

129

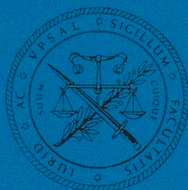
SKRIFTER FRÅN JURIDISKA
FAKULTETEN I UPPSALA

KATIA CEJIE

Den utsträckta hemvistprincipen

Reglerna om väsentlig anknytning

iUSTUS





Juridikbok.se

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv>

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

- Kopiera och vidare distribuera materialet oavsett medium eller format
- Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

- Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.
- Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.
- Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att göra något som licensen tillåter.

Se även information på

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv>

SKRIFTER FRÅN
JURIDISKA FAKULTETEN I UPPSALA

129

Redaktör: Bertil Wiman

Den utsträckta hemvistprincipen

– reglerna om väsentlig anknytning

Katia Cejje

§
iUSTUS
FÖRLAG

© Författaren och Iustus Förlag AB, Uppsala 2015
Upplaga 1:1
ISSN 0282-2040
ISBN 978-91-7678-942-1
Produktion: eddy.se ab, Visby 2015
Omslag: John Persson
Förlagets adress: Box 1994, 751 49 Uppsala
Tfn: 018-65 03 30, fax: 018-69 30 99
Webbadress: www.iustus.se, e-post: kundtjanst@iustus.se
Printed by Dimograf, Poland 2015



Ett vanligt förord

Så var det då (äntligen) dags att tacka alla som på ett eller annat sätt har bidragit till denna monografi. Inledningsvis vill jag tacka *Tore Almén's Minnesfond* för ett stipendium där en förstudie till detta projekt kunde genomföras. Huvuddelen av forskningen har bedrivits inom ramen för projektet "Dividing the taxbase in a globalized world". Projektet, vari denna monografi utgör en del, har finansierats av *Stiftelsen Riksbankens Jubileumsfond*, *Forte (tidigare FAS)* och *Skatteverket*. I ett avslutande skede och i syfte att knyta samman forskningen till en färdig bok har ett stipendium från *Eugen Schaumans fond* (Åbo Akademi) tilldelats mig. För tryckning har bidrag mottagits av *Emil Heijnes Stiftelse för rättsvetenskaplig forskning* och *Stiftelsen Centrum för Skatterätt*. För samtliga dessa bidrag tackar jag ödmjukast.

Ett varmt och stort tack vill jag även rikta till justitieråd Kristina Ståhl, jur. dr Martin Berglund och docent Maria Hilling som alla har läst och lämnat värdefulla synpunkter på ett tidigare utkast till denna bok. Jag vill även passa på att tacka för de kommentarer som jag fick i samband med det högre seminarium i finansrätt som hölls i slutet av januari 2015 vid Juridiska fakulteten, Uppsala universitet, där utkast till kapitel 1 och kapitel 6 var föremål för diskussion. Ett särskilt tack riktas till skattejurist Rolf Tyllström.

Mot bakgrund av att Word inte har kunnat förse mig med en fungerande stavningskontroll vill jag även tacka mina fantastiska vänner docent Sandra Friberg, advokat Mia Wiss, advokat Eva Larsson Widman, kansliråd Jenny Wulker Roos, jur. dr Mosa Sayed, legitimerad lärare Åsa Ljungkvist, jur. dr Gustaf Wall och jur. dr Victoria Enkvist för korrekturläsning av delar av boken. Naturligtvis är jag ensam ansvarig för de eventuella brister som kan finnas kvar.

Jag vill även tacka mina kollegor vid Juridiska fakulteten i Uppsala för en trevlig gemenskap, många skratt och glada upptåg. Tack!

Sist men inte minst; Tack finaste killar för att ni finns! Ni är och förblir min *väsentliga anknytning*¹ till livet och allt som gör det ”värt”!

Avslutningsvis, den klimatpåverkan som har uppstått genom tryckningen av denna bok har i största möjligaste mån kompenseras genom att jag har bekostat plantering av träd i *Vi-skogen*.

Uppsala den 13 februari 2015

Katia Cejje

¹ Se vidare fotnot 142.

Ett mindre vanligt förord

I min första monografi (bok) skrev jag förordet (en inledande berättelse) utifrån en metafor (en saga) om en seglats på outforskade farvatten (dvs. att segla utan sjökort, kompass och plotter). För en tid sedan läste jag det nyss nämnda förordet för en av våra söner. Han avkrävde mig då löftet att nästa gång jag skriver ”en bok”, så kan jag väl skriva så att man ”fattar vad jag menar!”. Mot bakgrund av detta och på ett något mindre spiritUEllt (lustigt) sätt:

Först skulle jag vilja tacka för att jag fick pengar så att jag kunde hitta på vad jag skulle skriva om (*Tore Almén's Minnesfond*). Sedan vill jag tacka tre till för att jag fick mer pengar så att jag kunde få lön när jag skrev själva boken (*Stiftelsen Riksbankens Jubileumsfond*, *Forte (tidigare FAS)* och *Skatteverket*). När det drog ihop sig mot slutet fick jag även pengar från Finland (*Eugen Schaumans fond*). Tack snälla ni för att det räckte till både mat och fredagsmys! Det är inte helt gratis att trycka boken heller och det har två andra varit bussiga att betala (*Emil Heijnes Stiftelse för rättsvetenskaplig forskning* och *Stiftelsen Centrum för Skatterätt*). Tack!

Ett varmt och stort tack vill jag även rikta till mina vänner Kristina, Martin och Maria som under sommarlovet läst och lämnat tips på hur boken skulle kunna bli bättre. Jag vill även passa på att tacka för de frågor och idéer som jag fick vid den kvällslektion som jag hade i slutet av januari på jobbet. Ett särskilt tack till Rolf.

Eftersom min dator inte gör fina röda vågiga streck när jag stavat fel vill jag även tacka mina kompisar för att ha läst igenom delar av boken och visat mig var jag har slarvat. Sandra, Mia, Eva, Jenny, Mosa, Åsa, Gustaf och Victoria – Tack, jätteschysst!

Såklart vill jag även tacka mina kompisar på jobbet för att vi har så kul ihop.

Sist men inte minst, och på ett sätt som kan förstås av alla – oavsett ålder; Tack finaste killar för att ni finns! Jag älskar er supermycket och nu när boken är klar finns det äntligen mera tid för bus!²

Jag kan även avslöja att jag har planterat lite träd i Tanzania, i syfte att de ska trola bort de föroreningar som tillverkningen av denna bok kan ha orsakat.

Katia

² Det mindre vanliga förordet kunde förstås ”men det var lite tråkigt och långt”.

Innehåll

Ett vanligt förord 5

Ett mindre vanligt förord 7

Vissa förkortningar 17

I FRÅN DÅTID TILL NUTID 19

1 Inledning 21

- 1.1 Ämnet och dess utmaningar samt syftet med studien 21
 - 1.1.1 Bakgrund – probleminidentifikation 21
 - 1.1.2 Principer för skattskyldighet 23
- 1.2 Metod, delsyften och disposition 24
 - 1.2.1 Bakgrund – den internationella skatterättens systematik 24
 - 1.2.2 Delsyften, disposition och metod – en helhet 25
- 1.3 Principiella utgångspunkter – kriterier för en god skattelagstiftning 28

2 Reglerna om väsentlig anknytning 33

- 2.1 Inledning 33
 - 2.1.1 Syfte, metod och material 33
 - 2.1.2 Dåtid – en historisk återblick 34
 - 2.1.2.1 Kommunalskattelagen anno 1928 34
 - 2.1.2.2 Treårsregeln anno 1967 35
 - 2.1.2.3 Femårsregeln anno 1985 36
 - 2.1.2.4 Några ord om andra förändringar i skattesystemet under 1900-talet 37
 - 2.1.3 Nutid – 3:7 inkomstskattelagen 39

2.1.3.1	Anknytningsfaktorerna i första stycket	39
2.1.3.2	Bevisbörderegeln i andra stycket	40
2.1.4	Syftet med reglerna om väsentlig anknytning och närmare om kravet på måluppfyllelse	44
2.1.5	Disposition och ytterligare metodfrågor	46
2.2	Familj i Sverige	49
2.2.1	Inledning – en presumtionsregel	49
2.2.2	Familjebegreppet	49
2.2.3	Genombrott i presumtionen – när kan familjen stanna?	55
2.2.4	Återbosättning	56
2.2.5	Avslutande kommentarer	57
2.3	Bostad i Sverige som är inrättad för åretruntbruk	58
2.3.1	Inledning – två presumtionsregler	58
2.3.2	Åretruntbostad – en fråga om standard och läge?	59
2.3.3	Permanentbostad	61
2.3.3.1	Permanentbostad som presumtionsregel	61
2.3.3.2	Genombrott i presumtionsregeln – när kan permanentbostaden behållas?	64
2.3.4	Fritidsfastighet	65
2.3.5	Avslutande kommentarer	66
2.4	Ekonomiskt engagemang i Sverige	68
2.4.1	Inledning – historik	68
2.4.2	Fallet med den utflyttade advokaten	69
2.4.2.1	Omständigheterna i målet	69
2.4.2.2	Skatterättsnämndens bedömning	70
2.4.2.3	Högsta förvaltningsdomstolens bedömning och målets placering	71
2.4.3	Inflytande genom tillgångar	72
2.4.3.1	Inledning	72
2.4.3.2	Indirekt ägande	72
2.4.3.3	Direkt ägande	76
2.4.4	Inflytande genom ställning	78
2.4.5	Avslutande kommentarer	80
2.5	Fastighet i Sverige	82
2.5.1	Inledning	82
2.5.2	Direkt och indirekt ägande	83
2.5.3	Aktiv eller passiv fastighetsförvaltning	83

2.5.4	Omsättning och taxeringsvärde	84
2.5.5	Avslutande kommentarer	85
2.6	Svenskt medborgarskap	85
2.6.1	Inledning	85
2.6.2	Bedömning av utländska medborgare som flyttar tillbaka till sitt hemland	87
2.6.2.1	Familj i Sverige	87
2.6.2.2	Bostad i Sverige	87
2.6.2.3	Frågan om återbosättning	91
2.6.3	Avslutande kommentarer	91
2.7	Tiden för bosättning i Sverige	92
2.8	Avsaknad av varaktig bosättning utomlands	94
2.8.1	Inledning	94
2.8.2	Obegränsat skattskyldig i utlandet – ett krav?	95
2.8.3	Varaktig bosättning kontra avsiktens betydelse	96
2.8.4	Bosatt utomlands de senaste åren – den omvända situationen	98
2.8.5	Avslutande kommentarer	99
2.9	Vistelse utomlands för studier eller av hälsoskäl	100
2.10	Liknande förhållanden	102
2.10.1	Inledning	102
2.10.2	Vad som utgör liknande förhållanden	102
2.10.3	Potentiellt liknande förhållanden	103
2.10.4	Vad som inte utgör liknande förhållanden	105
2.10.5	Avslutande kommentarer	105
2.11	Avslutande kommentarer	106

II NUTID 111

3 Skatteavtalens begränsande verkan 113

3.1	Inledning	113
3.1.1	Bakgrund	113
3.1.2	Syfte, metod och material	114
3.1.3	Disposition och ytterligare metodfrågor	116
3.2	Hemvistbedömningen	118
3.2.1	Bakgrund	118
3.2.2	Villkor för hemvist enligt artikel 4(1)	120
3.2.3	Dubbelt hemvist och den s.k. stegen i artikel 4(2)	123
3.2.4	Typfall för den fortsatta studien	130

3.3	Fördelningen av beskattningsrätten till olika inkomster	133
3.3.1	Bakgrund	133
3.3.2	Inkomst av näringsverksamhet	134
3.3.2.1	Inledning	134
3.3.2.2	Inkomst av enskild näringsverksamhet	135
3.3.2.3	Royalties	139
3.3.2.4	Inkomster för artister och sportutövare	141
3.3.3	Inkomst av kapital	144
3.3.3.1	Inledning	144
3.3.3.2	Hysesinkomster	145
3.3.3.3	Utdelningar	147
3.3.3.4	Ränteinkomster	149
3.3.3.5	Kapitalvinster	153
3.3.4	Inkomst av tjänst	161
3.3.4.1	Inledning	161
3.3.4.2	Inkomst av anställning	161
3.3.4.3	Pensioner	168
3.3.4.4	Inkomst för studenter	172
3.4	Avslutande kommentarer	172
4	Reglernas förhållande till EU-rätten	179
4.1	Inledning	179
4.2	Hemvistprincipens ställning	181
4.3	Den utsträckta hemvistprincipens ställning	182
4.3.1	Inledning	182
4.3.2	EU-domstolens praxis	183
4.3.3	Reglerna om väsentlig anknytning – ett exempel	190
4.3.4	Sammanfattande kommentarer	194
4.4	Restriktionsprövning – praktiska problem med reglerna	194
4.4.1	Inledning	194
4.4.2	Bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger	195
4.4.2.1	Omvänd bevisbörda och bosättningsutredning	195
4.4.2.2	Bristande förutsebarhet	196

- 4.4.2.3 Förhandsbesked som ett naturligt inslag i processen 197
 - 4.4.3 Skyldigheter som uppstår efter flytt när väsentlig anknytning föreligger 197
 - 4.4.3.1 Årlig inkomstdeklaration 197
 - 4.4.3.2 Internationell juridisk dubbelbeskattning – än en gång 198
 - 4.4.4 Sammanfattande kommentarer 199
- 4.5 Rättfärdigandeprövning 200
 - 4.5.1 Inledning – en koppling till syftena med reglerna 200
 - 4.5.2 Argument om att förhindra olika typer av missbruk 201
 - 4.5.3 Proportionalitetsprövningen – det EU-rättsliga nålsögat 204
 - 4.5.4 Sammanfattande kommentarer 207
- 4.6 Något kort om exitbeskattning 208
- 4.7 Avslutande kommentarer 208

5 Komparativ utblick 211

- 5.1 Inledning – syfte, metod och terminologi 211
- 5.2 Finland 212
- 5.3 Norge 215
- 5.4 Danmark 219
- 5.5 Island 221
- 5.6 Avslutande kommentarer 221

III FRAMTID 225

6 Alternativa förslag till dagens reglering 227

- 6.1 Inledning 227
 - 6.1.1 Bakgrund – en sammanfattande kommentar 227
 - 6.1.2 Vilka syften bör regleringen uppnå? 229
 - 6.1.3 Disposition och avgränsningar 230
- 6.2 Revidering av nuvarande reglering 231
 - 6.2.1 Inledning 231
 - 6.2.2 Listan med lagstadgade anknytningsfaktorer 234
 - 6.2.2.1 Slopa listan 234

6.2.2.2	Ha kvar listan	236
6.2.2.3	Avslutande kommentarer	241
6.2.3	Skattskyldighet på grund av återbosättning	241
6.2.4	Bevisbörderegeln	243
6.2.5	Införandet av en sluttidpunkt när väsentlig anknytning upphör	245
6.2.6	Införandet av ett undantag till reglerna om väsentlig anknytning	247
6.2.7	Avslutande kommentarer	252
6.2.7.1	Sammanfattning	252
6.2.7.2	Några sammanfattande kommentarer utifrån kriterierna för en god skatte- lagstiftning	254
6.3	Alternativ tillämpning av den utsträckta hemvistprincipen	256
6.3.1	Inledning	256
6.3.2	Centrum för levnadsintressen	256
6.3.2.1	Inledning	256
6.3.2.2	Bostad i Sverige	257
6.3.2.3	Personliga och ekonomiska förbindelser	259
6.3.2.4	Avslutande kommentarer	262
6.3.3	En utsträckt hemvistregel	264
6.3.3.1	Inledning	264
6.3.3.2	Ett krav på begränsad skattskyldighet i utlandet	265
6.3.3.3	Bostad i Sverige	267
6.3.3.4	Maximal vistelsetid i Sverige	268
6.3.3.5	Avslutande kommentarer	271
6.3.4	En absolut utflytningsregel	273
6.3.4.1	Inledning	273
6.3.4.2	Medborgarskapets betydelse	274
6.3.4.3	Vistelsetidens betydelse för utländska medborgare	275
6.3.4.4	Betydelsen av att ha tagit varaktig bo och hemvist på viss utländsk ort	276
6.3.4.5	Avslutande kommentarer	277
6.3.5	Övergripande frågeställningar – än en gång	278
6.3.5.1	Införandet av en sluttidpunkt	278
6.3.5.2	Införandet av en undantagsregel	279

6.3.6	Avslutande kommentarer	281
6.3.6.1	Sammanfattning	281
6.3.6.2	Några sammanfattande kommentarer utifrån kriterierna för en god skatte- lagstiftning	282
6.4	Alternativ till den utsträckt hemvistprincipen	284
6.4.1	Inledning	284
6.4.2	Utvidgad begränsad skattskyldighet	285
6.4.2.1	Inledning	285
6.4.2.2	Bredare skattebas för begränsat skattskyldiga	285
6.4.2.3	Löpande schablonbeskattning av värdeökningar på aktier	286
6.4.2.4	Utsträckt (utvidgad) begränsad skattskyldighet	287
6.4.2.5	Sammanfattning	288
6.4.3	Claw back vid återflyttning	289
6.4.3.1	Inledning	289
6.4.3.2	Retroaktiv obegränsad skattskyldighet	290
6.4.3.3	Retroaktiv skattskyldighet för vissa inkomster	291
6.4.4	Exitskatteregler	293
6.4.5	Avslutande kommentarer	295
6.4.5.1	Sammanfattning	295
6.4.5.2	Några sammanfattande kommentarer utifrån kriterierna för en god skatte- lagstiftning	295
6.5	Avslutande kommentarer	296

Källförteckning 301

Sakregister 320

Vissa förkortningar

A	notismål
Aa	notismål
A.a.	anfört arbete
A.prop	anförd proposition
A-SINK	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för uto m-lands bosatta artister m.fl.
ABL	Bekendtgørelse af lov om den skattemæssige behandling af gevinster og tab ved afståelse af aktier m.v. (aktieavancebeskatningsloven), LBK nr 1298 af 31/10/2013 (dansk lag)
AvkL	Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
AvrL	Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
BFIT	Bulletin For International Taxation
cit.	citeras
DB	Internationell juridisk dubbelbeskattning (i tabell)
dens.	densamme
dnr	diarienummer
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskapen
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
ECTR	EC Tax Review
ET	European Taxation
ETS	European Tax Studies
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EUF-fördraget	se nedan FEUF
EFTA	European Free Trade Association
f., ff.	följande sida, följande sidor
FD	fast driftställe (i tabell)
FEUF	Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt
H	Hemviststat enligt skatteavtal (i tabell)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen

IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IFA	International Fiscal Association
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ISkL	Inkomstskattelagen, 30.12.1992/1535 (finska inkomstskattelagen)
JT	Juridisk Tidskrift
K	Källstat (den andra staten) vid tillämpning av skatteavtal (i tabell)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KOM	Europeiska kommissionen
KSL	danska kildeskatteloven, LBK nr 1403 af 07/12/2010
KupL	Kupongskattelag (1970:624)
not.	notismål
MA	Modellavtalet (se OECD Model nedan)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD:s model	OECD Model Tax Convention on Income and on Capital
p.	punkt
prop.	proposition
red.	redaktör(er)
ref.	referatmål
RSV	Riksskatteverket (numera Skatteverket)
RÅ	Regeringsrättens årsbok (tidigare benämning på HFD)
SIL	Lag (1947:756) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
sktl.	skatteloven, Lov om skatt av formue og inntekt, LOV 1999-03-26-14 (norsk skattelag)
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SRN	Skatterättsnämnden
SMTC	Swedish model tax convention
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredning
Sv	Sverige (i tabell)
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning
TNI	Tax Notes International
IUR	Institutet för utländsk rätt
ÄktB	Äktenskapsbalk (1987:230)

I FRÅN DÅTID TILL NUTID

Bosättningsreglernas utformning har alltid tilldragit sig stort intresse. Skälet till detta är inte endast att de har stor praktisk betydelse. De är även av principiellt intresse.

Nils Mattsson

1 Inledning

1.1 Ämnet och dess utmaningar samt syftet med studien

1.1.1 Bakgrund – problemidentifikation

Sverige framställs å ena sidan ofta som ett land med relativt höga skatter på individers förvärvsinkomster jämfört med många andra länder.³ Å andra sidan faller Sverige ofta ut som ett land med välmående befolkning och som ett exempel på en god välfärdsstat i andra undersökningar⁴, vilket för många innebär att man godtar det höga skattetrycket. Det kan redan här framhållas att den ökade globaliseringen, med bland annat ökad rörlighet av människor till följd, ställer högre krav på en legitim skattelagstiftning.⁵ Om skattelagstiftningen inte upplevs som legitim flyttas skattebaserna eller skattesubjekten utomlands, i synnerhet om skattetrycket är högt.⁶ Detta utgör ett problem då många länder använder sig av olika typer av bosättningsbaserade principer (hemvistprinciper) för att konstituera skattskyldighet. I syfte att skydda den svenska skattebasen tillämpar man i Sverige en utsträckt hemvistprincip, som innebär att den som flyttar från Sverige men som har väsentlig anknytning hit efter flytten anses som obegränsat skattskyldig här, trots att hen⁷ eventuellt inte bor här längre. Att bedöma huruvida väsentlig anknytning föreligger eller inte, efter en

³ Se skattestatistik publicerad av OECD. För en sammanfattning över de högsta och lägsta använda skattesatserna i EU-länderna, se exempelvis Rabe, G., 2014 s. 1057.

