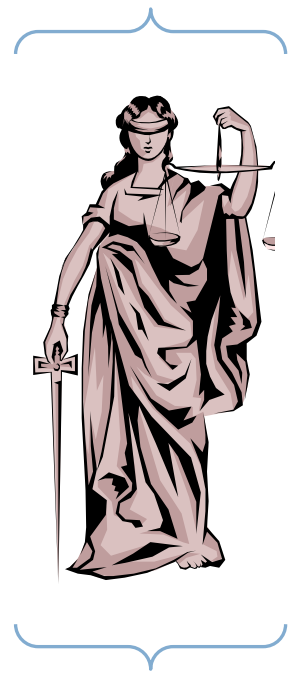


**Institutionen för hälsa och samhälle**

Handledare: Bengt Åkesson

Datum: 2008-06-04

Filosofie kandidatuppsats i skatterätt



**O**begränsat skattskyldig vid utflyttning från Sverige?

## **FÖRORD**

Jag vill tacka min handledare Bengt Åkesson för all hjälp och för alla goda idéer och råd jag har fått från honom. Utan honom och min flickvän som hela tiden stöttat mig hade denna uppsats aldrig blivit klar.

Kristianstad, juni 2008

## **SAMMANFATTNING**

**Titel:** Obegränsat skattskyldig vid utflyttning från Sverige

**Ämne/kurs:** Beskattningsrätt, Examensarbete, HA6035, 15 HP

**Författare:** Adnan Elkaz

**Handledare:** Bengt Åkesson

**Nyckelord:** Obegränsat skattskyldig, Väsentlig anknytning, Anknytningsmoment

Syftet med uppsatsen är att undersöka när en person blir obegränsat skattskyldig trots att han är utflyttad från Sverige. Uppsatsen behandlar väsentlig anknytning som är ett centralt begrepp. En person blir obegränsat skattskyldig i Sverige efter utflyttningen om han har väsentlig anknytning hit. För att ge uppsatsen en helhetsbild har jag även tagit upp de fall där personen inte får väsentlig anknytning till Sverige och därmed inte är obegränsat skattskyldig här.

En person som är bosatt utomlands, men som tidigare har varit bosatt i Sverige och som fortfarande har väsentlig anknytning hit är obegränsat skattskyldig i Sverige. Då är han skattskyldig för samtliga sina inkomster, oavsett varifrån dessa kommer. Man måste observera det skatteavtal som Sverige slutit med det andra landet och som kan påverka beskattningen. Oavsett vad som gäller enligt skatteavtalet så måste man lämna uppgifter om alla inkomster till Skatteverket i en ev. deklARATION. Obegränsad skattskyldighet innebär att man måste betala skatt i Sverige på alla sina inkomster, även om inkomsterna härrör från utlandet. Huruvida en person skall anses ha väsentlig anknytning till Sverige avgörs genom en sammanvägning av ett antal anknytningsfaktorer. Dessa kan man läsa om i uppsatsen och det redogörs för varje anknytningsfaktor och hur de påverkar en persons skatterättsliga status.

## **FÖRKORTNINGAR**

**IL** Inkomstskattelag (1999:1229)

**KL** Kommunalskattelag (1928:370)

**OECD** Organisation for Economic Co-operation and Development

**Prop.** Proposition

**RR** Regeringsrätten

**RÅ** Regeringsrättens årsbok

**Ref** Referat

**Not** Notis

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

**SOU** Statens offentliga utredningar

**FBL** Folkbokföringslag (1991:481)

**St** Stycke i paragraf

Riksskatteverket är lika med Skatteverket

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>1. INLEDNING .....</b>	<b>6</b>
1.1 BAKGRUND OCH PROBLEMDISKUSSION .....	6
1.2 SYFTE .....	7
1.3 METOD.....	7
1.4 AVGRÄNSNINGAR.....	7
1.5 DISPOSITION .....	8
<b>2. TEORI.....</b>	<b>9</b>
2.1 INLEDNING.....	9
2.2 BESKATTNINGSPRINCIPER.....	9
2.3 OBEGRÄNSAT SKATTSKYLDIG .....	10
2.4 BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIG.....	10
2.5 BOSATT I SVERIGE OCH STADIGVARANDE VISTELSE .....	10
2.6 VÄSENTLIG ANKNYTNING .....	11
2.6.1 <i>Svenskt medborgarskap</i> .....	12
2.6.2 <i>Bosättningstid i Sverige</i> .....	13
2.6.3 <i>Den utländska bostaden</i> .....	13
2.6.4 <i>Bostad i Sverige för åretruntbruk</i> .....	13
2.6.5 <i>Utomlands för studier eller av hälsoskäl</i> .....	13
2.6.6 <i>Familj i Sverige</i> .....	14
2.6.7 <i>Näringsverksamhet i Sverige</i> .....	14
2.6.8 <i>Fastighet i Sverige</i> .....	14
2.6.9 <i>Liknande förhållanden</i> .....	15
2.7 FEMÅRSREGELN .....	15
<b>3. RÄTTSFALL .....</b>	<b>17</b>
3.1 <i>INLEDNING</i> .....	17
3.2 GENOMGÅNG AV RÄTTSFALL SOM HÄNFÖRS TILL DE OLIKA ANKNYTNINGSMOMENTEN.....	18
3.3 KOMPLEXA RÄTTSFALL .....	25
3.3.1 <i>RÅ 2002 not. 150</i> .....	25
3.3.2 <i>RÅ 2004 not. 215</i> .....	26
3.3.3 <i>RÅ 2001 not. 1</i> .....	27
3.3.4 <i>RÅ 2001 not. 2</i> .....	29
3.3.5 <i>RÅ 2001 not. 114</i> .....	31
3.3.6 <i>RÅ 2001 not. 113</i> .....	33
3.3.7 <i>RÅ 2006 ref. 67</i> .....	34
3.3.8 <i>RÅ 1989 ref. 103</i> .....	36
<b>4. ANALYS OCH SLUTSATS .....</b>	<b>38</b>
4.1 ANALYS OCH SLUTSATS .....	38
<b>KÄLLFÖRTECKNING .....</b>	<b>41</b>
OFFENTLIGT TRYCK .....	41
ARTIKLAR .....	41
DOKTRIN .....	41
MATERIAL FRÅN SKATTEVERKET .....	41
RÄTTSFALLSREGISTER .....	42

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund och problemdiskussion

Under de senaste årtiondena har gränserna alltmer öppnats och den internationella rörligheten ökat. Allt fler människor arbetar och bor i ett annat land än medborgarskapslandet. Svenska företag sänder ut sina anställda till utlandet för att utföra arbete i det andra landet eller i ett av sina dotterbolag. Det händer att hela familjen följer med men även att de stannar kvar i Sverige vilket medför skattekomplikationer. Man kan även bo i ett land och arbeta i ett annat och svenskar gifter sig med utländska medborgare och det skapar anknytningar till mer än ett land.<sup>1</sup>

En person kan vara antingen obegränsat eller begränsat skattskyldig beroende på vilka respektive krav han uppfyller. Fysiska personer, som är bosatta i Sverige, stadigvarande vistas i Sverige, har väsentlig anknytning till Sverige eller tidigare varit bosatta i Sverige anses obegränsat skattskyldiga enligt IL 3 kap. 3 § 1st. De personer som inte uppfyller dessa krav anses som begränsat skattskyldiga IL 3 kap. 17§ 1st. Om personen har väsentlig anknytning till Sverige anses han som obegränsat skattskyldig trots att han är utflyttad. Den som flyttar till ett annat land måste anmäla det till den svenska folkbokföringen. Den som efter utflyttningen trots ändrad folkbokföring har kvar "väsentlig anknytning" genom att han behållit sin åretruntbostad i Sverige eller har sin familj kvar i Sverige skall som huvudprincip fortfarande beskattas i Sverige.<sup>2</sup>

Personer som är obegränsat skattskyldiga på grund av väsentlig anknytning till Sverige och personer som är obegränsat skattskyldiga på grund av stadigvarande vistelse i landet särbehandlas i vissa fall. Situationer uppkommer där det inte är tillräckligt att en person är obegränsat skattskyldig. Man måste kunna fastställa om den obegränsade skattskyldigheten är kvalificerad eller inte. Med "kvalificerad" obegränsad skattskyldighet avses skattskyldighet som har sin grund i bosättning eller stadigvarande vistelse i Sverige. Det avgörande vid prövningen av frågan om den skattskyldige är bosatt i Sverige torde vara dels om personen behåller sin bostad i Sverige, dels om bosättningen i utlandet är varaktig.<sup>3</sup>

Det är allt fler pensionärer som flyttar utomlands och det gör de för att öka pensionen. I en undersökning som DI gjort har man visat att det redan vid relativt blygsamma pensionsinkomster går att minska skatten med 100.000 kronor eller mer. Och i takt med att pensionen ökar så ökar även förtjänsten. Skatten på pensionen blir 20 procent i exempelvis Frankrike, i stället för 57 procent i Sverige. Sverige har världens högsta progressiva skatter och det är anledningen till att pensionärerna flyttar.<sup>4</sup> I dag flyttar svenska pensionärer allt oftare till Kroatien på grund av skattefördelarna. Utländsk

---

<sup>1</sup> Bosättningsanknytningar Örtenhed, K s.19

<sup>2</sup> Svensk internationell beskattningsrätt, Mattsson, N s32 & s.37

<sup>3</sup> Handledning för internationell beskattning 2007 s.26

<sup>4</sup> [http://www.st.nu/ordetfritt/index.php?action=visa\\_inlagg&id=47599](http://www.st.nu/ordetfritt/index.php?action=visa_inlagg&id=47599) 2008-04-30 10:35

pension är undantagen från beskattning i landet. Enligt skatteavtalet beskattas endast allmän pension i Sverige vilket kan resultera i att såväl tjänste- som den privata pensionen helt undantas från beskattning.<sup>5</sup>

Det finns också företagare som flyttar utomlands för att undvika den svenska beskattningen. Många företagare gör det bl.a Ingvar Kamprad genom att dra sig utanför Sverige med en del av verksamheten och sen sätter upp skatteeffektiva bolagsstrukturer. Men det kan vara svårt för medelålders människor att anpassa till ett nytt land. Då finns det de som stannar kvar i Sverige men lägger basen för sin ekonomiska verksamhet utanför landet. Då får de en någorlunda stabil skattelagstiftning och kanske en del skattefördelar.<sup>6</sup>

Det har exempelvis tidigare varit fördelaktigt för företagare att flytta till Österrike för att sedan sälja sitt företag utan eller med minimalt skatt vilket många gjorde. Vid kapitalvinstberäkningen i Österrike beräknades marknadsvärdet som anskaffningsvärde då man flyttade till Österrike.<sup>7</sup>

## 1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att förklara när en person blir obegränsat skattskyldig i Sverige trots att han är utflyttad.

## 1.3 Metod

Jag ska använda mig av den rättsdogmatiska metoden, vilket innebär att jag undersöker och bearbetar de traditionella rättskällorna; lagtext, förarbeten, doktrin och praxis. De rättskällorna ska tolkas och systematiseras för att senare sammanställas i en analys av gällande rätt.<sup>8</sup>

## 1.4 Avgränsningar

Jag kommer i min uppsats behandla endast fysiska personer som är utflyttade från Sverige, för uppsatsen skulle annars bli alltför omfattande. De skattesubjekt, som är juridiska personer och obegränsat skattskyldiga trots att de är utflyttade kommer inte behandlas i denna uppsats. Utländska fysiska personer som är inflyttade samt personer som vistas utomlands för studier kommer också att lämnas utanför eftersom det inte är relevant för denna uppsats. Personer som är utflyttade för studier avser att återvända efter sina studier och syftet med flytten är inte att undkomma den svenska beskattningen. Däremot kommer jag ta upp pensionärer som flyttat utomlands av hälsoskäl men ändå blivit obegränsat skattskyldiga av den orsaken att de har väsentlig

---

<sup>5</sup> [http://www.swedbank.lu/moving-abroad/pensioners-abroad/mainColumnParagraphs/00/document\\_sv/pension%C3%A4rtikel.pdf](http://www.swedbank.lu/moving-abroad/pensioners-abroad/mainColumnParagraphs/00/document_sv/pension%C3%A4rtikel.pdf) 2008-04-30 11:23

<sup>6</sup> <http://www.ujoffshore.com/specifikt-svenskt/kmf-skalen-till-att-skatteplanera.htm> 2008-04-30 12:02

<sup>7</sup> <http://www.skatter.se/index.php?q=node/374> 2008-04-30 11:30

<sup>8</sup> Peczenik, 1995 s.33

anknytning till Sverige. Sexmånaders- och ettårsregeln kommer emellertid inte att behandlas närmre i uppsatsen trots att det gäller fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga. Fysiska personer som flyttar utomlands skall nämligen inte beskattas i Sverige för anställningsinkomsten om sexmånaders- och ettårsreglerna är tillämpliga. Men har personen inte uppfyllt dessa krav räknas han som obegränsat skattskyldig.<sup>9</sup> Artister och idrottsmän som är bosatta utomlands kommer inte vidare att tas upp.

