



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Väsentlig Anknytning

- Anses anknytningsfaktorerna åretruntbostad, familj och väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet tillräckligt starka att ensamma medföra väsentlig anknytning till Sverige?

Masteruppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Alma Ramicic

Handledare: Björn Westberg

Framläggningsdatum 12 Maj 2014

Jönköping Maj 2014

Masteruppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Väsentlig Anknytning - Anses anknytningsfaktorerna åretruntbostad, familj och väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet tillräckligt starka att ensamma medföra väsentlig anknytning till Sverige?
Författare:	Alma Ramicic
Handledare:	Björn Westberg
Datum:	2014-05-12
Ämnesord	Obegränsad skattskyldighet, väsentlig anknytning, inkomstskatt

Sammanfattning

I Sverige kan individer antingen bedömas begränsat eller obegränsat skattskyldiga. Anses individen vara bosatt, stadigvarande vistande eller väsentligt anknuten föreligger obegränsad skattskyldighet och svensk beskattningsrätt för samtliga inkomster. IL räknar upp olika grunder på vilka individen kan bedömas väsentligt anknuten. Antalet rättsfall på området påvisar dock stora tolkningsproblem. Studier visar emellertid att tre faktorer i synnerhet har tillmätts större uppmärksamhet och betydelse än övriga och uppsatsen avser att undersöka om dessa tre bedöms vara tillräckligt starka att ensamma medföra väsentlig anknytning. Genomgång av praxis visar att en svensk medborgares fortsatta innehav av tidigare permanentbostad anses tillräckligt starkt att ensamt medföra väsentlig anknytning medan innehav av fritidsbostäder har motsatt effekt. Vid oklarheter kring den skattskyldiges tidigare användning av bostaden eller vid den exakta försäljningstidpunkten har dispositionsrätten varit avgörande. Då svensk medborgare har make kvar i Sverige anses det tillräckligt för att ensamt medföra väsentlig anknytning och bevisad separation erfordras för att bryta anknytningen och höga beviskrav ställs. Barn i Sverige utgör däremot inte en lika stark anknytning hit. Antalet besöksdagar samt gemensam/ensam vårdnad beaktas då. Studien visar även på en generösare bedömning av utländska medborgare. Vid innehav i kombination med anställning eller styrelseuppdrag undersöks möjligheten till väsentligt inflytande. Vid direkta och indirekta innehav utan anställning eller uppdrag riktas istället fokus på bolagets ägarstruktur och möjligheten för den skattskyldige att ensam eller tillsammans med andra aktieägare dominera bolaget. Endast innehav under 10 % medför dock ej väsentlig anknytning.

Master's Thesis in Commercial and Tax law (Tax Law)

Title:	Essential connection- Is the mere possession a residence for year-round use, a family or a substantial impact in a Swedish business enough to cause essential connection to Sweden?
Author:	Alma Ramicic
Tutor:	Björn Westberg
Date:	2014-05-12
Subject terms:	Unlimited tax liability, essential connection, income taxation

Abstract

In Sweden, individuals have either limited or unlimited tax liability. If the individual is considered a resident, resides here for a coherent period of more than six months or has an essential connection, unlimited tax liability exists and thereby a right for Swedish taxation on all income. IL enumerates various grounds on which essential connection to Sweden can be assessed. Still the number of court cases in this area indicates difficulties regarding its interpretation. Studies however show that three factors in particular have been accorded greater attention and importance than others and the thesis aims at establishing whether the three are deemed strong enough alone to cause essential connection. Reviews of the case law shows that a Swedish citizen's mere possession of previous permanent residence cause essential connection while holiday homes have the opposite effect. Are there uncertainties about the taxpayer's previous use of the property or the precise time of sale, the disposal has been crucial. As a Swedish citizen's spouse has remained in Sweden it has also alone caused essential connection and proven separation is required to break this connection and the burden of proof is set high. In contrast, children left in Sweden do not create as strong connection as a spouse. The number of visit days and joint/ sole custody are here taken into account. Moreover the study shows a generous assessment of foreign nationals. When holdings are combined with employment or board assignments the possibility of significant influence is examined. With direct and indirect holdings without employment or board assignments the focus is instead on the company's ownership structure and taxpayer's ability, either alone or together with other shareholders, to dominate the company. Mere holdings below 10 % do not cause essential connection.

Innehåll

Förkortningar	iv
1 Inledning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och avgränsning	7
1.3 Metod och material	8
1.4 Disposition	11
2 Skattskyldighet	13
2.1 Inledning	13
2.2 Begränsat skattskyldig	13
2.2.1 Innebörden av begränsad skattskyldighet	13
2.3 Obegränsat skattskyldig	13
2.3.1 Innebörden av obegränsad skattskyldighet	13
2.3.2 Bosatt	14
2.3.3 Stadigvarande vistas	15
2.3.4 Väsentlig anknytning	16
2.3.4.1 Svenskt medborgarskap	18
2.3.4.2 Längd på bosättning i Sverige	18
2.3.4.3 Varaktig bosättning på viss utländsk ort	19
2.3.4.4 Vistelse utomlands till följd av studier eller av hälsoskäl	20
2.3.4.5 Bedriver näringsverksamhet i Sverige	21
2.3.4.6 Fastighet i Sverige	21
2.3.4.7 Liknande förhållanden	22
3 Bostad inrättad för åretruntbruk	23
3.1 Inledning	23
3.2 Vad menas med bostad inrättad för "åretruntbruk"?	23
3.3 Fritidsbostad	24
3.4 Fastighetsköp i nära anslutning till försäljning av tidigare permanentbostad	26
3.5 Fortsatt innehav av bostad vari tidigare användning är oklar	27
3.6 Fortsatt innehav av tidigare permanentbostad	28
3.6.1 Utveckling i praxis	28
3.6.1.1 KamR i Stockholms dom mål nr. 3032-3033-2000	28
3.6.1.2 RÅ 2009 not. 84	29
3.6.1.3 KamR i Göteborgs dom mål nr. 4059-11	30
3.6.1.4 HFD 2012 not. 21	30
3.6.1.5 HFD 2012 not. 51	31
3.6.1.6 KamR i Göteborgs dom mål nr. 4415-11	31
3.6.1.7 KamR i Göteborgs dom mål nr. 8135-12	32
3.6.1.8 HFD 2013 not. 37	33
3.6.2 Sammanfattning	33
3.7 Slutkommentar	34
4 Familj	37
4.1 Inledning	37
4.2 Make/ makas kvarbosättning samt återbosättning	38
4.2.1 Utveckling i praxis	38
4.2.1.1 RÅ 1971 Fi 112	38
4.2.1.2 RÅ 1976 ref. 116	38
4.2.1.3 RÅ 1989 not. 443	39
4.2.1.4 RÅ 1998 not. 67	39

4.2.1.5	<i>RA</i> 2009 not. 81	40
4.2.1.6	<i>KamR</i> i Stockholms dom mål nr. 7278-09	40
4.2.2	Sammanfattning	40
4.3	Splittring i äktenskapet	41
4.3.1.1	<i>RA</i> 1983 Aa 115.....	41
4.3.1.2	<i>KamR</i> i Jönköpings dom mål nr. 12--14--10.....	41
4.3.1.3	<i>KamR</i> i Stockholms dom mål nr. 4474-11	42
4.3.1.4	<i>KamR</i> i Göteborgs dom mål nr. 6962-12.....	42
4.3.2	Sammanfattning	43
4.4	Barn i Sverige.....	43
4.4.1	Utveckling i praxis.....	43
4.4.1.1	<i>RA</i> 2003 ref. 52.....	43
4.4.1.2	<i>RA</i> 2003 not. 140	44
4.4.1.3	<i>RA</i> 2010 not. 78.....	44
4.4.1.4	<i>HFD</i> 2012 not. 50	45
4.4.2	Sammanfattning	45
4.5	Slutkommentar	46
5	Ekonomiskt engagemang genom tillgångar som ger väsentligt inflytande	47
5.1	Inledning.....	47
5.2	Styrelseuppdrag	48
5.2.1	Utveckling i praxis.....	48
5.2.1.1	<i>RA</i> 1992 not. 367	48
5.2.1.2	<i>RA</i> 2001 not. 1	48
5.2.1.3	<i>RA</i> 2002 not. 150	49
5.2.1.4	<i>RA</i> 2002 not. 151	49
5.2.1.5	<i>RA</i> 2009 not. 82.....	50
5.2.2	Sammanfattning	50
5.3	Koncernchef och VD	51
5.3.1	Utveckling i praxis.....	51
5.3.1.1	<i>RA</i> 1999 not. 69.....	51
5.3.1.2	<i>RA</i> 2001 not. 41	51
5.3.2	Sammanfattning	52
5.4	Direkt ägande.....	52
5.4.1	Utveckling i praxis.....	52
5.4.1.1	<i>RA</i> 2001 not. 2	52
5.4.1.2	<i>RA</i> 2001 not. 113	53
5.4.1.3	<i>RA</i> 2001 not. 114	53
5.4.1.4	<i>RA</i> 2004 not. 215	54
5.4.1.5	<i>KamR</i> i Stockholms dom mål nr. 1587--1589-11.....	55
5.4.1.6	<i>HFD</i> 2013 ref. 4.....	56
5.4.2	Sammanfattning	56
5.5	Indirekt ägande	57
5.5.1	Utveckling i praxis.....	57
5.5.1.1	<i>RA</i> 2006 ref. 67.....	57
5.5.1.2	<i>RA</i> 2009 not. 85.....	58
5.5.1.3	<i>HFD</i> 2012 not. 9.....	59
5.5.2	Sammanfattning	60
5.6	Slutkommentar	60
6	Analys	62
6.1	Anses endast ett bostadsinnehav i landet tillräckligt för att ensamt medföra väsentlig anknytning till Sverige?.....	62

6.2	Anses endast familj kvar i landet tillräckligt för att ensamt medföra väsentlig anknytning till Sverige?	65
6.3	Anses endast ett innehav av tillgångar som medför väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet tillräckligt för att ensamt medföra väsentlig anknytning till Sverige?	67
6.4	Slutkommentar	70
7	Slutsatser	71
	Referenslista	72

Förkortningar

Aa	Domar i skatterättsligamål
A-SINK	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
Bet.	Betänkande
Dnr	Diarienummer
FB	Föräldrabalk (1949:381)
FBL	Folkbokföringslag (1991:481)
Fi.	Finansinspektionen
FörvR	Förvaltningsrätten
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Kap.	Kapitel
KupL	Kupongskattelag (1970:624)
Mkr	Miljoner kronor
Not.	Notismål
Prop.	Propositioner
Ref.	Referatmål
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SKV	Skatteverket
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SN	Skattenytt
SOU	Statens Offentliga Utredningar

SRN

Skatterättsnämnden

St.

Stycke

VD

Verkställande Direktör

I Inledning

I.1 Bakgrund

Individer kan antingen bedömas begränsat eller obegränsat skattskyldiga i Sverige. Vid begränsad skattskyldighet sträcker sig Sveriges beskattningsanspråk till de inkomster som bedöms starkt anknutna hit.¹ Vid obegränsad skattskyldighet föreligger svensk beskattningsrätt för samtliga inkomster, även de som härstammar från utlandet.² Bedömningen av en individs skattemässiga status har således en väsentlig påverkan på hur mycket skatt som måste erläggas i Sverige. För att obegränsad skattskyldighet ska föreligga krävs det att individen antingen bedöms bosatt i Sverige, stadigvarande vistas här eller att väsentlig anknytning hit föreligger.³ De första två grunderna har inte vållat någon större svårighet i tillämpningen,⁴ utan har genom åren tillämpats effektivt ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Den tredje grunden, väsentlig anknytning har däremot gett upphov till svåra tolkningsfrågor. I bedömningen om väsentlig anknytning räknar IL:s bestämmelser upp olika anknytningsfaktorer som ska iakttas. Till följd av de relativt oklara grunderna har tolkningsfrågor om anknytningsfaktorerna lämnats upp till domstolarna vilket i sin tur gett upphov till omfattande praxis. Vid införandet av bestämmelserna om väsentlig anknytning fastställdes att det var fråga om en sammanlagd bedömning. Studier visar dock att avgörande betydelse tillmätts tre faktorer i synnerhet. Även i förarbeten, utredningar och doktrin har samma tre faktorer uppmärksamrats och bedömts vara av större vikt än de övriga. De tre faktorerna är året-runtbostad, familj och väsentligt inflytande i svenskt näringsverksamhet.⁵

Bestämmelserna om väsentlig anknytning aktualiseras för det mesta i utflyttningsfallen och tar sikte på individers personliga levnadsintressen. Senare års utveckling visar bland annat att det blir allt vanligare för svenska medborgare att flytta utomlands. Många länders gränser är numera öppna och genom gränsöverskridande företag samt ökat samarbete länder emellan resulterar det i oändligt många möjligheter att bo, studera och arbeta utomlands. I takt med att internationaliseringen och möjligheterna i utlandet ökar, i kombination med

¹ 3:8 § IL.

² 3:18 § IL.

³ 3:8 § 1 st. IL.

⁴ Mattsson SN 1990 s 191.

⁵ Se bl. a. prop. 1966:127 s 22-23 samt s 49, Prop. 1984/85:175 s 11, SOU 1962:59 s 76, Cejje SN 2012 s 73-75, Mattsson SN 1990 s 193 samt Dahlberg, Internationell beskattning, s 34 för att nämna några.

den höga svenska inkomstskatten har det resulterat i att utflyttning ur Sverige ständigt stimulerats,⁶ varför denna fråga är av högsta aktualitet.

En grundläggande princip inom skatterätten är att lika fall ska behandlas lika och på så vis att reglerna tillämpas på ett konsekvent sätt.⁷ Bestämmelsernas tillämpning har däremot visat på svårigheter vilket i sin tur resulterat i mycket omfattande praxis vilket genom åren även visat på viss förskjutning.⁸ Svårtolkade bestämmelser samt spretig praxis ger knappt någon vägledning för personer som befinner sig i utflyttningsstadiet. Möjligheterna för individer att förutse sina skattekonsekvenser bedöms vara av största vikt,⁹ varför det är viktigt att fastställa gällande rätt på området. Då tre anknytningsfaktorer bedömts vara mer betydelsefulla i jämförelse med de övriga är det främst dessas tillämpning som måste utredas. Vid utflyttning faller det även mest naturligt att någon av de tre nämnda anknytningsfaktorerna finnes kvar i Sverige men det är fortfarande oklart om de de facto har avgörande betydelse i bedömningen. Anses anknytningsfaktorerna åretruntbostad, familj och väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet tillräckligt starka att ensamma medföra väsentlig anknytning till Sverige?

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med denna uppsats är att utreda gällande rätt avseende begreppet väsentlig anknytning, främst om anknytningsfaktorerna bostad inrättad för åretruntbruk, familj samt väsentligt inflytande i svenskt näringsverksamhet på egen hand medför väsentlig anknytning. Syftet ska besvaras genom analyser av adekvat rättspraxis på området. Både äldre som nyare praxis har studerats för att på så sätt fastställa gällande rätt.¹⁰

I arbetets fokus föreligger begreppet väsentlig anknytning. Det är således beskattning av individer och obegränsad skattskyldighet som studerats. Beskattning av juridiska personer är därmed ej av betydelse för utredningen än heller begränsad skattskyldighet. Innebörden av begränsad skattskyldighet nämns dock i syfte att illustrera den stora skillnaden av konsekvenserna obegränsad- respektive begränsad skattskyldighet har på summan skatt en individ måste erlägga i Sverige. I arbetet har även bosättningsbegreppen bosatt och stadigvarande vistats omnämnts. Det är av vikt att förstå innebörden av alla tre grunder för obe-

⁶ Lodin m.fl. Inkomstskatt, s 642.

⁷ Pahlsson, Konstitutionell skatterätt s 96.

⁸ Prop. 1966:127 s 48.

⁹ Prop. 1966:127 s 48.

¹⁰ Se vidare under avsnitt 1.3 nedan, främst under not 14 samt 15.

gränsad skattskyldighet, främst för att avspegla utvecklingen av begreppet väsentlig anknytning men även för att belysa komplexiteten som råder kring det.

I arbetets fokus är också de svenska skattebestämmelserna och det svenska skatteanspråket. Undantag från skattskyldighet genom tillämpning av ett- och sexmånadersreglerna i IL behandlas heller inte i arbetet då det inte är av vikt för att besvara dess syfte. Vid införandet av begreppet väsentlig anknytning anfördes att dess syfte var att motverka skatteflykt genom skenbosättning utomlands. Då arbetets syfte är att fastställa om anknytningsfaktorer som åretruntbostad, familj och väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet bedöms tillräckligt starka att ensamma medföra väsentlig anknytning, är skatteflykt, uppkomsten av dubbelbeskattning samt eventuella konsekvenser av dubbelbeskattning inte av betydelse.

I IL:s bestämmelser om väsentlig anknytning finns en rad uppräknade anknytningsfaktorer som ska beaktas vid bedömningen. Arbetets tyngdpunkt är de tre anknytningsfaktorerna familj, bostad och väsentligt inflytande i näringsverksamhet. De tre anknytningsfaktorerna behandlas extensivt och ingående genom studier av praxis för att på så sätt besvara arbetets syfte. Övriga anknytningsfaktorers innebörd och tillämpning redogörs i huvuddrag då det är av vikt för förståelse av begreppet väsentlig anknytning samt för förståelse av vad innehav av bostad, tillgångar i näringsverksamhet som ger väsentligt inflytande samt familj kvar i Sverige ges för tyngd i bedömningar. Avsikten är således inte att ingående analysera samtliga anknytningsfaktorer tillämpning och innebörd.

1.3 Metod och material

Syftet med arbetet är att fastställa gällande rätt, de lege lata och till hjälp har de befintliga rättskällorna används.¹¹ Utgångspunkten i arbetet har alltså varit lagens bestämmelser men då dessa krävt ytterligare förklaring har förarbeten utgjort betydelsefullt hjälpmedel. Förarbeten tillmäts stor betydelse som rättskälla i lagtolkningsarbetet, främst som en källa till närmare information om lagens innehåll och dess tillämplighet varför den utgjort en viktig utgångspunkt i arbetsprocessen.¹² Begreppet väsentlig anknytning har under åren omarbetats genom prop. 1984/85:175 samt prop. 1999/2000:2. Omarbetningarna innebar främst ändringar av språklig karaktär och inte av innebörd varför de fortfarande är relevanta och betydelsefulla för förståelsen av de bakomliggande motiven beträffande väsentlig

¹¹ Lehrberg, Praktisk juridisk metod, s 167.

¹² Bernitz m.fl., Finna rätt, s 30 samt 109.

anknytning.¹³ Härtill ska nämnas att väsentlig anknytning bedömdes föreligga om den skattskyldige bedrev rörelse i Sverige innan 1985 års omarbetning.¹⁴ Numera lyder bestämmelsen ”om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här”. Ändringen får ses som mer än språklig då den medfört skillnader i tillämpningen av anknytningsfaktorn. Innan 1985 års omarbetning kunde endast ett 10 % innehav i ett familjeföretag anses tillräckligt medan innehav om 9-10 % i familjeföretag sedan ändringen ej utgör väsentlig anknytning.¹⁵ Ändringen i språket medförde en ändring i tillämpningen vilket innebär att praxis avseende anknytningsfaktorn väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet innan 1985 inte har iakttagits eller berörts.

Den stora tyngdpunkten i arbetet har utgjorts av en ingående studie och jämförelse av rättspraxis. Rättsfall utgör ett viktigt verktyg för upprättandet av rättssäkerheten till följd av att ”lika fall ska behandlas lika”.¹⁶ Till följd av lagens relativt korta och koncisa bestämmelser om väsentlig anknytning har mycket av dess tillämpning och utredning lämnats till domstolarna¹⁷ vilket i sin tur gett upphov till omfattande rättspraxis. I arbetsprocessen har rättsfall ända sedan 1933 behandlats. Äldre rättspraxis har bedömts relevant på grund av att endast språkliga ändringar har skett av begreppet väsentlig anknytning och prejudikatvärdet förloras inte enbart till följd av att målet är gammalt.¹⁸ Valet av praxis har främst skett genom hänvisningar i doktrin och lagkommentarer men även genom egna sökningar på databaser som InfoTorg Juridik och Zeteo. Uppkommer flera anknytningsfaktorer i ett mål behandlas oftast faktorerna först separat och sedan i samlad bedömning och illustrerar därmed faktorernas självständiga vikt i bedömningen såväl som dess betydelse i en samlad bedömning. Vissa rättsfall som behandlar flera anknytningsfaktorer förekommer därför flera gånger i arbetet. Många äldre rättsfall har utgjort hänvisningar i nyare mål vari liknande eller annorlunda omständigheter har prövats. Det har bedömts vara av vikt att ställa dessa mål mot andra mindre omdiskuterade för att ge så tydlig bild av rättsläget och på så sätt utröna gällande rätt. I första hand har domar från HFD¹⁹ studerats, främst till följd av dess prejudikatvärde och uppgift att vägleda rättstillämpningen så den förhåller sig enhetlig och kon-

¹³ Se prop. 1999/2000:2 del 2 s 52.

¹⁴ Prop. 1966:127 s 30 samt se prop. 1984/85:175 s 4.

¹⁵ Jfr RÅ 1979 Aa 58 med Rå 2001 not. 113 och RÅ 2001 not. 2. Se vidare Cejje SN 2012 s 88.

¹⁶ Pahlsson SN 2011 s 115.

¹⁷ Prop. 1971:45 s 83. Se även Lehrberg, Praktisk juridisk metod, s 135.

¹⁸ Bernitz m.fl., Finna rätt, s 131.

¹⁹ HFD hette innan bytet 1 januari 2011 Regeringsrätten. Fortsättningsvis används endast benämningen HFD.

sekvent.²⁰ HFD:s domar redovisas antingen utförligt som referatmål eller anmärks som notismål. Genomslagskraften bedöms inte genom vilket sätt målen återges utan kan bedömas anmärkningsvärda genom bland annat publicering i juridiska tidskrifter eller avhandlingar.²¹ Notismålen som behandlats i arbetet har de facto anmärkts i doktrin eller annars bedömts vara av vikt för att uppnå arbetets syfte. I arbetet har även domar från KamR används, även att dessa anses vara av underordnat rättskällevärde jämfört med HFD:s avgöranden. De studerade KamR:s domarna har emellertid bedömts betydelsefulla för att de belyser frågor som ännu inte behandlats av HFD eller tillför väsentliga åsikter och beskrivningar som krävs för att besvara arbetets syfte. Domar från FörvR²² har dock inte uppmärksammats men punkter i dess domskäl har i mindre utsträckning lyfts fram då de ansetts tillföra viktiga synpunkter.

I arbetet har även förhandsbesked från skatterättsnämnden använts. Förhandsbeskeden har bedömts vara av vikt då de ofta uppvisar hur nämnden tolkar HFD:s avgöranden i andra ärenden med liknande omständigheter. Vidare har nämnden avgett förhandsbesked i frågor som ännu inte tolkats av domstolen vilka är viktiga att belysa i studier om anknytningsfaktorernas tillämplighet. Förhandsbeskeden har främst funnits genom hänvisningar i vetenskapliga artiklar men även genom genomgång av nämndens alla förhandsbesked mellan åren 2014 och 2007.

Flera utredningar förekommer inom området och återger omfattande material om gällande rätt men även bakgrund om utredningen och dess förlopp.²³ SOU 1997:75 resulterade förvisso inte i lagändring men är trots det av betydelse för utredningen i förevarande arbete till följd av den extensiva redogörelsen av gällande rätt fram till 1997.

SKV:s handledningar, skrivelser och ställningstagande går under benämningen administrativ praxis²⁴ och är en rättskälla som närmast jämförs med doktrinen. Materialet från SKV utgör en betydelsefull källa om gällande rätt även om den i sig inte är bindande.²⁵ Informationen efterlevs generellt sätt av skattetjänstemän och återger hur SKV tillämpar skattelagstiftningen rent praktiskt.²⁶ Som rättskälla är fast och känd administrativ praxis ett viktigt

²⁰ Bernitz m.fl., Finna rätt, s 129.

²¹ Bernitz m.fl., Finna rätt, s 129-130.

²² FörvR hette innan bytet 15 februari 2010 Länsrätten. Försättningsvis används endast benämningen FörvR.

²³ Bernitz m.fl., Finna rätt, s 116.

²⁴ Pahlsson, Konstitutionell skatterätt, s 101.

²⁵ Pahlsson, Konstitutionell skatterätt, s 103.

²⁶ Pahlsson, Konstitutionell skatterätt, s 101. Se även Pahlsson SN 2006 s 417.

verktyg för enhetlig rättstillämpning.²⁷ Det är främst härav SKV:s handledning och dess ställningstagande utgjort betydelsefulla källor i arbetet. De två bedöms som de viktigaste oförbindande nuvarande regelverk.²⁸

Vidare har vetenskapliga artiklar används, främst funna i SN. Artiklarnas noter har studerats för att erhålla rättskällor av högre dignitet.²⁹ Analyserande artiklar har bidragit med nya synsätt och fördjupande kunskaper genom dess nytänkande. Övrig doktrin har använts löpande som ett hjälpmedel i orienteringen av juridiskt material, främst upptäckandet av betydelsefulla rättsfall.