⁴ Fors, F. & Brülde, B., 2011 s. 349 ff.

⁵ Under år 2012 ökade antalet personer som använde sig av de fria rörligheterna inom EU med 10 procent. Enligt en nyligen gjord kartläggning publicerad av OECD är Tyskland det mest populära landet att flytta till. Se OECD 2014 s. 15.

⁶ Lodin, S-O., SN 2007 s. 480.

⁷ När det gäller terminologi har jag valt att genomgående använda pronomenet *hen* istället för han eller hon. Hen och hens används som könsneutrala pronomen i syfte att förenkla texten när könet på personen i fråga är oväsentligt för frågan. (Språkrådet, Pronomenet hen (2013-05-07).) I objektsform används termen *henom*. I rättsfall och andra liknande sammanhang används dock han eller hon för att återge omständigheterna så korrekt som möjligt.

flytt, är komplicerat och föranleder stora problem i rättstillämpningen. Reglerna kan ses som en form av skatteflyktsregler. Tanken är att motverka att en person skenrättsligt lämnar Sverige och därigenom undkommer svensk beskattning. Med en skenrättslig bosättning utomlands torde förstås att personen har en så stark anknytning hit att hen i hög utsträckning vistas här och tar del av den svenska välfärden, samtidigt som hen ger sken av att inte längre vara bosatt här.⁸

Mot bakgrund av den ökade rörligheten inom EU men även i världen i stort ställs stater inför nya problem med att skydda sina skattebaser gentemot omvärlden. De förändringar som har skett i vår omvärld kan ske rent av har satt de sedan länge rådande principerna – hemvistprincipen, källstatsprincipen och medborgarskapsprincipen⁹ – ur spel. Det är hög tid att överväga nya principer för fördelningen av beskattningsrätten mellan olika jurisdiktioner.¹⁰ Syftet med denna studie är att kritiskt analysera den utsträckta hemvistprincipen såsom den kommer till uttryck genom reglerna om väsentlig anknytning. Syftet kan brytas ner i flera delfrågor (delsyften) vilka samtliga går att hänföra till den övergripande frågeställningen huruvida reglerna om väsentlig anknytning utgör en god lagstiftning, eller om den utsträckta hemvistprincipen kan upprätthållas på ett bättre sätt. Kanske bör principen rentav helt utmönstras ur skattesystemet som grund för skattskyldighet.¹¹ Centrala principer och bedömningskriterier för besvarandet av dessa frågor diskuteras i avsnitt 1.3 nedan.

Inledningsvis beskrivs kort de principer som regler om skattskyldighet normalt sett baseras på (avsnitt 1.1.2). I avsnitt 1.2 diskuteras därefter några övergripande metodfrågor. Det ovan angivna syftet bryts i avsnittet ner i olika delfrågor (delsyften) och knyts samman med dispositionen av boken och den vetenskapliga metod som funnits mest lämpad att använda för att besvara dessa delfrågor. Mer specifika arbetsmetodologiska frågeställningar behandlas i inledningen till respektive kapitel i boken.

⁸ Se avsnitt 2.1.4 nedan och en problematisering av denna något förenklade beskrivning av syftet bakom den utsträckta hemvistprincipen.

⁹ Se avsnitt 1.1.2 nedan.

¹⁰ Se närmare projektet 'Dividing the taxbase in a globalized world'. Se även exempelvis Kemmeren, E., 2001 för en diskussion om ursprungsprincipen (vilken har stora likheter med källstatsprincipen) som metod att fördela beskattningsrätten mellan stater på bilateral väg och IFA rapporten från 2005, Schindel, A. & Archabadian, A., IFA 2005 s. 21–99, se särskilt s. 26 ff. Se även den tidiga rapporten Bruins m.fl. 1923.

¹¹ Se vidare om syftet och studiens delsyften i avsnitt 1.2.2 nedan.

1.1.2 Principer för skattskyldighet

I Sverige är man antingen begränsat eller obegränsat skattskyldig till inkomstskatt. Den obegränsade skattskyldigheten för individer baseras på tre faktorer: *bosättning*, *stadigvarande vistelse* eller *väsentlig anknytning* (3:3 IL). Med bosättning avses att en person har sin verkliga bosättning här, vilket vanligtvis innebär att hen är folkbokförd här eller i vart fall tillbringar dygnsvilan här. Det bör dock noteras att det inte föreligger något krav på att personen ska vara folkbokförd för att hen i skatterättsligt sammanhang ska anses bosatt i Sverige.¹² Med stadigvarande vistas avses att en person vistas här under en sammanhållen period om cirka sex månader. Tillfälliga avbrott påverkar inte bedömningen. I praktiken förekommer vissa problem med att bedöma om en person vistas här stadigvarande eller inte, framförallt i de fall då hen vistas i Sverige regelbundet under återkommande perioder. Skatteverket har meddelat flera ställningstagande mot bakgrund av hur denna bedömning bör göras och Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har meddelat ett flertal domar.¹³ Jämfört med de problem som uppstår vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger eller inte är dock tillämpningsproblemen med de första två kriterierna i 3:3 IL i princip obefintliga. Det tredje kriteriet (väsentlig anknytning) förorsakar som nämnts ovan stora problem i rättslämpningen.

En person som är obegränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig för alla sina inkomster här, oavsett varifrån i världen de härrör (3:8 IL).¹⁴ Den obegränsade skattskyldigheten vilar på den s.k. *hemvistprincipen*¹⁵. Hemvistprincipen innebär att alla som är bosatta i en stat beskattas där för sina totala inkomster. Mot bakgrund av detta och det höga skatetrycket i Sverige är det viktigt att en person som flyttar från Sverige vet om hen är skattskyldig här efter flytten eller inte. Reglerna om väsentlig anknytning kan ses som ett uttryck för en *utsträckt hemvistprincip*. Bedömningen av om en person har väsentlig anknytning till Sverige efter en flytt är mycket komplex. Bedömningen görs i varje enskilt fall av Skatteverket, Skatterättsnämnden eller av domstolarna. Bara HFD har meddelat närmare 100 domar rörande denna bedömning. I kapitel 2 analy-

¹² Det motsatta gäller dock vanligtvis, dvs. att en person som är folkbokförd här anses vara skatterättsligt bosatt i Sverige. Se SKV:s ställningstagande dnr 131 656725-05/111 (2005-12-02).

¹³ Se exempelvis SKV:s ställningstagande dnr 131 612166-05/111 (2005-11-15), SKV:s ställningstagande dnr 130 92654-05/111 (2005-02-14), RÅ 1997 ref. 25, RÅ 2008 ref. 16, RÅ 2008 ref. 56 och RÅ 2008 not. 166.

¹⁴ Denna princip benämns ofta *globalinkomstprincipen* och innefattar också ett globalt inkomstbegrepp.

¹⁵ Även termen *domicilprincipen* används ibland som benämning på denna princip.

seras denna praxis i syfte att klargöra hur bedömningen görs och vilka principer som synes gälla.

En begränsat skattskyldig person är en person som inte är obegränsat skattskyldig här (3:17 IL). Hen är endast skattskyldig för inkomster som har sin källa i Sverige. Denna skattskyldighet baseras på den s.k. *källstatsprincipen*. För dessa personer gäller särskilda regler i inkomstskattelagen men även i andra lagar. Inte sällan beskattas dessa personer å ena sidan med en något lägre skattesats än den som gäller för obegränsat skattskyldiga. Å andra sidan medges de inte avdrag för kostnader i anslutning till inkomstens förvärvande. Bakgrunden, till systemet med källbeskattning, är att man inledningsvis trodde att det skulle utgöra ett enklare förfarande. På senare tid har förfarandet dock ifrågasatts inte minst utifrån EU-rättsliga utgångspunkter vilket bland annat har lett till att en begränsat skattskyldig person i vissa fall kan välja att bli beskattad på samma sätt som en obegränsat skattskyldig person.¹⁶ Ytterligare förändringar kan mycket väl komma att ske beträffande dessa regler.¹⁷ Frågan om betydelsen av att en person är begränsat eller obegränsat skattskyldig återkommer jag till i kapitel 3, där betydelsen av skattskyldighet kopplas samman med en tillämpning av skatteavtal.

Vid sidan av hemvistprincipen och källstatsprincipen använder sig vissa länder av *medborgarskapsprincipen*.¹⁸ Principen innebär att en person behandlas som obegränsat skattskyldig i den stat där hen är medborgare. Det är endast ett fåtal stater som använder sig av medborgarskapsprincipen (exempelvis USA). Hemvistprincipen och källstatsprincipen däremot används av det stora flertalet stater. Som framgått ovan använder sig Sverige i sin interna rätt av båda dessa principer. Framställningen kommer dock i huvudsak att fokusera på den utsträckt hemvistprincipen såsom den kommer till uttryck genom reglerna om väsentlig anknytning.

1.2 Metod, delsyften och disposition

1.2.1 Bakgrund – den internationella skatterättens systematik

Skatterätten kan systematiseras på många olika sätt. Ett sätt som tidigt lanserades av Lindencrona är att systematisera den internationella skatte-

¹⁶ Se exempelvis 4 § SINK.

¹⁷ På HFD:s bord ligger för närvarande frågan om möjligheten som utomlands bosatta personer har att välja beskattning enligt inkomstskattelagen neutraliserar det hinder mot den fria rörligheten som annars förligger. Begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen har inlämnats (se *Hirvonen*). Se även Cejic, K., i Lang 2015.

¹⁸ Även benämningen *nationalitetsprincipen* används.

rätten i två delar: 1) den interna internationella skatterätten och 2) skatteavtalsrätten.¹⁹

Den första delen, den interna internationella skatterätten (nationell internationell skatterätt), reglerar förhållanden som har anknytning till utlandet. I nu aktuellt avseende handlar det om 3 kap. IL med vidarehänvisningar. Syftet med den interna internationella skatterätten är att avgöra vilka personer som är skattskyldiga i Sverige och vilka inkomster som är skattepliktiga. Tolkning och tillämpning av dessa regler sker på samma sätt som övrig nationell skattelagstiftning. Detsamma gäller deras tillkomst. Jag återkommer till frågan om metod och material i avsnitt 2.1.1 när det gäller den interna internationella skatterätten.

Den andra delen, skatteavtalsrätten, utgörs av de folkrättsliga avtal som Sverige har ingått med andra stater, vilket bland annat innebär att de har tillkommit på ett helt annat sätt än den interna internationella skatterätten.²⁰ Vid tolkning och tillämpning av skatteavtal används därför också en annan metod. Frågan om metod och material i förhållande till de skatteavtalsrättsliga delarna av denna studie kommenteras kort i avsnitt 3.1.2.

Den modell som Lindencrona introducerade i sin avhandling år 1972 inbegriper (av naturliga skäl) inte EU-skatterätten. Följer man den föreslagna pedagogiska modellen torde EU-skatterätten kunna ses som en tredje del. EU-rätten, som är överordnad nationell rätt, påverkar den interna internationella skatterätten dels genom olika direktiv, dels genom den negativa integration som EU-domstolens praxis på området utgör. Artiklarna om de olika friheterna i Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt (EUF-fördraget/FEUF) garanterar på olika sätt den fria rörligheten inom EU. Metod och materialfrågor rörande EU-rätten behandlas kort i avsnitt 4.1.

Det kan avslutningsvis noteras att den systematik eller pedagogiska modell som introducerades av Lindencrona 1972 har fått stort genomslag i efterföljande doktrin, så även i detta arbete.²¹

1.2.2 Delsyften, disposition och metod – en helhet

Det övergripande syftet med studien är att kritiskt analysera den utsträckt hemvistprincipen såsom den kommer till uttryck genom reglerna om

¹⁹ Lindencrona, G., 1972 s. 141.

²⁰ För en redogörelse för skatteavtalens tillkomst se Lindencrona, G., 1994 s. 12–16.

²¹ Se exempelvis Dahlberg, M., 2014, Berglund, M. & Cejje, K., 2014, Pelin, L., 2011, Cejje, K., 2010 och Mattsson, N., 2004.

väsentlig anknytning.²² Syftet kan brytas ned i tre delfrågor (delsyften). Ett *första delsyfte* är att fastställa gällande rätt avseende huruvida väsentlig anknytning föreligger eller inte i olika situationer. Vilka faktorer beaktas i bedömningen och vilken tyngd ges dessa i dagsläget? Hur förhåller sig reglerna till internationell rätt? Det första delsyftet behandlas i kapitel 2 där jag redogör för den interna internationella skatterätten, dvs. reglerna om väsentlig anknytning i 3:7 IL och hur dessa tillämpas i praktiken. De bedömningar som görs av rättstillämparna är komplexa och det finns som inledningsvis nämndes närmare 100 rättsfall från HFD avseende frågan om väsentlig anknytning föreligger eller inte. Kapitel 2 inleds med en historisk återblick varför kapitlet har placerats i den första delen av boken (från dåtid till nutid). Syftet med det historiska perspektivet är att lyfta frågan om hur vår omvärld har förändrats under den tid då reglerna har funnits. Kapitel 2 är baserat på en rättsdogmatisk metod, där gällande rätt utreds och systematiseras genom en gedigen undersökning av rättskällematerialet (primärt rättsfall). Vidare ges löpande anvisningar *de lege ferenda* om hur lagtexten kan göras klarare.²³ Det första delsyftet uppfylls även genom att internationella rättskällor beaktas och frågan hur dessa begränsar de svenska beskattningsanspråken studeras. Dessa frågor behandlas i kapitel 3 och 4.

Ett *andra delsyfte* är att studera huruvida reglerna om väsentlig anknytning utgör en god lagstiftning. Även detta delsyfte behandlas i kapitel 2–4. Genom den ökade internationaliseringen ställs krav på internationell effektivitet och icke-diskriminering.²⁴ Mot bakgrund av att stater använder olika principer som grund för skattskyldighet uppkommer ofta s.k. internationell juridisk dubbelbeskattning, dvs. att en person blir beskattad i två stater för samma inkomst och avseende samma tidsperiod.²⁵ I syfte att undanröja eller i vart fall lindra denna dubbelbeskattning sluter stater skatteavtal med varandra på bilateral väg. Dessa avtal undanröjer eller lindrar den dubbla beskattningen genom att de i huvudsak begränsar den ena statens möjlighet att beskatta inkomsten, alternativt utpekar

²² Här har en avgränsning gjorts. Av utrymmesskal har jag valt att endast behandla den utsträckt skattskyldigheten genom reglerna om väsentlig anknytning. Det kan dock noteras att den utsträckt hemvistprincipen även används i vissa andra sammanhang, som exempelvis för svenska diplomater i utlandet, EU-tjänstemän m.fl. Se exempelvis 3:4–6 IL. Se även Mattsson, N., SvSkT 1975 s. 378 ff. Eftersom avgränsningen redan framgår av titeln har jag funnit att det inte är nödvändigt med ett separat avsnitt om avgränsningar. Även på andra områden är hemvistprincipen mycket central. Se exempelvis Örtenhed, K., 2006.

²³ Se exempelvis Wahlgren, P., SvJT 2002 s. 299 f. om rättsdogmatikens primära syfte.

²⁴ Lodin, S-O., SN 2007 s. 478.

²⁵ Introduktionen till OECD:s modellavtal, punkt 1.

en av staterna till att avräkna eller på annat sätt undanröja eller lindra den dubbla beskattningen. Eftersom avtalen begränsar den möjlighet till beskattning som grundar sig på intern nationell rätt är det intressant att se hur reglerna om väsentlig anknytning står sig efter det att ett skatteavtal har tillämpats. Frågan huruvida reglerna kan ses som internationellt effektiva behandlas i kapitel 3.

Reglernas internationella effektivitet prövas även mot EU-rätten eftersom även den sätter gränser för den svenska beskattningsrätten. Frågan om reglerna om väsentlig anknytning strider mot EUF-fördragets fria rörligheter och kravet på icke-diskriminering behandlas i kapitel 4. Slutligen, mot bakgrund av svaren på de frågor som har ställts i boken och mot bakgrund av de förändringar som har skett i samhället – från *dåtid* till *nutid* – framstår det som att reglerna kan behöva förändras inför vår *framtid*. Innan denna framtidsanalys görs, presenteras en översiktlig bild över hur våra grannländer har löst frågan om skattskyldighet i utflyttningssituationer (kapitel 5). Syftet är att studera hur de tillämpar den utsträckta hemvistprincipen som grund för obegränsad skattskyldighet. I kapitlet studeras även alternativa principer eller regelverk som används i dessa länder för att se om dessa kan uppnå de syften som den utsträckta hemvistprincipen försöker uppfylla. Det material och den metod som används i kapitel 5 kommenteras i inledningen till detsamma. Kapitlet är tänkt att tjäna som inspiration till det avslutande kapitlet och är av översiktlig karaktär.²⁶

I bokens avslutande kapitel (kapitel 6) behandlas det *tredje och sista delsyftet* (delfrågan): Kan den utsträckta hemvistprincipen upprätthållas på ett bättre sätt än genom reglerna om väsentlig anknytning? Bör principen utmönstras som grund för skattskyldighet eller kan reglerna förbättras? I kapitlet diskuteras flera olika alternativ till de nu gällande reglerna. Syftet med det sjätte kapitlet är att inspirera lagstiftaren till att höja kvalitén i lagstiftningen och förbättra skattesystemets funktion, inte att ge ett komplett lagförslag där samtliga konsekvenser har beaktats.²⁷

Sammanfattningsvis kan sägas att i kapitel 2–5 används en rättsdogmatisk metod i syfte att fastställa gällande rätt inom de olika områdena (nutid). Sedvanliga rättskällor inom respektive område används för att uppnå detta syfte.²⁸ Framförallt i det andra kapitlet används även ett åter-

²⁶ Strömholm, S., SvJT 1972 s. 461 ff.

²⁷ Se Lodin, S-O., SN 2007 s. 490 angående syftet med skatterättslig forskning i generella termer.

²⁸ Det kan noteras att Skatteverket under år 2014 hade för avsikt att gå över till *Rättslig vägledning* i stället för att uppdatera sina handledningar. Då detta arbete synes försenat har äldre års handledningar använts, se SKV 2014 s. 6–9. Även vissa svårigheter med hänvisningsteknik till den rättsliga vägledningen har föranlett mig att parallellt använda mig av äldre års handledningar.

blickande perspektiv (historiskt), i syfte att lyfta de förändringar som har skett under de senaste decennierna i såväl samhället i stort som rörande den rättsliga regleringen av väsentlig anknytning (dåtid). I det sjätte kapitlet, som är mer framtidsblickande till sin karaktär används en mer rättspolitisk ansats (framtid), där den öppna, mer förutsättningslösa och rationella argumentationen får spela en viktigare roll.²⁹ I kapitlet analyseras olika alternativ till de regler om väsentlig anknytning som finns i dagsläget. De förslag som diskuteras ställs även mot de principer som identifieras i avsnitt 1.3 för en god skattelagstiftning.³⁰ Om inget annat sägs har material publicerat före den 31 december 2014 använts.

1.3 Principiella utgångspunkter – kriterier för en god skattelagstiftning

Det finns olika sätt att angripa frågan om vilka krav som kan ställas på en god skattelagstiftning.³¹ Två centrala begrepp i studiet av lagstiftningslära är legitimitet och rationalitet.³² Med att en lagstiftning anses legitim avses hur den uppfattas och accepteras.³³ Det kan inledningsvis noteras att en legitim lag inte får bryta mot grundläggande rättsliga principer och att den måste uppfylla vissa övergripande funktioner. Exempel på sådana funktioner är att den ska vara stabil, men samtidigt flexibel; Den ska skydda såväl enskilda som vissa samhällsfunktioner, den ska vara rätts-säker samtidigt som den ska kunna vara flexibel nog att lösa konflikter och vara förutsebar samt rättvis. Dessa funktioner kan även stå i konflikt med varandra. För att en lagstiftning ska anses legitim uppställer Wahlgren flera olika rationalitetsaspekter. Dessa är politisk rationalitet, rättslig rationalitet, kulturell rationalitet, verkställighetsrationalitet och intern rationalitet. När man talar om att en lagstiftning ska vara rationell, handlar det om att den ska fungera på bästa möjliga sätt. Det handlar om

²⁹ Se även Persson Österman, R., 2013 s. 18 för en uppfattning om vad rättspolitik är.

³⁰ I viss mån kan uppfyllandet av det andra och tredje delsyftet bidra till en fördjupad förståelse av regleringen och dess rationalitet (eller bristande sådan). Studien kan även vara till stöd för den som önskar förankra ett visst beslut eller argumentera för en viss lösning på ett mer kunskaps-teoretiskt sätt. Se exempelvis Wahlgren, P., SvJT 2002 s. 300 f.

³¹ Jämför exempelvis Lindencrona, G., JT 1992/93 s. 331–341 med Wahlgren, P., 2014. Se även exempelvis Lodin, S-O., SN 2007 s. 477–490 och dens. 2007, Hultqvist, A., 1995 s. 466–474, Hellner, J., 1990 och dens. SvJT 1991 s. 481–495 samt Mattsson, N., 2005 s. 389 ff.

³² Detta stycke är om inget annat framgår baserat på Wahlgren, P., 2014 s. 35–61.

³³ Se även Lodin, S-O., SN 2007 s. 480–481.

dess funktion, egenskaper och hur den tillämpas.³⁴ En lagstiftning som inte är rationell torde inte heller ses som legitim och vice versa varför de två begreppen kan ses som nära sammankopplade.

