flera anknytningsfak-
tor innan det konstateras att väsentlig anknytning är för handen eller inte.¹⁵⁷ I detta sam-
manhang bör det nämnas att enligt grundlagen måste domstolar behandla två mål som är
jämförbara lika.¹⁵⁸ Det gäller trots att domstolen ska göra en samlad bedömning av alla tio
anknytningsfaktorer i varje enskilt fall vid tillämpning av 3:7 IL.¹⁵⁹ Konsekvenserna av att
domstolen inte följer grundlagen leder till att praxis ges ”[...] ett dunkelt och stund-om
godtyckligt intryck.”¹⁶⁰

¹⁵⁴ Prop. 1984/85:175 s. 16.

¹⁵⁵ Pahlsson, Likhhet inför skattelag, s. 151.

¹⁵⁶ Cejic SN 2012 s. 87.

¹⁵⁷ Pahlsson, Likhhet inför skattelag, s. 151.

¹⁵⁸ 1:9 kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform (härefter benämnd RF).

¹⁵⁹ Prop. 1984/85:175 s. 13.

¹⁶⁰ Pahlsson, Likhhet inför skattelag, s. 173.

4 Är de mest betydelsefulla anknytningsfaktorerna i 3:7 IL förutsägbara för den skattskyldige?

I flera av de presenterade rättsfallen framhåller HFD att fortsatt innehav av permanentbostad utgör en tungt vägande anknytningsfaktor till Sverige.¹⁶¹ Om individen behåller bostaden i Sverige efter flytten till utlandet tyder på att vederbörande inte är beredd på att kapa alla band med Sverige.¹⁶² Att bostaden före utflyttningen från Sverige utgjort individens permanentbostad är en omständighet som föranlett väsentlig anknytning i alla de presenterade mål förutom i RÅ 1997 not. 197. I förevarande mål avsåg den skattskyldige att avyttra permanentbostaden i Sverige och förvärva en fritidsbostad i samma område innan flytten till hemlandet. I målet fann SRN att fritidsbostaden var en stark faktor till Sverige, ändå bedömde HFD att väsentlig anknytning inte förelåg. Varför inte förevarande situationen inte gav upphov till väsentlig anknytning är något oklart. Det utländska medborgarskapet skulle kunna ha inverkat utgången. Orsaken till att ett utländskt medborgarskap antagligen har betydelse i bedömningen kan förklaras genom syftet med införandet av 3:7 IL vilket är att motverka skenbosättning. Det antas att utländska medborgare som väljer att flytta tillbaka till sitt hemland inte gör det i syfte att företa skenbosättning.¹⁶³ Det råder en tes i doktrin att svenska medborgare skulle anses väsentlig anknytna till följd av det är mer sannolikt att de skulle företa skenbosättningen i en sådan situation. Stöd för tesen ges i RÅ 2010 not. 80, där svenska medborgare gjorde ett bostadsbyte i Sverige innan utflyttningen. Den avyttrade permanentbostaden jämfördes med den ny införskaffade fritidsbostaden och till följd av det ansågs väsentlig anknytning föreligga.

Det kan ändå konstateras att en bibehållen permanentbostad som huvudregel föranleder att väsentlig anknytning föreligger. Utgången blir den motsatta om individen istället behåller en fritidsbostad efter utflyttningen från Sverige. I ett mål från 1992 som handlade om fortsatt innehav av fritidsbostad fann domstolen att väsentlig anknytning inte förelåg.¹⁶⁴ I ett annat mål från 2010 hade individen endast en fritidsbostad kvar i Sverige. I domen gick HFD på samma linje som i målet från 1992 och bekräftade att innehav av fritidsbostäder aldrig leder

¹⁶¹ Se ovan till exempel RÅ 2012 not. 51.

¹⁶² Se ovan RÅ 2009 not. 84.

¹⁶³ Se ovan i avsnitt 3.1.4.