I.4 Disposition

Arbetes kapitel disponeras enligt följande. Inledningsvis återges en deskriptiv redogörelse av begreppen begränsad och obegränsad skattskyldighet. Det bedöms vara av vikt att begreppens innebörd och inverkan förstås, främst på grund av dess påverkan på summan skatt en individ är skyldig att erlägga i Sverige. Vidare förklaras bosatt och stadigvarande vistas. Den utförliga redovisningen syftar till att belysa dess relativt problemfria tillämpning i jämförelse med väsentlig anknytning. Innebörden av väsentlig anknytning förklaras och dess övriga anknytningsfaktorer redogörs. Beskrivningen av anknytningsfaktorerna avser att skildra dess tillämpning i praktiken och det värde de olika faktorerna tillmätts i rättstillämpningen.

De tre nästföljande kapitlen behandlar de tre anknytningsfaktorer som tillmätts störst betydelse av domstolen. Arbetets tredje kapitel koncentreras på anknytningsfaktorn bostad inrättad för åretruntbruk. Här görs en omfattande redogörelse av relevant praxis och relevanta förhandsbesked från SRN. Djupare rättsfallsanalyser görs endast avseende fortsatta innehav av tidigare permanentbostad då störst frågetecken bedöms föreligga på området. Rättsfallsanalyserna avser att fastställa gällande rätt genom jämförelse av nyare och äldre praxis och de sammanfattas och kommenteras vartefter. Avslutningsvis sammanställs alla slutsatser och anknytningsfaktorns alla delar ställs i ett större perspektiv.

Arbetets fjärde kapitel omfattar anknytningsfaktorn familj i Sverige. Även här återges en omfattande analys av relevant rättspraxis. Avsnitten sammanfattas vartefter och kommenteras avslutningsvis i en slutkommentar i sista avsnittet.

²⁷ Pahlsson, Konstitutionell skatterätt, s 107. Se även Pahlsson, Likhet inför skattelag, s 215 samt s 222.

²⁸ Pahlsson, Konstitutionell skatterätt, s 105.

²⁹ Bernitz m.fl., Finna rätt s 30.

Femte kapitel koncentreras på den sista faktorn som bedömts vara av stor vikt, innehav av tillgångar som medför väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. Tyngdpunkten ligger även här i omfattande rättsfallsanalyser som sammanfattas vartefter. Kapitlet avslutas med en slutkommentar där anknytningsfaktorn ställs på sin spets.

En djupare diskussion förs i arbetets sjätte kapitel och avser att behandla materialet som bearbetats i arbetet för att på så sätt fastställa gällande rätt. Frågan om anknytningsfaktorerna familj, bostad och väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet är tillräckligt starka att ensamma medföra väsentlig anknytning till Sverige besvaras i arbetets sjätte kapitel och dess slutsatser redovisas avslutningsvis i kapitel sju.

2 Skattskyldighet

2.1 Inledning

I Sverige kan personer antingen anses begränsat eller obegränsat skattskyldiga och i IL finns det bestämmelser som avgör Sveriges beskattningsrätt. Individer bedöms obegränsat skattskyldiga i Sverige om de anses bosatta här, stadigvarande vistas eller har väsentlig anknytning hit. Det är således individens skatterättsliga bosättning i Sverige som bestämmer om denna ska anses obegränsat skattskyldig. Bestämmelserna utformades då det ansetts angeläget att reglera så att individer inte ges möjlighet att undgå svensk beskattning vid flytt utomlands och det är främst vid utflyttning som reglerna om väsentlig anknytning aktualiseras. Huvudregeln vid utflyttning stadgar att individer som tidigare varit bosatta i Sverige, anses alltså obegränsat skattskyldiga om väsentlig anknytning till Sverige kan etableras.³⁰

2.2 Begränsat skattskyldig

2.2.1 Innebörden av begränsad skattskyldighet

Individer som varken bedöms vara bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige eller finnas väsentligt anknutna hit, är begränsat skattskyldiga. Med andra ord är utgångspunkten att en individ som inte är obegränsat skattskyldig, anses begränsat skattskyldig. Den svenska beskattningsrätten omfattar då endast inkomster som bedöms ha stark anknytning hit.³¹ Det svenska beskattningsanspråket grundas således på anknytningen inkomsten har med Sverige. Det är inkomsten (skatteobjektet) som är i fokus och inte individen (skattesubjektet) och bestämmelserna ger följaktligen uttryck för källstatsprincipen.³²

2.3 Obegränsat skattskyldig

2.3.1 Innebörden av obegränsad skattskyldighet

Då termen obegränsat skattskyldig infördes år 2000 anfördes att den i stort sätt avsågs att motsvara termen bosatt.³³ Anses en individ obegränsat skattskyldig, är individen skattskyldig för alla inkomster, såväl de som härstammar från Sverige som de från utlandet. I dessa

³⁰ Prop. 2004/05:19 s 30.

³¹ Se bl.a. 3:18 § samt 3:19§ IL, 5§ SINK, 7§ A-SINK, 1§ KupL. Se även prop. 1999/2000 del 2 s 56.

³² Dahlberg, Internationell beskattning, s 40.

³³ Prop. 1999/2000 del 2 s 50.

fall anses det finnas en tillräckligt stark anknytning mellan personen och Sverige för att Sverige ska bedömas ha rätt att beskatta inkomsterna, även om de har sitt ursprung utomlands.³⁴ Den obegränsade skattskyldigheten tar sikte på anknytningen mellan individen (skattesubjektet) och Sverige och ger uttryck för den så kallade hemvistprincipen.³⁵ Enligt IL:s regler kan en fysisk person anses obegränsat skattskyldig på tre grunder; bosättning eller stadigvarande vistelse i Sverige eller vid tidigare bosättning här, att väsentlig anknytning finns.³⁶

2.3.2 Bosatt

Som bosatta räknas de individer som i verklig mening bor i landet, ergo de som är folkbokförda här eller på andra vis tillbringar dygnsvilan i landet.³⁷ Det är de faktiska omständigheterna som beaktas vid bedömningen av obegränsad skattskyldighet enligt 3 kap. 3 § 1 st. 1 p. IL. Förarbetena till bestämmelsen antyder att rekvisitet är uppfyllt då den verkliga bosättningen i Sverige inträffar varaktigt. Följaktligen menar SKV att individer som flyttar till Sverige inte kan bedömas bosatta i landet enligt bestämmelserna i 3 kap. 3 § 1 st. 1 p. IL i den mån de tidsmässigt inte vistas i Sverige i den utsträckningen att kravet på stadigvarande vistelse är uppfyllt enligt 3 kap. 3 § 1 st. 2 p. IL.³⁸

Bosättningsbegreppet utvecklas inte vidare i lagens bestämmelser utan har tolkats enligt dess allmänna innebörd vilket i stort sätt motsvarar FBL:s definition, vilket även understruktits i lagens förarbeten.³⁹ Utgångspunkten i bedömningen om en individ anses bosatt i Sverige bör således enligt SKV vara om denne är folkbokförd i landet.⁴⁰ Reglerna i FBL nyttjas exempelvis för att fastlägga en persons bosättning samt placering för folkbokföring.⁴¹ Utgångspunkten i FBL är i en individs dygnsvila och platsen där den tillbringas.⁴²

Individer är enligt 6 § 1 st. FBL folkbokförda på den fastighet eller territoriella församling individen enligt 7-9 §§ FBL bedöms bosatt på. Som bosatt anses individer vara på den fastighet där regelmässig dygnsvila sker och vid byte av bostad, där individen antas tillbringa sin dygnsvila i framtiden, något som kommer i uttryck i 7 § FBL. FBL stadgar att regel-

³⁴ 3:8 § IL.

³⁵ Dahlberg, Internationell Beskattning, s 31.

³⁶ 3:1 § 1 st. IL.

³⁷ Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s 17.

³⁸ Prop. 2004/05:19 s 30. Se även SKV:s ställningstagande Dnr 131 656725-05/111.

³⁹ Prop. 2004/05:9 s 30 samt prop. 1999/2000:2 del 2 s 51. Hänvisning görs till 6-13 §§ FBL.

⁴⁰ SKV:s ställningstagande Dnr 131 656725-05/111.

⁴¹ 1 § 1 st. FBL.

⁴² Se 7 § FBL.

mässigt tillbringad dygnsvila är den där individen ”... under sin normala livsföring tillbringar dygnsvilan minst en gång i veckan eller i samma omfattning men med annan förläggning i tiden”.⁴³

Det ska dock belysas att endast för att en individ är folkbokförd i Sverige innebär inte att denne direkt anses bosatt här. Däremot bör i sådana fall individen kunna påvisa att utflyttning de facto skett samt att uppehållet i utlandet inte endast är av tillfällig natur.⁴⁴ Då utflyttning från Sverige skett och folkbokföring i landet inte längre finns, sker bedömningen om obegränsad skattskyldighet i grunden enligt reglerna om väsentlig anknytning i 3 kap. 3 § 1 st. 3 p. II.

2.3.3 Stadigvarande vistas

Grunden stadigvarande vistas aktualiseras för det mesta vid inflyttning till Sverige och utgör en av grunderna för skattemässig bosättning i landet.⁴⁵ Grunden bedöms mestadels då vistelsen i Sverige lidit mot slutet eller då det pågått tillräckligt lång tid. Den avgörande grunden för bedömningen av anknytningsfaktorernas tillämplighet är tidsperiodens längd i Sverige varför det endast är möjligt att bedöma dess uppfyllande vid dessa tillfällen.⁴⁶

Lagtexten ger ingen vägledning avseende begreppets innebörd utan den allmänna uppfattningen är att vistelser längre än sex månader anses stadigvarande.⁴⁷ I bedömningen är det emellertid av vikt att den skattskyldige tillbringat dygnsvilan i Sverige under den nämnda sexmånadersperioden.⁴⁸ Under Sverigevistelsen räknas inte de avbrott som bedöms tillfälliga.⁴⁹ Överstiger vistelserna i utlandet sex månader menar SKV att de bryter den stadigvarande vistelsen då de inte anses tillfälliga. SKV menar vidare att som tillfälliga avbrott räknas de avbrott som är ”... kortare eller lika långt som tidigare vistelse här...”.⁵⁰ I sin skrivelse skriver SKV vidare ” [o]m en person som vistats i Sverige gör ett avbrott som överstiger den tidigare vistelsen och därefter återvänder hit är avbrottet att anses som tillfälligt om den efterföljande vistelsen i Sverige är lika långt eller längre än avbrottet.”⁵¹

⁴³ 7 § 2 st. FBL.

⁴⁴ SKV:s ställningstagande Dnr 131 656725-05/111.

⁴⁵ SOU 1997:75 s 173.

⁴⁶ Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s 18.

⁴⁷ SOU 1997:75 s 173.

⁴⁸ Se prop. 2004/05:19 s 30.

⁴⁹ Se exempelvis SOU 1997:75 s 173, RÅ 1981 Aa 4 och SKV:s skrivelse Dnr 130 92654-05/111.

⁵⁰ SKV:s skrivelse Dnr 130 92654-05/111.

⁵¹ SKV:s skrivelse Dnr 130 92654-05/111.

HFD har i ett vägledande rättsfall, RÅ 1997 ref. 25, fastställt att vistelser i Sverige som uppgår till tre övernattningar och som sker på regelmässig basis bedöms som stadigvarande. Rättsfallet gav uttryck för en regel som med svårighet kommer att kunna tillämpas på mål då såväl uppehållet som avbrottet äger rum under längre tidperioder samt mer sammantaget än vad som var fallet i RÅ 1997 ref. 25. Domstolen tillerkände heller inte någon avgörande vikt vid centrumet för levnadsintressena. I HFD:s bedömning var det emellertid den fysiska närvaron som den skattskyldige hade i Sverige som hade avgörande betydelse. Rättsfallet gav upphov till tolkningsfrågor varav en var om det krävdes 78 övernattningar under sex månader för att grunden stadigvarande vistelse ska bedömas uppfyllt. I ett ställningstagande besvarade SKV tolkningsfrågan nekande och menade att stadigvarande vistelse även kan bedömas föreligga vid färre övernattningar än så under sexmånadersperioden.⁵² SKV anser deras tolkning även överensstämma med den gjord av HFD i rättsfallet RÅ 1997 ref. 25.

Även om övernattningarna i Sverige överstiger 78 stycken kan en vistelse kortare än sex månader aldrig bedömas stadigvarande.⁵³ Däremot har kontinuerliga vistelser i Sverige som i sig knappt uppgår till sex månader men som föregås och efterföljs av kortvariga avbrott i utlandet i praxis bedömts som stadigvarande.⁵⁴ I bedömningarna görs ingen åtskillnad mellan svenska och utländska medborgare och vistelsens syfte är heller inte av vikt i bedömningen.⁵⁵ Sammantaget är det således tidsperioden och dess längd som den skattskyldige vistats i Sverige som utgör den avgörande faktorn i bedömningen, ergo om den uppgått till sex sammanhängande månader eller ej.

2.3.4 Väsentlig anknytning

Sveriges höga inkomstskatter och det utflyttningstryck som råder har medfört att regler har utformats genom vilka den obegränsade skattskyldigheten har vidgats. I svensk rätt har utvidgningen av begreppet skett genom den tredje punkten i IL:s bestämmelser om obegränsat skattskyldighet, väsentlig anknytning.⁵⁶ Bestämmelserna om väsentlig anknytning infördes 1966, främst med anledning att motverka skenbosättning utomlands och hindra internationell skatteflykt.⁵⁷ Individer som tidigare varit bosatta i Sverige är sålunda obegränsat

⁵² SKV:s ställningstagande Dnr 131 612166-05/111.

⁵³ SKV:s ställningstagande Dnr 131 612166-05/111.

⁵⁴ RÅ 2008 ref. 16.

⁵⁵ Prop. 2004/05:19 s 30 samt SOU 1997:75 s 173.

⁵⁶ Lodin m.fl., Inkomstskatt, s 642.

⁵⁷ Prop. 1966:127 s 49.

skattskyldiga om de bedöms ha väsentlig anknytning hit. Reglerna om väsentlig anknytning kan med andra ord omfatta såväl svenska som utländska medborgare som tidigare varit bosatta i Sverige.

För att fastställa om väsentlig anknytning föreligger räknar IL upp olika anknytningsfaktorer.⁵⁸ Genom hänvisningen till ”liknande förhållande” avses inte listan vara uttömmande. Reglerna specificerar inte hur många anknytningsfaktorer som ska föreligga i de enskilda fallen för att grunden ska bedömas uppfylld. För att avgöra om väsentlig anknytning föreligger måste således en sammanvägning av samtliga omständigheter göras och enligt uttalanden i 1966- års proposition var tanken att väsentlig anknytning inte skulle anses föreligga så snart en av faktorerna var för handen.⁵⁹ Utvecklingen i praxis har däremot visat att vissa anknytningsfaktorer bedömts ha större betydelse än de andra.

I bestämmelserna om väsentlig anknytning förekommer även en bevisbörderegeln. En person som utflyttar från Sverige anses väsentligt anknuten hit om denne under fem år inte lyckas visa att sådan anknytning inte existerar. Den femåriga bevisbördan gäller dock endast svenska medborgare eller de som varit bosatta eller stadigvarande vistats i Sverige.⁶⁰ Bevisbörderegeln omfattar således både svenska och utländska medborgare, dock krävs det att den utländska medborgaren varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige de senaste tio åren för att regeln ska vara tillämplig. Bestämmelsen ger uttryck för en processuell reglering av bevisbörda.⁶¹

Individer kan även skattemässigt återbosätta sig i Sverige, även om lång tid har förflutit sedan utflyttning från landet skett.⁶² Det är dock främst vid utflyttning som bestämmelserna om väsentlig anknytning aktualiseras. Praktiskt sätt går utredningen ut på att den skattskyldige ombeds lämna uppgifter angående dennes bosättningsförhållanden.⁶³ Belysas måste att väsentlig anknytning kan bedömas föreligga även om starkare anknytning till ett annat land kan konstateras.⁶⁴ Slutligen ska nämnas att ordet väsentlig anknytning i begreppet väsentlig

⁵⁸ 3:7 § 1 st. IL.

⁵⁹ Prop. 1966:127 s 49.

⁶⁰ 3:7 § 2 st. IL

⁶¹ Prop. 1966:127 s 49.

⁶² SKV:s handledning 2012 Del 2, s 375.

⁶³ Förfrågan om Bosättningsförhållanden mm. RSV blankett nr: 2704 LA utg. 402-05.

⁶⁴ Se t. ex. RÅ 1989 ref 118.

anknytning inte avser att företräda ett kvantifierande begrepp. Det är på kvalitativa grunder den ovan nämnda samlade bedömningen ska genomföras.⁶⁵

2.3.4.1 Svenskt medborgarskap

Bestämmelserna om väsentlig anknytning infördes som tidigare nämnts, 1966 och avsåg då endast att omfatta svenska medborgare.⁶⁶ Då bestämmelserna omarbetades under mitten av 80-talet, utvidgades begreppet och kravet på svenskt medborgarskap avskaffades.⁶⁷ Det svenska medborgarskapet blev i och med omarbetningen en egen anknytningsfaktor att beakta vid bedömningen om väsentlig anknytning. Bestämmelserna omfattar numera såväl svenska som utländska medborgare som tidigare varit bosatta i Sverige, dock faller det naturligt att majoriteten av personer som de facto omfattas av bestämmelserna likvisst är svenska medborgare.⁶⁸ I propositionen till 1985-års omarbetning påpekade departementschefen medborgarskapets minskade betydelse internationellt och att de härmed även skulle tillmätas mindre betydelse i bedömningen om väsentlig anknytning.⁶⁹

I jämförelse med andra anknytningsfaktorer har medborgarskapet tillmätts relativt liten betydelse. I flertalet mål har HFD belyst det faktum att endast ett svenskt medborgarskap inte ensamt medför väsentligt anknytning hit vid utflyttning.⁷⁰ Trots medborgarskapets tämligen svaga betydelse i bedömningen om väsentlig anknytning finns det två situationer det tillmätts större vikt. Väljer en person att avsäga sig sitt svenska medborgarskap i samband med utflyttning indikerar det personens avsikt att bryta banden med Sverige. Valet bör i vart fall försvaga anknytningen till Sverige och bör uppmärksammas vid bedömningen om personens skattemässiga bosättning.⁷¹ Det andra fallet medborgarskapet kan tillmätas ökad betydelse är då utländska medborgare väljer att utflytta för återbosättning i sitt forna hemland.⁷²

2.3.4.2 Längd på bosättning i Sverige

Vid bedömningen om väsentlig anknytning föreligger ska det även tas hänsyn till hur länge personen varit bosatt i Sverige innan utflyttningen. Främst tar faktorn sikte på personer med andra medborgarskap än svenskt, men som tidigare varit bosatta i landet. Ju längre bo-

⁶⁵ Pahlsson, Likhet inför skattelag, s 147.

⁶⁶ Prop. 1966:127 s 1.

⁶⁷ Prop. 1984/85:175 s 11.

⁶⁸ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen: en kommentar, s 95.

⁶⁹ Prop. 1984/85:175 s 11.

⁷⁰ Se HFD:s domskäl i RÅ 2002 ref. 99, RÅ 2002 not. 146 och RÅ 1989 not. 276.

⁷¹ Prop. 1984/85:175 s 13.

⁷² Se t.ex. RÅ 1998 not. 67 (se nedan avsnitt 4.2.1.4) och RÅ 1997 not. 197 (se nedan avsnitt 3.4) som båda gällde utländska medborgare som flyttade tillbaka till sina hemländer.

sättningen i Sverige varat innan utflyttning desto starkare bedöms anknytningen hit vara. I de fall personen varit bosatt i landet under hela sin livstid är det att jämställa med som om svensk medborgarskap föreläggat.⁷³ Anknytningsfaktorn har inte kommenterats utförligt i praxis. Föreligger endast denna anknytningsfaktor vid utflyttning står det dock klart att väsentlig anknytning inte bedöms föreligga.⁷⁴ SRN har däremot tagit hänsyn till det i ett fåtal förhandsbesked. Exempelvis har det faktum att en familj varit bosatta utomlands de senaste 20 åren medfört att väsentlig anknytning inte bedömts föreligga.⁷⁵

2.3.4.3 Varaktig bosättning på viss utländsk ort

Anknytningsfaktorn varaktig bosättning på utländsk ort infördes redan 1966. I propositionen belystes vikten av att den skattskyldige införskaffat en bostad i landet denne flyttat till. Vidare ansåg de sakkunniga att personer som vistas utomlands under kringresande eller bosätter sig på olika platser eller länder, vart de stannar mindre än ett halvår på varje plats alltså bedöms ha övervägande anknytning till Sverige.⁷⁶ En av huvudfrågorna avseende anknytningsfaktorns tillämpning har varit om den skattskyldige måste anses obegränsat skattskyldig i landet denne flyttat till för att förevarande faktor ej ska bli tillämplig. I ett mål från 2002 besvarade HFD frågan nekande. HFD menade att objektivt iakttagbara förhållanden i stället har avgörande vikt i bedömningen.⁷⁷ Den skattskyldige ska däremot ge bevis på dennes bosättning utomlands.⁷⁸

I praxis hade det även fastställts att personer som kringreser utomlands inte anses varaktigt bosatta och har hemvist i utlandet,⁷⁹ helt i enlighet med uttalandena i ovan nämnda proposition. Hotellrum inrättade efter persons önskemål har däremot likställts som den skattskyldiges bostad i utlandet.⁸⁰ I bedömningen är det av största vikt att personen i fråga anskaffat och vistas i en bostad av permanentkaraktär i utlandet.⁸¹ Har personen lyckats be-

⁷³ SKV:s handledning 2012 del 2, s 377.

⁷⁴ SOU 1997:75 s 52. Se även Pålsson, Likhet inför skattelag, s 158 samt SKV:s handledning 2012 del 2 s 377.

⁷⁵ SRN:s förhandsbesked 2005-12-20 vari mannen fick väsentligt inflytande genom företagsetablering men ej väsentligt anknuten inte p.g.a. att familjens bosättning utomlands de senaste 20 åren. Se även SRN:s förhandsbesked 2008-12-01.

⁷⁶ Prop. 1966:127 s 31. I den numera avskaffade KL, löd uttrycket ”varaktig bo och hemvist på utländsk ort” och domstolarna i de äldre målen behandlar således denna benämning. Anknytningsfaktorns nuvarande lydelse är ”varaktig bosättning på utländsk ort” och återfinns i 3:7§ IL. Innebörden är dock densamma.

⁷⁷ RÅ 2002 ref. 70. Liknande bedömning gjordes bl. a även i RÅ 2002 not. 146.

⁷⁸ RÅ 2002 not. 153 där den skattskyldige endast uppgett en svensk adress vid skriftväxlingen rörande ärendet. Väsentlig anknytning bedömdes föreligga då mannen bl. a inte tillfredsställande besvarat SKV:s frågor om hans bosättningsförhållande.

⁷⁹ RÅ 1933 ref. 10.

⁸⁰ RÅ 1954 Fi 479.

⁸¹ SOU 1997:75 s 52. Samt Dahlman & Fredborg, Internationell beskattning, s 23.

visa att bostad av sådan karaktär införskattats har personen i praxis än så länge inte bedömts väsentligt anknuten till Sverige.⁸² Bostaden kan däremot hyras, ägas eller innehas på andra sätt och dess storlek och standard är heller inte av avgörande vikt. Det saknas praxis som stadgar hur länge generellt sätt en bosättning utomlands ska vara för att bedömas varaktig. I SKV:s handledning uppges att kravet på varaktighet bedöms uppfyllt om den skattskyldige har bostad utomlands vari denne varit bosatt under minst ett år och regelmässig dygnsvila inte sker i Sverige.⁸³

2.3.4.4 Vistelse utomlands till följd av studier eller av hälsoskäl

Anknytningsfaktorn infördes 1966 då anknytningen till Sverige bedömdes kvarstå då personer vistats utomlands för studier, av hälsoskäl eller dylikt. Som skäl till införandet anfördes att det fanns anledningar att betrakta utomlandsvistelsen som tillfällig och att återbosättning i Sverige vanligtvis sker efter en inte alltför lång period.⁸⁴ Även i det mån vistelser utomlands för studier eller hälsoskäl översteg ett år bedömdes vederbörande alltså bosatt i Sverige.⁸⁵ Personer som vistas utomlands på grund av studier eller vård av hälsa anses generellt sätt inte ha brutit anknytningen till Sverige tillräckligt för att inte bedömas ha en fortsatt väsentlig anknytning hit.⁸⁶

I nyare praxis har domstolen betraktat personers intentioner att återbosätta sig i Sverige snarare än deras anledning för utflyttningen. Föreligger tillräckligt med faktorer som visar på personens intentioner att inte återbosätta sig i Sverige bedöms generellt sett inte väsentlig anknytning föreligga även om skälet till utflyttning var studier eller på grund av hälsoskäl.⁸⁷ Flyttar personer utomlands till följd av ohälsa finns det grund att anta att vistelsen ej blir kortvarig. Är vederbörande äldre med exempelvis hjärt- och luftrörsbesvär kan det antas att personen aldrig kommer återbosätta sig i Sverige på grund av det kalla svenska klimatet. Starka skäl föreligger därmed att anta att vederbörande de facto är bosatt utomlands.⁸⁸ I takt med att den internationella rörligheten ökar kommer otvivelaktigt anknytningsfaktorn tillmätas mindre betydelse vid bedömningar om väsentlig anknytning. I praxis

⁸² Se ex. RÅ 2002 ref. 99 där domstolen uppmärksammade fast bostad på utländsk ords betydelse.