Med *politisk rationalitet* avses bland annat att lagarna är politiska instrument och styrmedel för att uppnå vissa bestämda mål.³⁵ Denna rationalitet ligger nära *verkställighetsrationaliteten* som i korthet innebär att lagarna ska kunna tillämpas snabbt och billigt (effektivt), vara informativa och pedagogiska.³⁶ Med *rättslig rationalitet* avses bland annat att lagarna ska vara rättssäkra och förutsebara samt förenliga med grundlagarna.³⁷ Med ett krav på *kulturell rationalitet* avses exempelvis att lagstiftningen ska uppfattas som legitim, att den är i takt med samhällsutvecklingen och att den är begriplig för adressaten och kan utgöra en del av det allmänna rättsmedvetandet.³⁸ Med *intern rationalitet* avses att lagen eller bestämmelsen är anpassad till omkringliggande lagar och bestämmelser. Det kan även handla om att begrepp är väl definierade och bestämmelserna språkligt konsekventa.³⁹

Vad som avses med en rationell lagstiftning eller en god lagstiftning varierar från ämne till ämne och från fall till fall.⁴⁰ Eftersom samhället ständigt förändras kan vad som vid tidpunkten för en lagregels ikraftträdande ansågs vara en effektiv lagstiftning, efter en tid uppfattas som föråldrad.⁴¹

I förhållande till skattelagstiftningen har exempelvis Lindencrona och Lodin utvecklat flera kriterier för hur en god skattelagstiftning bör utformas. Lindencrona menar att måluppfyllelse (jämför politisk rationalitet ovan), dvs. förmågan att uppfylla lagstiftarens intentioner, är ett av de viktigaste signumet för en god skattelagstiftning. För att hitta lagstiftarens intentioner föreslår han att man tittar i de aktuella förarbetena. Vidare menar han att det finns andra intentioner som kanske inte har givits uttryck för i ett konkret lagstiftningsärende, men som får anses utgöra generella principer för hur en lagstiftning bör vara utformad.⁴² Lindencrona uttrycker sig väl i detta avseende och skriver:⁴³

³⁴ Wahlgren, P., 2014 s. 17.

³⁵ Se vidare Wahlgren, P., 2014 s. 44–46.

³⁶ A.a. s. 53 f.

³⁷ A.a. s. 46–48 och s. 61.

³⁸ A.a. s. 48–53.

³⁹ A.a. s. 54–56 och s. 61.

⁴⁰ Hellner, J., SvJT 1991 s. 481, Lodin, S-O., SN 2007 s. 477 ff. och Wahlgren, P., 2014 s. 35.

⁴¹ Se avsnitt 2.1.2 nedan.

⁴² Lindencrona, G., JT 1992/93 s. 331–332.

⁴³ A.a. s. 332.

Jag vågar påstå att en sådan generell princip är att lagstiftningen skall vara så klar som möjligt. Det finns många uppenbara skäl för en sådan princip. Klarhet gör det lättare för de skattskyldiga att förutse konsekvenserna av lagstiftningen, en central rättssäkerhetsprincip. Den blir lättare att tillämpa för skattemyndigheterna, vilket medför att de får lättare att hinna med sina arbetsuppgifter. Antalet tvister blir färre, vilket minskar pressen på domstolsorganisationen. Om mindre arbete behöver läggas ned på skattefrågorna uppkommer en samhällsekonomisk vinst.

Det är lätt att instämma med Lindencrona i denna del. Uttalandet kan även kopplas till flera av de av Wahlgren identifierade rationalitetskra-ven ovan. Utöver den politiska rationaliteten som nämnts, kan kravet på klarhet och förutsebarhet kopplas till den rättsliga rationaliteten som Wahlgren diskuterar. Vidare kan Lindencronas önskan om att reglerna ska vara lätta att tillämpa och leda till samhällsekonomiska vinster liknas vid Wahlgrens krav på verkställighetsrationalitet.⁴⁴

Lodin nämner, i sin artikel, åtskilliga krav på en god skattelagstiftning där de tre ovan nyss nämnda kraven går att identifiera i form av (1) krav på effektivitet och måluppfyllelse, (2) förutsebarhet och rättssäkerhet samt (3) enkelhet och proportionalitet i tillämpningen.⁴⁵ Utöver dessa krav uppställer Lodin även krav på att en god skattelagstiftning uppvisar kvalitetskriterier i form av legitimitet, kontrollbarhet, likformighet och neutralitet,⁴⁶ samt synlighet. Därtill krävs att fördelningspolitiska effekter beaktas, att det föreligger en låg "excess burden" och att reglerna är internationellt effektiva, menar han.

Även OECD har publicerat kriterier för en god lagstiftning där bland annat krav på måluppfyllelse, en lags förmåga att följa samhällsutvecklingen (jämför kulturell rationalitet) och icke-diskriminering återfinns.⁴⁷

Sammanfattningsvis, en regel som konstituerar skattskyldighet i Sverige efter en utlandsflytt bör uppfylla en rad kriterier för att anses vara en god eller rationell lagstiftning (och i förlängningen legitim). Exempel på sådana kriterier har diskuterats översiktligt i detta avsnitt. En återkoppling till dessa kommer att ske löpande i denna studie. De mest framträ-

⁴⁴ Se även Hultqvist, A., m.fl., 2014 s. 13, där krav på en god skattelagstiftning uppges vara enkelhet, klarhet och förutsebarhet.

⁴⁵ Se särskilt Lodin, S-O, SN 2007 s. 478 ff. vid rubrikerna 2, 4 och 5.

⁴⁶ När det gäller kravet på likformighet kan noteras att likhetsprincipen och objektivitetsprincipen i 1:9 Regeringsformen inte är tillämplig på lagstiftarens verksamhet utan endast gäller för rättstillämparen. Se vidare Pålsson, R., 2007 s. 47 ff. Däremot finns principen i exempelvis FEUF och EKMR, varför den även blir tillämplig för lagstiftarens del i vissa situationer. För en diskussion om neutralitet i skattelagstiftningen se exempelvis Ståhl, K., 1996 s. 40–42. Se även exempelvis Lindencrona, G., m.fl., 1986 s. 10 f. om enkelhet som målsättning.

⁴⁷ OECD 2005 s. 1–8.

dande är att reglerna ska *uppfylla de mål* de är satta att fylla, vara *förutsebara* för den skattskyldige och vara *effektiva att verkställa* (enkla). I detta sista kriterium ligger även att de ska vara effektiva ur ett internationellt perspektiv, dvs. att de inte är diskriminerande och att de är effektiva även efter det att ett skatteavtal har tillämpats. Annorlunda uttryckt framstår kraven på politisk-, rättslig- och verkställighetsrationalitet som viktigast.

Kravet på måluppfyllelse utvecklas närmare i avsnitt 2.1.4 nedan, där syftet med reglerna om väsentlig anknytning analyseras. När det gäller kravet på förutsebarhet kan detta dock utvecklas något redan här. Förutsebarhet kan anses utgöra en viktig grund för rättssäkerhet.⁴⁸ Med att en regel är förutsebar avses att den kan tillämpas på ett tydligt, begripligt och konsekvent sätt. Ett sätt att uppnå förutsebarhet är att skriva detaljerad exemplifierande lagtext. Samtidigt ställs ofta krav på att lagstiftningen ska vara neutral, icke-diskriminerande och rättvis. Ofta anses en detaljerad lagstiftning gynna likformigheten och minimera skönsmässiga bedömningar, dvs. de detaljerade lagstiftningarna uppfattas som mer rättvisa eftersom de indikerar att hänsyn tas till fler faktorer.⁴⁹ Som utgångspunkt torde därför en mer detaljerad lagstiftning vara såväl mer förutsebar som mer rättvis än en generellt utformad regel. Det framhålls att förutsebarheten kräver en klar lagstiftning där tolkningssvårigheter eller inslag av bedömningsfrågor bör undvikas.⁵⁰ Nedan, i synnerhet i kapitel 2, återkommer jag till denna utgångspunkt. Det kan dock noteras att en mer detaljerad lagstiftning sannolikt lättare kan kringgå för den som önskar. För att motverka kringgående och i syfte att uppnå en rättvis bedömning i det enskilda fallet är alternativet att ha en mer odetaljerad lagstiftning där mer av bedömningen överlämnas till rättstillämparen. Om mer makt överlämnas till rättstillämparna bör även andra viktiga kriterier beaktas. De nu diskuterade kriterierna för en god lagstiftning bör dock även gälla för en god rättstillämpning.

Med att reglerna ska vara effektiva avses att de ska gå att verkställa på ett någorlunda effektivt sätt. De måste kunna upprätthållas och genomdrivas i praktiken, vilket kräver att det finns resurser och hanteringsregler för att kunna verkställa dem.⁵¹ I kravet på effektivitet torde även ligga att hanteringen av lagen inte leder till samhällsekonomiska eller statsfinansiella förluster, dvs. att det kostar mer att driva in skatterna än vad man

⁴⁸ Rättssäkerhetsbegreppet kan i övrigt anses vila på fem principer; legalitetsprincipen, objektivitetsprincipen, rätten till domstolsprövning, krav på att ärenden ska avgöras inom rimlig tid och offentlighetsprincipen. Se vidare Beyer, C., JT 1990/91 s. 389–402.

⁴⁹ Se närmare Wahlgren, P., 2014 s. 42 f.

⁵⁰ Lodin, S-O., SN 2007 s. 483.

⁵¹ Wahlgren, P., 2014 s. 53 f.

får in i form av skatteintäkter.⁵² Vidare bör regeln inte bryta mot internationella åtaganden, såsom kravet på icke-diskriminering i EU-rätten. För att en regel ska anses effektiv krävs även att den uppfyller de mål den är satt att fylla.⁵³ Av detta framgår att kriterierna för en god lagstiftning flyter samman och att några exakta definitioner av de olika kriterierna är svåra att göra.

⁵² Lodin, S-O., SN 2007 s. 478.

⁵³ A.a. s. 478 och Wahlgren, P., 2014 s. 53 f.

2 Reglerna om väsentlig anknytning

2.1 Inledning

2.1.1 Syfte, metod och material

För att kunna uppnå det huvudsakliga syftet med denna monografi krävs att utgångspunkten tas i gällande rätt och att innebörden av den fastställs. Ett tydligt delsyfte är därför att analysera hur bedömningen av om en person har väsentlig anknytning till Sverige efter flytt görs.

Den bedömning som görs prövas i relativt hög utsträckning av HFD. HFD har, bara sedan år 1985, prövat frågan huruvida väsentlig anknytning föreligger i ett sextiotial domar.⁵⁴ Därtill kommer åtskilliga domar från såväl underinstanserna som förhandsbesked från Skatterättsnämnden (SRN). Mot bakgrund av den ansevärda mängd mål som prövas varje år av underinstanserna, SRN och av HFD kan det antas att den samlade bedömningen som ska göras i varje enskilt fall är komplex. Syftet med detta kapitel är, som nämnts, att fastställa gällande rätt. Detta görs genom en systematisk genomgång av samtliga mål från HFD sedan 1985, även om vissa äldre domar också beaktas.⁵⁵ Skälet till varför urvalet primärt baseras på perioden 1985–2014 framgår av avsnitt 2.1.2 nedan.

I mer begränsad utsträckning behandlas även olika förhandsbesked från SRN och domar från kammarrätterna. Denna typ av material används oftast i syfte att förstärka de slutsatser man kan dra av HFD:s praxis. En löpande jämförelse görs med lite äldre praxis (utifrån en his-

⁵⁴ Att HFD har prövat frågan i så hög utsträckning har med all sannolikhet att göra med att det inte krävs prövningstillstånd när ett förhandsbesked överklagas till HFD. De allra flesta mål där frågan om väsentlig anknytning prövas är överklagade förhandsbesked.

⁵⁵ Liknande sammanställande analyser i syfte att fastställa gällande rätt har tidigare presenterats i litteraturen för åren 1927–1966 (Mattsson), i SOU 1997:75 avseende praxis fram till år 1997 (Mattsson) och i litteraturen för åren 1997–2002 (Cejje) och 2003–2012 (Cejje). För en genomgång av praxis se exempelvis Bergström, S., 1990 s. 180–199, Mattsson, N., SvSkT 1975 s. 373–396, s. 451–483, Cejje, K., SN 2003 s. 545–559 och dens., SN Akademisk årsskrift 2012 s. 71–97 och Pahlsson, R., 2007 s. 145–173.

torisk komparativ kontext) och de slutsatser som dragits i tidigare publicerad litteratur. Eftersom syftet med studien är att kritiskt analysera den utsträckta hemvistprincipen och reglerna om väsentlig anknytning kommer löpande hur reglerna skulle kunna förtydligas inom ramen för befintlig lagstruktur. I kapitel 6 nedan analyseras en rad olika alternativ till reglerna om väsentlig anknytning, vilka alla syftar till att reglera skattskyldighet i utflyttningssituationer. Att revidera och förtydliga nuvarande reglering är ett sådant förslag (se avsnitt 6.2 nedan).

Vid genomgången av praxis presenteras även (primärt i fotnoterna) tankar om varför HFD har placerat de olika målen som referatmål, notismål eller inte alls i Regeringsrättens Årsbok (numera HFD:s årsbok).⁵⁶ Denna fråga följs upp i kapitlets avslutande kommentarer.

2.1.2 Dåtid – en historisk återblick

2.1.2.1 *Kommunalskattelagen anno 1928*

Reglerna om väsentlig anknytning i 3:7 IL utgör, som nämnts ovan, ett av de regelkomplex som konstituerar obegränsad skattskyldighet i Sverige.⁵⁷ Reglerna om väsentlig anknytning är dock på intet sätt nya utan har funnits, i en eller annan form, ända sedan 1928 års kommunalskattelag (KL). Före 1928 års kommunalskattelag baserades omfattningen av skattskyldigheten på medborgarskap och mantalsskrivningsskyldighet.⁵⁸ I kommunalskattelagen infördes rekvisitet *egentligt bo och hemvist* som grund för skattskyldighet.⁵⁹

Med en person som hade egentlig bo och hemvist likställdes även den som vistades stadigvarande i Sverige. Vidare angavs att svenska medborgare, som uppehöll sig på resande fot i främmande land men som hade bo eller familj kvar i Sverige, skulle anses (bosatt) obegränsat skattskyldig här även om vistelsen utomlands var långvarig.⁶⁰ Antalet rättsfall som belyste tolkningen av begreppet *bosatt* blev redan på ett tidigt stadium

⁵⁶ Fram till utgången av år 2010 heter sammanställningen Regeringsrättens Årsbok (RÅ), även om benämningen HFD numera används, för domstolen och dess domar, även för tiden dessförinnan.

⁵⁷ Se 3:3 st. 1 p. 3 IL.

⁵⁸ Se Melander, C.G., 1945 och Sandström, K G A., 1953 s. 9–11. Detta kan ses som en återgång till de principer som gällde på 1880-talet, globalt sett. Under perioden 1910–1920 baserades skattskyldigheten på medborgarskap, dvs. nationalitetsprincipen, se Berglund, M., 2013 s. 118 med vidarehänvisningar.

⁵⁹ Se Sandström, K G A., 1953 s. 20–25, för en problematisering av begreppen.

⁶⁰ Sandström, K G A., 1953 s. 34–47, Mattsson, N., SvSkT 1975 s. 375 och SOU 1924:53 s. 444.

överväldigande.⁶¹ När det gällde tolkningen av bosättningsbegreppet var det huvudsakligen frågan om en svensk medborgare som flyttade utomlands som vållade tolkningsproblem.⁶² Det kan sammanfattningsvis konstateras att för att en person inte längre skulle anses skattskyldig i Sverige efter en flytt uppställdes två krav i KL. För det första var hen tvungen att lämna landet och för det andra måste hen ha haft för avsikt att avbryta bosättningen i Sverige.⁶³ I sakligt hänseende ändrades reglerna inte förrän vid 1966 års översyn, då begreppet väsentlig anknytning infördes.

2.1.2.2 *Treårsregeln anno 1967*

Begreppet väsentlig anknytning infördes i kommunalskattelagen den 1 januari 1967.⁶⁴ Reglerna gällde för svenska medborgare som flyttade från Sverige. Reglerna om väsentlig anknytning kompletterades med en bevisbörderegeln (den s.k. treårsregeln). Treårsregeln innebar att den utflyttade skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige i tre år efter flytten om hen inte kunde visa att väsentlig anknytning saknades. Flera anknytningsfaktorer togs in i 1967 års lagändring, vilka flertalet utgjorde en kodifiering av praxis.⁶⁵ De var om personen:

- inte tagit varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort,
- vistades utomlands för studier eller hälsans vårdande,
- hade bo eller familj i Sverige,
- drev rörelse i Sverige,
- hade fastighet i Sverige och
- därmed jämförliga förhållanden.

Det kan tilläggas att i doktrin angavs även att den tid under vilken den skattskyldige vistades utomlands tillmättes stor betydelse.⁶⁶ Skälet till de nya reglerna var tredelat. För det första ansågs de äldre reglerna vara för liberala och en skärpning ansågs nödvändig,⁶⁷ för det andra behövde det

⁶¹ Se Mattsson, N., SvSkT 1975 s. 373–396, för en genomgång av praxis från denna tid.
⁶² A.a. s. 377.

⁶³ Sandström, K G A., 1953 s. 56.

⁶⁴ Se prop. 1966:127 s. 7, bet. 1966:BevU54 s. 24 och SOU 1997:75 s. 44–45 samt Mattsson, N., SN 1990 s. 189–195.

⁶⁵ Bet. 1966:BevU54 s. 24 och Mattsson, N., SvSkT 1975 s. 377. Se även Andersson, E., SN 1973 s. 173 f.

⁶⁶ Mattsson, N., 1972 s. 25 och 1982 s. 36 f.

⁶⁷ Se Mattsson, N., SvSkT 1975 s. 445 ff. för en problematisering av huruvida reglerna innebar en skärpning eller inte.

svenska systemet anpassas till de principer som fanns inom OECD⁶⁸ och för det tredje ansågs praxis på området allt för svåröverskådlig.⁶⁹ Syftet med förändringen av reglerna var därför också att göra reglerna mer förutsebara och ge den skattskyldige klarhet i vilka faktorer som myndigheterna fäste vikt vid.⁷⁰ Vidare var syftet att behålla beskattningsrätten i de fall där de utflyttande under en lägre eller kortare tid vistades utomlands utan att definitivt bosätta sig där, samtidigt som de behöll anknytning till Sverige. I dessa fall ansåg man att den obegränsade skattskyldigheten (bosättningen) i Sverige inte borde upphöra i och med avresan utan först efter det att den skattskyldige hade vistats utomlands i några år. Syftet var bland annat att förhindra skenbosättningar i utlandet, inte att förhindra att skattskyldiga verkligen flyttade.⁷¹ Vidare skulle vikt fästas vid den skattskyldiges anknytning till sitt nya hemland.⁷² 1966 års regler gällde som nämnts endast svenska medborgare som flyttade från Sverige.⁷³ Någon regel som tog sikte på i utlandet bosatta personer som ökade sin anknytning till Sverige infördes inte.

2.1.2.3 Femårsregeln anno 1985

1967 års regler gällde i drygt arton år innan nu gällande regler såg dagens ljus. Reglerna om väsentlig anknytning, i sin nuvarande lydelse, trädde i kraft den 1 juli 1985 och tillämpades för första gången beskattningsåret 1986. Man kan säga att det var fyra förändringar som gjordes i och med införandet av 1985 års regler. För det första kom reglerna att gälla även utländska medborgare som hade haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige, men som flyttade från landet. För det andra gällde att de som en gång i tiden hade flyttat från Sverige och blivit begränsat skattskyldiga, men som därefter ökade sina anknytningar till landet skulle betraktas som återbosatta genom reglerna om väsentlig anknytning. För det tredje utvidgades treårsregeln till att gälla i fem år. Den s.k. femårsregeln kom även att gälla utländska medborgare som hade haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige i tio år. Slutligen utvidgades och ändrades de i lagtex-

⁶⁸ Det kan noteras att Sverige blev medlem i OECD i september 1961. Den första utredningen skedde 1962.

⁶⁹ Se exempelvis SOU 1962:59 s. 73 ff., SOU 1997:75 s. 44 ff. och prop. 1966:127 s. 48 f.

⁷⁰ SOU 1962:59 s. 72 ff., prop. 1966:127 s. 29 ff. och s. 48.

⁷¹ Prop. 1966:127 s. 49, SOU 1962:59 s. 76 och prop. 1984/85:175 s. 13.

⁷² Prop. 1966:127 s. 49.

⁷³ A.prop. s. 31 f.

ten angivna anknytningsfaktorerna.⁷⁴ 1985 års regler återfinns i dagsläget i inkomstskattelagen och behandlas ingående i avsnitt 2.2–2.10. När reglerna överfördes till inkomstskattelagen skedde endast redaktionella förändringar.⁷⁵

2.1.2.4 Några ord om andra förändringar i skattesystemet under 1900-talet

Mot bakgrund av de förändringar som skedde avseende reglerna i mitten av 1960-talet och på 1980-talet kan det vara intressant att reflektera över hur samhället och skattesystemet såg ut på den tiden. I mitten av sextioalet hade vi mycket höga marginalskatter på inkomster i Sverige, där såväl arbets- som kapitalinkomster slogs samman. Sambeskattnings skedde av makars inkomster. Därutöver hade vi såväl förmögenhetsbeskattnings som arvsbeskattnings.⁷⁶ Den som var begränsat skattskyldig hade en betydligt lägre skattebelastning och skatteincitamenten att flytta från Sverige var avsevärt högre då än i dagsläget.