Uppsatsen kommer inte heller att behandla den som stadigvarande vistas i Sverige. Men jag kan nämna att den som vistas här en längre period kan bli obegränsat skattskyldig. Eftersom det inte finns en klar definition i intern rätt av vad som menas med stadigvarande vistelse måste man hålla sig till de uttalanden som finns i anslutning till IL. Den allmänna uppfattningen är att vistelsen ska vara minst sex månader för att den ska anses som stadigvarande och då krävs det att personen övernattar i Sverige.<sup>10</sup>

För att förklara hur en person kan bli obegränsat skattskyldig i Sverige även när denna är utflyttad har jag valt att ta upp rättsfall i tredje kapitlet där personer inte blir obegränsat skattskyldiga för att få en helhetsbild. I tredje kapitlet har jag valt att gå igenom några mer komplexa rättsfall för att belysa det övergripande problemet med bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger. Bara ett antal har valts ut på grund av begränsningen av uppsatsen.

## **1.5 Disposition**

Dispositionen skall hjälpa läsaren att orientera sig och lättare följa arbetet. Uppsatsen är indelad i fyra kapitel och dessa har jag sammanfattat nedan.

Kapitel två innehåller relevanta teorier angående obegränsat skattskyldig. En utförlig beskrivning av väsentlig anknytning finns i detta kapitel.

Kapitel tre innehåller en redogörelse för rättsfallen. Det är en sammanfattning av vad de olika instanserna dömt.

Kapitel fyra innehåller är en analys och slutsats som grundar sig på kapitel tre.

---

<sup>9</sup> Internationell skatterätt Pelin, L s.43

<sup>10</sup> Utlandsarbete Broberg, A s.20



**Detta kapitel** tar upp de teorier som är relevanta för uppsatsens syfte. Kapitlet beskriver framförallt vad obegränsat skattskyldig och väsentlig anknytning är och vad det innebär. Detta kapitel avslutas med att förklara vad femårsregeln betyder och vad detta innebär för den som ska flytta från Sverige.

## 2. Teori

### 2.1 Inledning

Inför en utflyttning är det mycket man ska tänka på och det krävs förberedelse av praktiskt natur. Det är väldigt viktigt att veta vad som skattemässigt gäller under själva utflyttningsåret, vad som skall göras och vilka blanketter som ska fyllas i. Dessutom krävs kännedom om de krav som ställs för att få utflyttningen skattemässigt godkänd. Man måste tänka på om det finns några anknytningsmoment till Sverige kvar efter att man har flyttat utomlands. En bostad som tidigare utgjort permanentbostad, make/maka med minderåriga barn eller väsentligt inflytande i ett företag som bedriver verksamhet i Sverige är alla faktorer som får en att ha väsentlig anknytning till Sverige och som gör att man blir obegränsat skattskyldig. Att bli utskriven från Sverige brukar inte vara något problem och anmälan om utflyttningen kan göras hos den lokala skattemyndigheten eller försäkringskassan men det medför inte att man blir begränsat skattskyldig bara för att man är utskriven.<sup>11</sup>

### 2.2 Beskattningsprinciper

Stater använder sig av tre beskattningsprinciper (nationalitetsprincipen, källstatsprincipen och hemvistprincipen) i sin interna lagstiftning för att fastställa gränserna för sin beskattningsrätt. De används inte konsekvent i Sverige utan de olika principerna används beroende på vilken inkomst eller tillgång som ska beskattas.

Nationalitetsprincipen innebär att en stat beskattar sina medborgare oavsett var de bor och varifrån de får sina inkomster. Sverige använde denna tidigare i samband med arvs- och gåvoskatten. Källstatsprincipen innebär att en inkomst beskattas i den stat varifrån inkomsten kommer. Sverige tillämpar denna princip när det gäller vissa inkomster, t ex från fastigheter belägna i Sverige eller pensioner som utbetalas från Sverige. Den svenska beskattningen bygger i huvudsak på hemvistprincipen som innebär att den stat, där en person är skatterättsligt bosatt eller har sin hemvist, beskattar alla inkomster som personen förvärvat här i Sverige eller utomlands.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands Bergström & Sjöden s.39 & 40

<sup>12</sup> Ibid. s.12

### **2.3 Obegränsat skattskyldig**

Obegränsat skattskyldig är:

- den som är bosatt i Sverige (3 kap. 3 § st. 1 1 IL),
- den som stadigvarande vistas i Sverige (3 kap. 3 § st. 1 2 IL),
- den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här (3 kap. 3 § st. 1 3 IL).

Fysiska personer erlägger skatt för all inkomst, både den som förvärvats i Sverige och utomlands, för den tid de varit skatterättsligt bosatta i Sverige. För fysiska personer är det skatterättsliga bosättningsbegreppet av central betydelse.<sup>13</sup>

Fysiska personer som är bosatta i Sverige och som därmed räknas som obegränsat skattskyldiga är enligt svensk intern rätt skattskyldiga i Sverige också för sina tillgångar oavsett var de är belägna. Obegränsat skattskyldig är den som är bosatt i Sverige, stadigvarande vistas i Sverige eller tidigare har varit bosatt i Sverige och som har väsentlig anknytning hit. Fysiska personer som har flyttat ut från Sverige är obegränsat skattskyldiga om de har väsentlig anknytning till Sverige. Det räcker inte med att flytta från Sverige för att undgå beskattning.<sup>14</sup>

### **2.4 Begränsat skattskyldig**

Begränsade skattskyldiga personer är de som inte är obegränsade skattskyldiga. Fysiska personer som inte anses skatterättsligt bosatta i Sverige är skattskyldiga för vissa uppräknade inkomster i lagen och de är begränsat skattskyldiga. Definitionen av begränsat skattskyldig finns i IL 3 kap. 17§. Om en person inte är bosatt i Sverige men ändå har anknytning hit anses han som begränsat skattskyldig. Äger t. ex en person som är bosatt utomlands finansiella tillgångar i Sverige anses han även skattskyldig här men inte nödvändigtvis. Det ställs krav på den skattskyldige att han verkligen är bosatt utomlands.<sup>15</sup> Begränsat skattskyldiga är alltså alla människor som inte är obegränsat skattskyldiga. Personer som är bosatta utomlands (begränsat skattskyldiga) beskattas endast för vissa inkomster i Sverige "inkomst av tjänst som förvärvats genom verksamhet i Sverige". Men däremot styrelsearvoden eller liknande ersättningar från svenska företag skall alltid beskattas i Sverige även om arbetet utförs utanför Sverige. Personer som är bosatta utomlands kan välja att beskattas enligt lagen om särskilt inkomstskatt SINK eller IL.<sup>16</sup>

### **2.5 Bosatt I Sverige och stadigvarande vistelse**

I IL finns det inte någon definition av ordet bosatt när det gäller begreppet "bosatt i Sverige". Ordet får då tolkas enligt sin allmänna innebörd som motsvarar den som finns i folkbokföringslagen. Enligt huvudregeln i denna 7§ skall en person anses bosatt

---

<sup>13</sup> Svensk intern och internationell skatterätt Pelin, L s.36

<sup>14</sup> Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands s. 17 & Utlandsarbete, Broberg, A s.19 & 20

<sup>15</sup> Handledning för internationell beskattning 2007 s.18

<sup>16</sup> Utlandsarbete Broberg, A s.28

på den fastighet där han regelmässigt tillbringar eller, efter bytet av bostad, kan antas komma att regelmässigt tillbringa sin dygnsvila. En person som kan anses vara bosatt på fler än en fastighet får anses vara bosatt där hans familj sammanlever eller med hänsyn till övriga omständigheter får anses ha sin hemvist.<sup>17</sup>

Bosatt är den som först och främst faktiskt bor i Sverige, normalt alla som är folkbokförda eller de som tillbringar dygnsvilan i Sverige. Men att man är folkbokförd är inte avgörande om en person ska anses vara bosatt i Sverige. En fysisk person räknas som skatterättsligt bosatt i Sverige om bosättningen är verklig och varaktig. Utlandsvistelse är helt betydelselös i detta sammanhang eller utländsk medborgarskap.<sup>18</sup> En person som är bosatt i Sverige räknas alltid som obegränsat skattskyldig även om han vistas utomlands eller är utländsk medborgare. Personer som vistas utomlands under längre perioder utan avsikt att flytta för gott ur landet anses ha sitt egentliga bo i Sverige och är därmed obegränsat skattskyldiga. Detta gäller den som under några år kommer jobba utomlands men avsikten är att återvända till Sverige efter utlandstjänstgöringen. En sådan person är skattskyldig fullt ut i Sverige med undantag för anställningsinkomster som beskattas i anställningslandet.<sup>19</sup>

Den som stadigvarande vistas i Sverige likställs med en som är bosatt här enligt IL 3 kap. 3§. Det finns ingen klar definition av begreppet stadigvarande vistelse och hur längre en person måste vistas i Sverige för att vistelsen ska anses som stadigvarande. Den allmänna uppfattningen är minst sex månader och det krävs att personen övernattar i Sverige. Man tar ingen hänsyn till tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen och tiden räknas även utan hänsyn till årsskiften.<sup>20</sup> Med stadigvarande vistelse (regelmässigt) anses tre övernattningsnätter i Sverige per vecka vilket blir 78 övernattningsnätter under en sexmånadersperiod.<sup>21</sup>

Skatteverket menar mot bakgrund av denna dom att även färre övernattningsnätter under en sexmånadersperiod kan innebära stadigvarande vistelse. De menar att domen inte betyder att det krävs minst 78 övernattningsnätter under en sexmånadersperiod för vistelsen ska anses som stadigvarande.<sup>22</sup>

## 2.6 Väsentlig anknytning

Begreppet väsentlig anknytning har sina rötter i 1960-talets början men blev inte en självständig grund för bosättning förrän mitten av 1980-talet. I början av 1960-talet lade dubbelbeskattningskunniga ett förslag där vissa omständigheter, som finns angivna i lagen, skulle ha betydelse för bedömningen av om en person skulle anses ha tillräckligt anknytning till Sverige för att betraktas som bosatt här.<sup>23</sup>

---

<sup>17</sup> Prop. 2004/05:19 s.30

<sup>18</sup> Svensk intern och internationell beskattning Pelin, L s.40

<sup>19</sup> Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands s.18

<sup>20</sup> Handledning för internationell beskattning s.35

<sup>21</sup> RÅ 1997 ref 25

<sup>22</sup> Skatteverkets ställningstagande 2005-11-15, Dnr 131 612166-05/111

<sup>23</sup> SOU 1962:59 s.76

Den obegränsade skattskyldigheten kan bestå även om man flyttar från Sverige om man fortfarande har väsentlig anknytning hit. När man ska bedöma om väsentlig anknytning föreligger ska man undersöka om den skattskyldige uppfyller vissa anknytningspunkter som finns i IL 3 kap 7 § första stycket:

- Svenskt medborgarskap.
- Hur länge personen var bosatt i Sverige.
- Utländska bostaden; om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort.
- Bostad i Sverige som är inrättad för åretruntbruk.
- Om utlandsvistelsen beror på studier eller av hälsoskäl.
- Om han har familj i Sverige.
- Om han bedriver näringsverksamhet i Sverige eller är ekonomiskt engagerad.
- Om man har en fastighet i Sverige.
- Liknande förhållanden.

Anknytningen till Sverige ska avgöras efter en samlad bedömning av dessa faktorer.<sup>24</sup> Den regeln används vid utflyttningsfallen, men kan bli tillämplig på återbosättningsfallen. Departementschefen påpekade i förarbetena att regeln inte skulle omfatta personer som aldrig varit bosatta i Sverige.<sup>25</sup>

Reglerna om att den som har väsentlig anknytning till Sverige och den som har varit bosatt här finns i IL 3 kap. 3 § p 3.

### *2.6.1 Svenskt medborgarskap*

I jämförelse med övriga faktorer har svensk medborgarskap liten betydelse i sammanhanget.<sup>26</sup> Man behöver inte säga upp sitt svenska medborgarskap för att anses utflyttad från Sverige och inte tillräckligt som grund för väsentlig anknytning. Men i vissa fall kan medborgarskapet få betydelse, t. ex om en utflyttad person väljer att inte längre vara svensk medborgare och blivit medborgare i det andra landet talar detta för en avsikt att bryta kopplingen med Sverige.<sup>27</sup>

Det kan vara värt att nämna att i stater som använder nationalitetsprincipen vid beskattning av fysiska personer som t. ex USA har medborgarskap stor betydelse. Det medför att en amerikans medborgare räknas som obegränsat skattskyldig endast på grund av sitt medborgarskap.<sup>28</sup>

<sup>24</sup> Se prop 1966:127 s 49 och prop 1984/85:175 s 13.

<sup>25</sup> Prop 1984/85:175 s 13.