⁸³ SKV:s handledning 2012 Del 2, s 378.

⁸⁴ Prop. 1966:127 s 30-31. Se även 1975 Aa 297 där HFD fastställde att väsentlig anknytning förelåg till följd av att kvinnan i målet besökt Sverige flertal gånger för läkarbesök och umgänge med familj efter det att utflyttning på grund av ohälsa påståtts.

⁸⁵ Prop. 1966:127 s 25 samt SOU 1962:59 s 71.

⁸⁶ SOU 1997:75 s 53. Behållen bostad i Sverige har ansetts klargöra att vistelsen utomlands de facto är av tillfällig natur, se t. ex. RÅ 1968 Fi 333.

⁸⁷ Se RÅ 1968 Fi 1596, RÅ 2002 not. 149 och SRN:s förhandsbesked 2006-03-07. I målen förelåg omständigheter som visade de skattskyldigas avsikt att ej återbosätta sig i Sverige, ex. partner och lägenhet i utlandet.

⁸⁸ RÅ 1969 Fi 1373 samt RÅ 1971 Fi 1770.

har domstolen inte berört anknytningsfaktorn i domskälen eller utvecklat dess innebörd.⁸⁹ Anknytningsfaktorn måste till följd av utvecklingen bedömas underordnat de ”tyngre” anknytningsfaktorerna. Andra orsaker kommer säkerligen åberopas istället i de fall den skattskyldige önskar dölja sina verkliga intentioner och det kommer med största sannolikhet inte te sig särskilt komplicerat.⁹⁰

2.3.4.5 Bedriver näringsverksamhet i Sverige

Vid 1966 års införande beaktades vid bedömningen om väsentlig anknytning om den skattskyldige drev rörelse i Sverige.⁹¹ Begreppet kom att ändras under 1985 års översyn och fick därmed dagens nuvarande lydelse. Anknytningsfaktorn driver rörelse i Sverige omgjordes till två anknytningsfaktorer, bedrift av näringsverksamhet här och ekonomiskt engagemang genom innehav av tillgångar som direkt eller indirekt ger väsentligt inflytande i näringsverksamhet.⁹² De två anknytningsfaktorerna är emellertid svåra att särskilja och beaktas oftast tillsammans i doktrin men även i praxis.⁹³ Jag har följaktligen valt att behandla dem tillsammans och min utredning finnes nedan i kapitel fem.

2.3.4.6 Fastighet i Sverige

Anknytningsfaktorn infördes 1966 och beroende på fastighetens användning har den en nära koppling till främst två andra anknytningsfaktorer, åretruntbostad och näringsverksamhet. Ett fastighetsinnehav kan utgöras av en villabyggnad och därmed en bostad inrättad för åretruntbruk. Äger den skattskyldige hyresfastigheter kan det även innebära förfoganderätt över en bostadslägenhet för den skattskyldige själv. Innehav av skogs- eller jordbruksfastigheter kan å andra sidan betyda att näringsverksamhet bedrivs i Sverige.⁹⁴ Innehav av näringsfastigheter av större omfattning och betydande värde kan utgöra faktorer som medför väsentlig anknytning.⁹⁵ Väsentlig anknytning ansågs exempelvis föreligga vid innehav av affärs- och hyresfastigheter med taxeringsvärde på 12 Mkr och vars omsättning översteg 3 Mkr. Det faktum att fastigheten ägdes indirekt genom ett handelsbolag varihustrun ägde hälften medförde inte en svagare anknytning till Sverige.⁹⁶ Väsentlig anknyt-

⁸⁹ Se t.ex. RÅ 1987 not. 800 samt RÅ 2002 not. 153. Se även Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s 37.

⁹⁰ Pahlsson, Likhet inför skattelag, s 161.

⁹¹ Prop. 1966:127 s 7 och s 30.

⁹² Prop. 1984/85:175 s 4.

⁹³ Se SOU 1997:75 s 57-58. Andersson m.fl., Inkomstskattelagen: en kommentar, s 99-100. Pahlsson, Likhet inför skattelag, s 166-169. Dahlberg, Internationell beskattning, s 37-38. Lodin m.fl., Inkomstskatt, s 644-645.

⁹⁴ SOU 1997:75 s 58.

⁹⁵ RÅ 1989 ref. 118.

⁹⁶ RÅ 1989 ref. 103. Se även RÅ 2001 not. 114 (se nedan avsnitt 5.4.1.1).

ning förelåg däremot inte vid ett innehav av fastigheter värda 3 Mkr vars omsättning uppgick till 1 Mkr. I förevarande mål sköttes fastighetsförvaltningen av ett fristående bolag var den skattskyldige inte deltog.⁹⁷ Mot bakgrund av ovan nämnda mål uppstår en klar gränsdragning mellan fastigheter som innebär passiva kapitalplaceringar vilka inte medför väsentlig anknytning och fastigheter där den skattskyldige deltar mer aktivt i förvaltningen.⁹⁸ Fastighetsinnehavets totala värde synes även vara av vikt i bedömningen.

2.3.4.7 Liknande förhållanden

Vid 1966 års översyn fastställde departementschefen att samtliga faktorer av relevans ska beaktas vid bedömningen av väsentligt anknytning.⁹⁹ Redan vid 1966 års införande betonades vikten av att begreppet inte tolkas för extensivt.¹⁰⁰ Om omständigheter ska bedömas jämförbara med övriga anknytningsfaktorer är det av vikt att dessa de facto väger lika tungt som de övriga.¹⁰¹ Således faller exempelvis inte kapitalplaceringar i börsnoterade bolag här under.¹⁰² Bedömningen blir densamma om det handlar om förfogande över obligationer och bankmedel vilka ej medför väsentligt inflytande i svenskt näringsverksamhet.¹⁰³ Erhållande av pension från Sverige är heller inte en grund som faller under förevarande anknytningsfaktor eller en omständighet av vikt i bedömningen.¹⁰⁴ Vad som bedöms utgöra liknande förhållanden har inte kommenterats av vare sig lagstiftaren eller domstol.

Ett exempel som diskuterats faller under liknande förhållanden är om den skattskyldige har kvar sin anställning hos en svensk arbetsgivare men tar tjänstledigt för att delta i tillfällig tjänstgöring utomlands. Efter tjänstgöringen avsåg vederbörande att återbosätta sig i Sverige.¹⁰⁵ Ett annat exempel är då HFD i sin bedömning tagit hänsyn till hur länge den skattskyldige vistats utomlands. Omständigheter utgör inte en av de i lagtexten uppräknade anknytningsfaktorerna och kan anses falla under liknande förhållanden.¹⁰⁶

⁹⁷ RÅ 1989 ref. 18.

⁹⁸ Se även RÅ 2003 not. 210 där ett fastighetsinnehav på 20 Mkr inte ansågs medföra väsentlig anknytning till följd av att fastigheten endast använts för fritidsändamål och dess förvaltning överlätits till utomstående.

⁹⁹ Prop. 1966:127 s 49.

¹⁰⁰ Bet. 1966:BevU54 s 24.

¹⁰¹ SOU 1997:75 s 59.

¹⁰² Jfr med 5.4 nedan. Se även SKV:s handledning 2012 del 2, s 386.

¹⁰³ RÅ 1983 ref. 1:57. Se även SKV:s handledning 2012 del 2, s 386.

¹⁰⁴ RÅ 1969 Fi 1374 samt RÅ 1971 Fi 1770.

¹⁰⁵ RÅ 2002 not. 134.

¹⁰⁶ RÅ 2009 ref. 70. Se även Pahlsson, Likhet inför skattelag s 171.

3 Bostad inrättad för åretruntbruk

3.1 Inledning

Innehav av bostad i Sverige har sedan länge bedömts betydelsefullt i bedömningen om väsentlig anknytning.¹⁰⁷ Det var under 1985 års översyn som lydelsen bostad inrättad för åretruntbruk infördes.¹⁰⁸ I praxis framkommer att det är utan betydelse om bostaden hyrs ut eller överläts till andra. I bedömningen har dispositionsrätten tolkats tämligen långtgående och har bedömts möjlig vid uthyrning i avvaktan på försäljning samt vid överlåtelse till vederbörandes barn.¹⁰⁹ Den skattemässiga bosättningen ändras dock inte endast på grund av att fastighet ärvs i Sverige.¹¹⁰ Det är vidare utan betydelse hur fastigheten innehas, vare sig genom äganderätt, bostadsrätt eller hyresrätt eller innehas på andra sätt. För att bostadsinnehavet ska tillmätas betydelse i bedömningen är det avgörande att den skattskyldige har möjlighet att förfoga över den.¹¹¹ Vad avser försäljning av den tidigare permanentbostaden har HFD uttalat att den väsentliga anknytningen kvarstår tills dess att köparen tillträtt fastigheten då säljaren tills dess även fortsättningsvis anses ha förfoganderätt över fastigheten.¹¹² Byggs fastigheten om eller utförs reparationer eller föreligger andra hinder mot faktisk användning bedöms däremot inte vara av vikt i bedömningen. Tillgången till bostaden är avgörande även vid hinder mot faktisk användning. Likaså är bostadens storlek av underordnad betydelse i bedömningen.¹¹³ Det framkommer att det istället är av vikt hur bostaden används eller avses att användas, som fritidsbostad eller som åretruntbostad.¹¹⁴ En gränsdragning som emellertid inte alltid sker problemfritt. Klart är dock att anknytningsfaktorn ger upphov till tolkningssvårigheter och därmed mycket omfattande praxis.¹¹⁵

3.2 Vad menas med bostad inrättad för ”åretruntbruk”?

Genom omarbetningen av bestämmelserna om väsentlig anknytning 1985 infördes som sagt lydelsen bostad inrättad för åretruntbruk. I propositionen fastställdes att begreppet syf-

¹⁰⁷ Prop. 1966:127 s 49.

¹⁰⁸ Prop. 1984/85:175 s 28.

¹⁰⁹ RÅ 1974 A 738 (uthyrning) samt RÅ 1975 Aa 909 (överlåtelse av fastighet och inventarier till barn).

¹¹⁰ Prop. 1966:127 s 50.

¹¹¹ Se rättsfallen under avsnitt 3.6.1.1, 3.6.1.6 samt SOU 1997:75 s 54 och SKV:s handledning 2012 del 2, s 379-380.

¹¹² RÅ 2009 not. 83, se vidare nedan avsnitt 3.6.1.1.

¹¹³ SKV:s handledning 2012 del 2, s 379-380. Ett avsteg från detta gjordes i SRN:s förhandsbesked 2009-04-02 där mannen inte bedömdes väsentlig anknuten då familjen till följd av barnens skolgång samt omfattande renoveringar på den nya fastigheten inte tillträdde och återbosatte sig i Sverige på minst sex månader.

¹¹⁴ Pahlsson, Likhet inför skattelag, s 162.

¹¹⁵ Bergström & Sjödén, Rätt skatt, s 23.

tade på de fastigheter som är utrustade och kommunikationsmässigt belägna att ett boende där är möjligt hela året. Betydelsen av en sådan bostad kan beroende på omständigheterna i målen variera. I proposition ansågs även en fjällstuga inrättad för åretruntbruk, försedd med alla nödvändiga bekvämligheter inte tillmätas samma tyngd som en bostad belägen i storstadsregion där gränsdragningen mellan permanent- och fritidsboende under åren blivit diffus. Liknande bedömning må göras vid innehav av sommarbostad som förvisso är utrustad för åretruntbruk men till följd av dess belägenhet endast är möjlig att nå under exempelvis vissa årstider. Ett sådant exempel är fastigheter belägna på skärgårdsöar.¹¹⁶

3.3 Fritidsbostad

Redan under 1966 års omarbetning av bestämmelserna anfördes att innehav av fritidsfastigheter i Sverige medför inte i sig att hemvisten i Sverige kvarstår. För att väsentlig anknytning ska föreligga krävs tillkomsten av andra faktorer.¹¹⁷ Vid 1985 års översyn förklarade departementschefen att betydelsen av fastighetsinnehav för fritidsnyttjande inte är av stor vikt i bedömningen om väsentlig anknytning och kan således inte tillmätas avgörande innebörd. Fastigheter som däremot klassificeras som fritidshus men ligger på attraktiva områden samt är åretruntinrättade medför dock en ökad betydelse i bedömningen.¹¹⁸ Innehav av fritidsfastigheter inrättade för åretruntbruk i Sverige belystes även av skatteutskottet i samband med översynen där de särskilt underströk att enbart ett sådant innehav inte bringar grund för bosättning i landet.¹¹⁹ Innehav av fastighetsbostäder i Sverige har generellt sätt inte tillmätts någon avgörande vikt i bedömningen om väsentlig anknytning.¹²⁰

Gränsdragningen för vad som utgör fritidsfastighet har emellertid visat sig vara svårare än vad förarbetena ger upphov till. I ett tidigt mål från mitten av 70-talet ägde mannen vid utflyttningen bland annat en fritidsfastighet i Värmdö. Fastigheten uppgick till ett högt värde, var utrustad med moderna bekvämligheter och låg mycket nära Stockholm. Fastigheten hade aldrig används till annat än för fritidsändamål och skulle efter utflyttningen fortsättas att användas till detta. Fastighetsinnehavet utgjorde trots det en av omständigheterna till att väsentlig anknytning bedömdes föreligga.¹²¹ Liknande omständigheter åberopades i ett mål från 1992. Fritidsfastighetens värde uppgick till 7-10 Mkr, var fullt vinterbonad och höll i

¹¹⁶ Prop. 1984/85:175 s 28. Se även SkU 1984/85:59 s 14.

¹¹⁷ Prop. 1966:127 s 50.

¹¹⁸ Prop. 1984/85:175 s 13.

¹¹⁹ SkU 1984/85:59 s 14.

¹²⁰ RÅ 2002 not. 152. Se även HFD:s dom 216-10 samt RÅ 1987 not. 801.

¹²¹ RÅ 1974 ref. 97. Mannen ägde även ett antal aktier i svenska fåmansbolag.

övrigt god villastandard. Familjen hade heller aldrig använt fastigheten för annat än fritidsändamål och den låg i ett område nära Stockholm som mestadels utgjordes av sommarstugor. Trots fastighetens betydande värde bedömdes väsentlig anknytning inte föreligga.¹²² Härtill ska även ett mål från KamR uppmärksammas. Mannen hade tillsammans med sin familj de facto varit folkbokförd och bosatt i en sommarstuga på Öland. Fastigheten var av enklare standard och mannen menade att den till följd av detta inte lämpade sig för åretruntbruk. KamR klassade fastigheten som fritidsbostad och innehavet tillmättes därmed ingen självständig betydelse eller utgjorde någon vikt vid den samlade bedömningen.¹²³

Innehav av fritidsfastigheters betydelse i bedömningar om väsentlig anknytning förekommer frekvent i praxis. Även om fritidsfastigheten är inrättad för åretruntbruk utgör inte ett sådant innehav grund för väsentlig anknytning.¹²⁴ Inte heller förelåg väsentlig anknytning vid innehav av en jordbruksfastighet som avsågs att användas för fritidsnyttjande, varav ena huset och en lägenhet uthyrdes och inbringade ca 100 000 kr i hyresintäkter varje år.¹²⁵

Ett flertal mål har varit föremål för bedömning då sökanden förvisso varit svensk medborgare men bosatt utomlands i ett par år. Väsentlig anknytning bedömdes inte föreligga i något av målen. Ett par önskade att förvärva sin dotters tidigare permanentbostad belägen i en förort till Stockholm för att använda som fritidsbostad. Lägenheten avsågs att hyras ut då paret inte använde den för semestrar. Väsentlig anknytning uppstod inte till följd av förvärvet.¹²⁶ Ett annat mål rörde ett tänkt förvärv av ytterligare en jordbruksfastighet. Fastigheten var tänkt att användas för fritids- och rekreationsändamål och förvärvaren var sedan 20 år tillbaka bosatt utomlands. Trots att fastighetens värde uppgick till ca 20 Mkr och genererade betydande intäkter bedömdes inte väsentlig anknytning föreligga.¹²⁷ Inte heller bedömdes väsentlig anknytning föreligga vid förvärv av en bostadsrätt i Stockholm som avsågs att användas för fritidsändamål ca två-fyra månader varje år. Familjen hade sedan nio år tillbaka varit bosatta utomlands och hade förutom bostadsrätten, bankmedel, värdepapper och en obebyggd tomt i Sverige.¹²⁸ Även när uttrycket fritidsfastighet inte nämns har

¹²² RÅ 1992 not. 367. Mannen satt även kvar som styrelseledamot i ett svenskt AB.

¹²³ KamR i Jönköping mål nr. 1106-11.

¹²⁴ RÅ 1987 not. 829. Se även SRN:s förhandsbesked 2010-12-21 där innehavet utgjordes av både sommar- och vinterbostäder, inrättade för åretruntbruk, som avsågs att användas för fritidsändamål.

¹²⁵ SRN:s förhandsbesked 2010-03-03.

¹²⁶ RÅ 1989 not. 276.

¹²⁷ RÅ 2003 not. 210.

¹²⁸ SRN:s förhandsbesked 2012-03-05. Liknande beslut fattades i SRN:s förhandsbesked 2009-02-05 där familjen efter att ha varit bosatta fem år utomlands avsåg att förvärva lägenhet om tre rum och kök i Sverige. Lägenheten avsågs att användas för fritidsändamål och väsentlig anknytning förelåg inte.

köp av fastigheter för tillfälliga vistelser inte ansetts medföra väsentlig anknytning efter utflyttningen.¹²⁹

SKV skriver i sin handledning att fritidsfastigheter kan tillmätas större betydelse i vissa fall. Ett exempel är om den använts som åretruntbostad innan utflyttning samt om fritidsfastigheten använts för varaktigt boende av den skattskyldige innan bosättning utomlands. Fritidsbostaden bör i nämnda fall jämföras med innehav av permanentbostad. Med bakgrund av de nyss nämnda är fastighetens kod vid fastighetstaxeringen inte en styrande faktor utan faktiska omständigheter ska iakttagas vid klassificeringen av fastigheten.¹³⁰

3.4 Fastighetsköp i nära anslutning till försäljning av tidigare permanentbostad

För att ytterligare illustrera problematiken kring gränsdragningen har den skattskyldige i vissa fall förvärvat ny bostad i nära anslutning till den tidigare permanentbostaden i Sverige avyttrats. I ett mål från 2010 var alla i familjen svenska medborgare och avyttrade sin permanentbostad, en bostadsrättslägenhet i centrala Stockholm, innan utflyttningen. Familjen avsåg även att förvärva en bostadslägenhet i centrala Göteborg där en del av bohaget skulle flyttas. Göteborgslägenheten avsågs endast att användas vid tillfälliga vistelser i Sverige efter utflyttningen. Förvärvet av lägenheten i Göteborg skedde i nära anslutning till försäljningen av den tidigare permanentbostaden i Stockholm. Härtill ska nämnas att familjen hade under större delen av sina vuxna liv levt utomlands. SRN fann det faktum att mannen förvärvat en ny bostad i så pass nära anslutning till försäljningen av den tidigare permanentbostaden medförde att förvärvet av Göteborgslägenheten var att jämföras med att permanentbostaden behållits. Väsentlig anknytning bedömdes därmed föreligga och HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde nämndens förhandsbesked.¹³¹ Målet kan jämföras med en KamR:s dom från 2013 där familjen köpte lägenhet i Stockholm ett och ett halvt år efter utflyttningen ägt rum. KamR menade att den nyförvärvade lägenheten skulle utgjort en stark anknytning till Sverige om den förvärvats i nära anslutning till utflyttningen. Då familjen köpte fastigheten ett och ett halvt år efter utflyttning och då de

¹²⁹ Se bl. a. RÅ 1987 not. 800, RÅ 1987 not. 801 (där det faktum att de utflyttade personerna önskade förvärva bostäder i Sverige för tillfälliga vistelser inte medförde ändring i deras bosättning) samt SRN:s förhandsbesked 2012-04-18 samt 2013-04-09.

¹³⁰ SKV:s handledning 2012 del 2, s 380.

¹³¹ RÅ 2010 not. 80.

inte haft tillgång till annan fastighet under tiden, förutom en fritidsbostad, medförde inte förvärvet väsentlig anknytning.¹³²

Mot ovan nämnda mål kan ett KamR:s avgörande ställas. I målet hade makarna 18 dagar (mellan 15/6- 2/7) innan permanentbostaden avyttrats, införskaffat en fastighet i samma stad. Sökanden menade att det faktum att bostaden krävde reparationer samt hade bristfällig isolering inte kunde medföra väsentlig anknytning. Fastigheten låg även belägen i ett område vari gränsen mellan fritids- och permanentbostäder inte var tydlig. KamR fann att den nyförvärvade bostaden inte kunde jämföras som om permanentbostaden behållits och ansåg inte att väsentlig anknytning förelåg.¹³³

SRN lämnade även ett förhandsbesked rörande ett ärende med liknande omständigheter. I ansökan om förhandsbesked framkom att familjen varit bosatta utomlands de senaste fem åren och avsåg att förvärva en lägenhet i Sverige som skulle användas vid tillfälliga besök i landet. Familjens förra permanentbostad avyttrades mindre än ett år innan förvärvet av lägenheten. SKV ansåg att väsentlig anknytning förelåg då förvärvet av åretrunkaraktär skett i nära anslutning till försäljningen av den föredetta permanentbostaden. SRN klassificerade fastigheten som fritidsbostad och till följd av dess tänkta användning medförde förvärvet inte väsentlig anknytning till Sverige.¹³⁴

Den svåra gränsdragningen illustrerades även i ett mål från 1997. Sökanden i målet var norsk medborgare men hade varit bosatt i Sverige sedan många år. Familjen avsåg att flytta tillbaka till Norge där en ny familjebostad hade förvärvats. Den tidigare permanentbostaden i Danderyd avyttrades innan utflyttningen och en ny fastighet i Danderyd förvärvades i samband med det. Den nya fastigheten avsågs att användas för fritidsändamål. Trots att en ny fastighet förvärvats inom samma område som den tidigare permanentbostaden förelåg inte väsentlig anknytning.¹³⁵

3.5 Fortsatt innehav av bostad vari tidigare användning är oklar

Det sägs att användningen av bostaden spelar stor betydelse i bedömningen om dess klassificering. I två förhandsbesked från SRN har fastigheten används för både boende och fritidsändamål. I förhandsbeskedet från 2011 var familjen svenska medborgare och sålde sin

¹³² KamR i Stockholms dom mål nr. 519-13.

¹³³ KamR i Göteborgs dom mål nr. 5298-5299-09.

¹³⁴ SRN:s förhandsbesked 2009-05-18.

¹³⁵ RÅ 1997 not. 197.

föredetta permanentbostad innan utflyttningen. Familjen hade förutom den fastigheten en övernattningslägenhet som använts vid morgon- och kvällsaktiviteter samt hårt vinterväder då permanentbostaden var belägen på en ö vilket erfordrade överfart med båt. Lägenheten avsåg familjen att behålla som övernattningslägenhet vid de planerade 60 övernattningarna i Sverige efter utflyttningen. SKV ansåg att väsentlig anknytning förelåg och menade att lägenheten utgjort familjens permanentboende parallellt med fastigheten på ön. SRN menade dock att lägenheten använts för tillfälliga övernattningar samt som tillfälligt boende till dess att familjens alla åtaganden i Sverige avvecklades, men att detta inte ger lägenheten karaktären av permanentbostad. Väsentlig anknytning förelåg därmed inte till följd av det fortsatta innehavet.¹³⁶

I ett annat förhandsbesked från 2010 uppkom liknande problematik. Kvinnan, en svensk medborgare, hade växlingsvis varit bosatt i en lägenhet i Sverige och i sambons bostad utomlands. Kvinnan var även folkbokförd på lägenheten i Sverige. Lägenheten som införskaffats i samband med sambons utflyttning avsåg kvinnan att behålla när även hon utflyttat, men endast använda vid tillfälliga vistelser i Sverige. SKV ansåg att väsentlig anknytning förelåg vid fortsatt innehav av lägenheten. SRN fann i likhet med SKV:s bedömning att omständigheterna var sådana att de medförde väsentlig anknytning.¹³⁷

3.6 Fortsatt innehav av tidigare permanentbostad

3.6.1 Utveckling i praxis

3.6.1.1 KamR i Stockholms dom mål nr. 3032-3033-2000

Paret i målet hade dubbelt medborgarskap, svenskt/ israeliskt och engelskt/ israeliskt och hade flyttat från Sverige till Israel. Vid utflyttningen hade makarna kvar sin förra permanentbostad i avvaktan på försäljning. SKV ansåg att väsentlig anknytning förelåg för makarna fram tills det datum försäljningen av bostaden de facto skett. Makarna pekade emellertid på att bostaden var tömd på bohag, barnen hade påbörjat skolgång i Israel, anställningarna i Sverige hade avslutats, ny bostad i Israel hade anskaffats och att de inte hade avsikt att återvända till Sverige igen.

KamR menade att makarna hade lämnat redogörelse av åtgärderna de vidtagit för att avsluta bosättningen i Sverige samt de åtgärder de vidtagit för en varaktig bosättning i Israel.

¹³⁶ SRN:s förhandsbesked 2011-03-22.

¹³⁷ SRN:s förhandsbesked 2010-02-17.

Den samlade bedömningen visade på en definitiv avsikt att flytta från Sverige och det faktum att de under en begränsad tid behållit den föredetta permanentbostaden medförde inte att väsentlig anknytning förelåg fram till dess att försäljningen ägt rum.