En begränsat skattskyldig person var primärt skattskyldig för inkomst av fastighet i Sverige och inkomst av rörelse som bedrevs här.⁷⁷ Även vissa inkomster av tjänst omfattades om de härrörde från Sverige och om arbetet hade utförts här.⁷⁸ Exempel på inkomster där arbetet inte behövde utföras i Sverige, men som ändå var skattepliktiga i Sverige var inkomster som erhöles från svenska staten eller svensk kommun.⁷⁹ Även vissa pensioner och andra ersättningar kopplade till tidigare tjänsteförhållanden var skattepliktiga här om den underliggande tjänsten huvudsakligen hade utövats här. Denna skatteplikt begränsades dock i många fall i de skatteavtal som Sverige hade ingått. Det bör dock erinras att Sverige inte hade ett så brett skatteavtalsnät som vi har idag.⁸⁰ Utbetalningar från tjänstepensionsförsäkringar och andra pensioner baserade på försäkringar

⁷⁴ Prop. 1984/85:175 s. 14. Se även SOU 1997:75 s. 47–51 och Mattsson, N., SN 1990 s. 195–198.

⁷⁵ Prop. 1999/2000:2 bilaga 1 del 2 s. 50–52. I och med införandet av skatteförordningsdelagen (2011:1244) har begreppet taxeringsår utmönstrats ur lagstiftningen (taxeringsår 1987 var det första år då reglerna började tillämpas).

⁷⁶ Arvs- och gåvobeskattnings var dock enligt Mattsson inte kopplad till det kommunalskatterättsliga bosättningsbegreppet, se Mattsson, N., SvSkT 1975 s. 374. Se även Geijer, E., 1964 s. 9.

⁷⁷ Sandström, K G A., 1953 s. 161–172 och Geijer, E., 1964 s. 7.

⁷⁸ Sandström, K G A., 1953 s. 172–185, Mattsson, N., SvSkT 1975 s. 373, dens., 1982 s. 54 f. och Geijer, E., 1964 s. 7.

⁷⁹ Se Mattsson, N., 1972 s. 43 och 1982 s. 53.

⁸⁰ Sandström konstaterar att pension baserad på enskild tjänst begränsades i 11 av 13 avtal och pension baserad på offentlig tjänst i 5 av 13 avtal, Sandström, K G A., 1953

där arbetet hade utförts utomlands omfattades exempelvis inte av den svenska skattskyldigheten.⁸¹

När det gällde skattskyldighet för kapitalvinster (enligt dagens terminologi) på fastigheter, tillhör till fastigheter och vinst vid avyttring av rörelse (aktier) var skattskyldigheten mycket begränsad för personer som var begränsat skattskyldiga.⁸² År 1943 infördes en kupongskatt på 20 procent på utdelningar till begränsat skattskyldiga personer, vilken i vissa avtal begränsades.⁸³ Jämför man exempelvis läroböcker på området från år 1972 med motsvarande utgåvor från år 2004 framgår också att skattebasen för begränsat skattskyldiga har breddats.⁸⁴

Sundgren skriver att en obegränsat skattskyldig person kunde bli beskattad med en marginalsatt på närmare 80–90 procent, medan en begränsat skattskyldig i vissa fall utöver den statliga skatten bara betalade 5 procent i kommunal skatt.⁸⁵ Även i förhållande till omvärlden ansågs den svenska marginalsatten på obegränsat skattskyldiga som mycket hög.⁸⁶

Före den stora skattereformen 1990 ansågs det svenska inkomstskattesystemet som komplext.⁸⁷ Genom 1990 års skattereform breddades skattebaserna samtidigt som skattesatserna sänktes.⁸⁸ Det framstår som att skattetrycket på den som är obegränsat skattskyldig i Sverige har dämpats jämfört med tidigare, samtidigt som skattetrycket på den begränsat skatt-

s. 185–188. Se även Mattsson, N., 1975 s. 373. För motsatt tolkning (alternativt ett uttalande efter beaktande av ingångna skatteavtal) se Sundgren, P., 2012.

⁸¹ Mattsson, N., 1982 s. 55.

⁸² Se närmare Sandström, K G A., 1953 s. 190–195. Jämför dock Mattsson, N., 1972 s. 46 f., som menar att avyttring av fastigheter utgjorde skattepliktig inkomst. Även Sundgren menar att kapitalvinster vid avyttring av svenska bolagsandelar inte var skattepliktiga för begränsat skattskyldiga personer, Sundgren, P., 2012. Detta stämmer även med en *contrario* tolkning av exempelvis Mattsson, N., 1972 kapitel 5. Se även Geijer, E., 1964 s. 7.

⁸³ Sandström, K G A., 1953 s. 195 ff. och Berglund, M., 2013 s. 127–128. Före kupongskattens införande beskattades utdelningar till utlandet inom ramen för det normala taxeringsförfarandet. Problem med uppbörden uppkom dock. Se vidare även Sandström, K G A., SvSkT 1944 s. 171 och dens. 1949 s. 363 f.

⁸⁴ Se Mattsson, N., 1972 s. 39–49 och dens., 2004 s. 103–134.

⁸⁵ Sundgren, P., 2012.

⁸⁶ När Sverige hade en marginalsatt på 80 procent på inkomst hade våra grannländer mellan 63–68 procent, USA 38 procent och Storbritannien 40 procent. Se närmare LLMSS, 2013 s. 12. Se även Lindbeck, A. & Lindencrona, G., 1986 s. 9. För en analys av nackdelarna med höga marginalskatter, se Lindencrona, G., 1986 s. 75 ff.

⁸⁷ Lindencrona, G., 1986 s. 70 f. Se även Lindencrona, G., m.fl., 1986 för ett intressant förslag till nytt skattesystem, där flera av de förändringar som gjordes vid 1990 års skattereform presenteras.

⁸⁸ LLMSS, 2013 s. 12.

skyldige i viss mån har ökat. Numera föreligger skattskyldighet för den senare kategorin även för svensk pension och kapitalvinster vid avyttring av svenska och utländska bolagsandelar (i vissa fall).

Även den internationella miljön såg annorlunda ut.⁸⁹ Det var inte lika lätt att röra sig över gränserna och inte lika vanligt att människor arbetade utomlands i samma omfattning som nu. Även valutaregleringens avskaffande i slutet av 1980-talet har påverkat rörligheten av kapital och öppnat upp för en ökad internationalisering. En för denna studie viktig förändringsfaktor är att vi numera har cirka 80 ikraftträdde skatteavtal med andra länder. Avtalen har ingåtts i syfte att undvika såväl skatteundandragande som dubbelbeskattning. 1967 var antalet ikraftträdde avtal fem och år 1985 var de knappt 30 stycken.⁹⁰ Sammanfattningsvis kan sägas att det skattesamhälle i vilka reglerna om väsentlig anknytning har sin grund såg avsevärt annorlunda ut än det skattesamhälle vi har idag. Även om reglerna har reformerats löpande (1928, 1966 och 1985) är de, i sin nuvarande lydelse, trots allt 30 år gamla.

2.1.3 Nutid – 3:7 inkomstskattelagen

2.1.3.1 Anknytningsfaktorerna i första stycket

Reglerna om väsentlig anknytning aktualiseras vanligtvis när en person flyttar från Sverige, men kan även bli aktuella i en situation där en prövning om återbosättning bedöms (trots att personen fortfarande är bosatt i utlandet). Av den inledande meningen i paragrafen framgår att båda dessa situationer omfattas. Lagtexten (3:7 IL) lyder:

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

- om han är svensk medborgare,
- hur länge han varit bosatt här,
- om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort,
- om han vistas utomlands för studier eller hälsoskäl,
- om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk,
- om han har sin familj här,
- om han driver näringsverksamhet här,
- om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom väsentligt inflytande i näringsverksamhet här,

⁸⁹ Schindel, A. & Atchabahan, A., 2005 s. 26.

⁹⁰ Hammarstedt, C. & Kiviniemi, E., 2010 s. 30. Enligt Sandström var antalet gällande skatteavtal 13 stycken år 1953, Sandström, K G A., 1953 s. 146.

- om han har en fastighet här, och
- liknande förhållanden.

Av förarbetena framgår att det är en *samlad bedömning* av de olika anknytningsfaktorerna som ska göras. I den samlade bedömningen har det visat sig att olika anknytningsfaktorer väger olika tungt. I detta sammanhang bör det noteras att ordet väsentlig i begreppet väsentlig anknytning *inte* representerar ett kvantifierande begrepp. Den samlade bedömningen ska snarare göras på kvalitativa grunder.⁹¹ De olika anknytningsfaktorerna behandlas i avsnitt 2.2–2.10 nedan.

2.1.3.2 *Bevisbörderegeln i andra stycket*

Den s.k. bevisbörderegeln återfinns i 3:7 st. 2 IL. Regeln infördes, som nämnts, vid 1967 års lagändring och gick då under benämningen treårsregeln. Den tog i sin ursprungliga form bara sikte på svenska medborgare som flyttade från Sverige. Tanken var att skattskyldigheten i Sverige skulle upphöra först efter det att den skattskyldige uppehållit sig utomlands under några år och inte direkt vid avresan. De sakkunniga ansåg att denna tankegång skulle komma till uttryck i en regel om bevisbördans placering och anförde [mitt förtydligande]:⁹²

Sålunda bör den skattskyldige, om han tidigare än förslagsvis tre år efter utflyttningen vill undgå en i princip oinskränkt skattskyldighet i Sverige, vara skyldig att visa, att anknytningar av förut antytt slag icke kvarstår. Efter treårsperiodens utgång bör det däremot ankomma på det allmänna att styrka, att det alltjämt kvarstår en så stark anknytning till Sverige att en varaktig utflyttning inte kan anses föreligga. Vi är medvetna om att en regel av sådant innehåll kan medföra det resultatet, att samma person de tre första åren efter sin avresa av de svenska myndigheterna behandlas som bosatt [obegränsat skattskyldig] här och därefter – utan att förhållandena ändrats – betraktas som bosatt utomlands och inskränkt skattskyldig [begränsat skattskyldig]. Håller man emellertid fast vid att ett av de i praktiken viktigaste kriterierna på utflyttningens definitiva karaktär ofta ligger i utlandsvistelsens varaktighet, synes denna konsekvens av regeln inte behöva inge betänkligheter.

De sakkunniga menade att även om en individuell bedömning av omständigheterna i det aktuella målet skulle göras så torde bevisbörderegeln regelmässigt leda till att den utflyttade ansågs såsom bosatt [obegränsat

⁹¹ Se Pålsson, R., 2007 s. 147 med vidarehänvisningar.

⁹² Prop. 1966:127 s. 30.

skattskyldig] under de första tre åren efter flytten.⁹³ Det var således tal om en presumtion för fortsatt skattskyldighet i dessa fall.⁹⁴

Vid 1985 års lagändring ändrades tiden från tre till fem år. Orsaken till att tiden utökades var att den ökade internationaliseringen medförde att personer som var verksamma inom internationella koncerner kunde hålla bosättningsfrågan svävande under en lång tid och att möjligheten till skatteundandragande därmed ökade.⁹⁵ Samtidigt utökades omfånget av regelns tillämpningsområde till att även omfatta utländska medborgare som varit bosatta i Sverige i tio år. Lagtexten i 3:7 st. 2 lyder:

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

Den nu diskuterade bevisbörderegeln är unik. För det första kan konstateras att bevisbörderegler är ovanliga i skatterättsliga sammanhang.⁹⁶ För det andra är regeln mycket oklar. Jag återkommer strax till detta men ska först utveckla terminologin och problematiken något utifrån en allmän juridisk kontext. Att någon är obegränsat skattskyldig är en rättsföljd av att en person har väsentlig anknytning (rättsfakta) till Sverige enligt 3:3 IL. Att någon har väsentlig anknytning torde i sin tur vara en rättsföljd av att någon har kvar en permanentbostad (rättsfakta) och familj (rättsfakta) i Sverige (enligt 3:7 IL) samtidigt som hen bor utomlands. Huruvida någon har väsentlig anknytning till Sverige eller inte kan även sägas vara en rättsfråga. Rättsfrågan utgör den rättsliga bedömningen av olika faktiska omständigheter. Dessa faktiska omständigheter, dvs. huruvida det finns en permanentbostad eller inte benämns även sakfrågor. Bevisning rör alltid sakfrågor, inte rättsfrågor.⁹⁷ I vissa sammanhang kan man även se det som att sakfrågan (finns det en permanentbostad) och rättsfaktumet (en permanentbostad) sammanfaller. Ibland kan det råda osäkerhet om en sakfråga eller ett rättsfaktum föreligger: Har den skattskyldige en permanentbostad i Sverige? Har den skattskyldige verkligen bott i bostaden före flytt? Om bevismaterialet inte är tillräckligt starkt kan bevisbörderegler träda in. En bevisbörderegeln innebär att en dom inte får grundas

⁹³ Prop. 1966:127 s. 31.

⁹⁴ Regeln fick vid remissgenomgången huvudsakligen bifall även om viss kritik framkom, se prop. 1966:127 s. 33–34.

⁹⁵ Prop. 1984/85:175 s. 14–15. Flertalet remissinstanser menade att förlängningen av tiden från tre till fem år saknade värde, eftersom problemet med bevisbörderegeln var att kontrollera lämnade uppgifter. En förlängning ökade inte möjligheten till kontroll.

⁹⁶ Lindencrona, G., JT 1992/93 s. 339.

⁹⁷ Ekelöf, P.O., Edelstam, H., Heuman, L., 2010 s. 78 ff.

på ett rättsfaktum om inte den bevisskyldige parten lyckas bevisa detta faktum.⁹⁸

Utgångspunkten i skatterätten torde vara att Skatteverket har att visa skattskyldighet, dvs. att väsentlig anknytning föreligger. I 3:7 st. 2 IL presumeras den skattskyldige ha väsentlig anknytning såvida hen inte visar motsatsen. Här skulle man i viss mån kunna säga att lagstiftaren har hjälpt Skatteverket att uppfylla sin bevisbörda. Detta gäller dock endast den som är svensk medborgare eller den som under minst tio år har varit bosatt eller stadigvarande vistats här. Vidare gäller det bara i fem år från den dag då den skattskyldige reste från Sverige. Under dessa fem första år, då presumptionen föreligger att väsentlig anknytning är för handen, kan man prata om en omvänd bevisbörda.⁹⁹ Den omvända bevisbördan innebär att det är den skattskyldige som ska visa att hen inte har väsentlig anknytning. Efter fem år föreligger inte längre en presumtion för väsentlig anknytning och då handlar det om en vanlig bevisbörda för Skatteverket.

Oklarheterna med den nu diskuterade bevisbörderegeln är dels att den bygger på en sammanvägning av olika rättsfakta/sakfrågor (en sammanvägning som i sig är högst oklar), dels utgör en omvänd bevisbörda.¹⁰⁰ Att använda bevisbörderegler i skatterätten generellt sett är ovanligt och den praktiska användningen av den nu diskuterade bevisbörderegeln har ifrågasatts i doktrin av bland annat Pålsson.

Pålsson har i en studie studerat användningen av bevisbörderegeln i praxis åren 1974–2004. Innan studien presenteras bör det noteras att studien omfattade praxis från HFD. De slutsatser som dras nedan torde därför inte återspegla bevisbörderegeln användning i underrätterna, där den eventuellt kan anses ha större betydelse.

Pålsson konstaterar i sin studie att bevisbörderegeln användes frekvent i praxis före 1985 års lagändring. Under perioden efter 1985 års lagändring fram till och med år 2004 användes den dock bara i två av 28 mål.¹⁰¹ Av detta drar Pålsson slutsatsen att regeln i det närmaste helt har förlorat sin explicita betydelse. Han konstaterar vidare att regeln eventuellt har en psykologisk betydelse för rättstillämpningen.¹⁰² På ett sätt är det lätt att instämma i Pålssons slutsats att bevisbörderegeln i princip inte används och att den synes ha förlorat sin betydelse. Ser man dock

⁹⁸ Ekelöf, P.O., Edelstam, H., Heuman, L., 2010 s. 79.

⁹⁹ Huruvida detta verkligen är en omvänd bevisbörda kan diskuteras. Se exempelvis Dahlberg, M., 2014 s. 43.

¹⁰⁰ Lindencrona, G., JT 1992/93 s. 340.

¹⁰¹ Pålsson, R., 2007 s. 153–157. De två målen var RÅ 1999 not. 58 och RÅ 2002 not. 153. Se även Pålsson, R., 2009 s. 421–423.

¹⁰² Pålsson, R., 2007 s. 156 f.

till den mängd mål som Pålsson beaktat utgör 20 av de 28 målen överklagade förhandsbesked, medan de två mål som Pålsson har identifierat som situationer där bevisbörderegeln har använts utgör överklagade domar från underinstanserna.¹⁰³ Mot bakgrund av detta ställer jag mig frågan om den processuella kontexten har inverkat på förutsättningarna att använda eller snarare underlåtenheten att använda bevisbörderegeln. Är det kanske rent av så att förhandsbeskedsinstitutet inte lämpar sig för bevisvärderingsfrågor, utan att man inom ramen för förhandsbesked, i förväg, uttalar sig om de sakomständigheter (sakfrågor) som den skattskyldige har angivit.¹⁰⁴ Så synes vara fallet och i doktrin framgår även att Skatterättsnämnden inom ramen för förhandsbeskedsinstitutet inte har samma skyldighet eller ens möjlighet att utreda aktuell situation eller kontrollera sökandens påståenden.¹⁰⁵ Vidare är förhandsbeskeden bara bindande för parterna när det gäller den rättsliga bedömningen.¹⁰⁶ I en senare prövning gäller det för den skattskyldige att visa att de sakförutsättningar (rättsfakta) som beskedet vilar på är styrkta.¹⁰⁷ Persson Österman synes vara inne på samma linje och menar att bevisbörderegeln endast gäller i den senare tillämpningen hos Skatteverket. Bergström var av motsvarande uppfattning och skrev (min kursivering):¹⁰⁸

I ett förhandsbeskedsärende skall sökanden ange alla relevanta anknytningsfakta vid äventyr att ansökan inte blir prövad. I den ordinarie taxeringsprocessen har sökanden bevisbördan för att han inte har väsentlig anknytning till Sverige, och bosättningsfrågan kan avgöras på grundval av att han inte visat att han inte har sådan anknytning. *Förhandsbeskedspraxis ger därför knappast någon ledning för taxeringsprocessen om bevisbördans fördelning enligt femårsregeln.*

¹⁰³ Av de mål Pålsson har beaktat är utöver de två redan nämnda målen även RÅ 1999 not. 69, RÅ 2002 ref. 70, RÅ 2002 ref. 99, RÅ 2002 not. 146, RÅ 2002 not. 149 och RÅ 2002 not. 151 vanliga mål (ej förhandsbesked).

¹⁰⁴ Enligt Persson Österman ska sakförhållandena i en begäran om förhandsbesked vara klara, nödvändiga och tillräckliga för den rättsliga prövningen. Det är vidare inte möjligt att söka förhandsbesked på bevis- och värderingsfrågor, se Persson Österman, R., 2013 s. 62. Se även Kristoffersson, E., SvSkT 2011 s. 840 och SOU 2014:62 s. 11.

¹⁰⁵ Persson Österman, R., 2013 s. 79-90. Förhandsbeskedsinstitutsutredningen föreslår även att SRN inte har någon skyldighet att godta förutsättningarna. Men att i de fall som förutsättningarna godtas utan att de är styrkta ska det ställas krav på att Skatteverket kontrollerar att förutsättningarna är uppfyllda om förhandsbeskedet återopas vid beskattningen, se SOU 2014:62 s. 12.

¹⁰⁶ Naturligvis förutsatt att de förhållanden som anges i förhandsbeskedet faktiskt inträffar, prop. 1997/98:65 s. 54.

¹⁰⁷ Persson Österman, R., 2013 s. 120 f.

¹⁰⁸ Bergström, S., 1990 s. 198.

Den praktiska nyttan av ett förhandsbesked torde vara att Skatteverket sällan eller aldrig bestrider det i det ordinarie skatteförfarandet.¹⁰⁹ Det nyss sagda är intressant. Om vi antar att ett förhandsbesked har erhållits, vilket innebär att den skattskyldige vid en samlad bedömning inte har väsentlig anknytning eftersom hen uppger att hen ska sälja sin permanentbostad. Vid det senare förfarandet hos Skatteverket prövas inte sakomständigheterna, såsom exempelvis huruvida permanentbostaden verkligen har sålts, utan verket följer ofta nämndens förhandsbesked, utan egen prövning. Att ge förhandsbeskedet en sådan effekt torde inte stämma överens med tanken med beskedet, eftersom det i sig egentligen inte är bindande såvida sakomständigheterna ändras eller om en författningsändring sker.¹¹⁰

När det gäller bevisbörderegeln och bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger eller inte kan det avslutningsvis noteras att endast de omständigheter som är kända vid beskattningsårets utgång ska beaktas (principen om beskattningsårets slutenhet). Omständigheter som inträffar mellan beskattningsårets utgång och tidpunkten då beslut om slutlig skatt fattas ska inte påverka bedömningen.¹¹¹ Det kan dock noteras att det finns äldre praxis där omständigheter efter beskattningsårets utgång synes ha inverkat på bedömningen.¹¹²

2.1.4 Syftet med reglerna om väsentlig anknytning och närmare om kravet på måluppfyllelse

I detta avsnitt studeras syftet med reglerna om väsentlig anknytning närmare. Eftersom ett viktigt syfte med en god lagstiftning är att den uppfyller de syften den är satt att fylla (jämför måluppfyllelse i avsnitt 1.3 ovan) krävs en analys avseende vad reglerna syftar till att uppnå. Den gängse uppfattningen i doktrin är att reglerna syftar till att förhindra skenbosättningar.¹¹³ Vid en närmare analys kan det dels konstateras att reglerna synes ha fler bakomliggande syften än så, dels att syftet att förhindra skenbosättningar kan problematiseras. Dessa olika syften analyseras i avsnittet.