¹⁶⁴ Se ovan RÅ 1992 not. 367.

till att den skattskyldige ges väsentlig anknytning.¹⁶⁵ Om fritidsbostaden är åretruntinrättad blir utgången ändå densamma.¹⁶⁶

En intressant situation är hur den väsentliga anknytningen till Sverige påverkas av omständigheten att den permanenta bostaden behålls men disponeras som fritidsbostad i framtiden. Sådan var situation i ett mål från 2009 samt två från 2012. I alla tre mål ansågs väsentlig anknytning föreligga.¹⁶⁷ Att individer avser att använda permanentbostaden för fritidsändamål vara en omständighet som inte inverkar bedömningen, väsentlig anknytning anses ändå föreligga.

Vid stiftandet av anknytningsfaktorn bostad inrättad för åretruntbruk åsyftade förarbeten att bostäder skulle objektivt bedömas. Sälunda skulle bostadens belägenhet samt standard beaktas.¹⁶⁸ Domstolen tycks snarare subjektivt bedöma användningen av bostaden. Ett fall som tyder på det är RÅ 1992 not. 367, där ansågs fritidsbostaden vinterbonad, utrustad samt lätt tillgänglig. Det faktum att bostaden endast skulle användas för fritidsändamål föranledde att väsentlig anknytning inte förelåg. Det är högst oklart varför bostadens faktiska eller avsedda användning tillmäts tyngd för bedömningen. Även i RÅ 1997 not. 197 avvek HFD från förarbetens uttalade bedömningskriterier. I förevarande mål hade individen avyttrat permanentbostaden och förvärvat en ny villafastighet i samma område innan utflyttningen. Väsentlig anknytning ansågs inte heller föreligga i detta fall, till följd av att den nya bostaden skulle användas som fritidsbostad. I och med att domstolen subjektivt värderar bostäder kan innehav som används för fritidsändamål för tillfälligt bruk oavsett vad dess belägenhet och standard än må vara, aldrig ge väsentlig anknytning. Sundgren är av uppfattningen att begreppet ”inrättad för åretruntbruk” fått innebörden ”använd för åretruntbruk”.¹⁶⁹ Det är inte osannolikt att den skattskyldige tolkar huruvida bostaden är inrättad för åretruntbruk är av betydelse för bedömningen, när domstolen istället tar sikte på nyttjandet av bostaden. Förutsägbarheten skulle öka avsevärt avseende i vilka situationer

¹⁶⁵ Se ovan HFD mål nr. 216-10.

¹⁶⁶ Se ovan RÅ 1992 not. 367.

¹⁶⁷ Se ovan 2009 not. 84, HFD 2012 not. 21 och HFD 2012 not 51.

¹⁶⁸ Se ovan i avsnitt 3.1.1.

¹⁶⁹ Se ovan i avsnitt 3.1.4.

väsentlig anknytning föreligger, om HFD följer förarbetens uttalade kriterier för bedömning.¹⁷⁰

I praxis föreligger som ovan nämnt en skarp skillnad mellan permanentbostäder och fritidsbostäder. Det första bostadsinnehavet leder i normalfallet till väsentlig anknytning, medan det senare aldrig gör det. Ändå har inte gränsen mellan de olika bostadstyperna dragits i 3:7 IL. Av lagrummet följer att en bostad i Sverige åretruntinrättad ska beaktas vid individens väsentliga anknytning till Sverige. Det är inte osannolikt att den skattskyldige tror att innehav av fritidsbostad som är åretruntinrättad är av betydelse för bedömningen. Nuvarande lagtext leder till bristande förutsägbarhet för individer då inte framgår vilka bostäder tillmäts betydelse i praxis. Cejje föreslår att HFD följer lagens ordalydelse vid rättstillämpning av anknytningsfaktorn. På så vis skulle förutsebarheten öka avsevärt i fråga vilka fall väsentlig anknytning föreligger.¹⁷¹

I några utav målen tillämpas anknytningsfaktorn åretruntbostad på ett formellt synsätt.¹⁷² RÅ 2002 ref. 70 är ett sådant mål. Utan att motivera beslutet konstaterades att väsentlig anknytning förelåg genom den sökandes medborgarskap, fortsatt innehav av den tidigare permanenta bostaden och tiden vederbörande vistats utomlands. Det kanske är onödigt att motivera i någon större uträkning när domstolen ändå verkar ta fäste på den sökandes avsikt med bostaden. Å andra sidan leder det till oklarhet genom att det blir svårare för individer i liknande situationer att förutse vad skattekonsekvenserna blir.