Vad avser tidigare permanentbostäder som lämnats till försäljning skiljer sig målet från tidigare praxis. Då oklarhet rått kring den exakta försäljningstidpunkten och köparens tillträde har domstolen ansett att den väsentliga anknytningen bestod till följd av fastighetsinnehavet tills köparen de facto tillträtt den.¹³⁸ KamR har även påpekat det faktum att en bostad tömms på bohag och lämnats till försäljning inte är avgörande i bedömningen. Det väsentliga är istället dispositionsrätten vid prövningen om väsentlig anknytning.¹³⁹

3.6.1.2 RÅ 2009 not. 84

Sedan 2003 hade mannen, en finsk medborgare, varit bosatt och arbetat i Sverige. Familjen bodde tillsammans i en bostad som förvärvats i samband med inflyttningen. Mannen hade under sin livstid levt på olika platser runt om i världen och efter fem år i landet avsåg mannen att tillsammans med sin familj flytta från Sverige. De avsåg emellertid att behålla fastigheten som under fem år utgjort deras permanentbostad. Efter utflyttningen avsågs fastigheten endast att användas ca 15 dagar varje år i samband med tjänsteresor.

Det faktum att mannen och hans fru var finska medborgare var enligt SRN en faktor som talade emot väsentlig anknytning. De tog även hänsyn till att mannens bosättning i Sverige varat en relativt kort period (fem år) och fann vid en samlad bedömning att väsentlig anknytning inte förelåg. Besked överklagades och prövades av HFD. HFD inledde bedömningen med att konstanterna att ett fortsatt innehav av tidigare permanentbostad utgör en stark anknytningsfaktor och indikerar att den skattskyldige inte önskar bryta bandet med Sverige helt. Vidare menade HFD att mannen sedan vuxen ålder inte haft en anmärkningsvärd längre bosättning i något land utan har bott på olika orter kortare perioder. HFD ansåg att mannen således bedömdes väsentlig anknuten till Sverige vid ett fortsatt innehav av den förra permanentbostaden och bedömningen inte ändrades om bostaden kom att hyras ut.

Målet kan jämföras med ett förhandsbesked från 2011 som också omfattade en utländsk medborgare som avsåg att behålla tidigare permanentbostad. Familjen hade varit bosatta i Sverige i fyra år och utflyttade till följd av en tjänstgöring utomlands som minst skulle pågå

¹³⁸ RÅ 2009 not. 83. Se även RÅ 1974 A 738 samt RÅ 1974 A 1220.

¹³⁹ KamR i Göteborgs dom mål nr. 4718-13 s 3 samt KamR i Göteborgs dom mål nr. 8258-8259-11 s 7.

i fem år. Familjen uteslöt inte möjligheten till återbosättning i Sverige efter tjänstgöringens slut. SRN fann att väsentlig anknytning förelåg till följd av det fortsatta innehavet då familjen förvisso var utländska medborgare, endast bosatta i Sverige i fyra år men att tjänstgöringen utomlands endast var tidsbegränsad. Väsentlig anknytning kvarstod även om bostaden kom att uthyras.¹⁴⁰

3.6.1.3 KamR i Göteborgs dom mål nr. 4059-11

Kvinnan i förevarande mål var brittisk medborgare som invandrat till Sverige i mitten av år 2005. Familjen anskaffade en fastighet i landet där de bosatte och folkbokförde sig. Fyra år efter invandringen avsåg familjen att återvända till Storbritannien där de hade en annan fastighet. Den tidigare permanentbostaden avsåg familjen att behålla och nyttja för fritidsändamål när de besökte Sverige.

Bedömningen inleddes med att domstolen konstaterade att ett fortsatt innehav av tidigare permanentbostad utgör en betydelsefull faktor i bedömningen. Familjens enda anknytning till Sverige var den tidigare permanentbostaden som förvisso var åretruntinrättad men endast avsågs att brukas för fritidsändamål. Kvinnan fick genom det fortsatta innehavet en stark anknytning till Sverige men vid en bedömning av samtliga omständigheter fann både KamR och FörvR att innehavet inte var tillräckligt för att medföra väsentlig anknytning till Sverige.

3.6.1.4 HFD 2012 not. 21

Familjen, där alla var svenska medborgare bosatte sig utomlands i början av 2006. Kvar i Sverige hade familjen förutom en fritidsbostad, sin föredetta permanentbostad. Vistelserna i Sverige uppgick till ca 72 dagar varje år i samband med tjänsteresor och semestrar. Då mannen erhöll utdelning undrade han om väsentlig anknytning förelåg och därmed obegränsad skattskyldighet.

Familjens enda anknytning av betydelse sedan utflyttningen var det fortsatta innehavet av den förra permanentbostaden. Bostaden hade sedan utflyttningen för fem år sedan endast använts för fritidsändamål. SRN bedömde innehavet väga tungt och medförde fortsatt väsentlig anknytning hit. HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde nämndens besked.

¹⁴⁰ SRN:s förhandsbesked 2011-09-16.

Det faktum att den förra permanentbostaden endast avses att användas för fritidsändamål har i praxis inte medfört att den väsentliga anknytningen bryts.¹⁴¹ I ett flertal mål har väsentligt anknytning ansetts föreligga vid ett fortsatt innehav av tidigare permanentbostad, även om den endast avsågs att brukas för fritidsändamål i framtiden. Faktorer som att den utthyrt, att permanentbostad anskaffats utomlands eller att hela pensionen förlagts utomlands har inte beaktats eller påverkat bedömningen. Samtliga mål avsåg svenska medborgare.¹⁴²

3.6.1.5 HFD 2012 not. 51

Mannen i förevarande mål köpte och bosatte sig på en jordbruksfastighet under sommaren 2004. Fastigheten hade sedan 53 år tillbaka endast använts för fritidsändamål av dess olika ägare. Mannen avsåg att behålla fastigheten efter utflyttningen. Han ansåg att fastigheten till följd av dess ytterst enkla standard, avlägsna belägenhet vars enda tillfartsväg var dåligt underhållen inte kunde medföra väsentlig anknytning till Sverige. Fastigheten var heller inte utrustad så att uppvärmning av huset under vintertid var möjlig utan fem byggfläktar. Fastighetens vatten kom från en grävd brunn som under några månader varje år under vinter sinar. Dricksvatten hämtades då i dunkar från en plats 1,5 mil bort.

SRN ansåg att mannens fortsatta innehav av den förra permanentbostaden var en tungt vägande faktor. Vid en samlad bedömning ansåg SRN att väsentlig anknytning sedermera förelåg efter utflyttningen till följd av innehavet. HFD gjorde samma bedömning och fastställde nämndens beslut.

3.6.1.6 KamR i Göteborgs dom mål nr. 4415-11

Makarna i målet, båda svenska medborgare, hade vid utflyttningen överlätit sin förra permanentbostad till sin dotter. Vid överlåtelsen hade gåvo- och låneavtal ingåtts och dotter bosatte sig i bostaden efter föräldrarnas utflyttning. Då makarna vistats i Sverige för tjänsteresor hade de övernattat i bostaden hos dottern. Ombyggnads- och reparationskostnader på fastigheten hade betalats av makarna och fakturor avseende trädgårdsskötseln och snöskottning med mera var utställda till mannen. Mannen i sin tur menade att dottern endast hade erhållit gåvor och lån som därefter använts för fastighetskostnader men att detta inte medfört dispositionsrätt till bostaden för makarna.

¹⁴¹ Se t.ex. RÅ 1989 ref. 118.

¹⁴² Se t ex. RÅ 2002 ref. 70 (uthyrd samt permanentbostad i Nya Zeeland) samt SRN:s förhandsbesked 2006-02-15 (pensionering i utlandet).

Både KamR och FörvR enades kring bedömningen av omständigheterna i målet. Äganderätten till den tidigare permanentbostaden hade förvisso övergått till dottern men det faktum att bostaden även fortsättningsvis stod till makarnas förfogande vid deras Sverigebesök medförde att dispositionsrätten behållits. Vidare betalade makarna bland annat avsevärda ombyggnads- och reparationskostnader. Fakturor på utfört arbete kring fastigheten hade även utställs till mannen. Makarnas agerande indikerade att de alltjämt ansetts vara fastighetens ägare. Mannen ansågs inte lyckats bevisa att han inte hade väsentlig anknytning till Sverige och obegränsad skattskyldighet bedömdes således föreligga.

En annan KamR:s dom behandlade frågan kring överlåtelse av tidigare permanentbostad till barn. Mannen hade i målet överlåtit sin förra permanentbostad till dottern genom gåva. Överlåtelsen hade genom avtal villkorats så att försäljning av den inte var möjlig utan hans godkännande. Mannen hade varit bosatt på fastigheten i fem år innan utflyttning och domstolen menade att hans dispositionsrätt inte hade inskränkts genom överlåtelsen till dottern. Vidare stod mannen på abonnemangen avseende el, brännolja samt slamtömning. Vid en sammantagen bedömning ansågs mannen väsentligt anknuten till Sverige genom innehavet.¹⁴³

3.6.1.7 KamR i Göteborgs dom mål nr. 8135-12

Mannen i förevarande mål hade utvandrat till Cypern 2005. Fastigheten som utgjort mannens permanentbostad hade överlåtit till mannens föredetta maka. Paret hade fram till mitten av 2005 ägt fastigheten tillsammans. Uppgifter visar emellertid att mannen även efter utflyttningen stod som låntagare till huset tillsammans med ex-frun. Mannen stod även som betalningsansvarig för husets fjällvärmeavtal och fastighetens fasta driftskostnad betalades från paret gemensamma bankkonto. Mannen menade att han hade rätt att ge pengar till vem han önskade utan att detta bör påverka hans anknytningsstatus.

Mannen hade förvisso överlåtit äganderätten till den förra permanentbostaden men enligt domstolen måste fler faktorer beaktas i bedömningen. Det faktum att mannen fortfarande stod som låntagare, betalningsansvarig för fjällvärmens samt att mannen delvis stod för driftkostnaden och att han ej varit utflyttad en längre tid var sådana faktorer. Vid en samlad bedömning bedömdes väsentlig anknytning vara för handen.

¹⁴³ KamR i Göteborgs dom mål nr. 4652-11, se sida 14 i KamR:s domskäl och s 15 i FörvR:s domskäl.

Målet kan jämföras med en annan KamR:s dom från 2012. Mannen i målet var dansk medborgare som efter 34 år i Sverige utflyttat. Mannen ägde fortfarande tillsammans med sin före detta sambo huset som tidigare utgjort parets permanentbostad. Till följd av den ekonomiska krisen var försäljning av huset inte möjlig. Mannens före detta sambo kunde vidare inte överta hela lånet på grund av hennes låga pension. KamR menade att enbart det faktum att låg köpeskillning skulle erhållas på grund av krisen inte kunde berättiga att bostaden behållits. Orsaken till det fortsatta innehavet föranledde inte annan bedömning utan mannen ansågs väsentligt anknuten till Sverige till följd av det fortsatta innehavet.¹⁴⁴

3.6.1.8 HFD 2013 not. 37

Mannen i målet var norsk medborgare som flyttat till en fastighet i Sverige 2000. 2004 blev mannen svensk medborgare. Mannen ägde fastigheten som utgjordes av 40 lägenheter samt två lokaler. Fastighetens ekonomiska och tekniska förvaltning sköttes externt. Lägenheten i vilken mannen tidigare varit bosatt hyrdes ut under samma förutsättningar som de övriga lägenheterna i fastigheten.

SRN ansåg att det fortsatta innehavet vägde tungt i bedömningen. Vid en samlad bedömning ansågs väsentlig anknytning till Sverige föreligga för den utflyttade mannen. HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde således dess beslut.

3.6.2 Sammanfattning

I enlighet med tidigare praxis har ett fortsatt innehav av tidigare permanentbostad utgjort en stark anknytningsfaktor och inneburit väsentligt anknytning för den skattskyldige, även om den i framtiden endast avses att användas för fritidsändamål. Ett avvikande ställningstagande är då den skattskyldige är utländsk medborgare som avser att återbosätta sig i sitt forna hemland. Faktum att denne avsåg att behålla bostaden som utgjort permanentbostad i Sverige men att endast använda den för fritidsändamål ansågs inte medföra väsentlig anknytning. SRN menade i ett annat mål att utländskt medborgarskap talade emot väsentlig anknytning men då den skattskyldige ej varit varaktigt bosatt på någon ort de senaste åren medförde det fortsatta innehavet av tidigare permanentbostad väsentlig anknytning till Sverige. En bedömning som bekräftades av HFD.

Lyckas den skattskyldige bevisa i väntan på försäljning att avsikten ej var att återvända till bostaden bedömdes inte väsentlig anknytning föreligga. Domen går emot tidigare praxis

¹⁴⁴ KamR i Göteborgs dom mål nr. 6608-11.

där det fastställts att den väsentliga anknytningen består tills köparens tillträde, eftersom förfogande rätten kvarstår. Förfoganderätten var även i fokus då överlåtelse skett till den skattskyldiges barn och föredetta maka. Omständigheter som beaktades var då betalning av reparationer och ombyggnader såväl som betalning av trädgårdsskötsel, el, brännolja med mera. Överlåtelsen till trots, ansågs dispositionsrätten kvarstå och det faktum att de utflyttade även fortsättningsvis uppträdde som fastighetens ägare medförde väsentlig anknytning. Den tämligen hårda bedömningen av ett fortsatt innehav påverkades inte av omständigheter så som fastighetens ytterst enkla standard (uppvärmning och dricksvatten ej alltid möjlig), fastigheten uthyrts och sköttes externt eller den finansiella krisen (försäljning vid tidpunkt hade resulterat i låg köpeskilling).

3.7 Slutkommentar

Vid en genomgång av rättsfallen kan det konstateras att anknytningsfaktorn bostad inrättad för åretruntbruk väger tungt i bedömningen. Domstolen har tagit sikte på hur bostaden använts eller avses att användas snarare än bostadens objektiva iakttagbara attribut. Fastigheter vars värde uppgår till stora belopp, är åretruntinrättade och inbringar avsevärda hyresinkomster har i praxis inte bedömts medföra väsentlig anknytning för dess ägare då de endast avser att använda dem för fritidsändamål.¹⁴⁵ Trots att det i propositionen uttryckts att fastigheter belägna på attraktiva platser ska ges större betydelse i bedömningen har det i praxis alltså inte beaktats. Bostäder i Stockholm har exempelvis inte tagits hänsyn till då de avsågs att användas för fritidsändamål, vare sig i RÅ 1974 ref. 97 eller RÅ 1989 not. 276 och det har efterlevts av SRN i förhandsbeskeden 2012-03-05 samt 2009-02-05.

Gränsdragningsproblematiken illustreras synnerligen i de mål då den skattskyldige förvärvat ny bostad i nära anslutning till försäljningen av den tidigare permanentbostaden. Väsentlig anknytning bedömdes föreligga i RÅ 2010 not. 80 för den svenska familjen som anskaffat en ny fritidsbostad i Göteborg ett år efter den tidigare permanentbostaden i Stockholm avyttrats. Domstolen ansåg att det nya förvärvet var att jämställa som om permanentbostaden behållits då det skett i så pass nära anslutning till försäljningen. I KamR:s mål 519-13 fann KamR däremot att väsentlig anknytning inte förelåg för familjen som förvärvade en ny bostad ett och ett halvt år efter utflyttningen ägt rum. I RÅ 1997 not. 197 ansåg heller inte den norska familjen väsentligt anknuten till Sverige efter att ny bostad förvärvades i samband med försäljningen av den tidigare permanentbostaden avyttrades. Båda bostäder-

¹⁴⁵ Se RÅ 1992 not. 367, RÅ 1987 not. 829 samt SRN:s förhandsbesked 2010-03-03 ovan i avsnitt 3.3.

na låg dessutom på samma ort. Väsentlig anknytning bedömdes heller inte föreligga i KamR:s mål 5298-5299-09 då ny bostad förvärvades 18 dagar innan permanentbostaden avyttrades, på samma ort. Det faktum att bostaden krävde reparationer kan ha påverkat KamR:s bedömning. Det synes även vara betydelsefullt hur domstolarna och SRN klassificerar bostaden. I förhandsbeskedet 2009-05-18 klassificerade SRN innehavet som fritidsbostad och medförde därmed inte väsentlig anknytning, detta trots att fastigheten förvärvats mindre än ett år efter permanentbostaden avyttrats.

SRN har även i två förhandsbesked dragit ytterligare gränser vad gäller fritids- och permanentbostäder. I båda förhandsbeskeden hade de skattskyldiga bott växlingsvis i bostaden. Väsentlig anknytning bedömdes endast föreligga i ena fallet, 2010-02-17, då den skattskyldige varit folkbokförd på fastigheten medan den skattskyldige i det andra förhandsbeskedet endast brukat lägenheten vid tillfällen då den andra bostaden ej var åtkomlig. Tillfälliga övernattningar ger fastigheten inte karaktären av en permanentbostad enligt SRN:s förhandsbesked 2011-03-22. De fastigheter som brukats för permanentboende medför väsentlig anknytning för dess ägare även om den i framtiden endast avses att brukas för fritidsändamål.¹⁴⁶ Vid en genomgång av praxis framgår en relativt strikt bedömning kring svenska medborgares innehav av tidigare permanentbostad. Även i det mån fastigheten är av ytterst enkel standard, utan tillgång till dricksvatten året runt samt svåra uppvärmningsmöjligheter har väsentlig anknytning bedömts föreligga då den skattskyldige varit bosatt där en kortare period.¹⁴⁷ Dock ter det sig inte självklart i alla fall. I KamR:s dom 4059-11 fann domstolen att den brittiska medborgaren inte fick väsentlig anknytning då bostaden som utgjort familjen permanenta i fyra år avsågs att behållas men endast användas för fritidsändamål. Denna mer generösa bedömning vad avser utländska medborgares innehav av bostäder i Sverige kan anses begränsad i de fall den skattskyldige inte varit bosatt på någon ort längre tid så som i RÅ 2009 not. 84 eller då återbosättning i Sverige inte helt utesluts, SRN:s förhandsbesked 2011-09-16.

Avslutningsvis ska dispositionsrättens betydelse belysas. I praxis har dispositionsrätten tolkats tämligen långtgående. Även i den mån bostaden hyrts ut har väsentlig anknytning föreläggat.¹⁴⁸ Bostäder som tömts på bohag i avvaktan på försäljning har ansetts utgöra väsentlig anknytning då säljaren har kvar dispositionsrätten fram till dess att köparen tillträtt den.

¹⁴⁶ Se ovan under avsnitt 3.6.1.4.

¹⁴⁷ Se ovan under avsnitt 3.6.1.5.

¹⁴⁸ Se ovan under avsnitt 3.6.1.8.

Lyckas den skattskyldige däremot bevisa att utflyttningen är definitiv och att bosättningen utomlands blir permanent bryts den väsentliga anknytningen.¹⁴⁹ Även då äganderätten överlåtits på andra har domstolen ansett att dispositionsrätten och därmed den väsentliga anknytningen kvarstått. I KamR:s dom 8135-12 överlät mannen äganderätten till sin föredetta maka som fortsatte att bo i fastigheten. Mannen stod dock kvar som låntagare på huset samt betalningsansvarig för fjällvärmen med mera. Väsentlig anknytning bedömdes föreligga.¹⁵⁰ I KamR:s dom 4415-11 hade fastigheten överlåtits till den skattskyldiges dotter. Domstolen menade att dispositionsrätten behållits då paret haft möjlighet att övernatta där vid besök. De utflyttade agerade även som om de vore fastighetens ägare då de betalat stora ombyggnad- och reparationskostnader samt var fakturamottagare för bland annat trädgårdsskötsel.¹⁵¹

¹⁴⁹ Se ovan under avsnitt 3.6.1.1.

¹⁵⁰ Se ovan under avsnitt 3.6.1.7.

¹⁵¹ Se ovan under avsnitt 3.6.1.6.

4 Familj

4.1 Inledning

Redan innan bestämmelserna om väsentlig anknytning infördes 1966, har anknytningsfaktorn familj funnits i dess föregångare från 1922.¹⁵² I praxis har den skattskyldiges familjs bosättning i Sverige tillmätts stor betydelse vid bedömning om väsentlig anknytning. I bedömningen avses make/maka samt underåriga barn utgöra en familj,¹⁵³ även sambor som har eller har haft barn ihop tros omfattas.¹⁵⁴ KamR ansåg däremot i ett mål från 2013 en mans fästmö och ofödda barn inte utgöra mannens familj enligt lagens mening.¹⁵⁵ Att den skattskyldige har barn kvar i Sverige vid utflyttning har generellt bedömts väga tungt vid den samlade bedömningen. Då gemensam vårdnad föreligger uppkommer särskilda förpliktelser gentemot barnet enligt FB:s bestämmelser.¹⁵⁶

Det har ansetts tala för en tillfällig vistelse utomlands om vederbörande har familj kvar i landet. Det ska dock påpekas att situationen även kan vara det motsatta. Flytt utomlands kan även vara motiverad av en önskan att säga upp kontakten med övriga familjemedlemmar.¹⁵⁷ En avgörande betydelse har sålunda tillmätts huruvida makarna sammanlever eller inte.¹⁵⁸ Samlevnad makarna emellan bedöms möjlig även i de fall ena maken vistas utomlands.¹⁵⁹ En make/makas återbosättning i Sverige påverkar bedömningen och väsentlig anknytning har bedömts föreligga oavsett hur lång tid bosättningen utomlands varat. Undantagsvis kan återbosättning av make/maka ha mindre påverkan på bedömningen. Exempel på undantagsfall är då kvarboende make/maka är utländsk medborgare och flyttar tillbaka till tidigare hemland.¹⁶⁰ Själva anledningen till varför den ene maken stannat kvar i Sverige inte tillmätts någon betydelse i praxis.¹⁶¹ I praxis har det vidare framkommit att vid äkten-

¹⁵² Prop. 1927:102 s 79.

¹⁵³ RÅ 1987 not. 829 då det konstaterades att barn inte som uppnått myndighetsålder och deras föräldrar behandlas som en enhet och att bedömning sker med hänsyn till deras samlade förhållanden. Se även SOU 1997:75 s 56.

¹⁵⁴ Pahlsson, Likhet inför skattelag, s 164.

¹⁵⁵ KamR i Stockholms dom mål nr. 3902-12 se s 5 i KamR:s domskäl.

¹⁵⁶ Se 6 kap. FB.

¹⁵⁷ Mattsson, Svensk internationell beskattning, s 37.

¹⁵⁸ RÅ 1935 Fi 352.

¹⁵⁹ SOU 1997:75 s 56. Se dock KamR i Stockholms dom mål nr. 4280-09 där mannen inte bedömdes sammanleva med sin maka då hon vistats mycket och regelbundet i Sverige i nästan tre år. Väsentlig anknytning bedömdes inte föreligga för mannen till följd av omständigheterna.

¹⁶⁰ SKV:s ställningstagande Dnr 131 285447-09/111.

¹⁶¹ RÅ 1979 Aa 5.

skapsskillnad då kvarboende maken hade ensam vårdnad om barnet inte var av betydelse i bedömningen om väsentlig anknytning.¹⁶²

4.2 Make/ makas kvarbosättning samt återbosättning

4.2.1 Utveckling i praxis

4.2.1.1 RÅ 1971 Fi 112

Mannen i familjen hade under 1961 flyttat från Sverige till Peru där han arbetade för ett svenskt bolag. Tjänsten i Peru var först endast tänkt att vara tillfällig men förlängdes så småningom och blev stadigvarande från och med 1962. Till följd av politiska oroligheter flyttade mannens familj inte med förens 1962 då de politiska förhållandena stabiliserats. Frågan i målen var om mannen skulle bedömas obegränsat skattskyldig under 1961 då hans familj fortfarande var bosatta i Sverige.

HFD framförde i sitt domskäl att det förelegat särskilda skäl varför mannens familj inte utflyttat samtidigt som mannen. Mannen ansågs inte bosatt i Sverige då det var främst till följd av de politiska oroligheterna som familjen stannat kvar i landet när han utflyttat. Obegränsad skattskyldighet bedömdes inte föreligga till följd av de särskilda omständigheterna som förekom i målen.

4.2.1.2 RÅ 1976 ref. 116

Mannen begärde utflyttning från Sverige och förvärvade kort därpå varaktig bostad i Spanien där han avsåg att bosätta sig framöver. Paret's gemensamma villa såldes även i samband med mannens utflyttning. Mannens hustru utflyttade däremot inte tillsammans med mannen. Som anledning angavs att kvinnan avsåg att bo kvar i Sverige två år för att inte gå miste om sin folkpension.

I målet ansågs det ostridigt att mannen hade utflyttat från Sverige. Till följd av det faktum att mannens hustru, med vilken han fortfarande sammanlevde, bodde kvar i Sverige kunde mannen inte anses sakna väsentlig anknytning hit. Obegränsad skattskyldighet ansågs således föreligga för den utflyttade mannen.