¹⁰⁹ Persson Österman, R., 2013 s. 179.

¹¹⁰ Om förhandsbeskedets rättskraft, se vidare Alhager, E., 2003 s. 175 ff.

¹¹¹ Prop. 1966:127 s. 31.

¹¹² Se exempelvis RÅ 1968 Fi 1596 (fotnot 308 nedan), Mattsson, N., SvSkT 1975 s. 384 och s. 392 för samma slutsats.

¹¹³ Tivéus, U., 1997 s. 50, Källqvist, J. & Köhlmark, A., 2007 s. 53, Pahlsson, R., 2007 s. 147, LLMSS, 2013 s. 59, SKV 2013 s. 371 och Rättslig vägledning 2014. Se även SOU 1962:59 s. 76 och prop. 1966:127 s. 49.

Skälen bakom (eller snarare målsättningarna med) reglerna om väsentlig anknytning analyserades i en artikel av Lindencrona i början av 1990-talet.¹¹⁴ Han visar på att målsättningarna eller syftena med reglerna i viss mån är oklara.

Ser man inledningsvis till de ändringar som gjordes på 1960-talet så motiverades dessa för det första med att reglerna skulle bidra till ökad klarhet för den skattskyldige, så att hen kunde överblicka vilka konsekvenser en flytt skulle kunna komma att ha i beskattningshänseende.¹¹⁵ Här framstår det således som att syftet var att öka förutsebarheten för de skattskyldiga som ämnade flytta från Sverige, rörande deras skattemässiga situation. För det andra syftade reglerna till att förhindra att dubbel skattefrihet uppstod.¹¹⁶ Man ville således förhindra att en person, genom att flytta till ett land där hen inte blev beskattad skulle kunna uppnå skattefrihet genom att inte heller Sverige beskattade inkomsten. Samtidigt framstår det som att man inte ville försvåra en utflyttning om skälen till flytten var andra än enbart skattemässiga.¹¹⁷ Detta sista tolkar Lindencrona, och jag är benägen att instämma, som ett tredje syfte – nämligen att man ville behålla beskattningsrätten till Sverige en tid efter utflyttningen. Såväl det första som tredje syftet bekräftas sedermera i propositionen.¹¹⁸ Det tredje syftet – som kan kopplas samman med det inledningsvis nämnda argumentet om att förhindra skenbosättningar – kan problematiseras ytterligare. I förarbetena sägs nämligen:¹¹⁹

De nya bestämmelserna bör med andra ord ge en möjlighet till att – åtminstone temporärt – hindra internationell skatteflykt. Det sagda innebär inte att den som av skatteskal eller andra skäl önskar bosätta sig utomlands skall förvägras att ta detta steg. Avsikten är snarare att motverka skenbosättningar i utlandet. Den utflyttade får bestämma sig om han vill ta alla de konsekvenser som är förknippade med en utflyttning och klippa av de band som binder honom till Sverige.

Lindencrona problematiserar detta syfte – att förhindra skenbosättningar och att förhindra skatteemigration. Han landar i att lagstiftaren sannolikt önskar försvåra såväl skatteemigration som att förebygga skenbosättningar. Problem uppstår i och med att det normalt sett inte anses acceptabelt att med skatterättsliga medel förhindra utflyttningar, medan det samti-

¹¹⁴ Lindencrona, G., JT 1992/93 s. 331–341.

¹¹⁵ SOU 1962:59 s. 72–73.

¹¹⁶ Lindencrona, G., JT 1992/93 s. 334 och SOU 1962:59 s. 72–73.

¹¹⁷ SOU 1962:59 s. 73.

¹¹⁸ Prop. 1966:127 s. 48–49.

¹¹⁹ A.prop. s. 49.

digt anses legitimt att förhindra skenbosättningar (skatteflykt).¹²⁰ En välvillig tolkning av detta tredje syfte skulle kunna vara att lagstiftaren önskar förhindra skatteflykt som uppstår genom skenbosättningar i utlandet. Bevillingsutskottet är dock tydlig med att syftet med reglerna var att 1) skapa mer klarhet, 2) att dubbel skattefrihet inte skulle uppnås och att 3) uteslutande motverka skenbosättningar i utlandet.¹²¹ Med skenbosättningar torde avses att den skattskyldige inte bosätter sig utomlands, trots att hen uppger att hen gör det. Med andra ord är en skenbosättning motsatsen till en verklig bosättning. Den som verkligen bosätter sig i utlandet (och klipper banden med Sverige) bör inte omfattas av reglerna. Ser man till hur skattesystemet såg ut när reglerna infördes torde det inte vara främmande att tolka regeln som en form av skatteflyktsregel, dvs. man ville förhindra att personer flyttade av skatteskäl. Ser man till hur reglerna tillämpas idag så omfattar de betydligt fler än de som flyttar ut enbart av skatteskäl.

I det följande studeras huruvida reglerna om väsentlig anknytning uppfyller dessa tre mål. Med *klarhet* förstås att reglerna ska vara klara och enkla för den skattskyldige att förstå (jämför avsnitt 1.3 ovan) och medföra en möjlighet att *förutse* huruvida hen är att se som obegränsat skattskyldig i Sverige eller inte i en utflyttningssituation eller i en återbosättningssituation. Det andra syftet innebär att reglerna ska *förhindra att dubbel skattefrihet uppnås* och det tredje syftet att *bibehålla beskattningsrätten till Sverige en tid efter flytt (och motverka skenbosättningar)*.

I kapitel 6, där alternativa förslag till reglerna om väsentlig anknytning presenteras, diskuteras inledningsvis vilka syften som torde ligga bakom en motsvarande reglering idag. Med tanke på de förändringar som har skett i samhället under den tid då reglerna om väsentlig anknytning har funnits, är det inte osannolikt att även syftena till varför Sverige ska beskatta utflyttade personer har ändrats.

2.1.5 Disposition och ytterligare metodfrågor

Anknytningsfaktorerna i 3:7 IL har i materiellt hänseende varit oförändrade sedan 1985 års lagändring. Lagtexten är allmänt hållen och anger endast riktlinjer för vad som bör vägas in i bedömningen. Eftersom det är en samlad bedömning av olika omständigheter i varje enskilt fall som ska göras är det svårt, för att inte säga omöjligt, att fastställa gällande rätt. I kapitlet analyseras de olika anknytningsfaktorerna separat, i syfte att studera vilka faktorer som synes framstå som tyngre eller viktigare än

¹²⁰ Lindencrona, G., JT 1992/93 s. 334–336.

¹²¹ A.a. s. 335 och bet. 1966:BevU54 s. 22–24.

andra. Denna mer tematiska uppdelning underlättar även en jämförelse med äldre praxis. De tio faktorerna, såväl som deras inbördes ställning och hur den samlade bedömningen av dem ska göras, har förtydligats i praxis genom åren.

Det bör dock noteras att detta mer tematiska upplägg innehåller vissa faror. Det finns alltid en risk att en anknytningsfaktor vid detta upplägg tillmätts för stor vikt och att detta subjektiva moment som indelningen de facto innehåller leder till felaktiga slutsatser. Mot bakgrund av detta bör det återigen erinras om att det i varje enskilt fall ska göras en samlad bedömning och att det är ytterst svårt att analysera praxis på detta område, då det inte alltid framgår vilka faktorer som är relevanta och vilken betydelse de har tillmätts.¹²²

Påhlsson har i en studie om likhetsprincipen analyserat svårigheten i eller faran med att se ett fall som jämförbart med ett annat.¹²³ Påhlsson har analyserat huruvida HFD:s tillämpning av reglerna om väsentlig anknytning har baserats på en formell eller materiell jämförbarhetskonstruktion (likhetskonstruktion).¹²⁴ Ett formellt synsätt är ett uttryck för ett strikt synsätt där förekomsten av en eller flera anknytningsfaktorer leder till en viss slutsats. Vid en materiell jämförbarhetskonstruktion går rätten ett steg vidare och gör en uttrycklig avvägning och kontextuell värdering av vilken betydelse de olika anknytningsfaktorerna bör ges i det enskilda fallet.¹²⁵ Påhlsson menar att detta senare synsätt är att föredra då det leder till ökad förutsebarhet och rättssäkerhet. Han framhåller även i sin studie att skälet till den samlade bedömningen är just att en kontextuell bedömning ska göras (materiellt synsätt).¹²⁶ I kapitlet återknyter jag i viss utsträckning till Påhlssons modell, huvudsakligen i fotnoterna, samtidigt som det primära syftet med kapitlet är att fastställa gällande rätt. Det kan även invändas att det Påhlsson benämner formellt synsätt inte nödvändigtvis måste vara av ondo, utan kan ses som förutsebart i sig. Som exempel kan nämnas exemplet med bostad. Om den skattskyldige har en permanentbostad i Sverige anses hen normalt sett ha väsentlig anknyt-

¹²² Se även Mattsson, N., SvSkT 1975 s. 378.

¹²³ Påhlsson har analyserat likhetskonstruktionen mellan väsentlig anknytning och bosättning. Detta har gjorts i förhållande dels till kravet på likabehandling av den som har väsentlig anknytning till Sverige och den som är bosatt här, dels till kravet på att reglerna ska tillämpas på ett konsekvent sätt och att lika fall ska behandlas lika, se Påhlsson, R., 2007 särskilt kapitel 7 och även Påhlsson, R., 2009 s. 415–425 för en något kortare kommentar.

¹²⁴ Studien (se fotnot 123 ovan) avser 42 rättsfall från HFD under åren 1974–2004.

¹²⁵ Påhlsson, R., 2007 s. 151.

¹²⁶ A.a. s. 151–152 med vidarehänvisning.

ning hit även efter en flytt. En sådan reglering skulle kunna ses som högst förutsebar, även om den kanske kan anses brista i andra avseenden.

I kapitlet behandlas samtliga tio anknytningsfaktorer. Inledningsvis behandlas de faktorer som i praxis har bedömts som tyngst, dvs. de faktorer som ensamt eller så gott som ensamt har kunnat konstituera väsentlig anknytning. Någon inbördes ordning eller tyngd mellan dessa tre–fyra faktorer synes dock inte föreligga. Dessa anknytningsfaktorer är om den skattskyldige har *familj* (avsnitt 2.2) eller *bostad inrättad för äretruntbruk i Sverige* (avsnitt 2.3) samt om han *bedriver näringsverksamhet* eller är *ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger väsentligt inflytande i näringsverksamhet här*. De två sistnämnda faktorerna behandlas i ett sammanhang under rubriken ekonomiskt engagemang i Sverige (avsnitt 2.4). Det kan även nämnas att det är kring dessa faktorer som rättspraxis har utvecklats mest under de senaste tjugo åren.¹²⁷ I efterföljande avsnitt behandlas övriga faktorer. Dessa faktorer har vanligtvis inte ensamt kunna konstituera väsentlig anknytning varför de kan benämnas stödfaktorer. Dessa faktorer är *fastighet i Sverige* (avsnitt 2.5), *svenskt medborgarskap* (avsnitt 2.6), *hur länge han har varit bosatt här* (avsnitt 2.7), *om den skattskyldige inte är varaktigt bosatt på en viss utländsk ort* (avsnitt 2.8), *om han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl* (avsnitt 2.9) och *liknande förhållanden* (avsnitt 2.10). Reglerna om väsentlig anknytning inbegriper även en bevisbörderegler, eller presumptionsregel, vilken har behandlats i avsnitt 2.1.3.2 ovan. Respektive avsnitt avslutas med en sammanfattande kommentar, varför kapitlets avslutande avsnitt (avsnitt 2.11) hålls mycket kort.

Syftet med kapitlet är således att försöka att identifiera olika omständigheter som är betydelsefulla i bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger eller inte och även vilken vikt som inbördes läggs vid dessa omständigheter (faktorer). Det bör dock återigen noteras att de svårigheter som angetts ovan är stora och att praxis är mycket spretande¹²⁸ varför det primärt handlar om att synliggöra olika huvudlinjer i praxis.

¹²⁷ Se för motsvarande uppfattning Dahlberg, M., 2007 s. 34 och Pålsson, R., 2007 s. 150.

¹²⁸ Se Pålsson, R., SN 2011 s. 120. Att använda rättspraxis som rättskälla förefaller i dagsläget legitimt, se exempelvis Pålsson, R., 2011 s. 114 ff. och Kristoffersson, E., SvSkT 2011 s. 835 f. samt Strömholm, S., 1996 s. 375 f.

2.2 Familj i Sverige

2.2.1 Inledning – en presumtionsregel

Anknytningsfaktorn familj har funnits i lagtexten sedan 1928 då föregångarna till reglerna om väsentlig anknytning infördes (bo eller familj).¹²⁹ Inledningsvis gällde de dock bara när den skattskyldige flyttade ut och familjen stannade kvar i Sverige. Sedan 1985 års lagändring gäller även att en person som tidigare har varit bosatt i Sverige men som har flyttat ut och blivit begränsat skattskyldig här, kan få väsentlig anknytning hit om familjen flyttar tillbaka till Sverige, även om den skattskyldige själv stannar kvar i utlandet. Detta fenomen benämns i det följande återbosättning.

Redan av den utredning som Mattsson företog år 1997 framgår att den skattskyldiges familjs bosättning i Sverige tillmätts stor vikt.¹³⁰ Man skulle nästan kunna säga att det av praxis går att utläsa en presumtion – om den skattskyldiges familj finns i Sverige föreligger väsentlig anknytning.¹³¹ Mot bakgrund av detta är det synnerligen intressant att studera de fall då denna presumtion har brutits och någon väsentlig anknytning *inte* har ansetts föreligga, trots att familjen befinner sig i Sverige (avsnitt 2.2.3). Innan detta görs diskuteras frågan vilka personer som omfattas av begreppet familj (avsnitt 2.2.2). Även frågan om återbosättning och dess relation till nyss nämnda presumtion behandlas (avsnitt 2.2.4). Avsnittet avslutas med några korta kommentarer (avsnitt 2.2.5).

2.2.2 Familjebegreppet

Begreppet familj definieras inte i IL och diskuteras inte heller i förarbetena till nu analyserade regler. Syftet med detta avsnitt är att diskutera frågan vem som omfattas av uttrycket inom ramen för bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger eller inte.

Ett liknande försök gjordes redan 1953 av Sandström i förhållande till uttrycket ”bo eller familj” i kommunalskattelagen. Han konstaterade att det allmänna språkbruket inte gav vägledning då det var allt för omfattande och beroende av förhållanden i enskilda fall. Sandström analyse-

¹²⁹ Prop. 1927:102 s. 79.

¹³⁰ SOU 1997:75 s. 56.

¹³¹ RÅ 1976 ref. 116, RÅ 1979 Aa 5, RÅ 1982 not. 129, RÅ 1983 Aa 115, RÅ 1984 Aa 190, RÅ 1987 not. 829, RÅ 1989 not. 443, RÅ 2003 not. 140, RÅ 2009 not. 81 och RÅ 2010 not. 78. För äldre praxis om ”bo eller familj” se Mattsson, N., SvSkT 1975 s. 384 ff., RÅ 1935 Fi 352, RÅ 1939 Fi 602, RÅ 1963 ref. 10, RÅ 1964 Fi 1057, RÅ 1965 Fi 14, RÅ 1965 Fi 332, RÅ 1965 Fi 1563, RÅ 1966 Fi 476, RÅ 1968 Fi 1459 och RÅ 1970 Fi 822.

rade begreppet ingående utifrån kontexten om familjeavdrag (ett avdrag som erhöles av familjeförsörjaren) och drog slutsatsen att:¹³²

Hit räknas make i bestående äktenskap, med vilken den skattskyldige sammanlever; i händelse av faktisk separation på grund av söndring i äktenskapet kan däremot, även om underhållsskyldigheten fortbestår, icke vara tal om något starkare band mellan makarna. Vidare får till den skattskyldiges familj räknas hans barn, styvbarn och adoptivbarn, som lever tillsammans med den skattskyldige; i fråga om ogift skattskyldig synes dock i detta sammanhang icke gärna kunna uppställas kravet att han har husföreståndarinna. Beträffande barn, som icke sammanleva med den skattskyldige men som denne helt eller delvis underhåller, synes icke görligt att söka framkonstruera någon regel; här torde förhållandena i det särskilda fallet få avgöra, om dessa barn skola inbegripas under begreppet familj eller om de – som väl fallet torde vara med den skattskyldiges styvbarn, vilka icke sammanlever med honom – ej skola hänföras dit.

Av praxis framgår klart att den äkta *maken* omfattas av begreppet.¹³³ Ett krav på samlevnad har uppställts i praxis. Av RÅ 1984 Aa 190 framgår det tydligt att avgörande vikt vid bedömningen, som aktualiserades när mannen flyttade från Sverige, fästes vid att hustrun stannade kvar och att de trots olika bostadsorter levde tillsammans.¹³⁴ Även ett rättsfall från 1983 är intressant i detta avseende. I RÅ 1983 Aa 115 menade den skattskyldige att det sedan länge förelegat splittring i äktenskapet och att han under de aktuella åren varit sambo med en annan kvinna i utlandet. HFD ansåg, detta till trots, att han hade väsentlig anknytning till Sverige baserat på att hans familj var bosatt här, att han var kyrkobokförd tillsammans med familjen i Sverige och att han regelbundet (var fjortonde dag) besökte familjen i Sverige. Av praxis framgår att det är av avgörande betydelse huruvida makarna sammanlever eller inte och att det ställs höga krav på att en separation har ägt rum.¹³⁵ Sandströms slutsats i denna del står sig således än i dag.

Huruvida *sambor* omfattas på motsvarande sätt som makar har inte prövats i praxis. Begreppet familj finns som nämnts inte definierat i lagtexten. Däremot framgår av 2:20 IL att bestämmelser om makar ska till-

¹³² Sandström, K G A., 1953 s. 44–45.

¹³³ RÅ 1976 ref. 116, RÅ 1979 Aa 5, RÅ 1982 Aa 129 och RÅ 2009 not. 81.

¹³⁴ Se även RÅ 1989 ref. 118 och RÅ 1989 not. 443. I SOU 1997:75 sägs: "I RÅ 1935 Fi 352 ansågs den skattskyldige inte bosatt i Sverige när hon efter äktenskapsskillnad avreste från Sverige. Hennes möbler var dock magasinerade här."

¹³⁵ RÅ 2003 ref. 52. Se även SKV:s ställningstagande dnr 131 285447-09/111 (2009-03-12). Skatteverket anger att det krävs mycket speciella omständigheter såsom en konstaterad separation för att väsentlig anknytning inte ska föreligga för den i utlandet kvarboende när familjen flyttar tillbaka till Sverige.

lämpas också på sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har, eller har haft, gemensamma barn. Det ska dock noteras att bestämmelsen i 3:7 IL inte tar sikte på makar utan på familj. Makar omfattas av det vidare begreppet familj, varför ett argument skulle kunna vara att åtminstone de par som omfattas av 2:20 IL bör omfattas av begreppet familj. Det bör dock noteras att skälet till att sambor aldrig har prövats i praxis torde vara att samboskap inte registreras på samma sätt som ett äktenskap. Det förefaller därför närmast vara en teoretisk diskussion huruvida sambor omfattas eller inte. De flesta som flyttar ut från Sverige vill *inte* ha väsentlig anknytning, vilket innebär att vi inte kommer att få prövat huruvida sambor omfattas eller inte.¹³⁶

Den teoretiska diskussionen om sambor skulle kunna ta sitt avstamp i definitionen i 2:20 IL. Frågan uppstår då om sambor utan barn inte omfattas av begreppet familj. En sådan tolkning vore dock såväl bakåtsträvande som allt för formalistisk. I nyare lagtext, exempelvis 12:19 IL, jämför situationen om man har make, sambo eller familj på annan ort för att få rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning. Även den utveckling som sker i samhället där statusen av att vara gift eller inte numera i princip saknar betydelse jämfört med när reglerna infördes (1920-talet) talar för att även sambor utan barn bör omfattas av begreppet familj i 3:7 IL. På motsvarande sätt torde registrerade partners omfattas av begreppet familj. Ett *registrerat partnerskap* jämföras redan med ett äktenskap.¹³⁷ I det följande använder jag termen *make* i stället för *make/maka/partners*.¹³⁸

När det gäller *barn* framkom det redan tidigt, av rättstillämparnas bedömningar, att omyndiga barn omfattas av begreppet familj. Däremot omfattas inte myndiga barn.¹³⁹ Även i denna del håller Sandströms slutsatser från 1953. Under år 2012 prövade Skatterättsnämnden, till vilkens bedömning HFD anslöt sig (HFD 2012 not. 50), huruvida en 17-årig

¹³⁶ Vidare kan argumentet föras fram att om en av de två personerna flyttar är de inte längre sambor.

¹³⁷ 3:1 lag (1994:117) om registrerat partnerskap. Lagen upphävdes 2009 och sedan dess gäller 1:1 Äktenskapsbalken även för samkönade äktenskap.