Även familj utgör en stark anknytningsfaktor till Sverige. Problemet på området gällande makar är att även här saknas skäl för bedömning i flertalet mål. Ett tydligt exempel på det är när HFD fastslår att väsentlig anknytning föreligger till följd av en kvarvarande maka i Sverige utan att ha fört ett resonemang innan beslutet fastställdes.¹⁷³ Detsamma gäller vid ena makes återflyttning till Sverige.¹⁷⁴ Förutsebarheten skulle öka om HFD förslagsvis diskuterade hur den ena utflyttade maken påverkas den andra makens fortsatta bosättning i Sverige.

¹⁷⁰ Se ovan i avsnitt 3.1.4.

¹⁷¹ Se ovan i avsnitt 3.1.4.

¹⁷² Se till exempel RÅ 1992 not. 367 och RÅ 2002 ref. 70.

¹⁷³ Se ovan till exempel RÅ 1976 ref 116 och RÅ 1982 Aa 129.

¹⁷⁴ Se ovan förslagsvis RÅ 1989 not. 443.

Regelmässigt konstituerar en kvarvarande make väsentlig anknytning för den andra maken som flyttat till utlandet.¹⁷⁵ Utgången i RÅ 1997 not. 367 kan däremot ifrågasätta betydelsen av att ena maken stannar i Sverige. I förevarande mål avsåg en utländsk medborgare flytta till hemlandet. Vederbörandes hustru valde att bo kvar här i landet. HFD anförde att det fanns flera faktorer som indikerade väsentlig anknytning till Sverige. En av faktorerna var att hustrun hade valt att stanna kvar i Sverige. Genom domstolens formulering i domen tydde mycket på att individen skulle ges väsentlig anknytning men märkvärdigt nog blev utgången den motsatta. Varför utgjorde inte hustruns fortsatta bosättning i Sverige en tillräcklig stark koppling till Sverige för att väsentlig anknytning skulle anses föreligga i detta mål? Till följd av att domstolen tillämpar ett formellt synsätt i fallet är det svårt att utläsa vad som inverkade bedömningen. Individens utländska medborgarskap kan ha tillmätts betydelse. Syftet med 3:7 IL är trots allt att motverka skatteflykt. Det kanske inte anses utgöra skenbosättning när utländska medborgare flyttar till ursprungslandet.¹⁷⁶ Att hävda det med all säkerhet är svårare.

I begreppet familj ingår även barn och är en ytterligare omständighet som talar för väsentlig anknytning för den utflyttade föräldern. Väsentlig anknytning bedömdes föreligga i tre av de fem presenterade rättsfallen.¹⁷⁷ I två av fallen verkar det inte vara faktorn barn som medfört att föräldern ansetts väsentlig anknytning utan andra kriterier. I ena fallet verkade det som om individens aktieinnehav i svensk näringsverksamhet var avgörande för utgången. Att individen hade kvarvarande barn diskuterades inte ens i målet.¹⁷⁸ I det andra målet var individens koppling till Sverige efter flytt till utlandet barn, en fastighet samt resultatansvar för den. Det förefaller som fastighetsinnehavet samt det ekonomiska ansvaret var av större vikt i frågan om väsentlig anknytning än de kvarvarande barnen.¹⁷⁹ Det synes sålunda vara oklart i vilka situationer barn leder till väsentlig anknytning. I de fall minderårigt barn fortfarande är bosatt i Sverige för att fullfölja studier på internatskola efter föräldrarnas utflytt till utlandet anses väsentlig anknytning däremot inte föreligga.¹⁸⁰ Varför före-

¹⁷⁵ Se ovan till exempel RÅ 1976 ref 116 och RÅ 1982 Aa 129.