<sup>26</sup> RÅ 1989 ref. 118 och RÅ 1989 not. 276

<sup>27</sup> RÅ 1997 not. 197 och RÅ 1998 not. 67, se även artikel 4 OECD:s modellavtal kap.9

<sup>28</sup> Internationell beskattning 2007 Dahlberg, M s.35

### **2.6.2 Bosättningstid i Sverige**

Denna faktor har framförallt betydelse för utländska medborgare som tidigare varit bosatta i Sverige. När man ska bedöma om en person har väsentlig anknytning till Sverige måste man ta hänsyn till hur längre personen varit bosatt i Sverige och ju längre bosättningen varat desto starkare blir anknytningen.<sup>29</sup>

### **2.6.3 Den utländska bostaden**

Skatteverket tittar på om personen varaktigt bor på den utländska orten vid en bedömning av väsentlig anknytning. Det finns ingen minsta tid för när bosättningen anses varaktig men vid bedömningen måste det vara fråga om en bostad som är inrättad för varaktig boende. Den behöver inte vara köpt utan kan också vara en hyreslägenhet.<sup>30</sup> En person som tidigare varit bosatt i Sverige kan anses som obegränsat skattskyldig. Både svenska och utländska medborgare kan anses ha väsentlig anknytning till Sverige om de tidigare varit bosatta här. Grunden för bosättning förutsätter att personen tidigare varit bosatt i Sverige. En person som tidigare varit bosatt här kan få väsentlig anknytning till Sverige utan att ha flyttat tillbaka hit. Regeln har störst betydelse i utflyttningsfallen, direkt i samband med utflyttningen och perioden närmast därefter.<sup>31</sup>

### **2.6.4 Bostad i Sverige för åretruntbruk**

En permanentbostad har i praxis haft stor betydelse vid bedömningen om en person haft väsentlig anknytning till Sverige. Det spelar ingen roll om man hyr eller äger bostaden utan det är själva tillgången till bostaden som har betydelse. Även om man skulle hyra ut sin bostad i avvaktan på en försäljning förändrar det ingenting.<sup>32</sup> Med en åretruntbostad avses en permanent- eller fritidsbostad som är så utrustad och kommunikationsmässigt så belägen att det är möjligt att bo där året om.<sup>33</sup>

### **2.6.5 Utomlands för studier eller av hälsoskäl**

Om vistelsen beror på att man endast är tillfälligt bosatt i utlandet för studier och avsikten är att återvända efter studieperioden har man väsentlig anknytning till Sverige. Men en pensionär som bosätter sig utomlands behöver inte ha väsentlig anknytning till Sverige om förutsättningarna är uppfyllda. Har han t. ex starka

---

<sup>29</sup> Internationell skatterätt Pelin, L s.30

<sup>30</sup> Utlandsarbete Broberg, A s.23

<sup>31</sup> Internationell skatterätt Pelin, L s.28

<sup>32</sup> Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands Bergström & Sjöden s.22

<sup>33</sup> Prop. 1984/85:175 s.28

personliga eller ekonomiska förbindelser med Sverige efter utflyttningen är han att anse som obegränsat skattskyldig då han har väsentlig anknytning till hit.<sup>34</sup>

### **2.6.6 Familj i Sverige**

Familj är ett väldigt stark anknytningsmoment och med familj menas maka/make och minderåriga barn. Om man vid utflyttningen från Sverige har dessa kvar i landet anses man normalt ha väsentlig anknytning. Barnen kan stanna kvar endast för att avsluta sin skolgång men då ska båda makarna vistas utomlands och inget annat anknytningsmoment får föreligga. Anses endast en i familjen ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen, anses även de övriga familjemedlemmarna obegränsat skattskyldiga.<sup>35</sup>

### **2.6.7 Näringsverksamhet i Sverige**

Om man efter utflyttningen från Sverige fortfarande bedriver näringsverksamhet här kan det räcka för att man ska anses ha väsentlig anknytning. Man tittar på näringsverksamhetens omfattning. Den skattskyldige behöver inte delta i ledningen utan det räcker med att han har ett ekonomiskt intresse i verksamheten.<sup>36</sup> När den skattskyldige som direkt eller indirekt genom sitt innehav får ett väsentligt inflytande i näringsverksamheten räknas han som ekonomiskt engagerad. När sådan omständighet föreligger och den skattskyldige har ekonomiskt intresse i företaget, exempelvis genom aktieinnehav, så har han väsentlig anknytning till Sverige.<sup>37</sup> Aktieinnehavet där personen äger 25 % av aktierna talar för svensk anknytning enligt praxis.<sup>38</sup> Äger man ett fåmansbolag kan man efter utflyttningen anses obegränsat skattskyldig även om man äger en liten andel i företaget (10 %).<sup>39</sup>

### **2.6.8 Fastighet i Sverige**

Det är lite oklart om vilka fastigheter utöver permanentbostad som medför väsentlig anknytning. Det bedöms i första hand efter fastigheternas värde och omsättning när man ska fastställa hur stark anknytningen är. Innehav av fastighet i Sverige är ett viktigt kriterium för väsentlig anknytning och den gäller även om innehavaren eller hans familj inte själv disponerar bostad i fastigheten. Men om en bostad på fastigheten saknas och den ekonomiska verksamheten är obetydlig kan anknytningen vara vag.<sup>40</sup>

---

<sup>34</sup> Internationell skatterätt Pelin, L s.32

<sup>35</sup> Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands Bergström & Sjöden s.24

<sup>36</sup> Utlandsarbete Broberg, A s.24

<sup>37</sup> Prop. 1984/85:175 s.14

<sup>38</sup> RÅ 1977 Aa 217

<sup>39</sup> RÅ 1979 Aa 58

<sup>40</sup> Utlandsarbete Broberg, A s.25

Om värdet på fastigheten är stort och omsättningen betydande innebär det att man blir obegränsat skattskyldig.<sup>41</sup>

### 2.6.9 Liknande förhållanden

Med liknande förhållanden menas de förhållanden som kan påverka bedömningen om de anses vara likvärdiga de som anges i lagen. Exempel på liknande förhållanden är den faktiska vistelseorten, makens anknytning, styrelseuppdrag i Sverige m.m. Rekviritet är en ersättning för uttrycket "jämförliga förhållanden" som blev ändrad genom prop 1999/2000:2. Liknande förhållanden får inte enligt förarbetena ges en utvidgande tolkning. Dessa måste vara jämförbara med övriga anknytningsfaktorer. Det innebär t. ex att rena kapitalplaceringar, obligationer och bankmedel inte kan medföra väsentlig anknytning. Man får inte heller väsentlig anknytning till Sverige om man som utomlands bosatt ärver en fastighet, bostad eller rörelse. Pensioner som utbetalas av en f.d. arbetsgivare medför inte att man får väsentlig anknytning men om en person har kvar en anställning hos svensk arbetsgivare eller sänts ut utomlands för sin svenska arbetsgivares räkning kan det bli svårare. Den skattskyldige som har styrelseuppdrag i olika svenska företag men framförallt om det är fråga om familjeföretag kan få väsentlig anknytning till Sverige.<sup>42</sup> Den andra makens tillgångar och minderåriga barns tillgångar kan också påverka ens skattestatus.<sup>43</sup>

## 2.7 Femårsregeln

Femårsregeln finns i 3 kap. 7 § 2 st. 1L. Det innebär att en person som flyttar från Sverige till ett annat land anses de närmaste fem åren som obegränsat skattskyldig här. Under de fem första åren är det den skattskyldiga som själv ska visa att väsentlig anknytning saknas till Sverige (bevisbörderegeln). För att den skattskyldige ska bevisa att han saknar väsentlig anknytning kan han lämna in en utredning om var han har sin bostad, familj, arbetsplats m.m. Från och med det sjätte året är det skatteverket som ska visa att väsentlig anknytning till Sverige föreligger. Personer som flyttat utomlands har tidigare haft möjligheten att få förhandsbesked från skatterättsnämnden. Det innebär att de kunde i förväg få ett bindande besked från skattemyndigheten. Skatterättsnämnden har på senare tid inskränkt denna möjlighet eftersom de kan avvisa de ärenden som de anser inte lämpar sig för förhandsbesked. Den som flyttar utomlands är nu utlämnad till en bedömning i efterhand.<sup>44</sup>

Femårsregeln gäller följande personer:

- Svenska medborgare
- Personer som varit bosatta i Sverige minst 10 år men inte är svenska medborgare

---

<sup>41</sup> RÅ 1989 ref 103

<sup>42</sup> Rätt skatt vid arbete och bosättning utomlands Bergström & Sjöden s.25

<sup>43</sup> RÅ 1972 A 47, RÅ 1974 A 738, RÅ 1989 ref 103, RÅ 1972:46

<sup>44</sup> Rätt skatt vid arbete och bosättning utomlands Bergström & Sjöden s.26

- Personer som tidigare stadigvarande vistats i Sverige<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 38, 39



**K**apitel tre innehåller en redogörelse för de rättsfall som ger en syn på varför en person som är utflyttad kan bli obegränsat skattskyldig i Sverige. I inledningen tar jag upp några rättsfall bl. a där utflyttade personer inte får väsentlig anknytning till Sverige. Senare tar jag upp några kortfattade rättsfall som tar hänsyn till de anknytningspunkterna i 3:7§ IL. Kapitlet avslutas med några större mer komplicerade rättsfall som rör utflyttade personer med anknytning till Sverige.

## 3. Rättsfall

### 3.1 Inledning

Genom att flytta utomlands och inte vara bosatt i Sverige kan man undvika svensk beskattning. En person kan ändå bli obegränsat skattskyldig i Sverige trots att han inte är bosatt här i landet. Det är inte alltid lätt att bedöma om en person är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige. Det brukar inte heller de olika instanserna i Sverige tycka och de brukar också döma olika.

Ett exempel är där Riksskatteverket anförde att en person måste vara obegränsat skattskyldig i det andra landet för att han ska slippa skattskyldigheten i Sverige. Regeringsrätten kom fram i RÅ 2002 ref. 70 till att vid en bedömning av om en person har väsentlig anknytning till Sverige ska man inte ta hänsyn till om denna person varit obegränsat skattskyldig i det andra landet eller inte.<sup>46</sup>

För att kunna besvara hur en utflyttad person kan bli obegränsat skattskyldig i Sverige är jag tvungen att ta upp några rättsfall där det motsatta råder. Jag ska vidare behandla de rättsfall som jag anser är viktiga för inledningen och förståelsen för problemet som jag vill behandla.

I RÅ 1974 ref. 97 ansåg Regeringsrätten att en villa på Värmdön inte kunde betraktas som fritidsfastighet trots att den endast använts fritidsändamål. Det som hade betydelse är att den kunde användas till permanentboende och att man tog hänsyn till bostadens standard och läge. Den var belägen närheten till Stockholm vilket kan ha spelat en viss roll.

I RÅ 1997 not. 197 (överklagande av Riksskatteverket av förhandsbesked) avsåg G som var norsk medborgare att flytta tillbaka till Norge. Han och hans hustru hade längre bott i Sverige och de hade en bostadsfastighet i Danderyd som skulle avyttras i samband med utflyttningen. Efter flyttningen hade de anknytning till Sverige främst på grund av att hans hustru skulle förvärva en annan villafastighet i Danderyd.

Riksskatteverket ansåg att de hade en stark anknytningsfaktor till Sverige och de skulle anses som obegränsat skattskyldiga i Sverige.

Regeringsrätten tog hänsyn till att sökanden var norsk medborgare, att han och hans hustru förvärvat en ny familjebostad i Norge där de skulle bosätta sig, att han inte hade kvar några ekonomiska engagemang i Sverige och att den nyförvärvade fastigheten i Danderyd skulle disponeras som fritidshus under en begränsad tid varje år och gjorde en samlad bedömning att innehavet av denna fastighet inte utgjorde sådan betydelse att de skulle anses bosatta i Sverige och därmed obegränsat skattskyldiga.

RÅ 1989 not. 276 rörde ett par som utvandrat från Sverige och den enda anknytningen enligt skattelagstiftningen var det svenska medborgarskapet. De brukade besöka Sverige under sommaren och bodde då i dotterns bostadslägenhet. Makarna begärde förhandsbesked om de skattekonsekvenser som ett köp av dotterns bostadslägenhet medförde. Regeringsrätten gjorde inga ändringar i förhandsbeskedet som förklarar att enbart köpet av bostadslägenheten inte medförde väsentlig anknytning till Sverige.

Jag ska vidare behandla några kortfattade rättsfall som rör de delar när man ska bedöma om väsentlig anknytning föreligger.

### 3.2 Genomgång av rättsfall som hänförs till de olika anknytningsmomenten

#### ***Svensk medborgarskap och hur länge personen var bosatt i Sverige***

Jag har tidigare nämnt att svensk medborgarskap har minst betydelse vid bedömningen av om en person har väsentlig anknytning till Sverige. Det räcker inte med att en person är svensk medborgare för att han ska anses ha väsentlig anknytning hit.<sup>47</sup>

#### *RÅ 1968 ref 9. Förhandsbesked*

Personen H som var dansk medborgare och hans svenska hustru flyttade till Kanarieöarna 1966. Innan flytten brukade de vistas där sju månader om året och resten av tiden tillbringade de i Sverige. På Kanarieöarna hade de förvärvat fast egendom i samband med flytten. I Sverige ägde H tre mindre gårdar samt medel inestående i svenska banker. Dessutom ägde han banktillgodohavanden i Danmark samt en större andel av danska aktier. Hans hustru ägde svenska aktier och en egendom som hon utarrenderade. Hon hade även svensk pension p.g.a. en

<sup>47</sup> RÅ 1989 ref. 118 se även RÅ 1989 not. 276

pensionsförsäkring. På den svenska egendomen fanns en bostad som de tillsammans bodde i på somrarna.