¹³⁸ Se ÄktB 1:3. Det kan dock noteras att även om samkönade äktenskap idag omfattas av Äktenskapsbalken så måste de som ingått partnerskap, enligt tidigare gällande lagstiftning, omvandla sin relation till äktenskap. Detta till trots används av förenklingskäl termen *make* i texten även om det mer korrekta uttrycket vore *make/partner*.

¹³⁹ RÅ 1987 not. 829 och RÅ 1989 ref. 118. Att myndiga barn inte påverkar bedömningen framgår även av SRN:s förhandsbesked dnr 187–188-06/D (2007-09-13) där de myndiga barnen övertog en fastighetskoncern samt även av SRN:s förhandsbesked dnr 139-08/D (2009-02-05) där SRN uttalade att en vuxens sons återbosättning i Sverige saknade betydelse för bedömningen om väsentlig anknytning skulle anses föreligga eller inte.

dotter som var inackorderad på en internatskola skulle medföra att de utflyttade föräldrarna (pappan) hade väsentlig anknytning till Sverige efter flytten. Majoriteten av Skatterättsnämndens ledamöter fann att väsentlig anknytning inte förelåg i den nyss beskrivna situationen. Av omständigheterna i målet framgår att familjen efter flytten skulle komma att träffas var tredje eller var fjärde helg, växelvis på Malta respektive i Sverige. Vid besöken i Sverige skulle föräldrarna bo på hotell. Därtill skulle familjen eventuellt även komma att tillbringa några veckor till sjöss i Skandinavien. Det kan dock inte uteslutas att dotterns ålder kan ha inverkat på bedömningen.

Även frågan om yngre barn såsom ensam anknytningsfaktor har under senare år prövats i praxis. Med ensam anknytningsfaktor åsyftas i detta sammanhang att föräldrarna inte längre sammanlever. I det första av dessa mål, RÅ 2003 ref. 52, ändrade HFD Skatterättsnämndens förhandsbesked och menade att en minderårig son, som modern hade ensam vårdnad om, inte skulle innebära att fadern (som var svensk medborgare) fick väsentlig anknytning till Sverige, efter det att han hade flyttat till Storbritannien. Tilläggas bör att makarna hade separerat och att mannen uppskattade att han skulle besöka sonen cirka 60 dagar per år.¹⁴⁰ Till samma slutsats kom Skatterättsnämnden i ett icke överklagat förhandsbesked år 2011.¹⁴¹ Den utflyttade pappan som var svensk medborgare, hade tillsammans med den fränksilda modern gemensam vårdnad om ett minderårigt barn och skulle vistas i Sverige cirka 50 dagar per år för att besöka barnet. Han ansågs inte ha väsentlig anknytning till Sverige. I förhandsbeskedet fanns skiljaktiga meningar representerade som menade att barnet i kombination med innehav av fritidsfastighet borde leda till att den skattskyldige hade väsentlig anknytning till Sverige. Mot bakgrund av HFD:s praxis delar jag dock majoritetens bedömning.¹⁴²

I RÅ 2003 not. 140 ansågs den skattskyldige ha väsentlig anknytning till Sverige baserat på att han även efter flytten tillsammans med den tidigare sambon ägde en hästgård (fastighet) över vilken han hade resultatansvar och två minderåriga barn, vilka paret hade gemensam vårdnad om. Mannen var finländsk medborgare och avsåg att återvända till Finland. HFD, som anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning, menade att anknytningen till Finland fick anses stark, men att väsentlig anknytning

¹⁴⁰ Att mannen ägde en liten andel i en fastighet och en aktiepost samt innehade ett styrelseuppdrag i ett onoterat svenskt aktiebolag medförde ingen annan bedömning. SRN kom som antytts till motsatt slut. Ett justitieråd var skiljaktigt och anslöt sig till SRN:s bedömning.

¹⁴¹ SRN:s förhandsbesked dnr 64-10/D (2011-02-11).

¹⁴² Rent emotionellt och som mor till tre söner finner jag det dock högst märkligt att ett barn inte är "en anknytningsfaktor av betydelse".

till Sverige ändå förelåg baserat på de tre faktorerna fastighetsinnehav, ekonomiskt ansvar för hästuppfödningen och den gemensamma vårdnaden av barnen.

Det kan således noteras att det endast var i det senare av de två avgörandena från år 2003, dvs. i det där gemensam vårdnad förelåg, som väsentlig anknytning bedömdes föreligga. Omständigheten vårdnad om barn nämndes även i RÅ 2009 not. 85¹⁴³ där HFD prövade om en man hade väsentlig anknytning till Sverige på grund av ekonomiskt engagemang eller inte. Att mannen var frånskild och att den tidigare hustrun hade ensam vårdnad om barnet tillmättes ingen betydelse i fallet.

Mot bakgrund av de tre målen från HFD skulle man kunna överväga om gemensam vårdnad kan presumeras leda till väsentlig anknytning och motsatsvis att ensam vårdnad hos den kvarvarande föräldern kan presumeras leda till att väsentlig anknytning inte föreligger. I RÅ 2010 not. 78 besvarade HFD denna frågeställning uttryckligen. Svaret är att huruvida gemensam eller ensam vårdnad föreligger eller inte saknar betydelse. Denna slutsats stämmer även om man inkluderar Skatterättsnämndens förhandsbesked från år 2011¹⁴⁴ i sammanställningen.

RÅ 2010 not. 78 är intressant även ur en annan aspekt och kommenteras därför ytterligare. En jämförelse görs med RÅ 2003 ref. 52. Av 2010 års mål framgår att makarna hade skilt sig och att de hade gemensam vårdnad om barnen. Mannen som var svensk medborgare avsåg att flytta utomlands men umgås med barnen i Sverige på regelbunden basis (varje månad) motsvarande drygt 100 dagar per år. Vidare avsåg han att vistas i Sverige ytterligare ungefär 20 dagar per år för arbete. I den samlade bedömningen ansåg Skatterättsnämnden att mannen hade väsentlig anknytning till Sverige och att denna bedömning inte påverkades av om den gemensamma vårdnaden skulle upphöra eller om antalet besöksdagar i Sverige minskade till högst 100. Omständigheterna i RÅ 2003 ref. 52 påminner starkt om omständigheterna i 2010 års mål, detta till trots blev utgången den motsatta (väsentlig anknytning ansågs inte föreligga). I båda målen handlar det om svenska medborgare, att en separation från barnens mor har ägt rum och att fäderna skulle komma att, vid sidan av umgänget med barnen, vistas 20 arbetsdagar i Sverige. I 2003 års mål fanns andra anknytningsfaktorer som inte synes ha påverkat bedömningen.¹⁴⁵ Tre skillnader kan identifieras mellan de två fallen: 1) det antal dagar de båda fäderna vistas i Sverige för att umgås med sina respektive barn, 2) antalet barn och 3) hur de skulle komma att bo under vistelse-

¹⁴³ Se avsnitt 2.4.3.2 nedan.

¹⁴⁴ Se vid fotnot 141 ovan.

¹⁴⁵ Se fotnot 140 ovan.

tiden. I 2003 års mål handlade det om 60 dagar och i 2010 års mål om ungefär 100 dagar. I 2003 års fall handlade det om ett barn och i 2010 års fall om "barnen" (plural). I 2003 års mål avsåg mannen bo i gästrum hos vänner och släktingar. I 2010 års mål skulle den skattskyldige disponera två rum i sin vuxna sons bostad. De liknande omständigheterna till trots ansågs som nämnts väsentlig anknytning endast föreligga i det senare fallet. Av de nyss nämnda skillnaderna torde den tid som den skattskyldige avsåg att vistas i Sverige i kombination med dess regelbundenhet i tid och plats antagligen ha påverkat utgången mest. Detta kan initialt synas tekniskt och märkligt. Att låta antalet dagar som en person vistas i Sverige påverka huruvida ett regelkomplex aktualiseras eller inte är dock inte främmande i svensk skatterätt. Som exempel kan nämnas de närliggande reglerna om skattebefrielse vid utlandstjänstgöring i 3:9 IL. I 3:10 IL anges att vistelse i Sverige i dessa situationer endast får uppgå till 72 dagar under ett och samma anställningsår för att skattebefrielse ska föreligga.¹⁴⁶ En förklaring skulle därför kunna vara att de 100 dagar som den skattskyldige skulle vistas i Sverige för att umgås med sina barn i 2010 års mål påverkade utgången. Det ska dock erinras om att en samlad bedömning ska göras i varje enskilt fall, varför jag även tror att regelbundenheten i besöken också tillmättes betydelse. Det förefaller därför inte osannolikt, uttalandena ovan till trots, att en sammanvägning av de olika omständigheterna ledde till att väsentlig anknytning förelåg.

När det gäller barn, såsom ensam anknytningsfaktor kan följande sammanfattning göras. Att beakta barn till utflyttade föräldrar som anknytningsfaktor utgör en nyhet i förhållande till tidigare praxis. Även om detta inte har skett tidigare torde det utgöra en naturlig följd av samhällsutvecklingen med ett ökat antal skilsmässor och separationer. Frågan om det har betydelse huruvida gemensam eller ensam vårdnad föreligger för den kvarvarande föräldern har analyserats, men synes, mot bakgrund av bland annat RÅ 2010 not. 78, sakna betydelse. Däremot synes antalet dagar som den skattskyldige avser att besöka barnet eller barnen samt med vilken regelbundenhet så förväntas ske inverka på bedömningen. I RÅ 2003 ref. 52 bedömdes att en utflyttad person som inte längre hade vårdnad om barnet, kunde vistas i Sverige under vissa givna former i upp till 60 dagar utan att väsentlig anknytning förelåg.

Om man jämför med Sandströms slutsats om familjebegreppet på 1950-talet kan en förändring anses ha skett i synen på barn. Det fram-

¹⁴⁶ Det bör dock noteras att det har kommit ny praxis de senaste åren rörande dessa regler, se exempelvis HFD 2011 ref. 40 och SRN:s förhandsbesked dnr 17-12/D (2012-09-10), se även SKV:s ställningstaganden dnr 131 219580-08/111 (2008-04-04) och dnr 131 643031-10/111 (2010-10-25). Se vidare vid fotnot 810–812.

står som att det på femtiotalet, precis som nu, inte kunde skapas några generella regler för om barn omfattades av begreppet eller inte, utan att en prövning i varje enskilt fall borde göras. Sandström drog slutsatsen att barn som inte sammanlevde med föräldern sannolikt inte skulle inbegripas i begreppet, vilket dock inte nödvändigtvis torde vara fallet i dagsläget.¹⁴⁷

När det gäller antalet dagar som den skattskyldige har för avsikt att vistas i Sverige kan det avslutningsvis nämnas att detta är en uppgift som ganska ofta nämns i domarna.¹⁴⁸ Min tolkning är att detta kan utgöra dels anknytningsfaktorn 'liknande förhållanden', dels en gränsdragning i förhållande till om personen anses obegränsat skattskyldig på grund av stadigvarande vistelse (3:3 st. 1 p. 2 IL). För att en person ska anses vistas stadigvarande i Sverige krävs i princip att den skattskyldige vistas här sammanhängande under en tid av mer än sex månader. Praxis har dock stramats upp och i några mål från år 2008 ansågs vistelserna ha varat under så lång tid och i en sådan omfattning och med sådan regelbundenhet att stadigvarande vistelse förelåg, trots att det inte handlade om sammanhängande perioder om sex månader.¹⁴⁹

2.2.3 Genombrott i presumtionen – när kan familjen stanna?

Som nämnts inledningsvis kan familjens bosättning i Sverige i princip utgöra en presumtion för att den utflyttade anses ha väsentlig anknytning hit.¹⁵⁰ Syftet med detta avsnitt är att studera de fall då denna presumtion har brutits, dvs. studera de skäl som verkar ha bidragit till att presumtionen har kunnat brytas.

Ett sådant fall är RÅ 1998 not. 67 där en utländsk medborgare som flyttade hem till sitt tidigare hemland ansågs sakna väsentlig anknytning till Sverige trots att maken stannade i Sverige under en flerårig övergångsperiod i väntan på pensionering.¹⁵¹ Målet kan jämföras med RÅ 1976 ref. 116 där maken till en utflyttad svensk man kvarstannade i Sverige under ett par år, i syfte att inte gå miste om folkpension. Till skillnad från 1998 års fall bekräftar 1976 den ovan nämnda presumtionen. Den enda

¹⁴⁷ För Sandströms uppfattning se ovan i brödtexen vid fotnot 132.

¹⁴⁸ Se exempelvis HFD mål nr 216-10 (70 dagar), RÅ 2010 not. 80 (mindre än halva årets dagar), SRN:s förhandsbesked dnr 107-11/D (2–4 månader).

¹⁴⁹ Se RÅ 2008 ref. 16, RÅ 2008 ref. 56 och RÅ 2008 not. 166.

¹⁵⁰ RÅ 1976 ref. 116, RÅ 1979 Aa 5, RÅ 1983 Aa 115 och RÅ 1984 Aa 190. Även den omständigheten att skälet till att ena maken stannat i Sverige var att vårda sin åldriga moder har medfört att väsentlig anknytning har förelagat, RÅ 1982 not. 129.

¹⁵¹ I fallet avyttrade makarna den gemensamma bostaden i Sverige och en ny gemensam bostad förvärvades i det andra landet.

framträdande skillnaden i de två målen är att det i 1998 års mål handlade om en utländsk medborgare.¹⁵² I ett icke överklagat förhandsbesked gjorde Skatterättsnämnden motsvarande bedömning som i 1998 års fall avseende en utländsk medborgare som flyttade hem och i samband därmed tog tillbaka sitt medborgarskap, trots att maken stannade i Sverige för att avtjäna ett fängelsestraff.¹⁵³ Såväl i RÅ 1998 not. 67 som i Skatterättsnämndens förhandsbesked var det makans avsikt att följa maken till utlandet när hon gått i pension respektive blivit frigiven.

Rättsfallet RÅ 1971 Fi 112 är ytterligare ett exempel där en utflyttad (svensk) man inte ansågs ha väsentlig anknytning efter flytt trots att familjen under året bodde kvar i Sverige. Skälet till att familjen stannade i Sverige var att det var politiskt oroligt i det land (Peru) dit mannen flyttade för att arbeta. När läget stabiliserades i landet (efterföljande år) flyttade familjen efter.

Avslutningsvis kan även HFD 2012 not. 50 och RÅ 2003 ref. 52 nämnas där omyndiga barn kunde stanna i Sverige utan att medföra att väsentlig anknytning för deras respektive pappor förelåg.¹⁵⁴ Skälen till att barnen stannade var i det första fallet för att avsluta skolgång vid internatskola och i det andra fallet att mamman hade ensam vårdnad om barnet och där graden och formerna för umgänget inte medförde en annan bedömning.

2.2.4 Återbosättning

På motsvarande sätt som den beskrivna huvudregeln om att en kvarvarande make konstituerar väsentlig anknytning, gäller att om den ena maken flyttar tillbaka till Sverige blir den i utlandet fortsatt bosatte personen återbosatt och anses ha väsentlig anknytning till Sverige (RÅ 1989 not. 443). År 2009 kom Skatteverket med ett ställningstagande rörande frågan om väsentlig anknytning på grund av makes återflytt till Sverige.¹⁵⁵ I ställningstagandet kommenterar Skatteverket RÅ 1989 not. 443 och poängterar att mannen, som genom hustrun fick väsentlig anknyt-

¹⁵² Se strax nedan om betydelsen av medborgarskap. Se även Mattsson för en kommentar om 1976 års fall i Mattsson, N., SvSkT 1982 s. 463. I båda målen flyttade männen utomlands med syfte att vara pensionärer, dvs. de skulle inte driva någon verksamhet utomlands vilket kunde motivera flytten. En skillnad skulle möjligtvis kunna vara att familjen i 1998 års fall under tiden för vistelse i Sverige hade behållit viss anknytning till Finland. Denna anknytning kan dock ses som en naturlig del av medborgarskapet.

¹⁵³ SRN:s förhandsbesked 2001-12-20 (RSV:s rättsfallsprotokoll 01/02). Se även André, P., SN 2002 s. 64.

¹⁵⁴ Se avsnitt 2.2.2 ovan.

¹⁵⁵ SKV:s ställningstagande dnr 131 285447-09/111 (2009-03-12).

ning hade varit bosatt i utlandet sedan mer än fem år tillbaka. Av detta drar verket slutsatsen att en makes återflytt till Sverige som huvudregel innebär att väsentlig anknytning uppkommer för den andre maken, oavsett hur länge bosättningen i utlandet varat.

Skatteverket menar vidare att undantagssituationer kan förekomma. Som exempel på en sådan nämner verket att den i utlandet kvarvarande maken har utländskt medborgarskap och har flyttat tillbaka till sitt tidigare hemland. Några månader efter det att Skatteverket kom med sitt ställningstagande meddelade HFD en dom på snarlikt tema. Rättsfallet, RÅ 2009 not. 81, kan tolkas som att HFD inte instämmer i Skatteverkets bedömning om undantagssituationen för utländska medborgare. I 2009 års mål ansågs en rysk medborgare få väsentlig anknytning till Sverige genom att hans familj återbosatte sig i Sverige och förvärvade en åretruntbostad här. Omständigheten att hustrun ensam stod som köpare av bostadsfastigheten påverkade inte bedömningen. Det bör poängteras att kombinationen av familjens återbosättning och förvärvet av åretruntbostaden skulle kunna ha påverkat den helhetsbedömning som ska göras. Mot bakgrund av den tolkning som normalt görs av vilka åretruntbostäder som beaktas vid bedömningen, krävs det dock i princip att den skattskyldige har varit bosatt i bostaden för att den ska ses som en s.k. permanentbostad och därigenom tillmätas betydelse.¹⁵⁶ 2009 års fall till trots, delar jag Skatteverkets uppfattning och finner det sannolikt att det kan finnas situationer där en återflyttande make inte nödvändigtvis bör konstituera en väsentlig anknytning, även om det är en mycket tung anknytningsfaktor.

Sammanfattningsvis kan huvudregeln tillämpas även vid återbosättning, men presumptionen kan, precis som ovan noterats, brytas i vissa fall.

2.2.5 Avslutande kommentarer

De mål som under de senaste åren har behandlat anknytningsfaktorn familj i Sverige bekräftar tidigare praxis på området. En nyhet föreligger dock i förhållande till äldre praxis och det är att barn till utflyttade personer, såsom ensam anknytningsfaktor, har beaktats. Praxis kan tolkas som att sättet för umgänget, dess regelbundenhet och antal dagar som den utflyttade besöker Sverige inverkar på bedömningen. Återigen ska det betonas att det är en samlad bedömning som ska göras.

I den ovan omnämnda analysen av Pålsson avseende jämförbarhetskonstruktionen framgår att anknytningsfaktorn familj i tidigare praxis vanligtvis har tillämpats på ett formellt sätt av HFD dvs. genom en

¹⁵⁶ Se avsnitt 2.3.3 nedan.

”naken”, okommenterad hänvisning.¹⁵⁷ Även efterföljande praxis stöder denna tendens, vilket medför svårigheter att pröva jämförbarheten.¹⁵⁸ Detta kan anses leda till bristande förutsebarhet. Det framstår å andra sidan sammantaget som att denna mer formella syn i princip innebär en presumtion – familj i Sverige medför att väsentlig anknytning föreligger. Denna presumtion bekräftas i senare tids praxis, även om ett fåtal undantagssituationer har identifierats. Detta gäller såväl i utflyttningsfallen som i återbosättningsfallen. Praxis i sig får därför, trots den bristande materiella och kontextuella jämförelsen, ses som relativt förutsebar utifrån den i detta avsnitt uppställda presumtionen. Detta kan och bör naturligtvis förtydligas i lagtexten.

2.3 Bostad i Sverige som är inrättad för åretruntbruk

2.3.1 Inledning – två presumtionsregler

I lagtexten stadgas att en bostad som är inrättad för åretruntbruk ska beaktas vid den samlade bedömningen av huruvida en person anses ha väsentlig anknytning hit eller inte. Anknytningsfaktorn infördes i och med 1985 års utvidgning av regeln. Tidigare gällde att ’bo eller familj i Sverige’ kunde påverka bedömningen. I och med ändringen av lagtexten uttalade departementschefen uppfattningen att hus klassificerade som fritidshus inrättade för åretruntbruk, belägna i attraktiva områden skulle beaktas, medan enklare fritidshus inte borde tillmätas avgörande betydelse. Mot bakgrund av detta uttalande utformades lagtexten till att avse bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk.¹⁵⁹ I avsnitt 2.3.2 behandlas detta rekvisit närmare.

Av praxis framgår att anknytningsfaktorn som sådan tillmätts stor betydelse.¹⁶⁰ Särskilt stor vikt har tillmätts omständigheten i de fall då bostaden före utflyttningen har utgjort den skattskyldiges permanentbostad (se avsnitt 2.3.3).¹⁶¹ Innehas fastigheten däremot som fritidsfastighet har

¹⁵⁷ En okommenterad hänvisning skedde i 8 av 11 fall, se Pålsson, R., 2007 s. 164–166.

¹⁵⁸ Se exempelvis RÅ 2003 ref. 52 och RÅ 2010 not. 78 ovan.

¹⁵⁹ Prop. 1984/85:175 s. 13 och 28.

¹⁶⁰ RÅ 1974 A 1220, RÅ 2009 not. 84.