¹⁷⁶ Se ovan i avsnitt 3.1.4.

¹⁷⁷ Se ovan i avsnitt 3.2.3.

¹⁷⁸ Se ovan RÅ 2009 not. 85.

¹⁷⁹ Se ovan RÅ 2003 not. 140.

¹⁸⁰ Se ovan HFD 2012 not. 50.

varande situationen inte gav upphov till väsentlig anknytning motiveras inte. Bristen på motiveringar i domar skapar osäkerhet på området.

Ett annat dilemma med faktorn barn är att praxis på området är spretig där liknande omständigheter ändå medfört till olika utgång. Två fall som bekräftar detta är RÅ 2003 ref. 52 och RÅ 2010 not. 78. Likheterna mellan fallen är att rörde sig om fäder med svenskt medborgarskap som flyttat till utlandet och att männen hade separat med barnens moder. Andra likheter är att fäderna avsåg att besöka Sverige för umgänge med barnen samt 20 dagar för arbete. En skillnad mellan målen är att i RÅ 2003 ref. 52 avsåg den utflyttade individen att besöka sitt barn cirka 60 dagar per år, medan i RÅ 2010 not. 78 rörde det sig om 106 dagar per år. Även om vistelsen uppgick till 100 dagar ansågs väsentlig anknytning föreligga. I det senare målet blev umgänget med barnen i stort sett varje månad. En annan skillnad är att gemensam vårdnad endast förelåg i 2010 års mål. Varför väsentlig anknytning ansågs föreligga i det senare målet men inte det tidigare är otydligt. I detta sammanhang bör det nämnas att HFD är bundna av lag att behandla två fall som är jämförbara lika enligt 1:9 RF. Bedömning av de två målen med liknande omständigheter kan således ifrågasättas. Vid en jämförelse av målen kan det tolkas som att antalet dagar umgänget med barnen i Sverige uppgick till inverkade bedömningen mest. Det fanns en regelbundenhet i besöken och det kan även ha haft betydelse för frågan i och med att det görs en bedömning av samtliga omständigheter i varje fall. Sammantaget synes det vara oklart vilka förutsättningar måste vara uppfyllda för att barn ska konstituera väsentlig anknytning till Sverige, vilket medför till bristande förutsägbarhet för den skattskyldige.

I vissa fall har gemensam vårdnad förelegat och i andra ensam vårdnad. Att gemensam vårdnad om ett minderårigt presumerar att individen anses väsentlig anknuten är inte ett orimligt antagande. Vid en jämförelse av målen verkar inte fallet riktigt vara så. I ett mål så ansågs väsentlig anknytning föreligga till följd av flera faktorer vari gemensam vårdnad var en utav dem.¹⁸¹ En ytterligare fråga i RÅ 2010 not. 78 som ovan analyserades var om en ensam vårdnad om barnen kunde ge annan utgång. Att den gemensamma vårdnaden upphörde i framtiden föranledde inte en annan bedömning. Det är svårt att säga hur individer i liknande situationer skulle påverkas av vårdnadsfrågan. En slutsats som skulle kunna dras av målet är att gemensam vårdnad inte väger så tungt i bedömningen att det ensamt kan föranleda väsentlig anknytning.

¹⁸¹ Se ovan RÅ 2003 not. 140.

Väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet är en annan anknytningsfaktor som behandlas i denna uppsats. Genom innehav av tillgångar som ger individen ett verkligt inflytande i verksamheten kan vederbörande anses väsentligt anknuten. Vad som egentligen ger upphov till väsentligt inflytande framkommer varken ur lagtexten, förarbeten, praxis eller doktrin. Det är även otydligt "[...] hur orsakssambandet mellan en tillgång och det inflytande den kan ge ska se ut för att kriteriet ska anses uppfyllt."¹⁸² Det kan sålunda konstateras det är en komplicerad faktor. Utifrån ett förutsägbarhetsperspektiv är det till nackdel för individen att inte veta vilka förutsättningar som behöver uppfyllas för att kriteriet ska aktualiseras.