Frågan har uppkommit i ett flertal mål under åren. I samtliga har väsentlig anknytning ansetts föreligga för den utflyttade maken.¹⁶³ Som anledning varför den andra maken inte ut-

¹⁶² Se RÅ 2009 not. 85 där den enda anknytningsfaktorn av betydelse var mannens ekonomiska engagemang.

flyttat angavs bland annat på grund av karriär och vård av sjuk och gammal förälder. I RÅ 1982 Aa 129 påpekades även avsikten att sedermera utflytta när föräldern inte längre var i livet, en faktor som inte påverkat domstolens bedömning. I ett nyligen behandlat mål påpekades det faktum att det inte finns praxis som stödjer en ändrad bedömning av anknytningsfaktorn.¹⁶⁴ I målet bedömdes mannen ha väsentlig anknytning bland annat till följd av att hans hustru bodde kvar i Sverige.

4.2.1.3 RÅ 1989 not. 443

I målet prövades betydelsen av att ena maken återbosätter sig i Sverige efter utflyttning. Paret i målet hade utflyttat tillsammans till Spanien och hustrun planerade att återvända till Sverige medan mannen kvarblev i Spanien. Kärnfrågan i målet var hur hustruns återbosättning påverkade hennes utflyttade make.

Så länge söndring i äktenskapet inte förelåg makarna emellan ansågs mannen ha väsentlig anknytning till Sverige till följd av hustruns återbosättning. Någon vidare utvecklad motivering gavs inte, dock belystes det starka bandet äktenskap skapar.

4.2.1.4 RÅ 1998 not. 67

Målet handlade om en familj finska medborgare. Familjen hade bott i Sverige i 25 år och avsåg att flytta tillbaka till Finland då mannen enligt sitt anställningsavtal var berättigad till pension hos sin svenska arbetsgivare. Mannens hustru var däremot inte berättigad till pension samtidigt som mannen avsåg att stanna kvar i Sverige till dess att även hon var berättigad till pension. Kvinnan avsåg att hyra en lägenhet i Stockholm där hon skulle bo under veckorna för att sedan veckopendla till familjen i Finland under helgerna.

SRN fann att mannen skulle ses väsentligt anknuten till Sverige till följd av att hans hustru bodde kvar i landet efter hans utflyttning. Skulle hustrun däremot säga upp sig och flytta tillsammans med familjen skulle den väsentliga anknytningen brytas. Efter att förhandsbeskedet överklagats gjorde HFD en avvägning av alla omständigheter. Faktorerna som talade för väsentlig anknytning var enligt HFD det faktum att familjen hade sin egentliga bo och hemvist i Sverige under en lång tidsrymd innan återbosättningen till Finland och att mannens hustru skulle bo och arbeta i landet under en lång övergångsperiod i en lägenhet som

¹⁶³ Se bl. a RÅ 1979 Aa 5, RÅ 1982 Aa 129 samt RÅ 1984 Aa 190. Även i RÅ 1996 not. 154 fastställdes det att det räckte att endast den ena maken stannat kvar i Sverige för att väsentlig anknytning skulle föreligga för den utflyttade maken.

¹⁶⁴ KamR i Stockholms dom mål nr. 8238-12, se särskilt FörvR:s domskäl s 10.

anskaffats just för detta ändamål. HFD fann dock att faktorerna inte utgjorde tillräcklig grund för väsentlig anknytning till Sverige.

Ytterligare ett mål avseende utländska medborgare behandlades i ett förhandsbesked från 2001. Båda makarna var utländska medborgare och den ena maken hade återflyttat till sitt forna hemland. Mannens hustru var emellertid kvar i Sverige då hon avtjänade en fängelsestraff. Efter att straffet avtjänats var kvinnans avsikt att återflytta till sitt hemland. Väsentlig anknytning ansågs inte föreligga för mannen till följd av att hans hustru under en period bodde kvar i Sverige.¹⁶⁵

4.2.1.5 RA 2009 not. 81

Målet rörde en rysk medborgare som i ett förhandsbesked undrat om han med anledning av familjens återbosättning till Sverige skulle anses väsentligt anknuten hit. Mannen hade flyttat till Sverige i början av 90-talet då han gifte sig med en svensk kvinna. I samband med att parets barn föddes pendlade paret mellan Ryssland och Sverige. Paret hade bostäder i båda länderna. Mannen avsåg att stanna i Ryssland med anledning av sin nuvarande anställning medan hans familj avsåg att återbosätta sig i Sverige.

HFD fann att mannen ska bedömas väsentligt anknuten till Sverige med anledning av hans familjs återbosättning. Även i det fall mannen skulle överlåta sin andel av bostaden i Sverige till sin hustru skulle enligt HFD inte föranleda en annan bedömning.

4.2.1.6 KamR i Stockholms dom mål nr. 7278-09

Mannen i målet flyttade till Liberia med sin familj i början av 80-talet. Familjen valde att återbosätta sig i Sverige vartefter mannen fortsatte arbeta i olika länder. Efter en kortare bosättning i USA flyttade familjen återigen tillbaka till Sverige medan mannen även fortsättningsvis bodde och arbetade utomlands. Huset i USA valde familjen att behålla.

Till följd av att mannens hustru var folkbokförd i Sverige samt det faktum att mannen var svensk medborgare bedömdes väsentlig anknytning till Sverige föreligga. Att mannen endast sporadiskt vistats i landet medförde inte en annan bedömning.

4.2.2 Sammanfattning

De nämnda rättsfallen illustrerar det starka band ett äktenskap anses ha i bedömningen om väsentlig anknytning. I samtliga mål bestod äktenskapet makarna emellan och i ett av målen

¹⁶⁵ SRN:s förhandsbesked 2001-12-20.

påpekade även domstolen det faktum att makarna fortfarande sammanlevde vara en faktor som talade för väsentlig anknytning. Målet illustrerar även att väsentlig anknytning troligtvis föreligger för den ena maken vid den andres bosättning i Sverige. Någon åtskillnad i bedömningen görs inte då den ena maken bor kvar eller återbosätter sig i Sverige. Inte heller har hänsyn tagits till anledningen varför maken stannat. I fokus för bedömningen har istället varit om makarna sammanlever.

Ett av målen avviker dock från denna generella tillämpning. I RÅ 1998 not 67 bedömdes inte väsentlig anknytning föreligga även om mannens hustru avsåg att bo kvar i Sverige till dess att hon var berättigad pension. Det faktum att familjen var utländska medborgare kan ha spelat en betydelsefull roll i bedömningen då omständigheterna förhåller sig tämligen lika RÅ 1976 ref. 116. Den största skillnaden är att RÅ 1976 ref. 116 rörde svenska medborgare. Vidare underlag som bekräftar det anses finnas i SRN:s förhandsbesked 2001-12-20 samt RÅ 2009 not. 81 där den utländska medborgarens fru var svensk medborgare.

4.3 Splittring i äktenskapet

4.3.1.1 RÅ 1983 Aa 115

Mannen, en svensk medborgare, arbetade i förevarande mål som flygkapten och utflyttade från Sverige till följd av sin anställning. I Sverige hade mannen kvar sin familj som bodde i Stockholm och mannen besökte dem ungefär var fjortonde dag. Mannen betonade att splittring i äktenskapet förelåg sedan ett flertal år och att han sedan 1975 var sambo med en dansk kvinna. Ett internordiskt flyttningsbetyg inhämtades även av mannen vars innebörd påvisade att danska myndigheter ansåg mannen bosatt i Danmark.

HFD fann att mannens anknytning till Sverige var väsentlig efter utflyttningen. Det faktum att mannen regelbundet besökte familjen tillmättes stor vikt. Trots att mannen vitsordade om splittring i äktenskapet påverkade det i följande mål inte bedömningen. Den väsentliga anknytningen till Sverige uppstod genom mannens familj i Stockholm.

4.3.1.2 KamR i Jönköpings dom mål nr. 12--14--10

Mannen i målet var svensk medborgare som varit bosatt i Sverige under hela sin livstid. Han anmälde sig som utvandrad under 2006 och kvar i Sverige hade mannen förutom ett fritidshus även sin maka. Hustrun bodde kvar i fastigheten som utgjort parets gemensamma bostad i tio år fram till dess att mannen anmälde sin utvandring. Äktenskapet makarna emellan bestod vid utflyttningen då de ansett att äktenskapsskillnad var onödigt med

tanke på deras ålder. Enligt mannen hade makarna inte levt tillsammans på fem år och intyg lämnades av mannens hustru och dotter om att mannen de facto bodde utomlands och att sammanlevnad inte existerade dem emellan. Mannen avsåg att vistas i fritidsbostaden under sina vistelser i Sverige.

KamR inledde domskälet genom att konstatera att så länge ett äktenskap inte är upplöst presumeras en fortsatt sammanlevnad mellan makarna. KamR fann emellertid att mannen lyckats visa att han inte sammanlevt med sin hustru under den i målet aktuella tid.¹⁶⁶ Hustruns bosättning i Sverige bedömdes således inte medföra väsentlig anknytning till Sverige för den utflyttade mannen.

4.3.1.3 KamR i Stockholms dom mål nr. 4474-11

Mannen i målet var svensk medborgare och hade utflyttat till Schweiz där han träffat sin blivande fru som också var svensk medborgare. Paret gifte sig utomlands och bodde tillsammans utomlands under hela äktenskapet. Paret valde emellertid att separera och separationsstatusen utomlands motsvarade den svenska betänketiden. Intyg lämnades i form av ett avtal makarna emellan som definierade separationen och stadgade summan på underhållsbidraget mannen skulle betala till hustrun. Hustrun och de gemensamma barnen valde att återbosätta sig i Sverige då separationen var ett faktum. Mannen hade förutom hustrun, med vem han fortfarande ingick i äktenskap med, barnen samt äganderätt till ett i Sverige beläget slott samt mindre sommarhus.¹⁶⁷

Det faktum att mannen redan utflyttat innan relationen med hustrun inletts samt att makarnas sammanlevnad uteslutande skett utomlands medförde att KamR ej fann skäl att ifrågasätta makarnas yrkande om söndring i äktenskapet. Hustruns och barnens återbosättning medförde härav att väsentlig anknytning inte bedömdes föreligga för den utflyttade mannen.

4.3.1.4 KamR i Göteborgs dom mål nr. 6962-12

Mannen i målet var brittisk medborgare som var gift med en svensk kvinna. Efter att ha varit bosatta i Sverige flyttade paret till Malaysia där parets gemensamma barn föddes. Mannens hustru och barn återbosatte sig emellertid i Sverige efter att paret separerat. Mannen hyrde en bostad till familjen och besökte dem för att upprätthålla kontakten med barnet.

¹⁶⁶ Nämnas bör att FörvR däremot ansåg att enbart ett intyg från mannens äkta maka och barn inte kunde bedömas tillräckligt som bevis på att makarna inte sammanlevt. Se FörvR:s domskäl s. 13.

¹⁶⁷ Slottet och sommarstugan bedömdes dock inte falla under begreppet bostad inrättad för åretruntbruk.

Mannen hade även ett rum i fastigheten som han använde vid besöken. Formellt sett var paret fortfarande gifta men menade att de i praktiken levde åtskilda sedan beslutet om separation fattats. I målet framgår det vidare att hustrun fortfarande använder ett konto vilket var kopplat till mannens konto. Mannen hade även betalat in över 1,5 Mkr till hustruns separata konto. Hustrun hjälpte även mannen med bokning av flygbiljetter för hans besök samt sörjde för hans svenska telefonräkning. Mannen menade dock att söndring förelåg i äktenskapet och att han därmed saknade väsentlig anknytning till Sverige.

KamR fann emellertid det faktum att mannen inte haft tillgång till egen bostad i landet eller ekonomiska intressen här, samt hade bostad i Malaysia och brittiskt medborgarskap talade emot väsentlig anknytning. Vid en samlad bedömning av mannens familjeförhållanden fann KamR att mannen inte kunde ses väsentligt anknuten till Sverige.

4.3.2 Sammanfattning

Presumtionen ett äktenskap ger upphov till i bedömningen om väsentlig anknytning bryts vid konstaterad äktenskapsskillnad. Målet från 1983 illustrerar att det ställs tämligen höga kvar på den skattskyldige på bevisningen om splittring i äktenskapet. KamR:s mål 4474-11 avviker däremot från det höga beviskravet då makarna endast sammanlevt tillsammans utomlands. Ytterligare avvikelse sker i mål avseende utländska medborgare. Mannen bedömdes inte väsentligt anknuten till följd av hans hustru, men vem han separerat, bodde i Sverige. Flera faktorer pekade dock på att splittring i äktenskapet de facto inte förelåg som orimligt höga underhållsbidrag, eget rum i bostaden med mera. KamR menade att hans brittiska medborgarskap och bostad i utlandet talade emot väsentlig anknytning. Mot 1983 års mycket höga beviskrav talar de nyare målen från KamR då de bland annat godkänt intyg från familjen som bevisning på splittring i äktenskapet, mål nr. 12--14--10.

4.4 Barn i Sverige

4.4.1 Utveckling i praxis

4.4.1.1 RÅ 2003 ref. 52

Mannen, en svensk medborgare, som varit bosatt i Sverige hela sin livstid avsåg att utflytta och bosätta sig permanent i Storbritannien. Kvar i Sverige hade mannen ett femårigt barn vars mor mannen separerat ifrån innan utflyttningen. Kvinnan skulle få ensam vårdnad över det gemensamma barnet vid mannens utflyttning. Mannen skulle inte ha tillgång till

någon stadigvarande bostad i landet men avsåg att besöka Sverige ca 60 dagar varje år för umgänge med barnet samt 20 dagar för arbetsrelaterade uppdrag.¹⁶⁸ Under vistelsen i Sverige avsåg mannen att bo i gästtrum hos släkt och vänner.

HFD inledde bedömningen med att konstanterna att väsentlig anknytning vanligtvis föreligger då den utflyttade har familj kvar i landet. Att mannens barn bodde kvar i Sverige och mannen avsåg att besöka barnet under frekventa resor hit fann dock HFD inte utgöra tillräckligt med grund för att väsentlig anknytning ska bedömas föreligga.¹⁶⁹

4.4.1.2 RÅ 2003 not. 140

Målet berörde en finsk medborgare som varit bosatt i Sverige i över tio år och som förutom en gård hade två barn i Sverige. Då mannen och hans svenska sambo separerat avsåg mannen att flytta tillbaka till sitt hemland. Mannen planerade däremot att bibehålla äganderätt samt resultatansvar till en del av gården i Sverige, gemensam vårdnad över barnen skulle även kvarstå. Sverige avsåg mannen endast att besöka sporadiskt.

HFD ansåg att väsentlig anknytning till Sverige förelåg. Faktorerna som anknöt mannen var dels den gemensamma vårdnaden över barnen men även det fortsatta resultatansvaret och äganderätten till gården.

4.4.1.3 RÅ 2010 not. 78

Mannen i målet avsåg att utflytta till Schweiz till följd av sin nya anställning. Mannen skulle efter utflyttningen ha kvar gemensam vårdnad över två barn vars mor mannen sökt om äktenskapsskillnad från. De gemensamma barnen skulle fortsättningsvis vara bosatta hos modern. Äktenskapet skulle däremot vara upplöst innan utflyttningen. Mannen avsåg att umgås med barnen under sammanlagt 90 övernattningar (motsvarande 106 dagar) i Sverige. Vid Sverigebesöken skulle mannen få tillgång till två rum i sin vuxnes son bostad. Umgänget med barnen skulle även ske utomlands. Utöver de beräknade 90 övernattningarna i avsåg mannen att vistas i Sverige ytterligare 20 dagar per år för styrelseuppdrag.¹⁷⁰

Till följd av att mannen i princip avsåg att umgås med de i Sverige bosatta barnen nästintill varje månad bedömdes väsentlig anknytning föreligga. I de fall kvinnan tilldelades ensam

¹⁶⁸ Mannen hade en smärre aktiepost samt styrelseuppdrag i onoterat svenskt bolag vilka ej gav mannen väsentligt inflytande.

¹⁶⁹ Se även KamR i Jönköpings dom mål nr. 1106-11 där mannen hade gemensam vårdnad över barnet som sedan skilsmässan varit bosatt hos modern. Den fortsatta gemensamma vårdnaden medförde inte väsentlig anknytning.

¹⁷⁰ Mannen saknade ägarintressen samt inflytande i dessa bolag.

vårdnad över barnen eller besöken i Sverige endast uppgick till högst 100 dagar per år föranledde enligt HFD inte en annan bedömning.

I ett förhandsbesked från SRN bedömdes däremot inte väsentlig anknytning föreligga för den utflyttade mannen. Mannen avsåg att besöka de gemensamma barnen ca 50 dagar per år. Barnens mor och mannen var skilda, gemensam vårdnad om barnen förelåg dock bodde de kvar hos modern.¹⁷¹

4.4.1.4 HFD 2012 not. 50

Mannen och hans sambo som båda var svenska medborgare avsåg att bosätta sig och arbeta utomlands. Parets underåriga dotter skulle stanna kvar i Sverige och fullfölja sina gymnasiestudier på internatskola i landet. Dotter avsåg att spendera lov med familjen utomlands och familjen avsåg att besöka henne i Sverige var tredje eller var fjärde helg. Besöken skedde även utomlands. Under besöken i Sverige avsåg paret att bo på hotell eller pensionat. Familjen avsåg utöver dessa besök, att spendera några veckor i Skandinavien under sommaren.

HFD gjorde samma bedömning som SRN. Det faktum att parets gemensamma barn skulle bo kvar i Sverige efter utflyttningen talade för att väsentlig anknytning förelåg för paret. Familjen hade dock varken kvar sin föredetta permanentbostad eller ekonomiska förbindelser vid tid för utflyttningen och hade förutom sin dotter, kvar smärre aktieposter i svenska noterade bolag samt en båt. Vid en samlad bedömning fann HFD att väsentlig anknytning inte förelåg för de utflyttade föräldrarna.¹⁷²

4.4.2 Sammanfattning

I samtliga mål hade personen i fråga kvar barn bosatta i Sverige och väsentlig anknytning bedömdes endast föreligga i två av dem. I RÅ 2003 not. 140 var det snarare det fortsatta innehavet och resultatansvaret till gården i Sverige som vägt tungt i bedömningen. I RÅ 2010 not. 78 var kombinationen gemensam vårdnad samt 106 dagar planerade besök i Sverige avgörande för bedömningen och väsentlig anknytning ansågs föreligga. Faktorer som frekventa besök i Sverige för umgänge med barnen, gemensam vårdnad med mera beaktas av domstolen. I målen har alltifrån 50 till 60 dagar i Sverige för umgänge med barnet accepterats och inte medfört väsentlig anknytning till Sverige för den utflyttade föräldern.

¹⁷¹ SRN:s förhandsbesked 2011-02-11.

¹⁷² Jfr Rå 1970 Fi 918 väsentlig anknytning bedömdes heller inte föreligga för de utflyttade föräldrarna då de underåriga barnen stannat kvar i Sverige för att fullfölja sin skolgång.

4.5 Slutkommentar

Definitionen av vad som utgör en familj har än så länge varit klar. Att den skattskyldige har familj kvar i Sverige har utgjort en stark anknytning hit och visar tendens på en tillfällig utlandsvistelse. Studier av rättsfallen visar det starka bandet ett äktenskap ger upphov till. Anknytningsfaktorns påverkan på bedömningen av väsentlig anknytning illustreras främst i mål som berör makar vari den ena maken bor kvar eller återbosätter sig i Sverige. Praxis från 1975 till och med 2013 visar på liknande bedömning och åtskiljer inte mål rörande återbosättning eller kvarbosättning.¹⁷³ Presumtionen om väsentlig anknytning makar emellan bryts som sagt vid konstaterad äktenskapsskillnad eller separation. Beviskraven ställdes relativt högt men har under de senaste åren förmildrats. KamR har exempelvis i mål nr. 12-14--10 accepterat intyg från familjemedlemmar.

En gemensam faktor för både mål då sammanlevnad makarna emellan finns och vid påstående om splittring i äktenskap är den generösa bedömningen avseende utländska medborgare. Ett av huvudsyftena med införandet av reglerna kring väsentlig anknytning var att motverka skenbosättningar. Cejje skriver i sin artikel att en anledning till den generösa tillämpningen av utländska medborgare kan anses vara det faktum att skenbosättning inte bedöms lika troligt då en utländsk medborgare flyttar tillbaka till sitt hemland.¹⁷⁴ I mål avseende utländska medborgare har inte väsentlig anknytning ansetts föreligga vid familj kvar i Sverige eller då flera faktorer talade emot påstående om splittring i äktenskapet de facto förelåg.¹⁷⁵

Som familj räknas förutom makar även underåriga barn. Den påverkan som makar har på varandra i bedömning om väsentlig anknytning avviker i mål rörande barn. I de studerade målen i avsnitt 4.3 ansågs inte väsentlig anknytning föreligga för någon av de utflyttade föräldrarna bortsett från en vars fastighetsinnehav och resultatansvar för gården tros påverkat bedömningen samt en vars Sverigebesök uppgick till 106 dagar och gemensam vårdnad förelåg.¹⁷⁶ Trots det lagstadgade ansvaret en förälder har gentemot sitt barn medför inte alltid ett barns bosättning i Sverige väsentlig anknytning för den utflyttade föräldern. Av praxis framgår det att faktorer som iaktas i bedömningen är gemensam eller ensam vårdnad samt antalet dagar den skattskyldige avser att umgås med barnet.

¹⁷³ Se ovan avsnitt 4.2.1.2, 4.2.1.3 samt 4.2.1.6.

¹⁷⁴ Cejje SN 2003 s 553 samt 554.

¹⁷⁵ Se ovan avsnitt 4.2.1.4 samt 4.3.1.4.

¹⁷⁶ Se ovan avsnitt 4.4.1.2 samt 4.4.1.3.

5 Ekonomiskt engagemang genom tillgångar som ger väsentligt inflytande

5.1 Inledning

Innan bosättningsbegreppet sågs över 1985 var denna anknytningsfaktor utformad att omfatta skattskyldiga som ”drev rörelser” i Sverige. Uttrycket driva rörelse tolkades emellertid vitt i praxis och avsågs innefatta mer än endast då den skattskyldige ensam utövar näringsverksamhet i landet.¹⁷⁷ Endast mindre ägande i familjeföretag föranledde att anknytningsfaktorn bedömdes uppfyllt.¹⁷⁸ 1985-års omformulering tog inte sikte på att nödvändigtvis utvidga anknytningsfaktorerna vidd utan snarare specificera begreppets omfattning. Genom omformuleringen tillmättes tillgångar som gav verkligt inflytande i företaget vikt, vare sig inflytandet skedde genom aktieinnehav, via en juridisk person eller på andra sätt. Andra tillgångar kan således utgöra väsentlig anknytning. Inflytande över en verksamhet var en sådan anknytningsfaktor, likaså betonades att det skulle vara fråga om ett väsentligt inflytande. Det fastställdes vidare att rena kapitalplaceringar inte bör tillmätas någon större betydelse i bedömningen.¹⁷⁹

Huruvida verksamheten den skattskyldige är verksam i bedrivs i enskild firma eller bolagsform är i stort sätt ovidkommande. Verksamhetens omfattning bör däremot beaktas vid bedömningen om väsentlig anknytning. Faktiskt deltagande i företagsledningen är inte nödvändigt, dock bör ett ekonomiskt intresse föreligga genom vilket direkt eller indirekt verkligt inflytande över verksamheten är möjligt.¹⁸⁰ Det talar mer för att väsentlig anknytning föreligger, desto mer individen och dennes närstående deltar i verksamheten.¹⁸¹

Vid bedömmandet av förevarande anknytningsfaktor måste sammanfattningsvis kravet på kausalitet belysas. Större fodringar på gäldenärer i Sverige bedöms exempelvis inte vara tillräckligt för att väsentlig anknytning anses föreligga. Det är av vikt att de diskuterade tillgångarna ger inflytande i svensk näringsverksamhet samt att det inflytande som individen har bedöms som väsentligt.

¹⁷⁷ SOU 1997:75 s 57.

¹⁷⁸ Se exempelvis RÅ 1979 Aa 58 då väsentlig anknytning bedömdes föreligga med endast 10 % aktieinnehav i ett familjeföretag vars verksamhet den skattskyldige inte haft något uppdrag i.

¹⁷⁹ Prop. 1984/85:175 s 13-14.

¹⁸⁰ SKV:s handledning 2012 del 2, s 383.

¹⁸¹ Andersson m.fl., Inkomstskattelagen: en kommentar, s 99.

5.2 Styrelseuppdrag

5.2.1 Utveckling i praxis

5.2.1.1 RÅ 1992 not. 367

Mannen i målet hade sedan lång tid före utflyttningen varit engagerad i svenskt näringsliv där han bland annat haft ledande positioner inom några av Sveriges största företag. Efter utflyttningen avsåg mannen att fortsätta sitt engagemang inom den sfären som styrelseledamot i ett av företagen. Mannens övriga tillgångar innefattade en börsportfölj vars aktiers nettovärde var ca 10 Mkr. Aktieinnehavet gav inte upphov till någon kontrollpost utan utgjorde ett spritt innehav av mindre poster. Mannen stod även som ägare till ett fritidshus i Sverige vars marknadsvärde bedömdes ligga runt 7-10 Mkr.¹⁸²

SRN fann att det fortsatta styrelseuppdraget inte medförde att väsentlig anknytning bedömdes föreligga vid en samlad bedömning. HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde således nämndes förhandsbesked.¹⁸³

5.2.1.2 RÅ 2001 not. I

Mannen var svensk medborgare och bosatt i Sverige. Han ägde aktier i tre olika fåmansbolag där hans innehav utgjorde 15,5-25% av bolagets sammanlagda aktier. Bolagen utgjorde moderbolag i var sin koncern som hade ett flertal dotterbolag. Mannen var företagsledare i ett av dessa dotterbolag samt styrelseledamot i ett flertal bolag i Sverige. Avsikten var att innan utflyttning avsluta anställningen som företagsledare i ett av dotterbolagen.