¹⁶¹ RÅ 1989 ref. 118, RÅ 2009 not. 83, RÅ 2009 not. 84 och HFD 2012 not. 21. Se även exempelvis SRN:s förhandsbesked dnr 130-09/D (2012-02-17) tillika HFD mål nr 1736-10 och protokoll från 2010-04-28 där den skattskyldige återkallade sitt överklagande.

detta inte medfört att väsentlig anknytning föreläggat (se avsnitt 2.3.4).¹⁶² Praxis kan i denna del ses som relativt klar och två presumtioner torde kunna uppställas. Om bostaden före flytt har utgjort permanentbostad för den skattskyldige föreligger väsentlig anknytning efter flytt om bostaden behålls. Om bostaden däremot har innehafts som fritidsbostad föreligger inte väsentlig anknytning efter flytt. I avsnittet identifieras även de situationer då dessa presumtioner har brutits.

2.3.2 Åretruntbostad – en fråga om standard och läge?

Vid bedömningen av om en bostad är inrättad för åretruntbruk uttalas i förarbetena att hänsyn ska tas till om bostaden är utrustad och kommunikationsmässigt belägen så att den utan vidare kan bebos året runt. Som exempel nämns att en bostad i en storstadsregion ska väga tyngre än exempelvis en fjällstuga.¹⁶³

Kritik har riktats mot den inkonsekvens som föreligger mellan lagtextens ordalydelse och av vad som framkommer av förarbetena, jämfört med hur anknytningsfaktorn tillämpas i praxis.¹⁶⁴ Trots lagtextens ordalydelse har bostadens standard inte tillmätts vikt i praxis. Det är den faktiska eller snarare avsedda användningen som beaktas i rättstillämpningen.¹⁶⁵ Som exempel kan nämnas att förvärv av bostadslägenhet i Stockholmsregionen i syfte att använda som fritidsbostad inte har medfört väsentlig anknytning. Inte heller när en villa med hög standard och med ett taxeringsvärde på 7–10 miljoner har behållits såsom fritidsbostad har väsentlig anknytning ansetts föreligga.¹⁶⁶

Även RÅ 1997 not. 197 kan nämnas i detta sammanhang. I målet avyttrade den skattskyldige sin permanentbostad i Danderyd. Hustrun skulle dock efter flytten förvärva en annan villafastighet i kommunen. Syftet med det nya innehavet var att nyttja bostaden som fritidsbostad.¹⁶⁷

¹⁶² RÅ 1987 not. 829, RÅ 1992 not. 367, RÅ 2002 not. 146, RÅ 2002 not. 152 och HFD 216-10.

¹⁶³ Prop. 1984/85:175 s. 28.

¹⁶⁴ Cejje, K., SN 2003 s. 552 och Cejje, K., SN Akademisk årsskrift 2012 s. 74–83.

¹⁶⁵ Se Sundgren för motsvarande tolkning och kritik, Sundgren, P., SN 2007 s. 171 f. Se även Pålsson, R., 2007 s. 164.

¹⁶⁶ RÅ 1992 not. 367 (fritidsfastighet på Värmdö). Notera dock det tidiga målet RÅ 1974 ref. 97 där ekonomiskt engagemang och innehav av en fritidsfastighet med mycket hög standard på Värmdö innebar att den skattskyldige ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige. Det utslagsgivande i 1974 års rättsfall synes vara den samlade bedömningen av flera anknytningsfaktorer.

¹⁶⁷ Se exempelvis rättsfallen rörande frågan om återbosättning RÅ 1987 not. 800, RÅ 1987 not. 801 och RÅ 1989 not. 276. I rättsfallen förvärvades bostadslägenheter (åretruntstandard). Förvärven medförde inte att väsentlig anknytning förelåg. Se även SRN:s

Väsentlig anknytning ansågs inte föreligga. Bostadens standard och läge tillmättes således inte någon betydelse i detta fall.¹⁶⁸

Att bostadens standard såsom åretruntbostad eller inte de facto saknar betydelse och att man i praxis endast ser till den faktiska eller avsedda användningen bekräftas på ett mycket tydligt sätt i rättsfallet HFD 2012 not. 51. I målet konstaterade Skatterättsnämnden, till vilkens bedömning HFD anslöt sig, att en fastighet med mycket låg standard ledde till att den skattskyldige ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige efter flytt. Skälet var att mannen hade bott på fastigheten före flytten. I målet uppger den skattskyldige att fastigheten var avsidet belägen med bristande kommunikation och en dåligt underhållen tillfartsväg samt att bostadsbyggnaden var av ytterst enkel standard. Som exempel nämndes att el inte räckte som värmekälla och att behov av vedeldning förelåg, att snö som drogs in i stugan inte smälte på golven och att det krävdes byggvärmefläktar när det var kallare än minus tio grader. Fastigheten hade egen brunn, vilken var bristfällig varför vatten behövde hämtas i dunkar 1,5 mil bort. Fastigheten hade inte heller renoverats på 50 år.

I målet hänvisade Skatteverket till ett uttalande av Skatteutskottet från 1984. Skatteverket anför: "[O]m den enda anknytningsfaktorn är en fritidsbostad utgör inte det, även om denna kan användas för åretruntbruk, grund för väsentlig anknytning. Detta synsätt slås också fast i senare praxis. Skatteutskottets uttalande pekar på att lagstiftaren anser att det inte ska göras någon bedömning av den kvarvarande bostadens standard, läge etc. Däremot ska åtskillnad göras mellan bostäder som används som fritidsbostad och bostäder som utgjort personens egentliga hem före utflyttningen."

Personligen finner jag Skatteverkets tolkning av förarbetsuttalandena märklig. Att lagstiftaren anser att det inte ska göras någon bedömning av den kvarvarande bostadens standard och läge stämmer inte om man läser hela det uttalande som Skatteutskottet gjorde 1984. Strycket lyder:¹⁶⁹

Vad särskilt angår frågan i vad mån en förekomst av fritidsfastighet skall påverka bedömningen av den skattskyldiges anknytning till Sverige vill utskottet erinra om att uttrycket "bostad för åretruntbruk" enligt propositionen avser en bostad som är så utrustad och kommunikationsmässigt så belägen att det utan vidare är möjligt att bo där året om. En fjällstuga bör, även om den är vinterbonad och försedd med allehanda bekvämlighe-

förhandsbesked dnr 7-09/D (2009-05-18) om bostadsrättslägenhet, dnr 10-09/D (2009-05-11) om småhus och dnr 9-09/D (2009-04-02) om bostadsfastighet.

¹⁶⁸ Fallet kan jämföras med RÅ 2010 not. 80 där motsvarande bostadsbyte jämfördes med att den skattskyldige hade behållit sin permanentbostad (se avsnitt 2.3.3 och 2.6.2.2 nedan).

¹⁶⁹ Bet. 1984/85:SkU59 s. 13–14.

ter, enligt finansministern inte tillmätas samma tyngd vid bedömningen, som exempelvis en fastighet belägen i en storstadsregion, och detsamma gäller bostäder utrustade för åretruntbruk men belägna på sådan plats, att de endast med svårighet kan nås under vissa tider på året.

Utskottet vill i sammanhanget särskilt understryka att enbart innehav av fritidsbostad för åretruntbruk inte utgör någon grund för bosättning. I fortsättningen – liksom hittills – skall anknytningen till Sverige bedömas med utgångspunkt i de sammantagna omständigheterna i det enskilda fallet.

Det är min tolkning att förarbetsuttalandena såväl som lagtextens ordalydelse snarare talar till den skattskyldiges fördel i HFD 2012 not. 51, dvs. att bostadens skick inte i realiteten var ämnad för åretruntbruk och inte heller kommunikationsmässigt så belägen att den borde ge den skattskyldige väsentlig anknytning till Sverige. Rättsfallet bekräftar dock den presumtion som uppställts ovan om permanentbostadens betydelse i sammanhanget, att standarden saknar betydelse och att det är den faktiska användningen som styr huruvida väsentlig anknytning kan presumeras eller inte.

2.3.3 Permanentbostad

2.3.3.1 *Permanentbostad som presumtionsregel*

Några mål där presumptionen om att bibehållandet av en permanentbostad konstituerar väsentlig anknytning ska här studeras närmare. Fokus i denna del ligger på de fall där frågan om när den väsentliga anknytningen har ansetts upphöra, frågan om när presumptionen har brutits eller utsträcks och frågan huruvida avsaknad av förfoganderätt över permanentbostaden påverkar bedömningen.

I RÅ 2002 ref. 70 bekräftade HFD tidigare praxis som innebär att omständigheten att permanentbostaden behålls har stor betydelse vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger.¹⁷⁰ I målet ansågs svenskt medborgarskap i kombination med omständigheten att den tidigare permanentbostaden hade behållits medföra att väsentlig anknytning förelåg. I den sammanvägda bedömningen ansågs även den tid som den skattskyldige hade vistats utomlands ha betydelse.¹⁷¹ Fallet rörde inkomstår 1994. Den skattskyldige hade rest från Sverige den 1 augusti 1989. En aspekt på målet är att den väsentliga anknytningen förelåg även

¹⁷⁰ Målet kan ses som ett tydligt klargörande av vad som avses med uttrycket 'inte varaktigt bosatt på viss utländsk ort'. Se Paulin I., SvSkT 2002 s. 689–694 och Cejje, K., SN 2003 s. 548 f.

¹⁷¹ Se avsnitt 2.8 nedan om innebörden av anknytningsfaktorn "varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort".

efter det att fem år hade passerat från den dag då personen hade rest från Sverige.¹⁷² Som framgått ovan om bevisbörderegeln så kan en person som flyttar i princip presumeras ha väsentlig anknytning till Sverige i fem år såvida hen inte visar att så inte är fallet. Regelen tar sikte på sakomständigheterna, dvs. finns eller fanns det en bostad eller inte. I 2002 års fall fanns permanentbostaden kvar varför den skattskyldige ansågs ha väsentlig anknytning även efter de fem åren.

Med anledning av RÅ 2002 ref. 70 kom Skatteverket år 2008 med ett ställningstagande avseende permanentbostadens betydelse.¹⁷³ I ställningstagandet klargör verket för sin uppfattning, vilken dels innebär att utlandsvistelsens varaktighet påverkar bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger (dvs. det finns en bortre tidsgräns efter vilken anknytningen inte längre anses som väsentlig), dels att en tidigare permanentbostad kan medföra väsentlig anknytning till Sverige även *efter* femårsperiodens utgång. Det kan noteras att domstolen i RÅ 2002 ref. 70 inte uttalar sig om huruvida väsentlig anknytning kan tänkas föreligga även efter utgången av det femte året efter utflyttningsåret. I ställningstagandet tar däremot Skatteverket ställning till denna situation och intar ståndpunkten att om permanentbostaden är den enda kvarvarande anknytningsfaktorn av betydelse, bör den bortre gränsen för när väsentlig anknytning föreligger vara *utgången av det femte året efter utflyttningsåret*. Skälet härför är att det väsentliga torde avta med åren som går. I HFD 2012 not. 21 bekräftade HFD Skatteverkets ställningstagande och RÅ 2002 ref. 70 på så sätt att innehavet av den tidigare permanentbostaden medförde väsentlig anknytning under hela det femte året efter utflyttningsåret, trots att utflyttning hade skett i januari. När det gäller denna tidsmässiga aspekt kan en koppling till Skatteverkets ställningstagande om återbosättning p.g.a. familjens återflytt göras (se avsnitt 2.2.3 ovan). Väsentligheten avtar inte efter fem år om familjen bor kvar i Sverige, på det sätt som sker när bostaden finns kvar i Sverige. Att en åtskillnad görs finner jag dock föga häpnadsväckande. Om en person flyttar från Sverige och skaffar en ny bostad och en ny tillvaro i det nya landet samtidigt som hen har kvar sin tidigare permanentbostad i Sverige framstår det som rimligt att väsentligheten i den tidigare bostaden avtar. Om personen däremot har kvar sin familj i Sverige bör knappast familjens betydelse avta i väsentlighet endast av den anledningen att åren går.

I ett rättsfall från år 2009, RÅ 2009 not. 83, besvarar HFD frågan om när väsentlig anknytning upphör i situationer då *permanentbostaden avyttras*. I rättsfallet fastställde HFD Skatterättsnämndens förhandsbe-

¹⁷² Jämför lagtexten 3:7 st. 2 IL.

¹⁷³ SKV:s ställningstagande dnr 131 687505-07/111 (2008-04-08).

sked och konstaterade att den väsentliga anknytningen upphörde vid tidpunkten då den sålda permanentbostaden tillträdades av köparen. Av rättsfallet framgår att det är dagen för tillträde som är den viktiga brytpunkten. Detta kan ses som ett exempel på när skatterättsliga regler följer civilrättens regler.¹⁷⁴

Det har slutligen konstaterats i praxis att omständigheten att permanentbostaden efter flytt har varit uthyrd saknar betydelse. Väsentlig anknytning föreligger även om bostaden har varit uthyrd till utomstående.¹⁷⁵ Det är möjligheten att förfoga över bostaden som är avgörande, varför även uthyrning till närstående i ännu högre grad torde konstituera väsentlig anknytning. Ett rättsfall som stödjer detta ytterligare är RÅ 1975 Aa 909. I målet överförde fadern kontraktet på den hyresrätt där han före utflyttningen hade bott, på sin son (dvs. han hyrde inte bara ut lägenheten). I stort sett blev faderns möbler kvar i bostaden även om de rent juridiskt överläts på sonen. Den skattskyldige ansågs även efter flytten ha förfoganderätten över bostaden och ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige på grund av densamma. Ytterligare en slutsats man kan dra av fallet är att formen för innehavet (dvs. äganderätt eller nyttjanderätt) saknar betydelse.

Ett synnerligen intressant fall i detta sammanhang är RÅ 2010 not. 80. Målet kan tolkas som att presumptionen om permanentbostad även kan utsträckas i vissa fall. I målet hade NN och hans hustru under en period om cirka 25 år bott utomlands. Under perioden 2003–2009 arbetade NN som vd i ett svenskt aktiebolag, varför de flyttade tillbaka till Sverige. Under tiden de bodde i Sverige hade de kvar sin bostad i Schweiz. Skatterättsnämnden konstaterade att paret hade en mycket stark anknytning till Schweiz, men att det inte hindrade dem från att ha väsentlig anknytning till Sverige. Grunden till att paret ansågs ha väsentlig anknytning var huvudsakligen baserat på anknytningsfaktorn bostad. Det mest intressanta i målet är att Skatterättsnämnden, till vilkens slut HFD anslöt sig, menade att även om de skattskyldiga avyttrade sin permanentbostad i Stockholm så skulle de ha väsentlig anknytning till Sverige på grund av att de avsåg att förvärva en övernattningslägenhet centralt i Göteborg. Detta trots att paret hade uppgivit att syftet med lägenheten var att den skulle användas som fritidsbostad. Frågan varför HFD kom till en annan slutsats i detta mål jämfört med i RÅ 1997 not. 197 analyseras nedan (se

¹⁷⁴ Se 4:10–11 Jordabalken och Lundberg, K., m.fl. 2011 s. 214 om tillträdesdagens betydelse i civilrätten och Bergström, S., 1978 s. 94 f. om civilrättens betydelse för skatterätten.

¹⁷⁵ Se RÅ 1974 A 738 där lägenheten varit uthyrd till utomstående i avvaktan på försäljning. Se även SRN:s förhandsbesked dnr 57-11/D (2011-09-16).

avsnitt 2.6.2 om medborgarskapets eventuella betydelse). Målet rubbar onekligen den enkla presumption som tidigare funnits i praxis, eftersom det även rubbar presumptionen om att en fritidsbostad *inte* medför väsentlig anknytning. Jag har inte hittat någonting i målet som tyder på att det handlade om ett kringgående, vilket skulle stoppas.

2.3.3.2 *Genombrott i presumtionsregeln – när kan permanentbostaden behållas?*

En fråga man kan ställa sig mot bakgrund av HFD:s formella sätt att behandla anknytningsfaktorn, är om presumptionen om väsentlig anknytning vid bibehållandet av en permanentbostad kan brytas och i så fall när så kan ske. Det enda rättsfall från HFD där denna presumption eventuellt kan ses som bruten är RÅ 1985 Aa 164. Det ska dock redan här nämnas att jag är tveksam till att så verkligen var fallet. Även ett mål från Kamrarrätten i Göteborg och ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden kan nämnas.

I RÅ 1985 Aa 164¹⁷⁶ behöll hustrun en tvårumslägenhet i Nacka (hyresrätt) efter att makarna flyttat till Spanien. Väsentlig anknytning ansågs inte föreligga. Av målet framgår inte om makarna tidigare hade varit bosatta i hyresrätten, varför det får anses något oklart om den de facto hade utgjort deras permanentbostad. I målet fäste HFD uttryckligen vikt vid vad som var ändamålet med innehavet, vilket för en utomstående läsare av rättsfallet framgår som oklart. Det ligger nära till hands att tro att den skulle komma att användas som fritidsbostad.

I februari 2012 meddelade Kamrarrätten i Göteborg¹⁷⁷ en dom där en utländsk medborgare återvände till sitt hemland efter att ha varit bosatt i Sverige i fyra år. Den utflyttade behöll sin permanentbostad i Sverige men ansågs inte ha väsentlig anknytning hit. Även i ett icke överklagat förhandsbesked gjorde Skatterättsnämnden en liknande bedömning som kammarrätten.¹⁷⁸ I målet förvärvade ett par en övernattningslägenhet som de ägde parallellt med en, inför utflyttningen, avvecklad permanentbostad. De bodde sporadiskt i övernattningslägenheten även före flytten, i situationer då de inte kunde ta sig till sin permanentbostad, då denna var belägen på en ö. De avsåg att behålla övernattningslägenheten även efter flytten. Trots att paret hade övernattnat i lägenheten ansågs de inte ha väsentlig anknytning till Sverige, på grund av densamma.

¹⁷⁶ Målet är en fortsättning på RÅ 1984 Aa 190, se ovan om familj.

¹⁷⁷ Kamrarrätten i Göteborg, mål nr 4059-11 (2012-02-13).

¹⁷⁸ SRN:s förhandsbesked dnr 120-10/D (2011-03-22).

2.3.4 Fritidsfastighet

Det kan vidare noteras att i det ovan nämnda ställningstagandet från år 2008 ger Skatteverket även uttryck för den i förarbetena presenterade uppfattningen att permanentutrustade fritidsfastigheter i exempelvis Stockholmsområdets närhet med betydande taxeringsvärden bör tillmätas betydelse i bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger eller inte. Som nämnts ovan har denna uppfattning inte fått genomslag i de domar som hitintills har meddelats av HFD.¹⁷⁹ I mål nr 216-10¹⁸⁰ bekräftade HFD ovan nämnd praxis som innebär att innehavet av en fritidsfastighet i Sverige inte medför väsentlig anknytning.¹⁸¹ Att fritidsfastigheter inte tillmätts betydelse framgår även av RÅ 2003 not. 210,¹⁸² av underrätternas praxis och av Skatterättsnämndens förhandsbesked.¹⁸³ Ett nyligen meddelat förhandsbesked kan nämnas i detta sammanhang.¹⁸⁴ Förhandsbeskedet behandlade frågan om återbosättning. De skattskyldiga övervägde att förvärva en bostadsrätt i Stockholm för just fritidsändamål, vilken de skulle komma att utnyttja 2–4 månader per år.¹⁸⁵ Nämnden konstaterade, i enlighet med tidigare praxis, att väsentlig anknytning inte förelåg.¹⁸⁶ Om däremot den framtida fritidsbostaden har använts som permanentbostad före flytten föreligger väsentlig anknytning, enligt tidigare praxis.

Det kan dock noteras att i det mest nyligen avgjorda målet, tillika referatmålet HFD 2013 ref. 4, sålde den skattskyldige sin bostad vid flytten och planerade att förvärva en övernattningslägenhet. Skatterättsnämnden fann att den skattskyldige hade väsentlig anknytning till Sverige och konstaterade att förvärvet av lägenheten utgjorde en betydelsefull anknytningsfaktor hit. Nämnden hänvisade till det ovan omnämnda RÅ 2010 not. 80. Det bör dock beaktas att i efterföljande mening konstaterade nämnden att väsentlig anknytning skulle föreligga även om lägenheten inte förvärvades. Målet från 2013 analyseras ytterligare i avsnitt 2.4.2

¹⁷⁹ Se avsnitt 2.3.2 ovan och prop. 1984/85:175 s. 28.

¹⁸⁰ Målet har inte tilldelats någon plats i Regeringsrättens Årsbok. Målet avgjordes 2010-12-14 och är en prövning av SRN:s förhandsbesked dnr 131-08/D. Det får anses oklart varför målet inte har tilldelats ett RÅ-nummer.

¹⁸¹ Av målet framgår även att personen uppskattade att han skulle komma att vistas i Sverige i cirka 70 dagar per år.

¹⁸² Rättsfallet behandlas i avsnitt 2.5 nedan.

¹⁸³ Se exempelvis SRN:s förhandsbesked dnr 79-12/D (2013-04-09), dnr 11-12/D (2012-04-18), dnr 7-09/D (2009-05-18), dnr 10-09/D (2009-05-11), dnr 9-09/D (2009-04-02) och dnr 139-08/D (2009-02-05).

¹⁸⁴ SRN:s förhandsbesked dnr 107-11/D (2012-03-05).