Regeringsrätten ansåg att mannen saknade väsentlig anknytning till Sverige medan hans hustru hade det. Även i RÅ 1997 not. 197 som jag nämnde i inledningen till detta kapitel tog man bl. a hänsyn till att mannen var norsk medborgare.

Det är varken svenskt medborgarskap eller tidsrymden som ensamt kan avgöra om en person ska få väsentlig anknytning till Sverige. Man måste göra en helhetsbedömning av alla de punkter i 3:7§ IL.<sup>48</sup> I RÅ 2002 ref. 70 gjorde Regeringsrätten den bedömningen att makarna som flyttat till Spanien hade svensk medborgarskap och en fritidsfastighet som de enda anknytningsfaktorer till Sverige men de kunde varken var för sig eller sammantagna vara sådana att makarna skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

### ***Den utländska bostaden "om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort"***

Denna faktor gäller oftast utländska medborgare som tidigare varit bosatta i Sverige. Tillsammans med andra faktorer kan den bilda en grund för väsentlig anknytning.<sup>49</sup>

#### *RÅ 1983 1:57*

En kvinna hade flyttat med sin man och sina barn till Frankrike. Hennes man arbetade vid Ikeas dotterbolag i Frankrike, Schweiz och Tyskland. Familjen var bosatt i Frankrike men vid tiden för avgörandet var det oklart i vilket av de tre länderna familjen skulle slutligen bosätta sig och skälet till detta var att man inte visste exakt var maken slutligen skulle få arbeta. Trots att det var oklart var den slutgiltiga utländska bosättningen var gjorde Regeringsrätten den bedömningen att kvinnan saknade väsentlig anknytning till Sverige.<sup>50</sup>

I RÅ 1933 ref. 10 hade en person sålt sin bostad i Sverige och vistats tre år utomlands i bl. a Österrike, Italien och forna Tjeckoslovakien. Han hade inte skaffat någon bostad utomlands och inte heller blivit beskattad för sina inkomster där. Han ansågs därför bosatt i Sverige.

#### *RÅ 2002 not. 146*

För en utlandssvensk tillmättes avgörande betydelse för hans innehav av åretruntbostad i Sverige. Den omständigheten att han var obegränsat skattskyldig i det andra landet saknade betydelse vid bedömningen av frågan om han alltså haft väsentlig anknytning till Sverige. Mannen hade flyttat tillsammans med sin fru till Spanien september 1994 av hälsoskäl. I Sverige hade de behållit en fritidsfastighet som

---

<sup>48</sup> Handledning för internationell beskattning 2007 s.39

<sup>49</sup> Ibid.

inte lämpat sig för åretruntbruk. I Spanien kunde de inte anses obegränsat skattskyldiga eftersom den spanska lagen säger att man ska vistas där minst sex månader föra att anses som obegränsat skattskyldig. Skatteverket yrkade på att de skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige eftersom de inte var obegränsat skattskyldiga i Spanien under 1994. De kunde alltså inte anses ha varaktig bosättning på viss utländsk ort.

Regeringsrätten gjorde en annan bedömning. De menade att en persons skattskyldighet i ett annat land inte kan vara bestämmande för en persons skattskyldighet i Sverige så som Skatteverket menade. Skatteverkets tolkning av lagtexten var felaktig eftersom det skulle medföra att det andra landets skatterättsliga lagstiftning skulle vara utslagsgivande för den skattskyldiges bosättning och hemvist enligt svenska interna regler.

I RÅ 2002 ref. 70 saknade det betydelse att en utlandssvensk inte varit obegränsat skattskyldig i ett annat land vid bedömningen av frågan om han alltså haft väsentlig anknytning till Sverige. Innehavet av familjens åretruntbostad i Sverige tillmättes avgörande betydelse för besvarandet av frågan och man beaktade särskilt hur länge den skattskyldige dittills vistats utrikes.

### ***Bostad i Sverige som är inrättad för åretruntbruk***

I RÅ 1972 A 47 ville makarna bosätta sig i Schweiz där de skulle hyra eller köpa en lägenhet. Mannen uppbar pension från Sverige, hade bankmedel och börsnoterade aktier samt ägde en sommarbostad i Sverige. Kvinnan ville behålla deras bostad i Sverige till dess att de definitivt bestämt sig om de ska flytta. Makarna utgick då ifrån att kvinna skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige men visste inte om mannen skulle ha det. Regeringsrättens tyckte att mannen inte hade visat att han saknade väsentlig anknytning till Sverige.<sup>51</sup> Även i RÅ 1974 A 1220 (förhandsbesked) ansåg Regeringsrätten att makarna hade väsentlig anknytning till Sverige. Makarna hade flyttat till Spanien och uppbar båda pension från Sverige. I Spanien hyrde de bostad där de vistades 8-9 månader av året och resterande tiden i Sverige. I Sverige ägde de en villa och en fritidsbostad men villan skulle säljas.

Men i RÅ 1970 Fi 918 skulle en person tillträda som VD för ett schweiziskt bolag för en tid av minst fem år. Familjen skulle följa med och villan som de tidigare bodde i skulle säljas. Den andra villan ville hustrun behålla som sommarbostad medan maken skulle ha kvar två styrelseuppdrag i Sverige. Rättsnämnden ansåg att familjen skulle ha väsentlig anknytning till Sverige. Regeringsrätten ansåg däremot att de skulle anses ha tagit varaktig bo och hemvist i Schweiz och därmed saknade väsentlig anknytning till Sverige.<sup>52</sup> Inte heller i RÅ 1998 not 67 hade personen haft väsentlig anknytning till

---

Sverige trots att hustrun hade en bostad i Sverige. Han var finsk medborgare och skulle flytta tillbaka till Finland medan hans hustru skulle stanna kvar i Sverige och veckopendla medan hon väntade på pensionen som hon skulle få om fem år. De hade sålt sin bostad i Sverige och hustrun hade skaffat en annan bostad i Sverige där hon kunde övernatta.

### ***Om utlandsvistelsen beror på studier eller av hälsoskäl***

Vistas en person utomlands av hälsoskäl eller på grund av studier talar det för att personen har för avsikt att återvända till Sverige. Personen behåller oftast sin bostad i Sverige vilket ger honom väsentlig anknytning hit.<sup>53</sup>

I RÅ 1980 Aa 43 ville en person bosätta sig i Italien på grund av hälsoskäl medan hans hustru som han bara var formellt gift med (enligt honom) skulle stanna kvar i Sverige. Efter utflyttningen skulle han ta på sig betalningsansvaret för villan där hans hustru och en son som var myndig bodde. Regeringsrätten ansåg att han hade väsentlig anknytning till Sverige. Däremot i RÅ 2002 not. 149 ansågs inte en person ha väsentlig anknytning till Sverige som av hälsoskäl bosatt sig utomlands.

I RÅ 1971 Fi 1770 skulle en person med sin hustru flytta till Spanien efter att han pensionerat sig. Innan flytten brukade han tillbringa vintrarna i Spanien på grund av en hjärtsjukdom som orsakade luftrörbesvär i Sverige. Personen ägde en villa i Spanien men inget i Sverige medan hustrun ägde en skogsfastighet och en lägenhet i Sverige. Efter att de bosatt sig i Spanien skulle de tillringa sommarmånaderna i hustruns lägenhet. Han ansågs inte ha väsentlig anknytning till Sverige.

### ***Familj i Sverige*** (maka eller make och minderåriga barn)

RÅ 1983 Aa 115

Personen ifråga var flygkapten vid SAS och placerad i Köpenhamn där han även var bosatt. Sedan några år tillbaka förelåg splittring mellan honom och hans hustru och sedan 1975 hade han även varit sammanboende med en danska. Han brukade besöka familjen i Sverige var fjortonde dag som bodde i Stockholm. Sedan 1977 hade de danska myndigheterna ansett honom som bosatt i Danmark eftersom han hade tagit ut internordisk flyttningsbetyg till Danmark. Regeringsrätten ansåg att han hade sin bosättning i Sverige under det aktuella inkomstår (1977). Även enligt dåvarande avtalet mellan Sverige och Danmark ansågs han ha sin hemvist i Sverige. Men i ett annat rättsfall RÅ 1998 not. 67 som jag tidigare nämnt gjorde man en annan bedömning. Mannen som var finsk medborgare hade inte väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen till Finland trots att hans hustru bodde kvar i Sverige.

---

<sup>53</sup> Handledning för internationell beskattning 2007 s.40

I RÅ 2003 not. 140 "Förhandsbesked" skulle en utländsk medborgare flytta tillbaka till sitt gamla hemland medan hans sambo skulle stanna kvar i Sverige. De skulle ha gemensam vårdnad om sina två minderåriga barn. Han hade sedan 1996 varit bosatt med sin sambo och bedrev verksamhet på sin gård. Han skulle fortsatt äga gården efter utflyttningen men endast under kortare perioder uppehålla sig i Sverige. Regeringsrätten bedömde att han skulle ha väsentlig anknytning till Sverige efter att ha tagit hänsyn både till de två barnen men även till det fortsatta fastighetsinnehavet.

Samma år i RÅ 2003 ref. 52 gjorde man en annan bedömning. En person som flyttat till Storbritannien "efter att han separerat från sin hustru" hade kvar minderårigt barn i Sverige eftersom det var f.d. hustrun som ensam hade vårdnaden. Han brukade besöka Sverige c:a 60 dagar per år för att träffa barnet. Efter utflyttningen var han fortsatt styrelseledamot i ett onoterat svenskt aktieföretag där han även hade ett mindre post aktier. Han hade inget bestämmande inflytande i företaget och deltog inte heller i det operativa arbetet. Han ägde dessutom 5 % av en fastighet utan bostadsbyggnad i Sverige. Umgänget med sonen utgjorde inte omständighet att han skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige .

### ***Om han bedriver näringsverksamhet i Sverige eller är ekonomiskt engagerad***

I RÅ 1979 Aa 58 ansåg Regeringsrätten att den utflyttade personen inte kunde visa att han saknade väsentlig anknytning till Sverige med hänsyn till bl.a. ett tioprocentigt aktieinnehav. Han skulle flytta till Schweiz och där skulle han vara verksam i ett bolag som han själv ägde. Personen var ogift och skulle sälja sin bostad i Sverige men ägde däremot 10 procent av aktierna i ett svenskt aktiebolag "familjebolag". Från Schweiz skulle viss försäljning ske till det svenska bolaget.

RÅ 1989 ref. 118

K-A B. var född i Sverige men har under hela sitt liv varit bosatt i USA tillsammans med sina fyra barn. Under 1980-talet hade K-A B emigrerat till USA med sin hustru och sina tre barn, ett barn föddes i USA, och i dag är tre av barnen amerikanska medborgare. K-A B hade påbörjat en doktorsavhandling i företagsekonomi och efter avlagd examen fortsatte han jobba på ett amerikanskt universitet som lärare och forskare. Hela familjen ansågs av amerikanska myndigheter som obegränsat skattskyldiga i USA. K-A B hade betydande tillgångar kvar i Sverige, bl. a en större jordbruksfastighet utanför Knivsta med bostad möjlig som permanentbostad, samt flera fritidsfastigheter. Han var även styrelseledamot i GG AB, som sin tur förvärvat K-A B:s majoritetspost i B & BII AB. Han hade en mindre aktieportfölj i svenska företag. Familjen brukade även besöka Sverige några veckor under sommaren.

Regeringsrätten ansåg att K-A B och hans familj hade stark anknytning till USA eftersom de hade haft sin bo och hemvist där sedan 1980, barnen gick i skolan där, familjen vistades i Sverige endast några veckor under sommaren och K-A B arbetade i USA sedan längre tid tillbaka. Men eftersom familjen ägde en jordbruksfastighet med åretruntbostad och deltog i driften av jordbruket och K-A B var styrelseledamot i GG AB ansåg Regeringsrätten att de hade väsentlig anknytning till Sverige. Däremot var innehavet av börsnoterade aktier och sommarstugefastigheterna av mindre betydelse.

I RÅ 1989 ref. 103 flyttade en person med hustrun och sina tre barn till USA där familjen anskaffade en familjebostad. Maken och hustrun ägde 50 procent var i ett svenskt handelsbolag medan hustrun själv ägde 75 procent av andelarna i ett annat handelsbolag samt en större hyresfastighet som hon köpt precis innan utflyttningen. Hustrun och barnen ägde dessutom en fritidsfastighet som inte var beboelig vintertid. Maken var VD för ett amerikanskt aktiebolag där han även ägde 30 procent av aktierna men bedrev även konsultverksamhet i eget bolag. Regeringsrätten ansåg att personen hade väsentlig anknytning till Sverige trots att han ansågs vara bosatt i USA.