SRN fann att mannen till följd av innehavet av aktier i de tre bolagen som tillhörde en koncern bestående av ett flertal dotterbolag måste bedömas ha ekonomiskt engagemang i Sverige. Väsentlig anknytning bedömdes således föreligga. Även om mannen avstod från styrelseuppdragen skulle den väsentliga anknytningen bestå.¹⁸⁴ HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde därmed förhandsbeskedet.

¹⁸² Trots det höga marknadsvärdet bedömdes innehavet av fritidsfastighetens inte vara av avgörande vikt i bedömningen.

¹⁸³ Någon vidare utveckling av bedömningen gavs inte i domskälen. Nämnas bör att tre ledamöter var skiljaktiga och menade att mannens tidigare engagemang i Sveriges största bolag samt fortsatta engagemang i ett av dessa var en anknytningsfaktor av betydelse och att det i en samlad bedömning medförde väsentlig anknytning.

¹⁸⁴ Liknande bedömning gjordes i KamR i Stockholms dom mål nr. 520-522-13 där endast en styrelsepost i ett svenskt bolag med betydande verksamhet inte medförde väsentlig anknytning för styrelseledamoten. Se KamR:s domskäl s 7.

En liknande bedömning skedde i HFD dom mål nr. 6497-04¹⁸⁵ där mannen inte ansågs väsentlig anknuten till följd av ett fortsatt innehav av aktier i ett svenskt bolag men att bedömningen förändrades då innehavet skedde i kombination med en styrelsepost. Den skattskyldige satt som styrelseledamot i dotterbolaget samt moderbolaget i vilka han båda ägde aktier i. I ett förhandsbesked uppkom en liknande fråga då den skattskyldige, tillsammans med sina myndiga barn ägde 4,47 % respektive 4,3 % i ett företag han tidigare skött och ägt. Mannen avsåg att ingå i bolagets styrelse. SRN konstaterade att mannens och hans närståendes aktieinnehav i sig inte medför väsentlig anknytning till Sverige. Dock ansågs väsentlig anknytning uppstå genom aktieinnehavet i kombination med styrelseposten då inflytande över bolagets verksamhet kunde ske.¹⁸⁶

5.2.1.3 RÅ 2002 not. 150

Den skattskyldige ägde i förevarande mål samtliga aktier i ett förvaltningsbolag. Utöver det aktieinnehavet ägde mannen aktier och teckningsoptioner i sex andra svenska bolag. Tre av de sex bolagen var börsnoterade men mannens innehav översteg inte 10 % i något av de sex bolagen. Mannen satt som styrelseledamot i ett av bolagen och avsåg även efter utflyttningen behålla posten. Innehavet i detta bolag var drygt 2 %.

Även om innehavet i det helägda bolaget var av betydande värde ansåg SRN att enbart denna faktor självständigt inte medförde väsentlig anknytning till Sverige. SRN menade att avgörande i bedömningen var inflytandet som det ekonomiska engagemanget kan ge upphov till. Mannens innehav bedömdes dock inte vara tillgångar som medförde väsentligt inflytande i näringsverksamheten. HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde således nämndens förhandsbesked.

5.2.1.4 RÅ 2002 not. 151

Mannen hade tillsammans med sin familj flyttat utomlands där han även var verksam. I Sverige hade mannen förutom en fritidsbostad, två arvoderade styrelseuppdrag i Stena Line och Nordbankens Västra Region samt två icke-arvoderade uppdrag i Exportföreningen och Näringslivets Internationella Råd. Styrelseuppdragen hade en nära anknytning till mannens tidigare anställning i Sverige.

¹⁸⁵ Domen meddelades i februari 2005 men har inte tilldelats en plats i Regeringsrättens årsbok, möjligtvis med anledning av sekretess. Målet var en prövning av SRN:s förhandsbesked dnr 96-94/D.

¹⁸⁶ SRN:s förhandsbesked 1998-11-02.

HFD inledde bedömningen med att fastställa att anknytningsfaktorerna ger uttryck för objektivt iakttagbara faktiska förhållanden. Anknytningarna som band mannen till Sverige var hans svenska medborgarskap, fritidsbostaden samt styrelseposterna i två svenska aktiebolag. Anknytningarna medförde självständigt inte väsentlig anknytning till Sverige och inte heller vid en sammantagen bedömning.¹⁸⁷

5.2.1.5 RÅ 2009 not. 82

Mannen i förevarande mål var både turkisk och svensk medborgare och var tidigare bosatt i Sverige men numera boende i Turkiet. Mannen funderade på att förvärva 10 % av aktierna och röstetalet i ett nystartat svenskt aktiebolag. Bolagets resterande aktier ägdes inte av någon närstående till mannen. Verksamheten i bolaget hade heller inget samband med mannens verksamhet i Turkiet men mannen avsåg att vara del av bolagets styrelse. Som ledamot i styrelsen avsåg mannen endast att delta i sedvanligt styrelsearbete.¹⁸⁸

SRN fastställde inledningsvis att mannens starkaste och viktigaste anknytning till Sverige utgjordes av aktieinnehavet och styrelseposten. Nämnden fann dock att mannen saknade väsentlig anknytning till Sverige till följd av det tilltänkta aktieförvärvet. I bedömningen hade SRN uttryckligen tagit hänsyn till det att mannen de facto inte haft annan anknytning till Sverige vid utflyttningen förutom sitt svenska medborgarskap. HFD gjorde samma bedömning och fastställde således nämndens förhandsbesked.

5.2.2 Sammanfattning

Inledningsvis kan det konstateras att domstolarna undersökt om styrelseuppdraget gett möjlighet till väsentligt inflytande i bolaget. För att fastställa det har bolagets strukturer undersökts samt den skattskyldiges innehav. Att innehaven uppgick till stora värden eller det faktum att den skattskyldige tidigare innehaft ledande positioner inom samma verksamhet var inte faktorer som påverkade domstolarnas bedömning. Innehav om 15-25% i fåmansbolag som alla ingick i samma koncern samt styrelseuppdrag i såväl dotter- som moderbolaget medförde att väsentlig inflytande bedömdes möjligt. Väsentlig anknytning bedömdes även kunna uppstå då ett litet innehav i kombination med styrelseuppdrag gav den skatt-

¹⁸⁷ Nämnas bör att KamR fann mannens fortsatta engagemang inom ett område med nära anknytning till hans tidigare svenska anställning bör väga tungt i bedömningen. Som styrelseledamot har mannen ansvar för och inflytande över bolagets verksamhet, något som faller inom ramen för styrelseuppdragets uppgifter. Enligt KamR bör väsentlig anknytning därmed föreligga.

¹⁸⁸ I målet framfördes även mannens avsikt att förvärva en bostad i Sverige för fritidsändamål där mannen avsåg att spendera ca 60 dagar varje år. SRN konstaterade att fastigheter för fritidsändamål ger inte väsentlig anknytning till Sverige för fastighetsinnehavaren.

skyldige möjligheten att utöva väsentligt inflytande i ett bolag som var fallet i SRN:s förhandsbesked 1998-11-02.

5.3 Koncernchef och VD

5.3.1 Utveckling i praxis

5.3.1.1 RÅ 1999 not. 69

I förevarande mål var mannen norsk medborgare och kvinnan svensk. Vid utflyttningen från Sverige hade paret ca 20 % av aktierna i ett svensk aktiebolag. Mannen innehade även posten som koncernchef för bolaget. Paret menade att aktieinnehavet endast var i kapitalplacerings syfte och att det inte gav upphov till väsentligt inflytande i bolaget.

FörvR menade att kärnfrågan i målet inte var den exakta procenten av aktieinnehav utan huruvida mannen var ekonomisk engagerad i Sverige genom uppdraget och aktieinnehavet i det svenska aktiebolaget. Som koncernchef har mannen tillmätts ett stort inflytande i aktiebolagets utveckling och FörvR fann att mannen genom sin ställning var den drivande kraften bakom bolagets starka expansion. Mannen var med andra ord aktivt engagerad i ett svenskt aktiebolag med säte samt driftsledning i landet. Väsentlig anknytning bedömdes således föreligga. Både HFD och KamR gjorde samma bedömning som FörvR.

5.3.1.2 RÅ 2001 not. 41

Makarna i förevarande mål, båda svenska medborgare, ägde vid utflyttningen (direkt och indirekt genom ett helägt holdingbolag) några miljoner B-aktier i Securitas AB. Sammanlagt motsvarade parets innehav ca 1 % av bolagets kapital och dess marknadsvärde uppgick till ca 200 Mkr. Utöver aktieinnehavet var mannen VD för ett av Securitas dotterbolag med säte och verksamhet i Storbritannien och koncernchef för Securitas koncernens moderbolag, Securitas AB.

HFD konstaterade först att ca 90 % av koncernens verksamhet skedde utomlands. Tjänsten som VD krävde endast ca 20 arbetsdagar per år, trots att ersättningen inte ansetts obetydlig motsvarade den endast 1/10 av lönen mannen erhöll från sin brittiska arbetsgivare. Vid en sammanlagd bedömning av mannens arbetsuppgifter fann HFD att det var genom tjänsterna (koncernchef, VD och styrelseledamot) som chefskapet över koncernen utövades, varav 90 % av koncernens verksamhet var förlagd utomlands. Med andra ord var det genom positionerna inflytande utövades och inte genom det ekonomiska engagemanget.

Vidare bedömdes aktieinnehavets innebörd. Trots aktiernas ansenliga ekonomiska värde utgjorde de endast ett obetydligt röstvärde. Mannens ekonomiska engagemang i Sverige var således inte till följd av familjens aktieinnehav. Det helägda bolaget förvaltare endast Securitas AB aktier och bedrev med andra ord inte någon verksamhet. Familjens aktieinnehav bedömdes endast utgöra rena kapitalplaceringar. Faktorerna kunde sedermera inte självständigt ge upphov till väsentlig anknytning och inte heller vid en sammantagen bedömning.

5.3.2 Sammanfattning

Som koncernchef i ett bolag kan väsentligt inflytande utövas över ett bolags verksamhet, något som RÅ 1999 not. 69 illustrerar. De två målen skiljer sig åt på en viktig punkt. I 1999 års mål ansågs den skattskyldige utöva väsentligt inflytande genom sitt innehav tillsammans med sitt uppdrag som koncernchef. I målet från 2001 utövade mannen det väsentliga innehavet endast genom sin anställning och inte genom sitt innehav tillsammans med sin anställning. Mannens innehav i målet från 2001 var endast att betrakta som litet procentmässigt i förhållande till bolagets samtliga aktier och de medförde även ett obetydligt röstvärde. Utöver den särskiljande punkten illustrerar även målen en annan viktig faktor som domstolen beaktat i bedömningen. Domstolen undersökte nämligen i vilket land bolaget hade sitt säte, driftsledning samt övrig verksamhet som den skattskyldige ansågs vara ekonomiskt engagerad i. I målet från 1999 fastställdes detta vara Sverige medan i målet från 2001 var det i utlandet. Återigen är möjligheten till väsentligt inflytande i fokus, men målen illustrerar även vikten av att det väsentliga inflytandet utövas på ett bolags vars huvudsakliga verksamhet sker i Sverige.

5.4 Direkt ägande

5.4.1 Utveckling i praxis

5.4.1.1 RÅ 2001 not. 2

Kvinnan i förevarande mål hade efter utflyttning kvar ett innehav av 8,67 % av kapitalet i sin fars bolag. Bolagets resterande aktier ägdes av kvinnans far. Utöver aktieinnehavet hade kvinnan en köption som medgav rättigheten till ytterligare aktieförvärv i faderns bolag motsvarande 6,6 %. Kvinnan hade inte rätt att överlåta köptionen till utomstående och aktierna i bolaget var bundna av en hembudsklausul som hindrade kvinnan från att fritt

överlåta dem. Kvinnan hade aldrig haft anställning eller suttit som styrelseledamot i bolaget eller på andra sätt varit verksam inom det.

SRN inledde bedömningen med att fastställa att kvinnan varken bedrev näringsverksamhet i Sverige eller hade uppdrag i bolagets styrelse, andra uppdrag/ anställningar i Sverige förekom heller inte. Det faktum att kvinnans ägde aktier i sin fars bolag saknade betydelse i bedömningen då kvinnan aldrig varit verksam i bolaget. Tillgångarna som kvinnan hade kvar i Sverige vid utflyttningen var med andra ord inte av den karaktären att de gav upphov till väsentligt inflytande i en svensk näringsverksamhet. HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde nämndens förhandsbesked.

Ytterligare ett mål belyste frågan kring närståendes innehav. Mannens enda anknytning i målet utgjordes av ett innehav i ett svenskt fåmansbolag vars övriga aktier ägdes av mannens föräldrar och syskon. Det faktum att bolagets övriga röster ägdes av närstående till mannen var inte av betydelse för mannens bedömning om väsentlig anknytning då han aldrig deltagit i dess verksamhet. Väsentlig anknytning bedömdes därmed inte föreligga.¹⁸⁹

5.4.1.2 RÅ 2001 not. 113

Mannen i målet ägde 10 % i ett svenskt aktiebolag vid tiden för utflyttningen. Övriga aktier i bolaget ägdes av mannens frus systerson, tillika VD, (som ägde 10 %) samt av ett holländskt bolag (som ägde resterande 80 %). Aktierna hade alla samma rösträtt och mannen hade varit bolagets administrativa chef samt en av fyra styrelseledamöter. Anställningen och styrelseposten avslutades innan utflyttningen.

SRN fann att efter det att mannen av sagt sig styrelseuppdraget samt anställningen i bolaget leder hans aktieinnehav inte till väsentlig anknytning till Sverige. Mannens 10 % aktieinnehav medförde med andra ord inte väsentlig anknytning till Sverige. HFD fastställde SRN:s förhandsbesked efter samma bedömning gjorts.

5.4.1.3 RÅ 2001 not. 114

Mannen avsåg att tillsammans med sin familj bosätta sig utomlands. Vid utflyttningen ägde mannen samtliga aktier i ett svenskt aktiebolag. Aktiebolaget bedrev indirekt fastighetsförvaltning. Utöver den indirekta fastighetsförvaltningen ägde bolaget aktier för förvaltning samt värdepapper. Mannen deltog inte i den dagliga driften av verksamheten utan detta sköttes av en extern fastighetsförvaltare. Aktieinnehavet i bolaget utgjordes till största del

¹⁸⁹ KamR i Stockholms dom mål nr. 2903-01.

av innehav i börsnoterade bolag och aktier i marknadsnoterade bolag. Den ena verksamheten som bolaget bedrivit var utförandet av koncern-gemensamma tjänster för bolagets dotterbolag. I bolaget bedrevs ingen fastighetsförvaltning eller värdepappersrörelse, utan dotterbolaget hade endast bedrivit en grossiströrelse. Andelarna i dotterbolaget såldes sedermera under 2000. Fastighetsförvaltning bedrevs i ett av bolagets andra dotterbolag. Både den ekonomiska- och fastighetsförvaltningen sköttes av externa bolag. Mannen menade att det förvisso handlade om kvalificerade aktier men att innehavet i bolaget utgjordes av passiv förvaltning av kapital och någon rörelseverksamhet bedrevs inte inom koncernen bortsett från dotterbolagets fastighetsförvaltning.

Mannens innehav av samtliga aktier i bolaget som i sin tur ägde aktier och andra likvida medel samt ett dotterbolag som bedrev fastighetsförvaltning med fastigheter till ett marknadsvärde på 41 Mkr medförde väsentlig anknytning till Sverige. SRN menade även att det inte var av betydelse om bolaget istället bedrev handel med värdepapper, oavsett om värdepappershandeln bedrevs i landet eller utomlands. Bedömningen om väsentlig anknytning skulle även fortsättningsvis bli den samma. HFD gjorde samma bedömning och fastställde nämndens förhandsbesked.

Innehav i fastighetsförvaltande bolag har även prövats av SRN. I förhandsbesked ägde mannen tillsammans med sina syskon aktierna i ett bolag som ägde fastigheter till ett värde av 25 Mkr. Bolagets löpande verksamhet sköttes av mannens bror och mannen själv deltog inte aktivt i dess verksamhet förutom i ett styrelseuppdrag. Väsentlig anknytning bedömdes inte föreligga i det här förhandsbeskedet.¹⁹⁰

5.4.1.4 RÅ 2004 not. 215

Mannen var styrelseordförande i ett onoterat riskkapitalbolag där han även ägde 10,24 % av aktierna. Mannens sambo ägde 2,56 % av aktierna i samma bolag. Mannen erhöll inget arvode för styrelseuppdraget och var inte verksam i bolaget utöver styrelsearbetet. Bolaget var att anses ett fåmansbolag till följd av att fyra aktieägare tillsammans ägde över 50 % av rösterna. Bolagets verksamhet bestod för det mesta av förvaltning av bolagets aktieportfölj.

SRN inledde med att fastställa bolagets ägarfördelning. Utredningen visade att bolaget i princip hade fyra ägare (ägargrupper) som tillsammans eller genom olika kombinationer hade möjlighet att dominera bolaget. Mannen och hans sambo ingick i dessa. Genom möj-

¹⁹⁰ SRN:s förhandsbesked 2008-12-01.

ligheten till dominans bedömdes mannens och hans sambos aktieinnehav ge upphov till väsentlig inflytande. Inflytandet bedömdes bestå oberoende om mannen ingick i bolagets styrelse eller inte. Väsentlig anknytning skulle dock inte kvarstå i det mån aktierna avyttrades. Med andra ord bedömdes väsentlig anknytning föreligga för mannen till följd av hans egna och sambons aktieinnehav i fåmansbolaget. HFD fastställde SRN:s förhandsbesked.

Ägarkonstellationen har även legat till grund för bedömningen i ett flertal mål om väsentlig anknytning. I ett relativt nytt mål från KamR ägde mannen vid utflyttningen aktier tre svenska bolag samt satt som styrelseordförande i två av dem. Innehaven var mellan 2-17 %. Vid prövning om väsentligt inflytande fäste KamR stor vikt på det faktum att en majoritetsägare som ägde 70 % fanns i ett av bolagen och kunde därmed ensam besluta i bolagets väsentliga angelägenheter. Den skattskyldiges uppdrag som styrelseordförande i kombination med hans innehav medförde således inte möjlighet till väsentligt inflytande.¹⁹¹

5.4.1.5 KamR i Stockholms dom mål nr. 1587--1589-11

Mannen utflyttade tillsammans med sin familj under 1997 och har sedan dess varit bosatt utomlands. Då mannen var bosatt i utlandet förvärvade han 14,2 % av aktierna i ett svenskt bolag. Mannen uppgav i målet att hans avsikt endast var att förvärva aktierna som en ren kapitalplacering och inte för att medverka i bolagets verksamhet. Bolaget hade en majoritetsägare som ägde 39,1 % av aktierna och bolaget anlätade majoritetsägaren för att ansvara för dess förvaltning. Besluten i bolaget fattades med andra ord av företaget som ägde den största andelen av bolagets aktier. SKV menade att mannen till följd av sitt 14,2 % innehav ändå hade väsentligt inflytande i bolagets verksamhet och därmed väsentligt anknytning till Sverige.

FörvR undersökte inledningsvis bolagets verksamhetsbeskrivning i bolagsregistret och fann att bolaget inte endast ägnade sig åt passiv kapitalförvaltning. Inflytandet mannen fick genom sitt 14,2 % aktieinnehav ansågs enligt FörvR vara väsentligt. I bedömningen tog FörvR särskild hänsyn till innehavets storlek, storleken på gjorda utbetalningar till bolagets delägare samt det faktum att mannen enligt bolagsregistret ingått i dess styrelse. Mannen bedömdes vara väsentlig anknuten till Sverige till följd av sitt ekonomiska engagemang samt att chansen till inflytande i bolaget var av sådan tyngd att det möjliggjorde väsentligt inflytande i svenskt näringsverksamhet. Efter FörvR:s beslut överklagats gjorde KamR samma bedömning som FörvR och avslog därmed överklagandet.

¹⁹¹ KamR i Sundsvall dom mål nr. 12-09.

5.4.1.6 HFD 2013 ref. 4

Mannen avsåg att avyttra alla sina ekonomiska band till Sverige förutom ett aktieinnehav i ett svenskt aktiebolag som han avsåg att avyttra under det kommande året då han erhållit dess utdelning. Mannen avsåg även att sitta kvar som ledamot i Svenska Advokatsamfundet samt vara så kallad "Senior Counsel" för en advokatfirma i utlandet vars enhet vände sig till svenska bolag. Genom den nya anställningen utomlands utförde mannen konsultuppdrag för den svenska advokatfirmans räkning. Sammantaget avsåg mannen att vistas i Sverige i ca 120 dagar.

SRN ansåg att mannen var ekonomisk engagerad i svenskt näringsliv. Mannen kom även efter utflyttningen att ge stöd till enheten i den svenska advokatfirman som han innan utflyttningen varit ansvarig delägare i. Mannens aktieinnehav samt att han för sin utländska arbetsgivare utförde uppdrag för den svenska advokatfirmans räkning medförde således att SRN bedömde att väsentlig anknytning förelåg. HFD gjorde samma bedömning och fastställde SRN:s förhandsbesked.

5.4.2 Sammanfattning

Målen visar att domstolarna lagt stor vikt på att definiera ägarstrukturerna. Väsentlig anknytning har bland annat bedömts föreligga vid möjlighet till dominering till följd av den skattskyldiges och dennes sambos innehav. Har ägarstrukturen däremot påvisat majoritetsägare som själva har möjlighet att fatta beslut ansågs inte den skattskyldige ha möjlighet till väsentligt inflytande till följd av sitt aktieinnehav. Vidare bedöms inte närståendes innehav påverka bedömningen om väsentligt inflytande. Vid innehav i fåmansbolag har det i två fall ej bedömts vara av betydelse då den skattskyldige aldrig deltagit i bolagets verksamhet. Även då aktieinnehavet är bundet av hembudsklausuler har det inte påverkat bedömningen. Inte heller har ett 10 % innehav i ett bolag där mannen tidigare varit chef samt styrelseledamot i medfört möjlighet till väsentligt inflytande efter anställningen sagts upp. I målet från 2013 ansågs däremot möjlighet till väsentligt inflytande föreligga för mannen även efter anställningen sagts upp. Som grund för beslutet var det faktum att mannen även fortsättningsvis kom att utföra uppdrag för sin fördetta arbetsgivare, en firma i vilken han tidigare varit delägare i. Likaså har vikten av innehav i bolag vilka bedriver verksamhet belysts och att det inte endast passiv verksamhet bedrivs. Väsentlig anknytning bedömdes vidare föreligga vid ett indirekt innehav i ett fastighetsförvaltandebolag där bolagets verksamhet

sköttes externt då det handlade om ett betydligt innehav genom vilket väsentligt inflytande var möjligt.

5.5 Indirekt ägande

5.5.1 Utveckling i praxis

5.5.1.1 RÅ 2006 ref. 67

Familjen i följande mål var båda svenska medborgare och avsåg att flytta utomlands. Paret anknötning till Sverige utgjordes endast av följande innehav. Mannen hade ett 25 % aktieinnehav i bolaget X AB. Bolagets resterande aktier ägdes av tre andra individer som också hade 25 % vardera. X AB ägde i sin tur alla aktier i ett holländskt bolag, X BV, samt hade innehav i ett svenskt aktiebolag, Y AB, vars B-aktier var Nordic Groth Market-noterade. Någon annan verksamhet bedrevs inte i X AB. X AB:s innehav i Y AB utgjordes av 8,11 % av kapitalet och 33,43 % av rösterna. Vidare hade tre pensionsstiftelser bildats av X AB som även investerat i Y AB:s aktier. Pensionsstiftelse nummer 1:s innehav i Y AB utgjordes av 4,56 % av kapitalet samt 2,64 % av rösterna. Pensionsstiftelse nummer två hade ett innehav i Y AB som utgjordes av 0,5 % av kapitalet och 0,3 % av rösterna. Samma innehav i Y AB som pensionsstiftelse två hade pensionsstiftelse tre i vilken mannen även av destinär till.

Det holländska bolaget, X BV, bedrev ingen annan rörelse än aktieinnehavet i Y AB. Innehavet i Y AB utgjordes av 7,09 % av kapitalet samt 4,10 % av rösterna. Mannen ägde förutom det nämnda innehavet även 60 % av aktierna i ett bolag i Luxemburg vari hans hustru ägde resterande 40 %. Det luxemburgska bolaget ägde i sin tur samtliga aktier i två svenska dotterbolag. Ett av dotterbolagen hade även dem aktier i Y AB motsvarande 0,3 % av kapitalet och 0,2 % av rösterna. Ingen aktiv verksamhet bedrevs varken i dotterbolagen eller bolaget i Luxemburg, utan dess syfte var endast att bedriva passiv kapitalförvaltning. Mannen hade även ett privat innehav i Y AB motsvarande 0,10 % av dess aktier och röster.