I majoriteten av mål som presenterats rörande denna anknytningsfaktor har individerna ägt aktier. Även andra tillgångar som optioner och konvertibla skuldebrev kan ge väsentligt inflytande.¹⁸³ Det är däremot oklart vilken betydelse sådana innehav ges, vilket leder till bristande förutsebarhet. I RÅ 2001 not. 2 ägde den skattskyldige 8,67 % av aktierna samt en köpoption på 6,6 %. Innehavet ansågs inte vara tillräckligt att för att ge upphov till väsentlig anknytning. Vidare föreligger det en förenlighet mellan förarbeten och praxis gällande innehav av kapitalplaceringar. Sådana tillgångar ger aldrig upphov till väsentlig inflytande.¹⁸⁴ Det är till fördel för den skattskyldige då vederbörande kan vara säker på att sådant innehav inte leder till väsentlig anknytning.

Praxis visar att både direkt samt indirekta innehav kan grunda väsentlig anknytning.¹⁸⁵ Förutsebarheten gynnas av en sådan bedömning då den är förenlig med lagens ordalydelse. Av lagens formulering framgår däremot inte vad det procentuella ägandet behöver uppgå till för att individen ska få väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet och därmed väsentlig anknytning. Att en exakt procentsats inte uttrycks i lagtexten missgynnar den skattskyldige, då det är otydligt hur stort innehavet behöver vara för att grunda väsentlig anknytning. Det blir således svårare för individer att förutse vilka skattekonsekvenser ett visst innehav kan ge. Cejje har satt en svag gräns vid ungefär 10 % för både direkta som indirekta innehav.¹⁸⁶ Väsentlig anknytning ansågs inte föreligga där ett innehav uppgick till 8,67 % i

¹⁸² Pahlsson, Likhet inför skattelag, s. 167 (från ovan i avsnitt 3.3.4).

¹⁸³ Se ovan i avsnitt 3.3.4.

¹⁸⁴ Se ovan i avsnitt 3.3.1 och till exempel HFD mål nr 6497-04.

¹⁸⁵ Se ovan förslagsvis RÅ 2006 ref. 67 och RÅ 2004 not. 215.

¹⁸⁶ Se ovan 3.3.4.

ett svenskt bolag.¹⁸⁷ Inte heller ansågs individerna i två andra mål väsentligt anknutna med aktieinnehav på 10 % i respektive mål.¹⁸⁸ Ett innehav om 12,8 % i ett fåmansföretag i ett annat fall räckte däremot för att väsentlig anknytning skulle anses föreligga.¹⁸⁹ Om individen istället har ett indirekt innehav på mer än 10 % ansågs väsentlig anknytning föreligga.¹⁹⁰ I annat ett mål där det indirekta innehavet var mindre än 10 % bedömdes väsentlig anknytning däremot inte föreligga.¹⁹¹ Sammantaget om innehavet, direkt eller indirekt, är mer 10 % bedöms väsentlig anknytning förmodligen föreligga. Om innehavet istället är lägre än 10 % leder det antagligen inte till väsentlig anknytning.

Det kan utläsas ur praxis att ägarstrukturen i bolaget är en viktig omständighet för bedömningen. I RÅ 2009 not. 85 innehade individen 30 % av aktierna i ett utländskt holdingbolag som i sin tur ägde tre svenska bolag med innehav om 10 %, 19 % och 22,7 % efter utflytningen. Det utländska holdingbolagets återstående aktier ägdes av tre andra individer, som hade motsvarande 60 % och de två resterande delägarna ägde 5 % vardera. Väsentlig anknytning förelåg till följd av ägarstrukturen i det utländska bolaget, genom det kunde delägarna tillsammans dominera i de svenska bolagen. I RÅ 2004 not. 215 hade den skattskyldige ett direkt aktieinnehav om 10,24 % och hans sambo 2,58 % i ett fåmansföretag. Väsentlig anknytning ansågs föreligga då den sökande och hans sambo kunde dominera bolaget genom olika ägarkonstellationer. Det är oklart vilka slags konstellationer omfattas av anknytningsfaktorn då det framgår att det kan uppstå många olika ägarstrukturer i bolag. Oklarhet på området är till nackdel för den skattskyldige, då det blir svårare att på förhand se vad en viss ägarstruktur kan ha för skattekonsekvenser vid en utflyttning.