*I RÅ 1999 not. 69 fick föräldrarna tillgodoräkna sig barnens aktieinnehav eftersom barnen var omyndiga. Mannen som var norsk medborgare och koncernchef i ett svenskt bolag fick efter utflyttningen från Sverige till Storbritannien väsentlig anknytning hit på grund av innehavet mellan 18 och 20 % av aktierna i bolaget.*

*I RÅ 2001 not. 2 ansågs kvinnan inte ha väsentlig anknytning efter utflyttningen. I ett fåmansbolag där hennes far var majoritetsägare ägde hon 9 % av aktierna. Hon hade även köpoption på ytterligare 7 % men hon var inte anställd i bolaget, hade inte något uppdrag eller deltog i bolagets verksamhet.*

*Inte heller i RÅ 2002 not. 150 ansågs personen ha väsentlig anknytning efter utflyttningen. Han ägde alla aktier i ett förvaltningsbolag samt aktier i sex andra bolag men innehavet översteg inte 10 % i något av dessa. I ett börsnoterat bolag hade personen dessutom styrelseuppdrag och ägde 2 % av aktierna i detta bolag.*

*Jag ska vidare behandla denna del mer utförligt i den tredje delen av kapitlet.*

### **Om man har en fastighet i Sverige**

I RÅ 1989 ref. 18 hade den skattskyldige flyttat till Cypern där han hade bostad, uppehållstillstånd, arbetstillstånd och anställning. I Sverige hade han ingen bostad och bedrev inte heller någon näringsverksamhet här. Han uppbar ett månatligt belopp från sin förra arbetsgivare tills pensioneringen skulle inträda men denna inkomst var inte förenad med någon arbetsplikt. Det som knöt honom till Sverige var två hyresfastigheter som hade ett taxeringsvärde på 3.245.000 kr och hyresintäkterna

uppgick till 1.250.000 kr. Personen tog inte aktivt del i förvaltningen av dessa utan det skedde genom ett annat företag. Vid en samlad bedömning ansåg Regeringsrätten att innehavet av dessa fastigheter inte grundade väsentlig anknytning till Sverige.

Utgången blev en annan i RÅ 1989 ref. 103 där makarna som flyttade med sina barn till USA ansågs av Regeringsrätten ha väsentlig anknytning till Sverige. Även i RÅ 2001 not. 114 ansågs väsentlig anknytning till Sverige föreligga. Personen ägde indirekt flera fastigheter med ett sammanlagt taxeringsvärde på 41 miljoner kronor.

I RÅ 1987 not. 829 skulle makarna flytta utomlands och de skulle anses ha sin hemvist utomlands (varaktig bo och hemvist). I Sverige skulle de ha kvar en hyresfastighet, en fritidsbostad inrättad för åretruntboende samt aktier i ett mindre aktiebolag. Regeringsrättens bedömning var att det var hyresfastigheten och innehavet av aktierna som medförde att väsentlig anknytning till Sverige förelåg.

I RÅ 1989 ref. 118 hade personen stark anknytning till Sverige på grund av bl. a en jordbruksfastighet. I detta fall hade Rättsnämnden först ansett att han saknade väsentlig anknytning men Regeringsrätten hade en annan uppfattning.

Slutligen i RÅ 2003 not. 210 ansågs ett förvärv av en jordbruksfastighet på 56 ha. inte medföra väsentlig anknytning till Sverige. Den skattskyldige och hans familj skulle inte delta aktivt i den löpande förvaltningen av fastigheten och den skulle endast användas för fritidsändamål.

### ***Liknande förhållanden***

Exempel på omständigheter som kan påverka bedömningen är t. ex optionsrätter, innehav av konvertibla skuldebrev eller styrelseuppdrag i svenska företag. Men det måste vara fråga om liknande förhållanden som är jämförbara med de tidigare nämnda.<sup>54</sup>

I RÅ 1972 ref. 46 fann Regeringsrätten att den skattskyldige hade väsentlig anknytning till Sverige eftersom denne tillsammans med sina barn ägde cirka 38 % av aktierna i ett större familjeföretag.

I RÅ 1972 A 47 ansågs den skattskyldige inte visat att han saknade väsentlig anknytning till Sverige. Personen och hans hustru skulle flytta till Schweiz. Det väsentliga i detta sammanhang var att hans hustru avsåg att behålla en lägenhet under en övergångsperiod vilket utgjorde deras gemensamma familjebostad.

I RÅ 1975 Aa 909 ansågs den skattskyldige ha väsentlig anknytning till Sverige efter att han flyttat till Spanien. Hyresrätten till gården "som han tidigare hade sin

---

<sup>54</sup> Handledning för internationell beskattning 2007 s.46



stadigvarande bostad på” hade han överförts på sin son. Genom ett gåvobrev hade han överlåtit inventarierna på gården på sonen och en dotter.

I RÅ 1974 A 738 hade den skattskyldige och hans hustru flyttat till Spanien. Han hade en lägenhet i Spanien där makarna var bosatta. Hustrun ägde dessutom en villa i Sverige som tidigare varit deras permanentbostad men denna var uthyrd i väntan på försäljning. Regeringsrätten ansåg att den skattskyldige hade väsentlig anknytning till Sverige.

### **3.3 Komplexa Rättsfall**

#### **3.3.1 RÅ 2002 not. 150**

Överklagande av Riksskatteverket av ett förhandsbesked ang. inkomstskatt.

I ansökan frågade L.A. om han efter en utflyttning till Schweiz skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige och Skatterättsnämnden ansåg att han inte hade väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen. L.A. skulle efter utflyttningen inte ha någon annan anknytning till Sverige än att han ägde en del värdepapper direkt och indirekt genom sitt helägda bolag Respons Konsult AB. Bolaget bedrev enbart förvaltning av värdepapper. L.A. innehade också direkt och indirekt aktier och teckningsoptioner i sex svenska IT-bolag. Tre av dessa bolag var noterade på OM Stockholmbörsen medan de övriga också skulle noteras så småningom. Bolagen hade mellan 20-350 delägare och inga av dem var närstående till L.A. och hans innehav översteg inte 10 % i något av bolagen. Han skulle kvarstå som styrelseledamot i ett av bolagen, Teleogic AB som var börsnoterat, och hans innehav i denna var drygt 2 %. Skatterättsnämndens bedömning var att L.A:s innehav inte var av sådana tillgångar som gav honom väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige.

Fr.o.m. 2002 års taxering tillämpas IL i stället för KL, vilket dock inte påverkade förhandsbeskedet. Riksskatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att L.A. efter utflyttningen till Schweiz skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Riksskatteverket anförde att den omständigheten att värdet på aktierna i Respons Konsult AB var betydande var inget som självständigt band L.A. till Sverige. Det som skulle vara avgörande var inflytandet som det ekonomiska engagemanget kunde ge. Bolaget förvaltade aktierna i fem bolag och det var inte bara en aktiepost som de förvaltade som i RÅ 2001 not.41. L.A. kunde ha en central roll även efter utflyttningen genom sitt ägande i bolagen och som styrelseledamot. Han ägde även direkt 9.39 % av aktierna i ett fåmansföretag som hade ett tjugotal aktieägare. Det har tidigare varit tillräckligt med ett aktieinnehav på 10 % i ett fåmansföretag som enda anknytningsfaktor för att det ska föreligga väsentlig anknytning till Sverige (RÅ 1979 Aa

58). Riksskatteverket ansåg att L.A. har väsentlig anknytning till Sverige vid bedömningen av alla omständigheter.

L.A. yrkade att Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle fastställas.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

### 3.3.2 *RA 2004 not. 215*

Överklagande av A och Skatteverket i mål om förhandsbesked angående inkomstskatt.

A var sammanboende och hade med sin sambo ett gemensamt minderårigt barn . De var samtliga svenska medborgare och de hade avsikt att under år 2003/2004 flytta till Storbritannien. Skatterättsnämnden hade att utgå från att de därefter skulle ha sitt egentliga bo och hemvist i Storbritannien. De båda personerna ägde vardera 50 procent av en bostadsrättslägenhet som då utgjorde deras permanentbostad. De ägde även en sommarbostad på Värmdö och A ägde en fritidsfastighet i Frankrike.

Skatterättsnämnden hade att utgå från att bostadsrättslägenheten skulle avyttras innan utflyttningen från Sverige. A ägde 50 procent av aktierna i ett *fåmansföretag* där han även var anställd och styrelseledamot. Innehavet i bolaget skulle avvecklas genom en likvidation av bolaget före utflyttningen. A var också styrelseordförande i ett onoterat riskkapitalbolag, X AB, i vilket han också ägde 10,24 % av andelarna medan hans sambo ägde 2.56 %. Han var inte verksam i X AB med mer än normalt vad som ankommer en styrelseordförande och det utgick inte något arvode för styrelsearbetet. X AB var enligt svenska fåmansregler att anses som ett fåmansföretag. A och sambon samt deras gemensamma barn ägde inga andra tillgångar i övrigt förutom marknadsnoterade värdepapper och medel på bankkonton. I Storbritannien skulle A etablera ett försäljnings- och administrationskontor på uppdrag av ett internationellt fondbolag och vara anställd vid detta bolag. Tidigare hade han genom sitt fåmansföretag utfört tjänster åt detta fondbolag. I Sverige skulle A vistas bara vid enstaka tillfällen och semestrarna skulle tillbringas dels i Sverige, dels i Frankrike. I övrigt skulle han besöka Sverige i samband med tjänsteuppdrag som avsåg enstaka styrelsemöten i X AB samt uppdrag som hade anknytning till den nya verksamheten. För honom och hans sambo var enda inkomsten från Sverige utdelning på svenska värdepapper och ränta på bankmedel.

De frågor som A ställde var följande:

1. Leder ovanstående förutsättningar till att han vid utflyttning från Sverige skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige?
2. Om svaret på fråga 1 är jakande blir bedömningen annorlunda om han skulle frånträda sin styrelsepost i X AB?
3. Om svaret på fråga 2 är nekande blir bedömningen annorlunda om hans sambo avyttrar sitt innehav i X AB?
4. Om svaret på fråga 3 är nekande blir bedömningen annorlunda om han men inte sambon avyttrar sitt innehav i X AB?

*Skatterättsnämnden kom fram till att A skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen till Storbritannien utom i det fall han avyttrar sina aktier i X AB.*

Skatterättsnämnden ansåg att "enligt praxis" det är innehavet av aktierna i fåmansbolaget som vägde tyngst vid prövningen i ärendet. Det visade sig att oavsett om han ingick i styrelsen eller inte så hade han väsentlig inflytande i bolaget. Han och hans sambo, tillsammans eller i olika konstellationer kunde dominera företaget. Med beaktande av omständigheterna ansåg nämnden att A skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen från Sverige. Svaret skulle inte ändras om han inte före utflyttningen avyttrar sitt aktieinnehav i bolaget.

A överklagade till Regeringsrätten och yrkade att de skulle ändra förhandsbeskedet så att han inte skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen. Han anförde bl. a att skatterättsnämnden frångick den praxis som har etablerats. Innehavet av 10 % har accepterats som en nivå där väsentlig anknytning saknas. A ägde 10,24 % av aktierna i X AB och hans sambo ägde 2,56 % (12,8 % tillsammans). Innehavet kan inte anses ge honom ett sådant väsentligt inflytande i näringsverksamhet som avses i 3 kap. 7 § IL och hans innehav skall ses för sig och inte tillsammans med övriga ägargruppers som inte var närstående till honom. Att en grupp ägare tillsammans eller i olika konstellationer kan dominera bolaget kan inte utgöra grund för att hans innehav ska ge honom väsentlig inflytande i bolaget. Det går inte att utläsa något stöd för en sådan uppfattning vare sig i lagtext eller praxis.

Skatteverket yrkade att Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle fastställas. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde deras förhandsbesked.

### **3.3.3 RÅ 2001 not. 1**

Överklagande av A av ett förhandsbesked ang. inkomstskatt.

Den skattskyldige som var svensk medborgare avsåg att tillsammans med sin familj flytta till ett annat europeiskt land och bosätta sig där. Hans kompanjoner skulle också

flytta med sina familjer vid ett lämpligt tillfälle under perioden 2000–2003. A ägde 15,5 % av aktierna i X AB, 24,3 % av aktierna i Y AB och 25 % av aktierna i Z AB. Övervägande delen av aktierna i dessa bolag ägdes av tre kompanjoner till honom. Alla bolag var moderbolag i sina koncerner och A var företagsledare och anställd i YY AB som var dotterbolag till Y AB. Han skulle avsluta sin anställning i YY AB innan flytten. Han var även styrelseledamot i ett antal svenska bolag. Bostaden som A och hans familj använde som familjebostad skulle säljas men däremot skulle de behålla en fritidsfastighet som ägdes gemensamt av makarna.

De frågor som A ställde var följande:

1. Kommer A efter avflyttningen från Sverige att anses skatterättsligt bosatt i Sverige till följd av interna svenska bestämmelser?
2. Kommer A efter avflyttningen att anses ha skatterättslig hemvist i Sverige eller det land han flyttade till enligt avtalet mellan detta land och Sverige för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet (dubbelbeskattningsavtalet)?
3. Kommer svaret på fråga 1. och/eller 2. att ändras om A vid tiden för avflyttningen har avträtt ur samtliga bolagsstyrelser angivna i bilaga till ansökan?