SRN fann att mannens innehav gav honom väsentligt inflytande över bolaget till följd av X AB:s ägarstruktur. Bedömningen påverkas inte om mannen ingick i dess styrelse eller inte. Genom mannens direkta och indirekta aktieinnehav i Y AB fick mannen ett väsentligt inflytande i dess verksamhet. Möjligheten till inflytande som mannen tillsammans med övriga aktieägare hade i Y AB medförde att mannen bedömdes ha väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet. Till följd av den ekonomiska gemenskapen man och hustru har till-

sammans medförde detta även att mannens hustru bedömdes ha motsvarande inflytande. Efter utflyttningen hade således båda makar väsentlig anknytning till Sverige till följd av aktieinnehavet. HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde dess förhandsbesked.

5.5.1.2 RÅ 2009 not. 85

Vid utflyttning avsåg mannen att bryta alla band till Sverige förutom ett 30 % innehav av aktier i ett cypriotiskt bolag som i sin tur ägde andelar i ett flertal svenska bolag. Mannen ägde 30 % av aktierna i det cypriotiska bolaget vars tillgångar bestod till en tredjedel aktieinnehav i såväl noterade som onoterade svenska aktiebolag. Det cypriotiska bolagets största innehav utgjordes i tre svenska aktiebolag med 19 %, 22,7 % respektive 10 %. Ägarstrukturen i det cypriotiska bolaget utgjordes av ytterligare tre personer varav en ägde 60 % och två ägde 5 % var. Mannen i förevarande mål ägde förutom aktieinnehavet i det cypriotiska bolaget även ett helägt holländskt bolag som hade ett 7 % innehav i ett annat svenskt aktiebolag.

SRN fann att mannen till följd av ägarstrukturen i det cypriotiska bolaget fick väsentligt inflytande genom sitt 30 % innehav. SRN menade att mannens väsentliga inflytande inte påverkas av det faktum att en majoritetsägare finns. Det cypriotiska bolaget utövade i sin tur väsentligt inflytande i ett flertal svenska aktiebolag. Mannen har möjlighet att utöva väsentligt inflytande, tillsammans med övriga delägare, i de svenska bolagens verksamheter medför att väsentligt inflytande i näringsverksamheter i landet bedömdes föreligga. Väsentlig anknytning och obegränsad skattskyldighet förelåg således. Endast i det mån det cypriotiska bolaget minskade sitt ägande i de svenska bolagen till ca 10 % förelåg inte väsentlig anknytning genom väsentligt inflytande i svenskt näringsverksamhet. HFD gjorde samma bedömning och fastställde SRN:s förhandsbesked.

Ägarstrukturen har varit i fokus i ytterligare två förhandsbesked från SRN. De skattskyldigas indirekta innehav på 20 % (största innehavet utöver mannens var de övriga två grundarna som ägde 15 % var) samt 23 % bedömdes de facto ge möjlighet till väsentligt inflytande i bolagen. I båda målen hade de skattskyldiga tidigare varit grundare till bolagen de hade indirekt ägande i.¹⁹² Avsåg den skattskyldige att minska sitt innehav till ca 10 % ansåg SRN i det ena förhandsbesked att den väsentliga anknytningen bryts.¹⁹³

¹⁹² SRN:s förhandsbesked 2009-11-19 samt SRN:s förhandsbesked 2010-12-21.

¹⁹³ SRN:s förhandsbesked 2009-11-19.

5.5.1.3 HFD 2012 not. 9

Den svenska medborgaren i förvarande mål bosatte sig utomlands under 2001. Vid utflyttningen ägde kvinnan i storleksordningen 3 % av aktierna i de familjeägda fåmansbolagen X och Y AB. Koncernen i vilken X AB ingick bedrev industriell verksamhet med många anställda och Y AB ägnade sig åt fastighetsförvaltning. Till följd av kvinnans närståendes verksamhet i bolagen var kvinnans innehav att anses kvalificerade. Med avsikt att undgå kupongskatt i Sverige på utdelningar i X och Y AB, förvärvade kvinnan alla andelar i ett cypriotiskt bolag. Det cypriotiska bolaget övertog kvinnans aktieinnehav i både X och Y AB till underpris och någon kapitalvinst uppstod därmed inte. Kvinnan avsåg att sedermera återbosätta sig i Sverige varvid hennes avsikt var att likvidera det cypriotiska bolaget och återta aktierna i X och Y AB. Kvinnan undrade om hennes indirekta innehav i X och Y AB medfört väsentligt anknytning till Sverige.

Av praxis har det framkommit att innehav av aktier som understiger 10 % i svenska aktiebolag inte medfört väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet. Det faktum att närstående till kvinnan ägde betydande andelar av X AB:s aktier och en huvudsaklig andel av Y AB:s aktier hade inte en inverkan på bedömningen om väsentlig anknytning. Vid en samlad bedömning fann inte SRN att kvinnan hade väsentlig anknytning till Sverige genom sina indirekta innehav i X och Y AB. HFD fastställde SRN:s förhandsbesk efter samma bedömning gjorts.

Ett förhandsbesked från SRN hade samma utgång men handlade om ett betydligt större innehav. Mannen i förhandsbeskedet avsåg att förvärva hälften av ett nystartat svenskt företag genom sitt helägda utländska holdingbolag. SRN menade att mannen förvisso fick väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet genom sitt innehav men att hänsyn måste tas till det faktum att mannen under majoriteten av sitt vuxna liv varit bosatt och verksam utanför Sveriges gränser. Väsentlig anknytning bedömdes därmed inte föreligga.¹⁹⁴ Ytterligare ett förhandsbesked berörde indirekta innehav genom svenska och utländska holdingbolag som i sin tur ägde 40 % av aktierna i ett rörelsedrivande svenskt aktiebolag. Det indirekta innehavet ansågs ge mannen väsentligt inflytande i svenskt näringsverksamhet och medförde de facto väsentlig anknytning till Sverige.¹⁹⁵

¹⁹⁴ SRN:s förhandsbesked 2009-08-28.

¹⁹⁵ SRN:s förhandsbesked 2008-12-15.

5.5.2 Sammanfattning

Målen illustrerar främst möjligheten till väsentligt inflytande genom indirekta innehav i svenska bolag. Ännu en gång är fastställandet av ägarstrukturen ett viktigt verktyg för att bestämma om väsentligt inflytande finns. Målen påvisar även att väsentligt inflytande är möjligt genom innehav av utländska bolag som i sin tur äger svenska företag. En skattskyldiges innehav om 30 % av ett utländskt bolag som i sin tur äger aktier om 10-22 % i svenska bolag bedömdes väsentligt anknuten till Sverige. Domstolen konstaterade att det var genom det utländska bolaget väsentligt inflytande utövades på de svenska bolagen. Att en majoritetsägare fanns som ägde 60 % påverkade enligt SRN inte den skattskyldiges väsentlig inflytande. Domstolarna dömde även i enlighet med tidigare praxis ett indirekt innehav om 3 % i två svenska fåmansbolag. Inte heller vid indirekt ägande påverkade närståendes ägande av övriga aktier. Minskade den skattskyldige sitt indirekta innehav till ca 10 % ansåg SRN i ett förhandsbesked att väsentlig anknytning inte förelåg. Ett förhandsbesked avviker dock från denna generella riktlinje. Ett indirekt innehav om 50 % ansågs inte medföra väsentlig anknytning då SRN ansåg att det faktum att mannen varit bosatt i utlandet majoriteten av sitt vuxna liv väga mer. Svenska medborgares indirekta innehav om allt från 20-40 % har dock ansetts ge upphov till väsentligt inflytande i svenskt näringsverksamhet och därmed väsentlig anknytning.

5.6 Slutkommentar

Cejje skriver i sin artikel att anknytningsfaktorn ekonomiskt engagemang genom vilket ger väsentlig inflytande i svenskt näringsverksamhet är den mest komplexa anknytningsfaktorn av dem alla.¹⁹⁶ Genom omformuleringen 1985 har fokus skiftats på det inflytande innehav kan ge upphov till och om detta i sin tur är väsentligt. För att bedöma om ett väsentligt inflytande föreligger har flera faktorer undersökts. En viktig utgångspunkt i bedömningen är bolagets ägarkonstellationer, med andra ord bolagets ägare och deras innehav. Andra faktorer är bland annat den skattskyldiges arbetsuppgifter och aktiernas röstvärde. Den exakta procentsatsen är i sig inte det väsentligaste utan det inflytande innehavet ger eller ger möjlighet till i jämförelse med övriga ägares innehav. Hänsyn tas bland annat till majoritetsägare då dessa oftast kan fatta självständiga beslut.¹⁹⁷

¹⁹⁶ Cejje SN 2012 s 93.

¹⁹⁷ Se ovan avsnitt 5.4.1.2. Jfr dock med KamR i Sundsvalls dom mål nr. 12-09 ovan i avsnitt 5.4.1.4.

Mindre innehav kan däremot bedömas ge väsentligt inflytande om de sker i kombination med exempelvis styrelseposter.¹⁹⁸ Ett väsentligt inflytande kan anses föreligga genom flera olika uppdrag så som styrelseuppdrag, VD eller koncernchefsuppdrag. Det väsentliga inflytande bedöms särskilt möjligt då innehav sker i kombination med ett deltagande i bolaget och då ställs inte lika fullt så höga krav på större innehav. Koncernchefer bedöms särskilt vara i en position där möjlighet till påverkan föreligger men att dess betydelse avtar när bolagets verksamhet är mestadels belägen utomlands.¹⁹⁹ Endast en styrelsepost är däremot inte tillräcklig för att ensamt medföra väsentligt inflytande och därmed väsentlig anknytning.²⁰⁰

I praxis framkommer det vidare att innehav som uppgår till höga värden i sig inte påverkar bedömningen av väsentlig anknytning anmärkningsvärt.²⁰¹ Inte heller tillmäts närståendes innehav någon större betydelse i bedömningen. Innehav under 10 % har exempelvis inte bedömts tillräckligt även om närstående också ägt aktier i samma bolag. Det är istället av vikt att bolaget i vilken den skattskyldige har innehav i bedriver verksamhet samt om den skattskyldige är eller har varit verksam i det.²⁰² Den skattskyldige kan med andra ord äga större innehav i svenska bolag men ändå inte anses väsentligt anknuten då innehaven anses vara rena kapitalplaceringar eller dess inkomster är från passiv verksamhet. Vidare har det ansetts betydelsefullt i bedömning om den skattskyldige har en nära koppling till bolaget denne har innehav i och delaktighet i verksamheten sker även om den skattskyldige inte de facto har ett uppdrag i bolaget som var fallet i HFD 2013 ref. 4.

Utvecklingen i praxis visar även indirekta innehavs betydelse vid bedömningen om väsentlig anknytning. För att fastställa ett väsentligt inflytande sker prövningen på samma grunder som vid direkta innehav men innehavet tycks spela en mer betydande roll vid indirekta innehav. En vägledande gräns bedöms även här föreligga om 10 % även om denna inte beaktas tydlig.²⁰³ Såväl domstolar som SRN har vidare tagit hänsyn till om den skattskyldige har varit bosatt utomlands vid förvärvet och hur länge bosättningen utomlands varat. Det tycks vara en starkt påverkande faktor både vid direkta och indirekta innehav.²⁰⁴

¹⁹⁸ Se ovan avsnitt 5.2.1.2 se särskilt HFD:s dom mål nr. 6497-09 samt förhandsbesked 1998-11-02.

¹⁹⁹ Se ovan avsnitt 5.3.1.2.

²⁰⁰ Se ovan avsnitt 5.2.1.1. samt 5.2.1.4.

²⁰¹ Se ovan avsnitt 5.2.1.3.

²⁰² Se ovan avsnitt 5.4.1.1.

²⁰³ Se ovan avsnitt 5.5.1.3 samt 5.5.1.2. Se även ovan avsnitt 5.5.1.1.

²⁰⁴ Se förhandsbesked 2008-12-15 ovan i avsnitt 5.5.1.3 samt avsnitt 5.2.1.5.

6 Analys

6.1 Anses endast ett bostadsinnehav i landet tillräckligt för att ensamt medföra väsentlig anknytning till Sverige?

Att anknytningsfaktorn väger tungt i bedömningen om väsentlig anknytning råder det ingen tvekan om. Vid anknytningsfaktorns införande underströks viktiga skillnader i propositionen på vilka fastigheter faktorn ansåg att omfatta. Enligt prop. 1984/85:175 avsåg anknytningsfaktorn att träffa bostäder som var utrustade och kommunikationsmässigt belägna att ett boende året runt var möjligt. Fritidsbostäder bedömdes inte vara av betydande vikt i bedömningen, vilket även fullföljts i praxis. Däremot menade man att åretruntinrättade fritidsfastigheter belägna på attraktiva områden kan få en ökad betydelse. Emellertid har tiden utvisat att gränsdragningen inte alltid är så enkel. Som tidigare nämnts har domstolars och SRN:s bedömningar fokuserat på den faktiska användningen av bostaden och inte så mycket på bostadens fysiska attribut enligt propositionens hänvisning. Tolkningen i praxis har med andra ord förskjutits från ”inrättad för åretruntbruk” till ”användning för åretruntbruk”. Bostäder i Sverige som innehas efter utflyttning men som innan utflyttning endast använts för fritidsändamål medför med största sannolikhet inte väsentlig anknytning för dess ägare efter bosättning utomlands.²⁰⁵ Den väsentliga anknytningen påverkas inte om fritidsbostaden är belägen på attraktiva platser, betingar stora intäkter eller är värderad till höga värden. Fastigheterna var således inte fastigheter som i normalt språkbruk bedöms som ”sommarstugor” eller ”fritidsbostäder”. Avgörande i bedömningen är med andra ord hur domstolen klassar fastigheten. Den tämligen långtgående tolkningen av fritidsbostäder har sträckt sig till att även omfatta utflyttade föräldrar som övertog dotterns förra permanentbostad i syfte att använda den för fritidsändamål. Slutsatsen är med andra ord att fritidsbostadsinnehav medför inte väsentlig anknytning, en bedömning som sträcker sig långt.

Vad avser tidigare permanentbostäder förhåller sig praxis synnerligen orubblig. I samtliga studerande mål rörande svenska medborgares fortsatta innehav av fördetta permanentbostäder har väsentlig anknytning ansetts föreligga. Den väsentliga anknytningen har inte brutits till följd av att bostäderna används för fritidsändamål efter utflyttningen.²⁰⁶ Inte heller har omständigheter som att fastigheten var av ytterst enkel standard och saknade grundläggande attribut som dricksvatten året runt samt var behäftat med uppvärmningssvårigheter

²⁰⁵ Se ovan i avsnitt 3.3.

²⁰⁶ Se ovan i avsnitt 3.6.1.4.

påverkat bedömningen.²⁰⁷ Intressant är att fastigheten i sist nämnda mål använts för fritidsändamål i 53 år innan mannen använt den tillfälligt som permanentbostad. Ett fortsatt innehav av föredetta permanentbostad bedöms således tillräckligt starkt att ensam medföra väsentlig anknytning och bedömningen påverkas heller inte av faktorer som standard, läge och fortsättningsvis avsedda ändamål.

I studierna har det emellertid upptäckts två undantagsfall där betydelsen av ett fortsatt innehav av föredetta permanentbostad i Sverige inte ter sig lika självklar. Det ena fallet avsåg utländska medborgare och det andra tog sikte på ersättningsbostäder som förvärvats i nära anslutning till försäljningen av tidigare permanentbostad. Vad avser utländska medborgare sker bedömningen inte fullt lika enhällig och flera faktorer beaktas än vad som är fallet för svenska medborgare. Det faktum att en brittisk medborgare avsåg att behålla sin förra permanentbostad bedömdes inte medföra väsentlig anknytning.²⁰⁸ Då bestämmelserna om väsentlig anknytning införts för att motverka möjligheten till skenbosättning och skatteundandragande bedöms det troligtvis inte lika troligt då utländska medborgare flyttar tillbaka till sina hemländer, något som uppmärksammats av Katia Cejic.²⁰⁹ Den mer fria tillämpningen av utländska medborgares innehav begränsas då den skattskyldige inte varit bosatt på någon ort längre tid.²¹⁰ Vid utländska medborgares innehav av tidigare permanentbostad är det inte lika klart att det ensamt räcker för att medföra väsentlig anknytning. Faktorer så som längd på vistelsen i Sverige, om den skattskyldige flyttar tillbaka till sitt hemland samt den skattskyldiges tidigare bosättning påverkar bedömningen.

Det andra undantagsfallet är då fastigheter förvärvats i nära anslutning till försäljning av föredetta permanentbostad. I RÅ 1997 not. 197 förvärvade en norsk medborgare en ny bostad i samma område som den förra permanentbostaden, kort efter den sistnämnda sålts. Väsentlig anknytning bedömdes inte föreligga. Väsentlig anknytning ansågs däremot föreligga för ett svenskt par som ett år efter den förra permanentbostaden avyttrats förvärvat en ny fastighet på annan ort. Utgången blev däremot det motsatta vid liknande omständigheter då förvärvet skett ett och ett halvt år efter den förra permanentbostaden sålts. Samtliga av de nyförvärvade bostäderna avsåg att användas för fritidsändamål, vilket att den tänkta användningen är avgörande för bedömningen och att en bortre gräns vid ett och ett halvt år kan fastställas. Även om den gränsdragningen är något diffus. Undantag från denna

²⁰⁷ Se ovan i avsnitt 3.6.1.5.

²⁰⁸ Se ovan i avsnitt 3.6.1.3.

²⁰⁹ Cejic SN 2003 s 554.

²¹⁰ Se ovan i avsnitt 3.6.1.2.

tes kan uppstå då den nyförvärvade bostaden erfordrar omfattande reparationer och var ett åretruntboende i befintligt skick inte är möjligt. Förvärvet av nämnd fastighet skedde 18 dagar efter avyttring av permanentbostaden och medförde inte väsentlig anknytning.²¹¹

Gränsdragningen sker heller inte alltid problemfritt vid vad som anses som ett fortsatt innehav. Bland annat har det i praxis fastställts att den väsentliga anknytningen kvarstår till en fastighet som lagts ut till försäljning fram till dess att köparen tillträtt den. Ett mål från KamR avvek dock från detta generella synsätt. Makarna i målet bedömdes bevisat att de inte avsåg att återvända till Sverige och att de etablerat ett liv i utlandet.²¹² Målet bör emellertid bedömas som ett undantag snarare än som en regel då enstaka mål som förespråkar emot en särskild tolkning måste beaktas med viss försiktighet. Domstolarna och SRN har ansett att dispositionsrätten behållits fram till dess att köparen tillträder bostaden och detta har genomsyrat många bedömningar. Vid överlåtelser till dotter respektive föredetta maka har även väsentlig anknytning bedömts föreligga då dispositionsrätten kvarstått. Har den skattskyldige möjlighet att disponera över fastigheten efter utflyttning består den väsentliga anknytningen. Domstolarna har uppmärksammat faktorer så som att den skattskyldige villkorat överlåtelserna, stått för omfattande reparationer, elfakturor och som låntagare till bolånet med mera vilket signalerar att den skattskyldige uppträder som fastighetens ägare.²¹³ En tolkning som förvisso inte ter sig förvånansvärd med tanke på att själva syftet med reglerna om väsentlig anknytning tar sikte på att motverka skatteundandragande genom skenbosättning utomlands och en annan bedömning dem omständigheterna skulle motverka mot det.

Bostäders tidigare användning kan även vara diffus. I två förhandsbesked har problematiken uppmärksamats. Förhandsbeskedet från 2009 avsåg en övernattningslägenhet som använts då aktiviteter och väder gjorde det omöjligt att nå permanentbostaden. Det andra förhandsbeskedet från 2011 avsåg en bostad på vilken den skattskyldige varit folkbokförd men endast växlingsvis varit bosatt på. Väsentlig anknytning ansågs endast föreligga i det senaste förhandsbeskedet. Faktorer som folkbokföring samt hur de skattskyldiga använt bostaden betraktades i bedömningen vartill folkbokföringen tycks vägt tyngre.²¹⁴

Sammanfattningsvis talar olika faktorer för och emot väsentlig anknytning. Kärnfrågan som uppstår är hur bostaden använts innan utflyttning och hur bostaden avses att användas ef-

²¹¹ Se ovan i avsnitt 3.4.

²¹² Se ovan i avsnitt 3.6.1.1.

²¹³ Se ovan i avsnitt 3.6.1.6 samt 3.6.1.7.

²¹⁴ Se ovan i avsnitt 3.5.

ter utflyttningen. Det är tämligen oklart varför så stor betydelse tillmätts tidigare användning och varför bostadens läge, standard, och övriga attribut inte beaktas. Tydligare avvägningar och förklaringar bör ges av domstolen och SRN i deras bedömningar för att bringa klarhet på ett område där gränsdragningen med åren suddats ut. För att undvika vissa tolkningsfrågor kan omformulering av lagtexten efterfrågas. Istället för nuvarande formulering ”bostad inrättad för åretruntbruk” kan en lämpligare formulering baserad på utvecklingen i praxis tyckas vara ”åretruntinrättad bostad som tidigare utgjort den skattskyldiges permanentbostad och som alltjämt står till dennes förfogande”.

6.2 Anses endast familj kvar i landet tillräckligt för att ensamt medföra väsentlig anknytning till Sverige?

Att familj utgör en stark anknytningsfaktor råder ingen tvekan på. Det starka bandet makar emellan finns även på det skattemässiga planet. Genomgången av relevant praxis på området visar att makar som sammanlever har en stark påverkan på varandra vid bedömningen om väsentlig anknytning. Praxis visar en relativt orubblig bedömning som sträcker sig ända från 1976 och vars tolkning bekräftats i ett färskt mål från KamR.²¹⁵ Anledningarna till varför maken stannat kvar i Sverige har inte påverkat bedömningen och har varit allt ifrån pension, karriär och vård av sjuk förälder. Inte heller har det påverkat bedömningen att den utflyttade maken endast sporadiskt avser att vistas med familjen i Sverige.²¹⁶ Väsentlig anknytning ansågs även föreligga vid makes återbosättning.²¹⁷ Två undantagsfall har identifierats, den ena är då det föreligger omständigheter utanför de skattskyldigas kontroll så som politiska oroligheter. Väsentlig anknytning förelåg exempelvis inte för en maka i Sverige då hon till följd av sådana omständigheter inte kunde flytta till den i utlandet bosatta maken.²¹⁸ Det andra undantagsfallet avser utländska medborgare vars make avser att återbosätta sig i det forna hemlandet. I ett mål och ett förhandsbesked har denna tolkning bekräftats.²¹⁹ Troligtvis är det samma anledning som tidigare nämnts som ligger bakom bedömningen. Skenbosättning i utlandet bedöms inte lika sannolikt då utländska medborgare återvänder till sina hemländer som när svenska medborgare utvandrar. Här är det dock viktigt att påpeka att de nämnda målen och förhandsbeskedet avsåg familjer där samtliga familjemed-

²¹⁵ Se ovan avsnitt 4.2.1.2 och KamR i Stockholms dom mål nr. 8338-12 not 164.

²¹⁶ Se ovan avsnitt 4.2.1.6.

²¹⁷ Se ovan avsnitt 4.2.1.3.

²¹⁸ Se ovan avsnitt 4.2.1.1.

²¹⁹ Se ovan avsnitt 4.2.1.4.

lemmar var utländska medborgare och att annan slutsats fattades i ett mål vari den skattskyldiges maka och barn var svenska medborgare.²²⁰

Då äktenskap anses utgöra starkt band mellan två makar förhåller det sig ganska självklart att höga bevisningskrav ställs på påståenden om separation, något som illustrerades i RÅ 1971 Fi 112. Kravet har med åren visat tendens till förmildring då bland annat intyg och att regelbundna besök inte ägt rum accepterats av domstol.²²¹ Vid påståenden om separation och splittring i äktenskapet har exempelvis antalet besök i Sverige beaktats, samt om de skett regelbundet. Även vad avser splittring i äktenskapet har två undantag identifierats då mildare bevisningskrav ställts. Det enda är då makarna träffats i utlandet och aldrig bött tillsammans i Sverige.²²² Det andra fallet omfattar utländska medborgare. I KamR:s dom mål nr. 6962-12 ansågs den brittiska medborgaren inte väsentligt anknuten till Sverige hans påståenden om splittring i äktenskapet accepterats. Flera faktorer pekade däremot mot det motsatta, som exempel kan nämnas eget rum i makans bostad, avsevärda underhållsbidrag samt andra ekonomiska förbindelser paret emellan. Domen meddelades i augusti 2013 och jag har inte funnit andra mål som varken bekräftar eller dementerar den vilket gör det svårt att fastställa dess påverkan. Beviskraven kan heller inte ställas orimligt höga att det i princip blir omöjligt att uppfylla. Samtidigt är det viktigt att värna om de anledningar varför bestämmelserna om väsentlig anknytning införts. Avvägningen mellan dessa två har resulterat i tämligen spretig praxis. Det måste dock även fortsättningsvis bedömas vara höga beviskrav vid påstådd separation och att underlag kan presenteras så som intyg och vittnesmål för att bryta presumptionen som uppstår vid bedömningen om väsentlig anknytning rörande makar.

Vad avser barn kvar i Sverige har genomgången av relevant praxis resulterat i följande iakttagelser. Då båda föräldrar utflyttat och barnet är kvar i Sverige för att fullfölja sin skolgång har utgången i rättsfallet RÅ 1970 Fi 918 bekräftats i HFD 2012 not. 50. Barnet medförde inte väsentlig anknytning för de utflyttade föräldrarna i något av målen. Då den ena föräldern flyttar utomlands är fokus för bedömningarna dels i förekomsten av gemensam vårdnad, dels i antalet dagar den utflyttade föräldern avser att besöka barnet. Då ensam vårdnad är för handen har väsentlig anknytning inte ansetts föreligga vid 60 dagars planerade besök i Sverige för att umgås med barnet,²²³ inte heller ansågs väsentlig anknytning föreligga vid 50

²²⁰ Se ovan avsnitt 4.2.1.5.