I flertalet mål har det prövats om innehav i kombination med styrelseuppdrag kan medföra väsentlig anknytning. Väsentlig anknytning ansågs vara för handen i RÅ 2004 not. 215. Individen och hans sambo hade tillsammans ett aktieinnehav om 12,8 % i ett fåmansbolag samt en styrelsepost i detta bolag. Detsamma gällde i de fall individen frånträdde posten. Ett direkt innehav om 10 % samt en styrelsepost räckte emellertid inte för att väsentlig anknytning skulle anses föreligga i RÅ 2009 not. 82. Väsentlig anknytning bedömdes inte hel-

¹⁸⁷ Se ovan RÅ 2001 not. 2.

¹⁸⁸ Se ovan RÅ 2001 not. 113 samt RÅ 2009 not. 82.

¹⁸⁹ Se ovan RÅ 2004 not. 215.

¹⁹⁰ Se ovan till exempel RÅ 2006 ref. 67 och RÅ 2009 not. 85.

¹⁹¹ Se ovan till exempel RÅ 2009 not. 83 samt RÅ 2002 not. 150.

ler föreligga i RÅ 2002 not. 150. I nuvarande mål var den skattskyldige styrelseledamot i ett börsnoterat bolag där innehavet uppgick till drygt 2 %. I domarna saknas ett resonemang kring vilken betydelse en styrelsepost har för frågan om väsentlig anknytning vilket är till nackdel för individen. Rättsfallen skulle kunna tolkas som att ett styrelseuppdrag är beaktas men att det inte är av avgörande vikt för frågan. I de fall individen har en styrelsepost kan sålunda slutsatsen dras att det även ett innehav över 10 % krävs för att väsentlig anknytning ska anses föreligga såsom i RÅ 2004 not. 215.

När det kommer till anknytningsfaktorn väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige framgår det att HFD motiverar besluten i domarna i större utsträckning.¹⁹² Trots det finns det några mål där motiveringar saknas. Ett sådant mål är RÅ 2001 not. 113 där det handlade om ett 10 % aktieinnehav i ett svenskt aktiebolag. Utan något vidare resonemang fastställde HFD att innehavet inte var tillräckligt för att grunda väsentlig anknytning. Ett annat mål är RÅ 2002 not. 150 där HFD konstaterade att innehavet om 2 % samt styrelseposten inte var tillräckligt för att leda till väsentlig anknytning utan att angett skäl för bedömning. Om motiveringar saknas i domar blir det svårare för individer i liknande situationer att förutse vad skattekonsekvenserna blir, speciellt om väsentlig anknytning föreligger eller inte.

Genom sökningar på databaser som Karnov och Infotorg Juridik kan det konstateras att det finns mycket praxis gällande de ovan tre nämnda anknytningsfaktorer. Mängden mål på området kan i sig tyda på att det är oklart vilka förutsättningar som måste uppfyllas för att slippa erlagga skatt i Sverige. Nuvarande ordalydelse i 3:7 IL ger således upphov till bristande förutsebarhet. Om HFD som rättstillämpare redovisade sina motiveringar mer öppet skulle förutsebarheten öka. På så vis så individen kan förstå vad som leder till utgången i respektive mål.

¹⁹² Se ovan förslagsvis 2004 not. 215 och RÅ 2001 not. 41.