Skatterättsnämnden ansåg att A var ekonomiskt engagerad i Sverige mot bakgrund av hans aktieinnehav i de tre bolagen. Han ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige även efter utflyttningen från Sverige. Det gällde även om han skulle avstå från sina styrelseuppdrag. Angående den andra frågan har man dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och det andra landet som A avser att flytta till. Enligt denna gäller om en person anses ha hemvist i båda staterna skall han anses ha hemvist i den stat som han har stadigvarande bostad som står till hans förfogande. Har han stadigvarande bostad i båda skall han anses äga hemvist i den stat i vilken han har de starkaste personliga och ekonomiska förbindelserna. Uppgifterna i ansökningen som A lämnade var inte tillräckliga för att man skulle kunna göra en bedömning om fritidsfastigheten som A skulle ha kvar efter utflyttningen står stadigvarande till hans förfogande. En prövning av med vilken stat en person skall anses ha de starkaste personliga och ekonomiska förbindelserna omfattas inte av ett förhandsbesked. Nämnden avvisade därför ansökningen i den delen.

A yrkade i sitt överklagande att Regeringsrätten skulle ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att han under de givna förutsättningarna inte skulle anses bosatt i Sverige. Han ville framförallt att Regeringsrätten skulle ändra det beslut där han ansågs ha väsentlig anknytning trots att han inte längre var ledamot av styrelsen i de bolag där han ägde aktier. A ville att han skulle efter utflyttningen anses enligt gällande dubbelbeskattningsavtal ha skatterättslig hemvist i det andra landet.

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden avseende svaren på frågorna 1 och 3. Enligt 23 § lagen (1998:189) om förhandsbesked får inte den andra frågan som skatterättsnämnden avisat överklagas. Regeringsrätten avisar överklagandet i vad det avser fråga 2. Regeringsrätten gjorde samma bedömning rörande A:s kompanjoner.

### **3.3.4 RÅ 2001 not. 2**

Överklagande av Riksskatteverket av ett förhandsbesked ang. inkomstskatt.

A skulle flytta ut och ansökte om förhandsbesked. Hon ägde en bostadsrätt, bil, ridhäst och div. bankmedel i Sverige som hon avsåg att avyttra före utflyttningen. Personen ägde även två värdepapper som kunde ge henne rätt till framtida ägande i ett fåmansföretag. Det första var ett konvertibelt skuldebrev (10 251 500 kr) som gav henne rätt att teckna 505 aktier i X AB för det aktuella beloppet. Konverteringen skulle påkallas senast den 30 december 1999 och efteråt skulle det motsvara 8.67 % av kapitalet i X AB. Den andra var en köption som hennes far "ägare till alla aktier i bolaget" hade utställt och förvärvat för 2 milj. kr efter marknadsvärdering vid företaget. Denna option gav henne rätt att köpa 385 aktier för 664 000 kr i Bolaget som kunde ge henne ytterligare 6.6 % i Bolaget. Denna hade hon möjlighet att utnyttja senast slutet av 2006. Hon avsåg att behålla dessa båda efter utflyttningen. X AB var ett holdingbolag för Y AB som tidigare varit börsnoterat. X AB bedrev handel med värdepapper i form av en större obligationsportfölj efter att ha avvecklat flertalet av de verksamheter som fanns i det börsnoterade Y AB. Det som fanns kvar var ett par svenska förelsedrivande bolag. Koncernen innehöll också några dotterbolag och intressebolag utanför Sverige. Totala marknadsvärdet på aktierna i X AB uppgick till ca 2.5 miljarder kr. Marknadsvärdet på konvertibeln och köptionen var på 220 respektive 2 milj. kr. Hon kunde inte få väsentligt inflytande i företaget varken före eller efter konverteringen. Aktierna i X AB som hon kunde förvärva var förenade med hembudsklausul. Hon hade inte rätt att överlåta optionen på utomstående och kunde inte heller fritt överlåta aktierna p.g.a. hembudsklausulen. Hon hade inte något uppdrag i styrelsen

De frågor som A ställde var följande:

1. Kommer A efter avyttring av sin bostad m.m. och utflyttningen att anses skattemässigt bosatt i Sverige enligt intern svensk rätt?
2. Om nämnden skulle besvara fråga 1 med ja, anses A efter utflyttningen ha hemvist i Sverige enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och det land hon flyttar till?

Skatterättsnämnden ansåg att A inte kommer anses bosatt i Sverige och inte ha väsentlig anknytning hit. Hon skulle endast ha 8.67 % av kapitalet och en köption

som skulle kunna ge henne ytterligare 6.6 % i X AB. Det framgick att hon inte bedrev någon näringsverksamhet och att hon inte hade något uppdrag i styrelsen för X AB eller något annat uppdrag i Sverige. Det saknade betydelse för bedömningen att hennes far ägde bolaget eftersom hon själv inte deltagit i bolagets verksamhet. Skatterättsnämnden tyckte att hennes kapitaltillgångar inte kunde ge henne något väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. Det innebär att hon inte kunde ha väsentlig anknytning till Sverige.

Riksskatteverket överklagade till Regeringsrätten yrkade på att de skulle förklara att A efter utflyttningen fortfarande skulle anses bosatt i Sverige. Riksskatteverket anförde bl. a att vid bedömningen av om en person som inte stadigvarande vistas i Sverige men ändå ska anses som bosatt här var det mycket starkt anknytningsmoment att personen hade ekonomiskt engagemang genom att inneha tillgångar som direkt eller indirekt kunde ge honom väsentlig inflytande i näringsverksamheten. De hänvisade till prop. 1984/85:175 s.28 och menade att även större fordringar som kunde ge borgenären inflytande i ett svenskt företag kunde innebära ett väsentligt ekonomiskt anknytningsmoment. Detta medförde att konvertibla skuldebrev och optionsrätter på större belopp kunde påverka bedömningen. En skattskyldig som inte direkt deltar i ledningen eller om han saknar möjlighet till detta behöver inte betyda att väsentlig anknytning inte föreligger (RÅ 1977 Aa 217 och RÅ 1982 Aa 141). Innehar man en viss andel av aktiekapitalet i ett fåmansbolag bör det betyda att man har väsentligt inflytande oavsett graden av engagemang och oberoende av i vilken utsträckning man utnyttjar inflytandet. I RÅ 1979 Aa 58 godtog man ett så lågt aktieinnehav som 10 %. Enligt praxis har man beaktat makes fastighet och aktieinnehav och vissa fall jämförts med eget innehav vid bedömning av om väsentlig anknytning föreligger. Även minderåriga barns tillgångar har spelat roll vid bedömningen. Utomlands boende myndiga barnens intressen borde inte påverka bedömningen (RÅ 1989 ref. 118.). Riksskatteverket menade att det inte fanns stöd i praxis för att närståendekretsen var begränsad till de personer som nämndes ovan. De ansåg att A skulle anses som bosatt i Sverige mot bakgrund av A:s innehav av 8.67 % + 6.6 % av kapitalet i ett bolag som till resterande delen ägdes av hennes far.

A bestred bifall till Riksskatteverkets ändringsyrkande och anförde bl.a. följande. Ett framtida utnyttjande av optionen skall man inte se som ett innehav i bolaget vid prövningen om hon har väsentlig anknytning till Sverige. Det kan gemföras med att någon som flyttar utomlands och långt efter utflyttningen förvärvar aktier i Sverige och det är orimligt att beakta denna omständighet. Det är även väldigt osäkert om A skall någonsin kunna få råd att begära lösen. Även om detta skulle ske kunde hennes innehav aldrig öka eftersom hon skulle sälja samtliga aktier hon nu innehade. Hon hade aldrig varit verksam i bolaget och aktieinnehavet gav inte henne väsentlig inflytande i denna. Enligt praxis kunde inte ett så litet och passivt ägande medföra väsentlig anknytning. Det var inte förenligt med gällande praxis att beakta hennes fars

innehav och hon var dessutom myndig och levde sitt eget liv. Enligt RÅ 1987 not. 829 ska man behandla myndiga barn som från föräldrarna fristående personer. Även i RÅ 1989 ref. 118 gjorde man liknande bedömning att myndiga barns tillgångar i Sverige inte påverkade föräldrarnas anknytning men väl omyndiga barns tillgångar. Det framgår att föräldrarna och myndiga barns tillgångar inte skall sammanläggas vid en prövning av om någon av dem har väsentlig anknytning till Sverige.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som skatterättsnämnden och fastställde skatterättsnämndens förhandsbesked.

### **3.3.5 RÅ 2001 not. 114**

Överklagande av G.N. av förhandsbesked ang. inkomstskatt.

Personen G.N. avsåg att flytta tillsammans med sin familj till Storbritannien alternativt Schweiz och bosätta sig där. Han skulle avyttra sin bostad i Sverige och anskaffa en annan i det andra landet. Efter utflyttningen skulle G.N. äga samtliga aktier i N. & Co AB (Bolaget) som bedrev indirekt fastighetsförvaltning och innehade aktier för förvaltning samt likvida medel. Verksamheten kunde också betraktas som värdepappersrörelse beroende på omfattningen. En extern fastighetsförvaltare skötte fastighetsförvaltningen och G.N. skulle inte vara delaktig i driften av verksamheten. Bolagets aktieinnehav skulle i huvudsak utgöras av börsnoterade bolag och aktier i marknadsnoterade bolag. Bolaget utförde koncerngemensamma tjänster för dotterbolaget Nr. & Co AB och dess verksamhet bestod endast av innehav i rörelsedrivande dotterbolag. I Bolaget har varken fastighetsförvaltning eller värdepappersrörelse bedrivits. I mars 2000 såldes aktierna i Nr. & Co AB och kapitalet frigjordes för utövande av t. ex värdepappersrörelse. N. & Co AB har ägt också ett annat bolag Fastighets AB U sedan 1997 som bedrev fastighetsförvaltning. Externa bolag hade hand om både den ekonomiska förvaltningen samt fastighetsförvaltningen. G.N. ansåg att dessa omständigheter inte medförde att väsentlig anknytning förelegat. Den skattskyldige ansåg att aktierna i Bolaget inte var kvalificerade men denna omständighet behöver inte medföra att man behandlar frågan om väsentlig anknytning annorlunda. Eftersom någon rörelseverksamhet inte bedrevs i Bolaget ansåg G.N. att innehavet i denna inte utgjorde att väsentlig anknytning till Sverige förelåg. Även om Bolaget skulle börja bedriva värdepappersrörelser skulle denna bedrivas från hemmet i det andra landet enligt G.N. Det förhållandet att förvaltningen skulle läggas i depå i Sverige och att den utgjordes av värdepappersrörelse behövde inte anses utgöra att väsentlig anknytning till Sverige. Om det vore så kunde han förlägga förvaltningen avseende värdepappersrörelsen i depå i Storbritannien.

De frågor som G.N. ställde var:

1. Kan sökandens aktieinnehav i Bolaget anses medföra att sökanden erhåller väsentlig anknytning till Sverige?
2. Avses vid tolkning av uttrycket "bosatt i Sverige" i dubbelbeskattningsavtalet mellan Schweiz och Sverige, även det förhållandet att det föreligger väsentlig anknytning till Sverige?
3. Förändras svaret på fråga 1 och 2 om verksamheten i Bolaget har karaktär av värdepappersrörelse som bedrivs i Sverige?
4. Förändras svaret på fråga 1 och 2 om verksamheten i Bolaget har karaktär av värdepappersrörelse som bedrivs utanför Sverige med värdepå utanför Sverige?

Skatterättsnämnden ansåg att G.N. hade väsentlig anknytning till Sverige enligt IL och begreppen bosatt avsåg även den som har väsentlig anknytning till Sverige enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Schweiz. Frågorna 1 och 2 skulle inte förändras om verksamheten i Bolaget hade karaktär av värdepappersrörelse. Det saknade betydelse om Bolaget skulle börja bedriva handel med värdepapper, oavsett om denna bedrevs i Sverige eller utomlands. G.N. ägde samtliga aktier i Bolaget som ägde aktier för förvaltning och likvida medel. Bolaget ägde även Fastighets AB U som bedrev fastighetsförvaltning och ägde fastigheter med ett sammanlagt taxeringsvärde på 41 mkr. G.N. hade väsentlig anknytning till Sverige utifrån dessa förhållanden. En fysisk person med hemvist i Schweiz får beskattas i Sverige oavsett de övriga bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet om han även anses bosatt i Sverige. Bestämmelserna infördes med anledning av ändringen av det svenska bosättningsbegreppet till att omfatta även personer som har väsentlig anknytning till Sverige.

G.N. överklagade till Regeringsrätten och yrkade att de skulle ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarade att han inte ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Även om verksamheten i Bolaget hade karaktär av värdepappersrörelse och att begreppet "bosatt i Sverige" i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz inte skulle gälla den som har väsentlig anknytning till Sverige. Han anförde att Bolaget kanske avyttrar Fastighets AB U innan han flyttar från Sverige och ifall det skulle ske ansåg han att han inte skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige enbart på grund av innehavet av aktierna i N. & Co AB. Han tyckte att han diskriminerades jämfört med andra länders EU-medborgare på det sätt att han genom beskattningen hindrades att bosätta sig i och arbeta i Storbritannien. Han tyckte att det stred mot regeln om fri rörlighet för personer inom EU och att sådan beskattning inte är förenlig med EG-rätten.

Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked och gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden beträffande de ställda frågorna. G.N. har inte nämnt tidigare att det fastighetsförvaltande dotterbolaget skulle avyttras innan han skulle flytta från Sverige. Det gjorde han först i Regeringsrätten men de bortsåg från detta eftersom prövningen i Regeringsrätten ska grundas på samma förutsättningar som låg till grund för Skatterättsnämndens bedömning.



### 3.3.6 RÅ 2001 not. 113

Överklagande av Riksskatteverket (RSV) av förhandsbesked ang. inkomstskatt.

I ansökan om förhandsbesked uppgav J.S. att han och hans hustru avsåg att flytta till Spanien och bosätta sig där. Efter utflyttning till Spanien skulle de anses bosatta där enligt spanska interna skatteregler. Villafastigheten som makarna använde som sin bostad skulle avyttras innan utflyttningen. Barnen var vuxna och bosatta i Sverige. Vid utflyttningen ägde J.S. 10 % i PCS AB och hans hustrus systerson som också var VD i företaget ägde 10 %. Resterande delen ägdes av ett holländskt bolag H NV som var en multinationell koncern och noterad på börsen i Amsterdam. H NV förvärvade PCS AB 1996 och alla i aktier i bolaget ägde lika rösträtt. J.S. var administrativ chef i PCS AB och hade en av fyra styrelseposter medan två holländska representanter för H NV och VD:n hade de andra. J.S. skulle avsluta sin anställning och avsäga sig styrelseuppdraget innan utflyttningen från Sverige.

De frågor som J.S. ville ha svar på var följande:

1. Utgör sökandens innehav av 10 procent av aktierna i PCS AB en sådan omständighet väsentlig anknytning som kan anses medföra skatterättslig bosättning i Sverige efter utflyttning till Spanien?
2. Om svaret på fråga 1 är nej, blir svaret annat om J.S. efter utflyttningen förvärvar en sommarbostad inrättad för åretruntbruk i Sverige?

Skatterättsnämnden ansåg att J.S. inte skulle ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen till Spanien. Han skulle inte äga några andra tillgångar i Sverige än 10 % av aktierna i PCS AB. De andra aktierna ägdes av det nederländska börsnoterade företaget H NV (80 %) och av VD:n (10 %) som var hans hustrus systerson. J.S. skulle avsäga sig styrelseuppdraget och avsluta sin anställning i PCS AB. Mot bakgrund av dessa uppgifter som J.S. uppgett ansåg Skatterättsnämnden att aktieinnehavet i PCS AB inte kunde leda till att han fick väsentlig anknytning till Sverige. Angående den andra frågan som gällde förvärv av fritidsfastighet tyckte Skatterättsnämnden att ansökan var alltför knapphändig för att de skulle kunna lämna ett förhandsbesked.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle pröva om J.S. skulle ha väsentlig anknytning till Sverige. De anförde att rekvisitet "ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar" gav honom direkt eller indirekt väsentligt inflytande i näringsverksamhet här som infördes genom SFS 1985:362. Innan ändringen innehöll detta anknytningskriterium att den skattskyldige drev rörelse här (SFS 1966:729). De hänvisade till RÅ 1974 ref. 97 där 25 procents innehav i ett familjeföretag medförde väsentlig anknytning för sökanden. Innehavet innebar rösträttsmajoritet. I RÅ 1977 Aa 217 ägde personen 25 % av aktierna i ett bolag medan övriga 75 % ägdes av ett

börsnoterat bolag. Personen hade dessutom en fordran om 800 000kr på ett annat bolag. Personen ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige. I RÅ 1979 Aa 58 ansågs också personen ha väsentlig anknytning till Sverige. Han ägde 10 % av aktierna i ett familjeföretag men ingick inte i bolagets styrelse. Han ägde inte heller någon fast egendom eller drev rörelse i Sverige. Frågan var om aktieinnehavet om 10 procent skall anses vara sådant ekonomiskt engagemang genom innehav av tillgångar som ger ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här. Det saknades fall från Regeringsrätten som behandlade denna situation eftersom både 1974 åra och 1977 års fall rörde större innehav. Enligt SFS 1966:729 krävdes enbart att den skattskyldige drev rörelse och i 1979 års fall rörde det om ett innehav om 10 %. Det uppställs ett krav på "väsentlig inflytande i näringsverksamhet" enligt nu gällande lydelse. Riksskatteverket tyckte att frågan var av stor betydelse för att klargöra innebörden av begreppet "väsentlig anknytning" och därigenom åstadkomma en likformig rättstillämpning.

Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked. Regeringsrätten utgick ifrån att J.S. skulle anses bosatt i Spanien och därför grundades bedömningen på att han inte var bosatt i Sverige eller stadigvarande vistades här. Omständigheter att han ägde 10 % av aktierna och att VD:n som var hans hustrus systerson hade lika stort aktieinnehav samt att resterande aktier ägdes av det holländska börsnoterade bolaget medförde inte att han skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

### *3.3.7 RÅ 2006 ref. 67*

Ansökan om förhandsbesked avseende huruvida båda eller någon av makarna F ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

Makarna avsåg att flytta till Österrike och anförde i ansökan följande uppgifter. L.F. och hans hustru M.F. var bosatta i Sverige och båda var svenska medborgare och hade inga minderåriga barn. De hade avslutat sina aktiva yrkeskarriärer och skulle under 2005 förvärva eller hyra en bostad i Österrike i samband med flytten. Makarna hade ingen avsikt att någon gång i framtiden flytta tillbaka till Sverige. L.F. ägde 25 % av aktierna i X AB medan de övriga aktierna ägdes av tre andra fysiska personer (25 % vardera) som inte var närstående till L.F. eller hans hustru. Han var också styrelseledamot i bolaget men skulle avgå innan utflyttningen. Han var inte verksam inom bolaget i övrigt. X AB ägde alla aktier i ett holländskt bolag (XBV) samt 8.11 % av aktierna och 33.43 % av rösterna i Y AB vars B-aktier var noterade på Nordic Growth Market. X AB bedrev inte någon annan verksamhet. Pensionsstiftelser som X AB bildat hade investerat i aktier i Y AB. Pensionsstiftelse 1 ägde 4.56 % av aktierna och 2.64 % av rösterna, Pensionsstiftelse 2 och 3 ägde var 0.5 % av aktierna och 0.3 % av rösterna. L.F. hade ekonomiskt intresse endast i Pensionsstiftelse 3 till vilken han var destinatär. Han var också styrelseledamot i denna men skulle avgå innan flytten till Österrike. XBV ägde 7.09 % av aktierna i och 4.10 % av rösterna i Y AB och det var det enda verksamhet som XBV bedrev. I ett bolag i Luxemburg som hade två helägda svenska dotterbolag ägde L.F. 60 % och hans hustru ägde 40 % av aktierna. Ett av dotterbolagen ägde i sin tur 0.3 % av aktierna och 0.2 % av rösterna i Y AB. Alla tre bolagen ägnade sig enbart åt passiv kapitalförvaltning. M.F. ägde privat mindre än 0.1 % av aktierna rösterna i Y AB.

L.F. utövade inte större inflytande i bolagen än vad hans aktieinnehav gav rätt till. Han innehade inte någon styrelsepost i Y AB och var inte heller aktiv i bolaget. De andra tre aktieägarna var styrelseledamöter i Y AB och bolaget planerade en företrädesemission under våren 2005. Emissionen fanns noggrant beskriven i förhandsbeskedet som inte tas upp här.

De frågor som makarna ville ha svar på var följande:

- 1) Med antagandet att någon nyemission i Y AB inte äger rum, anses båda eller någon av makarna F. ha väsentlig anknytning till Sverige efter flytten till Österrike?
- 2) Med antagandet att nyemissionen i Y AB äger rum på sätt som beskrivits, anses båda eller någon av makarna F. ha väsentlig anknytning till Sverige efter flytten till Österrike?
- 3) Ändras svaret på fråga 1 eller 2 för någon av makarna F. om L.F. inte avsäger sig sitt styrelseuppdrag i X AB?

Skatterättsnämnden gjorde den bedömningen att L.F. och M.F. skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen till Österrike. Skatterättsnämnden utgick ifrån de uppgifter som makarna hade lämnat. En företrädesemission i Y AB övervägdes i vilken XBV och kanske även X AB skulle delta men inte de övriga aktieägarna. Om emissionen hade genomförts och endast XBV deltog skulle X AB:s direkta och indirekta aktieinnehav i Y AB vara drygt 17 % av kapitalet och knappt 31 % av rösterna medan pensionsstiftelsernas andelar skulle uppgå till sammantaget 3 % av kapitalet och 2 % av rösterna. Skatterättsnämnden tog hänsyn till att L.F. skulle frånträda sina styrelseposter innan utflyttningen. L.F. ansågs ha ett väsentligt inflytande över X AB oavsett om han ingick i bolagets styrelse eller inte. X AB hade i sin tur ett väsentligt inflytande i Y AB både före och efter den planerade emissionen. Även det inflytande som L.F. tillsammans med de övriga delägarna i X AB kunde utöva på Y AB:s verksamhet ansågs ge honom väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. På grund av den ekonomiska gemenskapen mellan makarna ansågs även M.F. ha ett motsvarande inflytande. Skatterättsnämnden ansåg att makarna skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen till Österrike.

Makarna F. överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att de inte skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen till Österrike. De anförde att L.F. hade med sitt tjugofemprocentiga ägande i X AB ett väsentligt inflytande i detta bolag. Men X AB bedrev inte någon annan verksamhet än att äga aktier i XBV och i det noterade Y AB och väsentligt inflytande i X AB kunde inte medföra att de skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Det som måste vara avgörande för anknytningen är L.F:s indirekta inflytande i Y AB. Efter företrädesemissionen skulle X AB äga direkt och indirekt 20 % av kapitalet och 33 % av rösterna i Y AB. Hans indirekta ägande i Y AB var 5 % (25 % x 20 %) och 8 % (25 % x 33 %) av rösterna. Enligt RÅ 2002 not. 150 var ett tioprocentig ägande i ett börsnoterat

bolag inte tillräckligt för att ägaren skulle anses ha väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. Man ska inte kunna lägga samman alla delägars innehav när man ska beräkna det inflytande L.F. genom X AB har i Y AB eftersom de fyra delägarna inte var närstående till honom och han var inte heller styrelseledamot i X AB. Förhandsbeskedet innebar att likvärdiga situationer behandlas olika vid beskattningen.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och ansåg att förhandsbeskedet skulle fastställas. L.F:s sätt att beräkna indirekt ägande i Y AB gav inte en korrekt bild av inflytandet i bolaget. Skatteverket tyckte att L.F. inte kunde påstå att han indirekt ägde 5 % av kapitalet och 8 % av rösterna i Y AB eftersom den ägarstruktur som fanns i företagen gav betydligt större inflytande än så.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

### **3.3.8 RÅ 1989 ref. 103**

Ansökan om Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Den skattskyldige ville veta om han skulle anses vara bosatt i Sverige. I ansökningsen och därefter framgick bl. a att A flyttade i april 1985 med sin familj (hustru och tre barn) till USA. Familjen hade en villa i Atlanta som var deras permanentbostad och A var anställd som VD i ett aktiebolag som han ägde till 30 % och resterande delen ägdes av ett annat aktiebolag. Han bedrev dessutom konsultverksamhet i ett eget bolag.

I Sverige ägde A efter den 30 juni 1987 50 % av andelarna i Y HB och hans hustru ägde dels resterande delen (50 %) i Y HB dels 75 % av andelarna i Z HB. Y HB hade förvärvat under 1987 en hyresfastighet från A:s hustru som hade ett taxeringsvärde om 12.6 miljoner kr. Hyresintäkterna från fastigheten uppgick till 3.7 miljoner kr under 1986. Y HB skulle eventuellt förvärva en hyresfastighet till. Andelarna i Y HB skulle kanske säljas till en extern köpare. Z HB ägde en kontors- och affärsfastighet som hade ett taxeringsvärde på 775 000kr och hyresintäkterna uppgick till 570 000kr under 1987. Makarna ägde dessutom tillsammans med barnen en fritidsfastighet som var belägen två kilometer från allmän väg och huset på fastigheten kunde man inte använda på vintern då den saknade vatten vintertid.

A ville ha svar på följande frågor:

1. Kommer A att anses sakna väsentlig anknytning till Sverige och därmed inte anses bosatt här i riket?

2. Om A enligt intern svensk skattelagstiftning kommer att anses bosatt i USA kan vid en eventuell försäljning av andelarna i handelsbolaget Y dessa komma att beskattas i Sverige?

3. Om rättsnämnden finner att någon beskattning av andelarna i handelsbolaget Y ej kan bli aktuell i Sverige önskas besked om lagen mot skatteflykt kan anses tillämplig på en dylik försäljning?