²²¹ Se ovan avsnitt 4.3.1.2.

²²² Se ovan avsnitt 4.3.1.3.

²²³ Se ovan avsnitt 4.4.1.1.

dagar planerade besök då även gemensam vårdnad förelåg.²²⁴ Väsentlig anknytning ansågs föreligga i två av de studerade målen då det enda avsåg utländsk medborgare som förutom gemensam vårdnad över barn i Sverige ägde och hade resultatansvaret för en gård i landet. En enhällig åsikt är att det snarare var gården och inte barnen som medfört väsentlig anknytning.²²⁵ Det andra målet avsåg en svensk medborgare som hade gemensam vårdnad över barnen i Sverige som han avsåg att besöka ca 106 dagar varje år.²²⁶ Sammanfattningsvis bedöms den gemensamma vårdnaden i sig inte avgörande men påverkar bedömningen då antalet besöksdagar i Sverige överstiger 50 dagar. Det räcker med andra ord att den utflyttade har gemensam vårdnad över ett barn i Sverige som denne avser att besöka mer än 50 dagar varje år för att ensamt medföra väsentlig anknytning till Sverige. Vid ensam vårdnad kan antalet besöksdagar uppgå till ca 60. Det är således en avvägning mellan de två som måste göras var de två påverkar varandra. I takt med att skilsmässor och separationer blir allt vanligare kommer det troligtvis även resultera i en ökning av mål rörande anknytningsfaktorns tillämpning. Utvecklingen kan ses både på gott och ont men förhoppningsvis kommer den bringa klarhet på ett för närvarande oklart område.

6.3 Anses endast ett innehav av tillgångar som medför väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet tillräckligt för att ensamt medföra väsentlig anknytning till Sverige?

Att anknytningsfaktorns betydelse och innebörd vållar svårigheter råder det ingen tvekan om. Det oändligt många olika konstellationer och typer av innehav som kan uppstå gör det tämligen svårt att dra tydliga slutsatser, däremot har vissa styr signaler identifierats med vars hjälp arbetets syfte kan besvaras. Det kan fastställas är att anknytningsfaktorn de facto är en av de mest komplicerade.

En gräns för hur stort procentantal som kan innehas utan att det medför väsentlig anknytning tycks påverkas av olika faktorer. Inledningsvis kan det nämnas att domstolen i ett av målen uttryckligen fastställde att endast ett innehav i svenskt bolag om mindre än 10 % inte anses medföra väsentlig anknytning. Innehav om mindre än 10 % påverkas heller inte av det faktum att närstående äger betydande andelar i samma bolag.²²⁷ I liknande bedömningar avseende innehav i närståendes bolag har domstolar även tagit hänsyn till om den skatt-

²²⁴ Se särskilt förhandsbeskedet 2011-02-11 ovan i avsnitt 4.4.1.3.

²²⁵ Se ovan avsnitt 4.4.1.2 samt 4.4.

²²⁶ Se ovan avsnitt 4.4.1.3 samt 5.4.1.1.

²²⁷ Se ovan avsnitt 5.5.1.3 samt vid indirekta innehav i 5.4.1.1.

skyldige varit verksam i bolaget. Direkta innehav som understiger 10 % i ett flertal bolag där den skattskyldige även suttit som styrelseledamot i ett av dem (2 % innehav) ansågs heller inte medföra väsentlig anknytning. Bedömningen påverkades inte av det faktum att aktierna var av betydande värde.²²⁸ Kombinationen av innehav och styrelseuppdrag har genom åren prövats ett flertal gånger. Ett 10 % innehav i ett svensk aktiebolag i kombination med en styrelsepost ansågs inte utgöra ett väsentligt inflytande för en svensk/ turkisk man i RÅ 2009 not. 82. Väsentlig anknytning kan förvisso uppstå vid mindre innehav (4,47 % samt myndiga barns innehav om 4,3 %) då det i kombination med styrelseuppdraget gav den skattskyldige möjligheten att utöva inflytande i bolagets verksamhet.²²⁹ Väsentlig anknytning ansågs också föreligga för en skattskyldige då hans innehav var på 15,5-25% i tre olika svenska fåmansbolag. Utöver innehavet satt mannen även som styrelseledamot i bolagens styrelse. Samtliga tre bolag tillhörde en koncern och mannen bedömdes ha ekonomiskt engagemang genom vilket väsentligt inflytande var möjligt. I sammanhanget är det av vikt att belysa det faktum att domstolarna beaktar om innehavet ensamt eller tillsammans eller med styrelseposten möjliggör väsentligt inflytande i svenskt näringsverksamhet. Det är med andra ord inte styrelseuppdraget i sig eller innehavet under 10 % som ensamma medför väsentlig anknytning utan det är fråga om kausalitet dem emellan.²³⁰ Det måste dock ses öka möjligheten till väsentligt inflytande då innehav i ett bolag kombineras med styrelsepost i samma bolag. Innehavet bör då överstiga 10 %.

Anställning som koncernchef samt VD medför ytterligare ansvarsuppgifter och ökad möjlighet att utöva väsentligt inflytande. I RÅ 1999 not. 69 hade mannen ett 20 % innehav i ett bolag vilket han även var koncernchef för. Domstolen påpekade att den exakta procenten av innehavet inte var avgörande för bedömningen utan om mannen genom uppdraget som koncernchef tillsammans med innehavet hade ett ekonomiskt engagemang i Sverige. Mannens arbetsuppgifter synades och det fastställdes att han genom anställningen tillmätts stort inflytande i bolaget och stod bakom bolagets senaste expansion. Väsentlig anknytning bedömdes föreligga till följd av det väsentliga inflytande mannen ansågs ha. Målet kan jämföras med RÅ 2001 not. 41 där mannen var VD för ett utländskt dotterbolag samt koncernchef för dess svenska moderbolag där han även några miljoner B-aktier vars värde uppgick till 200 Mkr. Domstolen fann att mannen utövade inflytandet på bolagens verksamhet genom sina positioner och inte genom sina innehav. Innehaven uppgick förvisso till höga

²²⁸ Se ovan avsnitt 5.2.1.3. Det samma gäller vid indirekta innehav, se ovan avsnitt 5.5.1.3.

²²⁹ Se ovan avsnitt samt 5.2.1.2.

²³⁰ Se t.ex. ovan avsnitt 5.2.1.1 samt 5.2.1.4.

värden men dess röstvärde var obetydligt. Väsentlig anknytning bedömdes således inte föreligga. Koncernens verksamhet skedde till 90 % utomlands och tros även inverkat på bedömningen då för väsentlig anknytning krävs ett ekonomiskt engagemang genom tillgångar som ger väsentlig inflytande i svenskt näringsverksamhet.

Vid innehav som inte sker i kombination med en styrelsepost eller annan anställning spelar bolagets ägarstruktur en betydelsefull roll. I RÅ 2004 not. 215 ägde mannen 10,24 % och hans sambo 2,56 % i ett svenskt fåmansbolag. I domskälen framkommer det att det var de facto ägarstrukturen som påverkat bedömningen då mannen och sambon ingick i de ägargrupper som tillsammans eller genom lika kombinationer hade möjlighet att dominera bolaget. Har exempelvis bolaget en majoritetsägare som genom sitt innehav har möjlighet att utöva inflytande på egen hand, påverkar även det bedömningen. I KamR:s domar mål nr. 12-09 samt 1587--1589-1 fanns majoritetsägare som ägde 70 % respektive 39,1 % av övriga aktier och de skattskyldiga ägde i sin tur 2-17 % i tre bolag respektive 14,2 % i ett. Majoritetsägarens innehav påverkade den väsentliga anknytningen i det första men inte i det andra fallet. Den skattskyldiges innehav måste med andra ord ses i ljuset av övriga aktieägares innehav för att på så sätt fastställa det väsentliga inflytandet eller möjligheten till väsentligt inflytande. Att majoritetsägare finns kan påverka bedömningen men är inte avgörande.

Ägarstrukturen är i fokus även vid indirekta innehav. Ett 60 % indirekt innehav i ett svenskt bolag ansågs medföra möjlighet till väsentligt inflytande i det svenska bolaget,²³¹ ävenså ett 40 % indirekt innehav i ett svenskt holdingbolag i SRN:s förhandsbesked 2008-12-15. Likaså medförde ett 30 % innehav i utländskt bolag som i sin tur ägde 10-27 % i tre svenska bolag medföra väsentlig anknytning till Sverige. Det utländska bolaget hade förutom den skattskyldige en ägare vars innehav uppgick till 60 % och två vars innehav uppgick till 5 % var. Domstolen fann att mannen tillsammans med övriga ägare utövade väsentligt inflytande på de svenska bolagen och väsentligt anknytning bedömdes därmed föreligga. Endast i det fall det utländska bolaget skulle minska sina innehav till ca 10 % skulle den väsentliga anknytningen brytas. En minskning till cirka 10 % nämndes även i ett förhandsbesked från 2009, vars indirekta innehav innan uppgick till 20 % respektive 23 %.²³²

Ett mål och ett förhandsbesked påvisade andra faktorer som domstolen respektive SRN tagit hänsyn till i dess bedömningar. De anses viktiga att uppmärksamma då de behandlar viktiga omständigheter som kastar ljus över anknytningsfaktorns tillämpning. I HFD 2013

²³¹ Se ovan avsnitt 5.5.1.1.

²³² Se ovan avsnitt 5.5.1.2.

ref. 4 beaktade HFD det faktum att mannen efter utflyttningen skulle utföra uppdrag till den byrå han ägde aktier i och som han tidigare var delägare i. Mannen bedömdes på så sätt sedermera ekonomiskt engagerad i svenskt näringsliv och väsentlig anknytning ansågs således föreligga. I SRN:s förhandsbesked 2009-08-28 påverkade mannens tidigare bosättning utgången i målet. Mannen avsåg att förvärva 50 % av ett svenskt bolag genom ett helägt utländskt bolag. Innehavet medförde enligt SRN väsentligt inflytande men det faktum att mannen under majoriteten av sitt vuxna liv varit bosatt utomlands måste beaktas. Väsentlig anknytning bedömdes slutligen inte föreligga.

6.4 Slutkommentar

Antalet rättsfall på området vitsordar om de tolkningssvårigheter som föreligger och visar på brister i systemet. Tolkningssvårigheterna synes endast omfatta den väsentliga anknytningen och inte de andra två grunderna för obegränsad skattskyldighet, bosatt och stadigvarande vistelse. Vid en genomgång av samtliga anknytningsfaktorer framstår det självklart att de ovan tre nämnda har tillmätts större uppmärksamhet och betydelse än de övriga. Även om tolkningssvårigheterna även omfattar de övriga anknytningsfaktorerna har genomgången av dem visat att de ensamma inte utgör stark anknytning till Sverige för den skattskyldige som i sin tur även vitsordar betydelsen de andra tre tillmäts i bedömningen. Då utredningen visar att de tre anknytningsfaktorerna de facto anses tillräckligt starka att ensamma medföra väsentlig anknytning är det viktigt att lösa tillämpningssvårigheterna kring dem.

Givetvis är det omöjligt att lagreglera alla omständigheter som kan tänkas uppstå och följaktligen är det viktigt att domstolarna axlar tolkningsbördan genom välmotiverade och avvägda domskäl, i synnerhet i mål som bedöms lika. Tydligare gränser skulle i och med detta uppstå och förutsebarheten för den skattskyldige skulle öka, likväl att skattesystemets legitimitet skulle främjas. I majoriteten av målen redogör HFD lagtextens ordalydelse för att sedan bedöma utgången. Förklaring varför HFD har valt den ena utgången framför den andra motiveras sällan och bidrar dessvärre inte till ökad legitimitet eller lösning av rådande tolkningssvårigheter. Det är av största vikt att tolkningsproblemen tas itu med då problemet annars kommer kvarstå och endast leda till ökad osäkerhet och ökat antal mål som kräver sin lösning i domstol.

7 Slutsatser

Svenska medborgares fortsatta innehav av tidigare permanentbostad anses tillräckligt starkt att ensamt medföra väsentlig anknytning. Väsentlig anknytning kvarstår fram till dess att en köpare tillträtt fastigheten vid försäljning men även då fastigheten endast avses att användas för fritidsändamål. Från denna utgångspunkt finns det två undantagsfall, det ena då ersättningsbostad förvärvats i nära anslutning till försäljningen av permanentbostaden och det andra avser utländska medborgares innehav. Generellt har en mildare bedömning skett av utländska medborgare och ett rimligt antagande är att skenbosättning för skatteundandra-gande inte ansetts lika troligt då utländska medborgare återvänder till sina hemländer. Den väsentliga anknytningen består även vid överlåtelse av fastigheten om dispositionsrätten bedöms kvarstå. Vad avser fritidsbostadsinnehav förhåller sig praxis orubbligt och oavsett storlek, standard eller belägenhet anses inte medföra väsentlig anknytning.

Vad avser familj så anses det tillräckligt att en maka stannar/ återbosätter sig i Sverige för att väsentlig anknytning ska föreligga för den andra maken. Anledningarna varför är oväsentliga förutom då det är på grund av omständigheter utanför den skattskyldiges kontroll. För att bryta bandet och den skattemässiga påverkan äkta makar har krävs bevis på konstaterad separation och höga beviskrav ställs. Även vad avser denna anknytningsfaktor sker en mildare bedömning av utländska medborgare, i synnerhet de som återvänder till sina hemländer. Vid barn i Sverige iaktas antalet besöksdagar samt om gemensam vårdnad föreligger. Vid gemensam vårdnad har det ansetts tillräckligt för att medföra väsentlig anknytning att den utflyttade föräldern besöker barnet ca 50 dagar. Är barnet kvar i Sverige för att avsluta skolgång anses det däremot inte tillräckligt för att medföra väsentlig anknytning.

Aktieinnehav som sker i kombination med styrelseuppdrag eller andra anställningar är det väsentligt att betrakta om de tillsammans möjliggör väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet. För att fastställa det har domstolar iakttagit arbetsuppgifter, antalet styrelseuppdrag och vid flera, om bolagen ingår i samma koncern. Ägarstrukturen studeras för att fastställa om den skattskyldige har möjlighet att dominera genom sitt innehav ensamt, eller tillsammans med andra ägare, och även mindre innehav kan vara betydelsefulla (endast innehav under 10 % tros ej medföra väsentlig anknytning). Majoritetsägare påverkar bedömningen men inte i sådan uträkning att det är avgörande. Liknande bedömning sker vid indirekta innehav. Kortfattat anses väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet tillräckligt starkt att ensamt medföra väsentlig anknytning till Sverige men att det då krävs ett innehav och att som medför/ kan medföra väsentligt inflytande i bolagets verksamhet.

Referenslista

Lagtext

Folkbokföringslag (1991:481)

Föräldrabalk (1949:381)

Kupongskattelagen (1970:624)

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1927:102

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till kommunalskattelag m.m., given Stockholms slott den 22 februari 1927.

Prop. 1966:127

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m.m; given Stockholms slott den 29 april 1966.

Prop. 1971:45

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i rättegångsbalken, m.m.; given Stockholms slott den 5 mars 1971.

Prop. 1984/85:175

Regeringens proposition 1984/85:175 om nya bösättningsregler 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 1962:59

Internationella skattefrågor- Betänkande av dubbelbeskattningskunninga

SOU 1997:75

Bosättningsbegreppet. Skatterättsliga regler för fysiska personer (Resulterade dock inte i ny lagstiftning)

Betänkanden

Bet. 1966:BevU54

Bevillningsutskottets betänkande nr 54 år 1966, Bevillningsutskottets betänkande i anledning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september (nr 370).

SkU 1984/85:59

Skatteutskottets betänkande om nya bosättningsregler i skatte- lagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid ut- landstjänstgöring (prop. 1984/85:175)

Rättsfall

Högsta förvaltningsdomstolen

Sidnummer

RÅ 1933 ref. 10

19

RÅ 1935 Fi 352

37

RÅ 1954 Fi 479

19

RÅ 1968 Fi 333

20

RÅ 1968 Fi 1596

20

RÅ 1969 Fi 1373

20

RÅ 1969 Fi 1374

22

Rå 1970 Fi 918

45, 66

RÅ 1971 Fi 112

38, 65, 66

Referenslista

RÅ 1971 Fi 1770	20, 22
RÅ 1974 ref. 97	24, 34
RÅ 1974 A 738	23, 29
RÅ 1974 A 1220	29
RÅ 1975 Aa 297	20
RÅ 1975 Aa 909	23
RÅ 1976 ref. 116	38, 41, 46, 65
RÅ 1979 Aa 5	37, 39
RÅ 1979 Aa 58	9, 47
RÅ 1981 Aa 4	15
RÅ 1982 Aa 129	39
RÅ 1983 ref. 1:57	22
RÅ 1983 Aa 115	41
RÅ 1984 Aa 190	39
RÅ 1987 not. 800	21, 26
RÅ 1987 not. 801	24, 26
RÅ 1987 not. 829	25, 34, 37
RÅ 1989 ref. 18	22
RÅ 1989 ref. 103	21
RÅ 1989 ref. 118	21, 31
RÅ 1989 not. 276	18, 25, 34
RÅ 1989 not. 443	39, 46
RÅ 1992 not. 367	25, 34, 48, 61, 68

Referenslista

RÅ 1996 not. 154	39
RÅ 1997 ref. 25	15, 16
RÅ 1997 not. 197	18, 27, 34, 63
RÅ 1998 not. 67	18, 39, 46, 65
RÅ 1999 not. 69	51, 52, 68
RÅ 2001 not. 1	48, 68
RÅ 2001 not. 2	9, 52, 61, 67
RÅ 2001 not. 41	51, 61, 68
RÅ 2001 not. 113	9, 60
RÅ 2001 not. 114	53
RÅ 2002 ref. 70	19, 31
RÅ 2002 ref. 99	18, 20
RÅ 2002 not. 134	22
RÅ 2002 not. 146	18, 19
RÅ 2002 not. 149	20
RÅ 2002 not. 150	49, 61, 68
RÅ 2002 not. 151	49, 61, 68
RÅ 2002 not. 152	24
RÅ 2002 not. 153	19, 21
RÅ 2003 ref. 52	43, 66
RÅ 2003 not. 140	44, 45, 46, 67
RÅ 2003 not. 210	22, 25
RÅ 2004 not. 215	54, 69

Referenslista

HFD dom mål nr. 6497-04 (dom meddelad 2005-02-09)	49, 61
RÅ 2006 ref. 67	57, 61, 69
RÅ 2008 ref. 16	16
RÅ 2009 ref. 70	22
RÅ 2009 not. 81	40, 41, 66
RÅ 2009 not. 82	50, 61, 68
RÅ 2009 not. 83	23, 29
RÅ 2009 not. 84	29, 35, 63
RÅ 2009 not. 85	38, 58, 61, 69
RÅ 2010 not. 78	44, 45, 46, 67
RÅ 2010 not. 80	26, 34
HFD:s dom 216-10 (dom meddelad 2010-12-14) (inget RÅ nr. har tilldelats)	24
HFD 2012 not. 9	59, 61, 67, 68
HFD 2012 not. 21	30, 35, 62
HFD 2012 not. 50	45, 66
HFD 2012 not. 51	31, 35, 63
HFD 2013 ref. 4	56, 61, 70
HFD 2013 not. 37	33, 35
Kammarrätter	Sidnummer
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3032-3033-2000 (dom meddelad 2001-10-01)	28, 36, 64
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2903-01 (dom meddelad 2003-09-19)	53

Referenslista

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 7278-09 (dom meddelad 2010-01-14)	40, 46, 65
Kammarrätten i Sundsvall, mål nr. 12-09 (dom meddelad 2010-03-22)	55, 69, 60
Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 5298-5299-09 (dom meddelad 2010-04-06)	27, 35
Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 12--14--10 (dom meddelad 2010-07-09)	41, 43, 46, 66
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4280-09 (dom meddelad 2010-10-22)	37
Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1106-11 (dom meddelad 2011-10-14)	25, 44
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4474-11 (dom meddelad 2012-01-03)	42, 43, 66
Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 4059-11 (dom meddelad 2012-02-13)	30, 35, 63
Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 6608-11 (dom meddelad 2012-05-11)	33
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1587--1589-11 (dom meddelad 2012-06-07)	55
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3902-12 (dom meddelad 2013-02-13)	37
Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 4415-11 (dom meddelad 2013-03-05)	31, 36, 64
Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 4652-11 (dom meddelad 2013-06-26)	32
Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 8258-8259-11 (dom meddelad 2013-07-03)	29

Referenslista

Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 6962-12 (dom meddelad 2013-08-22)	42, 46, 66
Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 8135-12 (dom meddelad 2013-09-02)	32, 36, 64
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 519-13 (dom meddelad 2013-12-06)	27, 34
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 520-522-13 (dom meddelad 2013-12-06)	48
Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 4718-13 (dom meddelad 2014-02-26)	29
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 8238-12 (dom meddelad 2014-03-21)	39

Skatterättsnämnden

Sidnummer

Förhandsbesked 1998-11-02. Ej överklagat.	49, 51, 61
Förhandsbesked 2001-12-20. Ej överklagat.	40, 41
Förhandsbesked 2005-12-20. Ej överklagat.	19
Förhandsbesked 2006-02-15. Ej överklagat.	31, 61
Förhandsbesked 2006-03-07. Ej överklagat.	20
Förhandsbesked 2008-12-01, dnr 76-08/D. Ej överklagat.	19, 54
Förhandsbesked 2008-12-15, dnr 99-08/D. Ej överklagat.	56, 69
Förhandsbesked 2009-02-05, dnr 139-08/D. Ej överklagat.	25, 34
Förhandsbesked 2009-04-02, dnr 9-09/D. Ej överklagat.	23
Förhandsbesked 2009-05-18, dnr 7-09/D. Ej överklagat.	27, 35
Förhandsbesked 2009-08-28, dnr 67-09/D. Ej överklagat.	59, 70
Förhandsbesked 2009-11-19, dnr 54-09/D. Ej överklagat.	58
Förhandsbesked 2010-02-17, dnr 130-09/D. Ej överklagat.	28, 35

Referenslista

Förhandsbesked 2010-03-03, dnr 142-09/D. Ej överklagat.	25, 34
Förhandsbesked 2010-12-21, dnr 32-10/D. Ej överklagat.	25, 58
Förhandsbesked 2011-02-11, dnr 64-10/D. Ej överklagat.	45, 67
Förhandsbesked 2011-03-22, dnr 120-10/D. Ej överklagat.	28, 35
Förhandsbesked 2011-09-16, dnr 57-11/D. Ej överklagat.	30, 35
Förhandsbesked 2012-03-05, dnr 107-11/D. Ej överklagat.	25, 34
Förhandsbesked 2012-04-18, dnr 11-12/D. Ej överklagat.	26
Förhandsbesked 2013-04-09, dnr 79-12/D. Ej överklagat.	26

Rättsinformation inhämtad från Skatteverket

Skatteverkets 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

Väsentlig anknytning p.g.a. makes återflyttning till Sverige, Dnr 131 285447-09/111, Datum 2009-03-12.

Skatteverkets skrivelse

Vad är ett ”tillfälligt avbrott” i en stadigvarande vistelse?, Dnr 130 92654-05/111, Datum 2005-10-11.

Skatteverkets handledning

SKV:s handledning för internationell beskattning 2012, del 2.

Övrigt

Förfrågan om Bosättningsförhållanden mm. RSV blankett nr: 2704 LA utg. 402-05.

Doktrin

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita samt Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar*, trettonde upplagan, Norstedts gula bibliotek, Vällingby 2011.

Bergström, Marianne samt Sjödén, Elisabeth, *Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands*, tredje upplagan, Skattebetalarna, Stockholm 2001.

Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Seipel, Peter, Waenling-Nerep, Wiveka, samt Vogel, Hans-Heinrich, *Finna rätt: Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, Elfte Upp-
lagan, Nordstedts Juridik AB, Mölnlycke 2010.

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

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, Upplaga 2:1, Studentlitteratur, Pozkal, Polen 2007.

Dahlman, Roland och Fredborg, Lars, *Internationell Beskattning. En översikt*, Upplaga 1:1, Norstedts Juridik, Stockholm 2003.

Lehrberg, Bert, *Praktisk Juridik Metod*, Sjätte upplagan, Institutet för Bank- och Affärsjuridik AB, Tallinn 2010.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Simon-Almedal, Teresa, *Inkomstskatt-
en lärdo- och handbok i skatterätt*, upplaga 13:1, Studentlitteratur AB, Lund 2011.

Mattsson, Nils, *Bosättningsreglerna. Några ord om motiven bakom reglerna*, SN 1990 189-205.

Mattsson, Nils, *Svensk Internationell Beskattningsrätt*, Fjortonde Upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm 2004.

Pelin, *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, femte upplagan, Studentlitteratur, Lund 2011.

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell Skatterätt*, tredje upplagan, Iustus Förlag, Uppsala 2013.

Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag*, Iustus Förlag, Uppsala 2007.

Påhlsson, Rober, *Skatterättspraxis i utvecklingen- principer för rättsfallsanalys*, SN 2011 s 113-125.

Påhlsson, Robert, *Skatteverkets styrsignaler- en ny blomma i regeldebatten*, SN 2006 s 401-418.