5 Slutsatser

Som regel anses fortsatt innehav av permanentbostäder medföra att svenska medborgare blir väsentlig anknutna till Sverige. Om individen istället har ett utländskt medborgarskap i en sådan situation är det oklart om utgången blir densamma. Medborgarskapet tycks inverka bedömningen och kan tala emot obegränsad skattskyldighet genom väsentlig anknytning. Vidare i de fall individen behåller permanenta bostaden men disponeras som fritidsbostad i framtiden anses väsentlig anknytning ändå föreligga. Innehav av fritidsbostäder ger emellertid aldrig upphov till väsentlig anknytning, oberoende av dess läge eller standard. Ändå omfattas båda bostadstyperna av lagtextens ordalydelse. Det leder för bristande förutsebarhet för individer, då inte framgår vilka bostäder är av betydelse för bedömningen. Dessutom inkonsekvensen som råder mellan de uttalade bedömningskriterierna av faktorn i förarbeten och det sätt kriteriet faktiskt tillämpas på i praktiken, leder till oklarhet på området.

Vidare vad gäller anknytningsfaktorn familj, konstituerar en kvarvarande make som regel väsentlig anknytning för den utflyttade maken. Detsamma gäller om ena maken återflyttar till Sverige. För utländska medborgare som har en kvarvarande make i Sverige är utgången däremot något oklar. Det utländska medborgarskapet kan tala emot väsentlig anknytning. Vidare om individen har barn har det i praxis tagits fäste på antalet dagar som spenderas med barn i Sverige samt regelbundenheten i besöken. Hur vårdnadsfrågan påverkar bedömningen är däremot något oklart. Den verkar tillmätas betydelse i bedömningen men är inte avgörande. I de fall den i utlandet fortsatt bosatte förlorat vårdanden om sitt barn, kan vederbörande umgås med barnet upp till 60 dagar utan föranleda väsentlig anknytning. Är situationen istället att gemensam vårdnad föreligger, och umgänget med barnen uppgår till 100 dagar bedöms väsentlig anknytning föreligga. Väsentlig anknytning aktualiserar emellertid inte om barnet stannar kvar i Sverige för att fullfölja studier. Inte heller anses väsentlig anknytning föreligga vid en separation.

Väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet är en mycket komplex anknytningsfaktor. Vad som ger upphov till väsentligt inflytande är oklart vilket gör det svårare för individer att veta vilka förutsättningar som bör uppfyllas för att undgå obegränsad skattskyldighet genom väsentlig anknytning. Vilket i sin tur leder till bristande förutsebarhet. Något som på senare tid fått betydelse i praxis är inflytande genom ägarstrukturer i bolag. I flertalet mål ansågs individer idka inflytande genom olika ägarkonstellationer vilket medförde väsentlig anknytning. Vidare framgår det ur praxis att både direkta och indirekta innehav kan ge vä-

sentlig anknytning. Hur stort det procentuella ägande behöver vara för att det ska ge väsentlig anknytning är emellertid oklart. För innehav av tillgångar anses en svag gräns på ungefär 10 % vara vägledande. Om individer äger mer än 10 % i svenska bolag kan det tala för att väsentlig anknytning är för handen, medan utgången blir den motsatta om innehavet är mindre än 10 %. Vidare medför innehav i form av kapitalplaceringar aldrig till väsentlig anknytning. Inte heller kan styrelseposter ensamt grunda väsentlig anknytning. Detsamma gäller individer som är VD eller koncernchef i bolag.

Vad gäller dessa tre anknytningsfaktorer saknas det motiveringar för beslut i många mål vilket gör det svårare att individer i liknande situationer att förutse vad skattekonsekvenserna blir, framförallt om väsentlig anknytning föreligger eller inte. Förutsebarheten skulle öka om HFD motiverade hur de kommer fram till utgången i målen. I och med att det råder oklarheter beträffande dessa tre anknytningsfaktorer, bör den skattskyldige avyttra permanentbostaden, avveckla näringsverksamheten i Sverige och familjen bör bosätta sig i utlandet tillsammans med den skattskyldige för att vara helt säkra på att reglerna om väsentlig anknytning inte aktualiseras.