Skatterättsnämnden gjorde den bedömning att A skulle anses vara bosatt i Sverige. A ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige på grund av hans och hans hustrus innehav av Y HB samt hustruns innehav av 75 % av andelsvärdet i Z HB. Vid tvivelsmål om var en person skall anses vara boende måste vederbörande myndigheter i de båda staterna avgöra genom en överenskommelse var personen skall anses vara bosatt enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och USA. Därför borde förhandsbeskedet inte ha meddelats.

A överklagade till Regeringsrätten och yrkade att de skulle ändra riksskatteverket förhandsbesked så att han skulle anses såsom ej bosatt i Sverige. Han ville också att Regeringsrätten i andra hand skulle förklara att han enligt dubbelbeskattningsavtalet inte skulle anses bosatt i Sverige, dels skulle pröva frågorna 2 och 3.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked. De ansåg att vid angivna förhållanden måste A anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

*I detta kapitel försöker jag besvara syftet med uppsatsen och komma fram till en slutsats genom att analysera de rättsfall från föregående kapitel.*

## 4. Analys och Slutsats

### 4.1 Analys och slutsats

Syftet med uppsatsen har varit att förklara när en person blir obegränsat skattskyldig trots att han är utflyttad. För att besvara denna fråga har jag varit tvungen att belysa vad väsentlig anknytning till Sverige innebär och i vilka situationer man får väsentlig anknytning till Sverige.

Det svenska medborgarskapet och hur längre personen varit bosatt i Sverige har inte någon större betydelse vid bedömningen om han har väsentlig anknytning hit. Jag har inte hittat något rättsfall där denna anknytningsfaktor varit betydande vid bedömningen om någon haft väsentlig anknytning till Sverige. Den utländska bostaden kan ha betydelse vid en samlad bedömning. Det brukar inte vara svårt att fastställa om en person har en varaktig bostad utomlands eller inte. Den utländska bostaden och bostad i Sverige som är inrättad för åretruntbruk brukar man ställa mot varandra. Ett exempel är RÅ 2002 not. 146 där man gjorde detta. Om en person flyttat utomlands och förvärvat en bostad i det andra landet ställer man sig frågan om han använder denna som sin permanentbostad. Den svenska fritidsfastigheten i RÅ 2002 not. 146 var inte lämpad för åretruntbruk och personerna ansågs inte ha väsentlig anknytning till Sverige. Hade denna istället kunnat användas som åretruntbostad hade utslaget kanske varit annorlunda.<sup>55</sup> Många människor flyttar utomlands när de pensionerat sig och/eller av hälsoskäl. Om dessa får väsentlig anknytning till Sverige är beroende av de övriga anknytningsfaktorerna. RÅ 1980 Aa 43 visar att en person som flyttar utomlands på grund av hälsoskäl får väsentlig anknytning till Sverige genom sin hustru om hon stannar kvar. Men RÅ 1971 Fi 1770 visar att om hans hustru följer med vid utflyttningen så behöver han inte få väsentlig anknytning till Sverige trots hennes innehav av en skogsfastighet och en lägenhet i Sverige. Min åsikt är att man måste göra en helhetsbedömning i varje enskild fall. Familj kvar i Sverige är en stark anknytningsfaktor och vid en bedömning om väsentlig anknytning föreligger kan det vara avgörande om man har en hustru eller

---

<sup>55</sup> Se RÅ 2002 ref. 70

barn i Sverige. En person som flyttar utomlands och har kvar sin hustru eller barn kvar i Sverige brukar oftast ha väsentlig anknytning till Sverige. Även när en person flyttar tillbaka till sitt gamla hemland kan han ha väsentlig anknytning om han har kvar hustru och barn i Sverige.<sup>56</sup> I RÅ 1998 not. 67 hade personen som var finsk medborgare och flyttat tillbaka till Finland däremot inte väsentlig anknytning till Sverige trots att hans hustru bodde kvar i Sverige. Då kan man tänka sig att Regeringsrätten gjorde en helhetsbedömning och tog hänsyn till alla omständigheter. I det första fallet hade personen både barn och en gård kvar i Sverige vilket kan ha varit avgörande vid bedömningen. Gränsdragningen blir svårare vid skilsmässor men i RÅ 2003 ref. 52 hade personen inte väsentlig anknytning till Sverige efter att ha separerat från sin hustru och flyttat till Storbritannien. Han hade kvar ett minderårigt barn som hans hustru hade vårdnaden om. Om personen bedriver näringsverksamhet i Sverige eller är ekonomiskt engagerad är en väldigt stark anknytningsfaktor. Det har räckt med att personen äger 10 % av aktierna i ett svenskt aktiebolag "familjebolag" för att han ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige. En helhetsbedömning är av stort betydelse vill jag betona som den som gjordes i RÅ 1989 ref. 118. K-A B. hade i princip hela sitt liv varit bosatt i USA tillsammans med familjen men ändå ansågs han ha väsentlig anknytning till Sverige. Han hade betydande tillgångar kvar i Sverige och trots att han var obegränsat skattskyldig i USA så ansåg Regeringsrätten att han hade väsentlig anknytning hit. En person kan alltså bli obegränsat skattskyldig om han bedriver näringsverksamhet i Sverige eller är ekonomiskt engagerad i Sverige. Men om innehavet är litet eller av liten betydelse så behöver personen inte få väsentlig anknytning till Sverige.<sup>57</sup> Samma förutsättning gäller för den som har en fastighet i Sverige som för den som bedriver näringsverksamhet eller är ekonomiskt engagerad här. En samlad bedömning gjordes i RÅ 1989 ref. 18 och personen ansågs inte ha väsentlig anknytning till Sverige. Personen ägde två hyresfastigheter som hade ett taxeringsvärde på 3.245.000 kr och hyresintäkterna uppgick till 1.250.000 kr men deltog inte aktivt i förvaltningen. Storleken på fastigheten torde spela en betydande roll vid bedömningen om en person ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige enligt min uppfattning. I RÅ 2001 not. 114 ägde personen flera fastigheter med ett sammanlagt taxeringsvärde på 41 miljoner kr och han ansågs ha väsentlig anknytning hit. Var gränsen går kan jag inte riktigt svara på men om en person äger en fastighet i Sverige har han oftast väsentlig anknytning hit.<sup>58</sup> En helhetsbedömning ligger till grund för bedömningen om väsentlig anknytning till Sverige föreligger och då tar man hänsyn till alla anknytningsmoment.

Jag har gått igenom de anknytningspunkter som medför väsentlig anknytning till Sverige och det har inte varit några problem att fastställa om en person har väsentlig anknytning hit i de rättsfallen. Problem kan dyka upp när den skattskyldige som avser

---

<sup>56</sup> Se RÅ 2003 not. 140

<sup>57</sup> Se RÅ 2001 not. 2 och RÅ 2002 not. 150

<sup>58</sup> Se RÅ 1989 ref 103, RÅ 1987 not 829 och RÅ 1989 ref. 118

att flytta utomlands äger vid utflyttningstillfället aktier eller värdepapper i ett svenskt aktiebolag. Innehavets storlek är av betydelse och om den skattskyldige är verksam inom bolaget och i hur stor utsträckning. Den skattskyldige kan få väsentlig anknytning till Sverige om han har väsentlig inflytande i företaget men det är även av stor betydelse om det är någon närstående till honom som är verksam inom företaget. Denna kan anses som ett fåmansföretag och den skattskyldige anses oftast som bosatt i Sverige om han äger aktier i ett sådant företag.<sup>59</sup> Även små aktieposter i dessa företag anses medföra väsentligt inflytande. I praxis verkar innehav på upp emot 10 % ha accepterats utan att väsentlig anknytning har ansetts uppkomma. En person kan anses bosatt i Sverige även när han sedan många år tillbaka varit bosatt i ett annat land om hans innehav i Sverige är väsentlig. Även hans hustrus och barns innehav kan ha betydelse vid bedömningen.<sup>60</sup> En person kan äga hela företaget utan att det medför väsentlig anknytning för honom om innehavet betraktas som en kapitalplacering. Det är t. ex om verksamheten utgörs av passiv värdepappersförvaltning.<sup>61</sup> Har man styrelseuppdrag och samtidigt äger en del av företaget medför det en stark anknytning och väsentlig anknytning till Sverige. Men om man enbart sitter med i ett par styrelser behöver det inte medföra väsentlig anknytning.

Min åsikt är att det inte är alltid lätt att göra en rättvis bedömning om personen ska anses ha väsentlig anknytning hit och var gränsen ska gå eftersom det är av betydelse vem som gör bedömningen. Det är inte ovanligt att Skatterättsnämnden, Skatteverket och Regeringsrätten har olika åsikter och dömer olika i olika situationer. I RÅ 2001 not. 113 hade Skatteverket och Skatterättsnämnden olika åsikter om hur bedömningen skulle göras och Regeringsrätten gjorde sedan samma bedömning som Skatterättsnämnden. J.S. skulle äga 10 % av aktierna i PCS AB efter utflyttningen och han ansågs av Skatterättsnämnden inte ha väsentlig anknytning till Sverige. Skatteverket hänvisade till RÅ 1979 Aa 58 och där räckte det med ett 10 procents innehav i ett fåmansbolag för att personen skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Det handlade inte om ett fåmansbolag i RÅ 2001 not. 113 och efter en helhetsbedömning ansågs J.S. inte heller av Regeringsrätten vara bosatt i Sverige. Det har även framkommit att Regeringsrätten bedömt att Skatteverkets tolkning av lagen varit felaktig och det skapar diskussioner kring om vilka som har rätt och vilka som har fel. Mitt förslag är att Regeringsrätten och Skatteverket borde ha en gemensam instans där de ska samarbeta och hjälpas åt med tolkningen och bedömningen av lagarna. Regeringsrätten har monopol på sanningen men de kan heller inte alltid ha rätt. Där jobbar människor precis som på Skatteverket och människor gör inte alltid rätt. Om tre skiljedomare av fem dömer till den skattskyldiges nackdel medan de andra två dömer till hans fördel så förlorar han i Regeringsrätten. Då är det inte lätt för den skattskyldige, för i hans fall kan det handla om ett miljonbelopp.

---

<sup>59</sup> Se RÅ 2004 not. 215 och RÅ 2006 ref. 67

<sup>60</sup> Se RÅ 1989 ref. 103 och RÅ 2001 not. 113

<sup>61</sup> Se RÅ 2001 not. 114



# Källförteckning

## Offentligt tryck

SOU 1962:59

Prop 1966:127

Prop 1984/85:175

Prop. 2004/05:19

## Artiklar

Skatteverkets ställningstagande 2005-11-15, Dnr 131 612166-05/111

## Doktrin

Bergström, Marianne & Sjödén, Elisabeth (2008) Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands, Upplaga. 4. Skattebetalarnas Förening. ISBN: 978918665438-2

Broberg, Anette (2006), Utlandsarbete och utländsk anställda i Sverige. Björn Lundén Information AB, ISBN: 9789170274695

Dahlberg, Mattias (2007), Internationell beskattning. Studentlitteratur AB. ISBN: 914402990X

Mattsson, Nils (2004), Svensk internationell beskattningsrätt. Upplaga. 14. Norstedts Juridik AB. ISBN: 9139203654

Peczenik, Aleksander. (1995). *Juridikens teori och metod*. Uppl. 1:1. Stockholm:

Fritzes Förlag AB ISBN: 91-38-50451-0

Pelin, Lars (2006) Internationell Skatterätt: I ett svenskt perspektiv. Palmkrons Förlag. ISBN: 9163193582

Pelin, Lars, *Svensk intern- och internationell skatterätt, 2:a uppl.* Palmkrons Förlag. Lund 1997

Örtenhed, Kristina (2006) Bosättningsanknytningar i gränsöverskridande familjerättsförhållanden. Iustus förlag. ISBN: 9789176786345

## Material från Skatteverket

Handledning för internationell beskattning 2007

## Rättsfallsregister

RÅ 1933 ref. 10  
RÅ 1968 ref. 9  
RÅ 1970 Fi 918  
RÅ 1971 Fi 1770  
RÅ 1972:46  
RÅ 1972 A 47  
RÅ 1974 ref. 97  
RÅ 1974 A 738  
RÅ 1974 A 1220  
RÅ 1975 Aa 909  
RÅ 1977 Aa 217  
RÅ 1979 Aa 58  
RÅ 1980 Aa 43  
*RÅ 1983 1:57*  
RÅ 1983 Aa 115  
RÅ 1987 not. 829  
RÅ 1989 ref. 18  
RÅ 1989 ref. 103  
RÅ 1989 ref. 118  
RÅ 1989 not. 276  
RÅ 1997 ref. 25  
RÅ 1997 not. 197  
RÅ 1998 not. 67  
*RÅ 1999 not. 69*  
RÅ 2001 not. 1  
*RÅ 2001 not. 2*  
RÅ 2001 not. 113  
RÅ 2001 not. 114  
RÅ 2002 ref. 70  
*RÅ 2002 not. 146*  
RÅ 2002 not. 149  
*RÅ 2002 not. 150*  
RÅ 2003 ref. 52  
RÅ 2003 not. 140  
RÅ 2003 not. 210  
RÅ 2004 not. 215  
RÅ 2006 ref. 67