Referenslista

Lagtext

Kommunalskattelag (1228:370) (upphävd)

Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform

Folkbokföringslag (1991:481)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Förordning

Författningssamlingsförordningen (1976:725).

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1966:127	Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m.m; given Stockholms slott den 29 april 1966.
Prop. 1984/85:175	Om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring.
Prop. 1999/2000:2	Inkomstskattelagen.
Prop. 2004/05:19	Beskattning av utomlands bosatta.

Statens offentliga utredningar

SOU 1997:75

Bosättningsbegreppet. Skatterättsliga regler för fysiska personer.

Rättsfall

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1935 Fi 352

RÅ 1974 A 738

RÅ 1975 Aa 909

RÅ 1976 ref. 116

RÅ 1979 Aa 5

RÅ 1981 not. 4

RÅ 1982 Aa 129

RÅ 1983 Aa 115

RÅ 1987 not. 829

RÅ 1989 ref. 18

RÅ 1989 ref. 103

RÅ 1989 ref. 118

RÅ 1989 not. 276

RÅ 1989 not. 443

RÅ 1992 not. 367

RÅ 1997 ref. 25

RÅ 1997 not. 197

Referenslista

RÅ 1998 not. 67

RÅ 2001 not. 2

RÅ 2001 not. 41

RÅ 2001 not. 113

RÅ 2002 ref. 70

RÅ 2002 not. 134

RÅ 2002 not. 149

RÅ 2002 not. 150

RÅ 2003 ref. 52

RÅ 2003 not. 140

RÅ 2003 not. 210

RÅ 2004 not. 215

HFD mål nr. 6497-04 (målet avgjordes 2005-02-09 och har inte tilldelats en plats i RÅ)

RÅ 2006 ref. 67

RÅ 2008 ref. 16

RÅ 2008 ref. 56

RÅ 2008 not. 166

RÅ 2009 not. 81

RÅ 2009 not. 82

RÅ 2009 not. 83

RÅ 2009 not. 84

RÅ 2009 not. 85

RÅ 2010 not. 78

RÅ 2010 not. 80

HFD målnr. 216-10 (dom meddelad 2010-12-14 och har inte tilldelats en plats i RÅ)

HFD målnr. 4309-11 (dom meddelad 2012-03-27 och har inte tilldelats en plats i RÅ)

HFD 2012 not. 9

HFD 2012 not. 21

HFD 2012 not. 50

HFD 2012 not. 51

HFD 2013 ref. 4

SKV:s material

SKV:s ställningstagande

Krävs 78 övernattningar för stadigvarande vistelse?, Dnr 131 612166-05/111, Datum 2005-11-15.

Folkbokföringens betydelse för begreppet ”bosatt i Sverige” i 3 kap. 3§ IL, Dnr 131 656725-05/111, Datum 2005-12-05.

SKV:s handledning

Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering del 1.

Litteratur

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita och Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar*, del 1, upplaga 11:1, Norstedts gula bibliotek, Vällingby, 2011.

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

Cejje, Katia, *Väsentlig anknytning – ytterligare tio år med rättspraxis från HFD*, SN 2012 s. 71-97.

Referenslista

- Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, upplaga 3:1, Studentlitteratur AB, Lund 2012.
- Lehrberg, Bertil, *Praktisk juridisk metod*, sjunde upplagan, Iusté AB, Uppsala 2014.
- Mattsson, Nils, *Svensk internationell beskattningsrätt*, upplaga 13:1, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2000.
- Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, tredje upplaga, Iustus Förlag, Uppsala 2013.
- Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag*, Iustus Förlag AB, Uppsala 2007.
- Rudelius, Linda, Masteruppsats inom skatterätt; *Väsentlig anknytning enligt 3:7 IL - Ett effektivitets- och rättssäkerhetsperspektiv*, Internationella Handelshögskolan i Jönköping, 2010.
- Sundgren, Peter, *Bostad/ hem i Sverige vid utflyttning. Del 1*, SN 2007 s. 166-176.