¹⁸⁵ De skattskyldiga ägde även en obebyggd tomt i Sverige, vilken inte tillmättes betydelse såsom fastighet.

¹⁸⁶ Se exempelvis RÅ 1987 not. 800, RÅ 1987 not. 801 och RÅ 1987 not. 276.

nedan, men det kan redan här noteras att HFD fastställde nämndens beslut, med vissa tidsmässiga inskränkningar.

2.3.5 Avslutande kommentarer

Av praxis framgår alltså att bibehållandet av en permanentbostad som regel leder till att väsentlig anknytning föreligger medan det omvända gäller för fritidsbostäder (oavsett standard och läge). Denna slutsats torde kunna kopplas till Pålssons nämnda undersökning avseende jämförbarhetskonstruktionen. År 2007 kunde Pålsson konstatera att HFD tillämpade ett formellt synsätt i 10 av 15 av de undersökta målen avseende anknytningsfaktorn bostad inrättad för åretruntbruk.¹⁸⁷ Även senare tids praxis stödjer denna slutsats. Sett i ljuset av den i detta stycke inledande slutsatsen (i kombination med att domstolen synes acceptera den skattskyldiges angivna syften och avsikter med ett bostadsinnehav i förhandsbeskedsärendena) framstår detta formella synsätt som föga förvånande. Min uppfattning är att det snarare stärker de två presumptionerna som nämndes i inledningen till detta avsnitt. En materiell jämförbarhetskonstruktion och mer fördjupad kontextuell prövning synes därför överflödig, i synnerhet om man beaktar de ovan analyserade presumptionerna.

RÅ 2010 not. 80 utgör dock en udda fågel i detta sammanhang, eftersom målet rubbar den annars röda tråden i praxis, vilka de i avsnittet tydliggjorda presumptionsreglerna har kunnat sägas utgöra.¹⁸⁸ Målet kan även ses som ett avsteg från principen att det är den faktiska användningen som vanligtvis tillmäts betydelse. 2010 års mål kan tolkas som att bostadens standard och läge (Göteborg) snarare än dess faktiska (avsedda) användning tillmättes betydelse. Även omständigheten att bland annat Skatterättsnämnden hänvisar till målet med jämna mellanrum rubbar intrycket av en kongruent rättspraxis. Mot denna bakgrund finns ytterligare skäl att förtydliga lagtexten. Tar man i dagsläget sin utgångspunkt i lagtext och förarbeten (snarare än i praxis) är anknytningsfaktorns betydelse och effekter långt ifrån förutsebar!

Den kritik som tidigare har riktats mot såväl HFD som lagstiftern angående avsaknaden av betydelsen av att inneha fritidsfastigheter inrättade som åretruntbostad kvarstår och förstärks ytterligare av de mål som avgjorts under de senaste åren.¹⁸⁹ Mot bakgrund av att Skatterättsnäm-

¹⁸⁷ Pålsson, R., 2007 s. 162–164.

¹⁸⁸ Trots att en nyförvärvad lägenhet köptes i syfte att ha som fritidsbostad ansågs väsentlig anknytning föreligga på grund av bostadsinnehavet.

¹⁸⁹ Som nämnts ovan framgår det även av förarbetena att fritidsbostäder i exempelvis Stockholmsregionen bör beaktas. Att så inte sker framgår med all tydlighet av såväl praxis från HFD som förhandsbesked från SRN. Kritiken befästs ytterligare av exempelvis RÅ

den alltså löpande får frågan om en person som behåller sin fritidsfastighet vid utflyttningen får väsentlig anknytning eller inte¹⁹⁰ – är det befogat med ett förtydligande i lagtexten. Antingen borde lagstiftaren ändra lagtextens ordalydelse på så sätt att det framgår att det endast är permanentbostäder inrättade för åretruntbruk som avses eller så borde HFD börja tillämpa anknytningsfaktorn enligt dess objektiva ordalydelse.¹⁹¹ Eftersom praxis trots allt är relativt förutsebar skulle en ändring av lagtexten i enlighet med den rättstillämpning som sker vara att föredra.¹⁹² En sådan förändring skulle öka förutsebarheten för de skattskyldiga avsevärt, eftersom de inte ser den röda tråd som finns under ytan av den rikliga mängd praxis som finns. Här kan även en koppling till de krav som kan ställas på ett rationellt lagstiftningsspråk göras.¹⁹³ Uttrycket bostad inrättad för åretruntbruk torde vara ett tydligt exempel på en olämplig språklig utformning av en lagtext, vilken i sin tur har lett till stora tolkningsproblem.¹⁹⁴

En tydligare lagtext kan därför föreslås. Mer rättvisande skulle vara att skriva in den i detta avsnitt diskuterade presumtionen. *Bibehållandet av en permanentbostad (dvs. en bostad där den skattskyldige har bott före flytten) innebär att väsentlig anknytning föreligger.* Mot bakgrund av praxis och Skatteverkets ställningstagande kan ytterligare tillägg göras i förtydligande syfte. I sitt ställningstagande klargör Skatteverket (SKV) att det väsentliga i att inneha en bostad i Sverige även efter flytt, borde försvagas med åren. Enligt verket bör den väsentliga anknytningen ha upphört senast efter utgången av det femte året efter utflyttningsåret, om bostaden är den enda kvarvarande anknytningsfaktorn.¹⁹⁵ I HFD 2012 not. 51 framkom att innehav av permanentbostad innebar väsentlig anknytning under hela det femte året efter utflyttningsåret. Det framstår i detta fall som att HFD inte tillmäter utflyttningsdagens datum någon närmare betydelse. Ett ytterligare förtydligande är därför på sin plats. *Om väsentlig anknytning baseras enbart på denna grund föreligger den till och med utgången av det femte året efter utflyttningsåret.*

2003 not. 210 där den skattskyldige avsåg att använda fyra bostäder som fritidsbostad vilket inte medförde att väsentlig anknytning förelåg. Se även HFD mål nr 216-10.

¹⁹⁰ Se ovan fotnot 183.

¹⁹¹ Även Pålsson menar att bedömningen bör göras av objektiva iakttagbara omständigheter snarare än vad som antyds i målen, se Pålsson, R., 2007 s. 164.

¹⁹² Se även Paulin som förespråkar en ny lagstiftning, Paulin, I., 2012.

¹⁹³ Se avsnitt 1.3 ovan.

¹⁹⁴ Se även Wahlgren, P., 2014 s. 36.

¹⁹⁵ Se i anslutning till RÅ 2002 ref. 70 i avsnitt 2.3.3 ovan.

2.4 Ekonomiskt engagemang i Sverige

2.4.1 Inledning – historik

Under samlingsbeteckningen ”Ekonomiskt engagemang i Sverige” faller två anknytningsfaktorer:

- om han bedriver näringsverksamhet här,
- om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här.

Fram till och med inkomstår 1985 bedömdes om den utflyttade bedrev rörelse här eller inte.¹⁹⁶ Det kunde då räcka med ett litet ägande i ett familjeföretag för att anknytningsfaktorn skulle anses uppfylld.¹⁹⁷ 1985 års lagändring föranleddes av en önskan att tillgångar som gav ett *verkligt* inflytande i en rörelse borde beaktas, oavsett om det skedde genom innehav av aktier, via en juridisk person eller på annat sätt.¹⁹⁸ Mot bakgrund av detta ändrades anknytningsfaktorn, på så sätt att inte endast rent rörelsedrivande verksamhet omfattades utan även tillgångar som gav verkligt inflytande i verksamhet skulle beaktas.¹⁹⁹ Vid omarbetningen inför IL bröts anknytningsfaktorn upp i två olika anknytningsfaktorer (se ovan). Detta skedde i förtydligande syfte.²⁰⁰

När det gäller *drivande av näringsverksamhet*, synes bedömningen inte allt för komplex. Av Skatteverkets handledning framgår att det saknar betydelse i vilken form verksamheten bedrivs – men att verksamhetens omfattning bör tillmätas betydelse.²⁰¹

Ser man till den praxis som har meddelats efter ändringen 1985 är det frågor om *ekonomiskt engagemang* och *graden av inflytande* som framstår som komplicerade. Det är främst här som praxis har utvecklats. När anses inflytandet vara väsentligt?²⁰² I det följande har en problematisering gjorts utifrån graden av inflytande genom tillgångar och graden av

¹⁹⁶ Prop. 1984/85:175 s. 4. Se exempelvis RÅ 1972 ref. 46, RÅ 1974 ref. 97, RÅ 1977 Aa 217, RÅ 1979 Aa 58, RÅ 1982 Aa 141 och RÅ 1982 Aa 145.

¹⁹⁷ Se exempelvis RÅ 1979 Aa 58 där personen ägde 10 procent av aktierna i ett familjeföretag och ansågs ha väsentlig anknytning trots att han inte hade något uppdrag i företaget.

¹⁹⁸ Prop. 1984/85:175 s. 14.

¹⁹⁹ A.prop. s. 14.

²⁰⁰ Prop. 1999/2000:2 del 1 s. 493.

²⁰¹ SKV 2013 s. 379 och Rättslig vägledning 2014. Jämför avsnitt 2.5.4 nedan för liknande tendenser och omsättnings betydelse.

²⁰² I svensk skatterätt brukar väsentligt innebära cirka 40 procent. Begreppet väsentligt

inflytande genom en viss form av ställning. Att bedöma det väsentliga inflytandet utgör en kvalitativ bedömning. Det handlar vidare inte nödvändigtvis om ett faktiskt inflytande utan det framstår som att det räcker med möjligheten att påverka verksamheten.²⁰³

Båda faktorerna behandlas sammantaget i detta avsnitt, vilket är vanligt förekommande även i annan litteratur.²⁰⁴ Anknytningsfaktorn benämns därför i singular och sammantaget som *ekonomiskt engagemang*. Det kan vidare konstateras att detta är den mest komplicerade anknytningsfaktorn att bedöma. Praxis rörande denna anknytningsfaktor är dessutom mycket spretande, vilket inte underlättar bedömningen.

Av praxis framgår att såväl ägarstrukturer, styrelseuppdrag som närståendes engagemang har påverkat bedömningen av om ett väsentligt inflytande har ansetts föreligga. Mot bakgrund av detta har en indelning av praxis gjorts med fokus på innehav av tillgångar (avsnitt 2.4.3) och innehav av ställning (avsnitt 2.4.4). Innan denna systematisering presenteras, ska HFD:s mest nyligen avgjorda dom på detta område kort kommenteras, HFD 2013 ref. 4 (avsnitt 2.4.2). Domen, som är ett referatmål, passar inte in i den nyss nämnda systematiseringen och är mot bakgrund av flera omständigheter relativt märklig.

Det kan avslutningsvis noteras att såväl drivandet av näringsverksamhet som det ekonomiska engagemanget måste utövas i Sverige för att anknytningsfaktorerna ska aktualiseras; Det finns således en territoriell begränsning. Därtill följer av praxis att omyndiga barns ägande inkluderas i den prövning som görs för den skattskyldige.²⁰⁵

2.4.2 Fallet med den utflyttade advokaten

2.4.2.1 Omständigheterna i målet

I HFD 2013 ref. 4 beslutade SRN, till vilkens bedömning HFD i huvudsak anslöt sig, att en utflyttad advokat ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige under år 2012. Av målet framgår att den skattskyldige (A) avsåg att flytta till ett annat land inom EU och där bosätta sig i en av honom ägd villa. Vid tidpunkten för flytten hade han separerat från sin hustru och flyttat från permanentbostaden i Sverige. Däremot hade han

ska dock inte heller i denna kontext förstås som ett kvantifierbart begrepp (jämför ovan vid fotnot 91). Se Pålsson, R., 2007 s. 167.

²⁰³ Prop. 1984/85:175 s. 14.

²⁰⁴ Se exempelvis SKV 2013 s. 379–381, Rättslig vägledning 2014 och Dahlberg, M., 2014 s. 49 f.

²⁰⁵ Se exempelvis RÅ 1972 ref. 46 och RÅ 1989 ref. 118. Även sambors innehav beaktades i RÅ 2004 not. 215.

såsom delägare i en advokatfirma vissa förbindelser i Sverige (aktieinnehav i X AB och XZ AB). Före flytt avsåg han att avsluta sitt delägarskap i advokatfirman och dessutom sitt uppdrag som styrelseledamot i X AB. A planerade att överlåta aktierna i X AB före flytten. Däremot avsåg A att behålla aktierna i XZ AB under en period i början av år 2012, i syfte att få rätt till utdelning på dessa aktier för sådan vinst som hade intjänats under år 2011.

Även efter flytten skulle A komma att (via en utländsk advokatfirma) utföra konsultuppdrag för den svenska advokatfirmans räkning, i form av stöd till den tidigare enheten där han hade arbetat. Detta skulle riktas till klienter som han tidigare haft huvudansvaret för. Uppdragen skulle dock huvudsakligen komma att utföras från inflyttningsstaten. Vidare skulle A även efter flytten vara ledamot i Sveriges Advokatsamfund. Därtill framkom att A var frivilligt engagerad i en svensk organisation och i den egenskapen skulle besöka Sverige 4–5 gånger per år. Totalt sett planerade A att besöka Sverige i arbete och på fritiden med högst 120 dagar under år 2012. Avslutningsvis framkom att A avsåg att förvärva en mindre bostadsrättslägenhet i Sverige efter flytten, som han avsåg att använda som övernattningslägenhet.²⁰⁶

2.4.2.2 Skatterättsnämndens bedömning

Majoriteten av Skatterättsnämndens ledamöter fann, som nämnts inledningsvis, att A efter flytten ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige. De omständigheter som nämnden synes ha fäst störst vikt vid var att A hade ett ekonomiskt engagemang i Sverige genom innehavet av aktierna i XZ AB, att han skulle utföra arbete för den svenska advokatfirmans räkning – riktat mot klienter som han tidigare hade haft ansvar för, att han skulle vara ledamot av Sveriges Advokatsamfund och att han skulle förvärva en bostadsrätt i Sverige. Nämnden konstaterade vidare att bedömningen skulle bli densamma även om bostadsrätten inte förvärvades.

Personligen finner jag resonemangen som förs av minoriteten i SRN:s som mer övertygande. Tre ledamöter ansåg att väsentlig anknytning inte förelåg med motiveringen att syftet med innehavet av aktierna endast var att under en begränsad tid få utdelning och att A inte avsåg att delta i delägarmöten eller i bolagets verksamhet i övrigt. Mot bakgrund av det ansåg minoriteten att det framtida arbete som skulle kunna rikta sig till den svenska marknaden saknade betydelse i sammanhanget. Minoriteten är även tydlig när det gäller det eventuella förvärvet av en bostadsrättslägenhet och menar att det inte leder till att väsentlig anknytning föreligger.

²⁰⁶ Se avsnitt 2.3.4 ovan.

2.4.2.3 *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning och målets placering*

HFD instämde som nämnts i majoritetens bedömning men begränsade avgörandet i tiden till att endast omfatta beskattningsår 2012. Målet är, som inledningsvis nämndes, inte lätt att placera. HFD:s slutsats: "[h]ögsta förvaltningsdomstolen delar Skatterättsnämndens bedömning att A sammantaget, genom visst ekonomiskt engagemang och andra liknande förhållanden, får anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen" föranleder en att placera in fallet bland målen där ekonomiskt engagemang har varit av avgörande vikt. Några aspekter som gör detta svårt är dock att det inte framgår hur omfattande innehavet var.

När det gäller lägenheten uttalar HFD på motsvarande sätt som Skatterättsnämnden att bedömningen blir densamma, även om lägenheten inte förvärvas.²⁰⁷ HFD avslutar med att begränsa nämndens beslut till att endast avse år 2012 och menar att utredningen inte är tillräcklig avseende efterföljande beskattningsår för att kunna göra en bedömning.

Som framgår har HFD valt att placera detta mål som ett referatmål. Det är relativt sällan mål rörande väsentlig anknytning hamnar som referatmål. Vad vill HFD säga oss med denna placering? Som nämnts ovan och vilket kommer att framgå än klarare nedan i följande avsnitt, är målet inte helt lätt att passa in i den systematik som det stora flertalet av mål rörande ekonomiskt engagemang går att placera i. Ska rättsfallet tolkas som att HFD vill signalera att innehavet (av okänd storlek) tillsammans med omständigheten att A efter flytt trots allt har en central ställning (i egenskap av advokat eller tidigare anställd) är tunga anknytningsfaktorer? Persson Österman har en teori om placeringen av detta mål som referatmål, vilken framstår som mer tilltalande än den ovan angivna. Persson Östermans teori innebär att HFD vill visa på problemet med utredningsproblematiken, dvs. att målet begränsades till att avse endast beskattningsår 2012 och inte år 2012–2014.²⁰⁸ Ser man dock till den rubriksättning som HFD har valt talar det för den förra tolkningen. Rubriksättningen lyder "[v]isst ekonomiskt engagemang och andra liknande förhållanden har vid en samlad bedömning ansetts innebära att en svensk medborgare efter utflyttning till annat land har väsentlig anknytning till Sverige".

²⁰⁷ Notera dock frågan om bostadsrättslägenhetens betydelse och den avvikelse som RÅ 2010 not. 80 utgör i detta sammanhang, se avsnitt 2.3.3.1 ovan.

²⁰⁸ Persson Österman, R., 2013 s. 179.

2.4.3 Inflytande genom tillgångar

2.4.3.1 Inledning

I detta avsnitt diskuteras inflytande genom tillgångar. Det handlar exempelvis om betydelsen av aktieinnehavets storlek, dess karaktär (indirekt eller direkt) och om ägarkonstellationernas betydelse.

I en studie av HFD:s praxis till och med år 2002 drog jag slutsatsen att det gick att äga 9–10 procent av aktierna i ett fåmansaktiebolag utan att det ansågs medföra väsentlig anknytning (RÅ 2001 not. 113 och RÅ 2001 not. 2).²⁰⁹ Detta kan ses som en skillnad jämfört med den praxis som fanns före lagändringen år 1985, då bedömningen skulle göras om *rörelse* drevs i Sverige. Ett tio procentigt ägande innebar då att väsentlig anknytning förelåg (RÅ 1979 Aa 58). Skillnaden har förklarats med att lagtexten ändrades.²¹⁰ Mot bakgrund av lagändringen är det min uppfattning att praxis före år 1985 i princip inte borde vara vägledande när det gäller denna anknytningsfaktor. Det kan dock noteras att praxis som tillkom före lagändringen fortfarande åberopas av Skatteverket, Skatterättsnämnden och HFD.²¹¹ Efter att ha gått igenom praxis mer utförligt återkommer jag till frågan om det finns en gräns för aktieinnehavets storlek och om praxis före år 1985 borde vara överspelad.

2.4.3.2 Indirekt ägande

I referatmål RÅ 2006 ref. 67 prövades om ett *indirekt ägande* i ett i Sverige rörelsedrivande bolag medförde väsentlig anknytning. Den skattskyldige ägde 25 procent av aktierna i ett bolag (X AB) vars verksamhet bestod i att direkt och indirekt äga ett rörelsedrivande bolag (Y AB). Det var ägandeförhållandena i det förstnämnda bolaget (X AB) som ledde till att den skattskyldige ansågs ha väsentligt inflytande i det rörelsedrivande bolagets (Y AB) näringsverksamhet och även väsentlig anknytning till Sverige efter en flytt. Ägarförhållandena i RÅ 2006 ref. 67 är relativt komplexa. Något förenklat kan man säga att X AB:s innehav i Y AB (såväl direkt som indirekt) uppgick till cirka 20 procent av aktierna och 40 procent av rösterna.

²⁰⁹ Cejje, K., SN 2003 s. 555. I RÅ 2001 not. 113 ägde den skattskyldige tio procent vilket inte ansågs medföra väsentlig anknytning och i RÅ 2001 not. 2 ägde den skattskyldige 8,67 procent i faderns fåmansaktiebolag (med möjlighet till en köpoption på 6,6 procent), vilket inte heller det medförde väsentlig anknytning.

²¹⁰ Prop. 1984/85:175 s. 14, SOU 1997:75 s. 58 och Cejje, K., SN 2003 s. 555.

²¹¹ Se exempelvis RÅ 2001 not. 2, RÅ 2009 not. 82 och SKV 2011 s. 40 ff. Se även Pålsson, R., 2007 s. 169 för en liknande uppfattning.

Rättsfallet kan jämföras med många andra fall. Exempelvis har indirekt ägande prövats i RÅ 2001 not. 41 och i RÅ 2002 not. 150. I dessa fall ansågs inte väsentlig anknytning föreligga. I 2001 års fall ägde två makar tillsammans ett helägt holdingbolag. Holdingbolaget ägde i sin tur aktier i ett svenskt bolag (S AB). Även makarna och deras barn ägde aktier i S AB. De direkta och indirekta innehaven uppgick till ett avsevärt ekonomiskt värde men i förhållande till bolagets totala kapital ansågs det ringa och deras röstvärde obetydligt. Aktieinnehavet i holdingbolaget ansågs därför utgöra en ren kapitalplacering. Mannen i familjen hade även diverse uppdrag, såsom koncernchef, vd och styrelseordförande, inom den koncern som S AB tillhörde. HFD konstaterade att det var genom dessa uppdrag som han hade inflytande över koncernen och det svenska bolaget. Vid en närmare anblick visade det sig att de olika uppdragen till största delen medförde ett inflytande över den verksamhet som koncernen hade utanför Sverige. Dessa uppdrag medförde därför inte att makarna fick väsentlig anknytning till Sverige, varken ensamt eller tillsammans med det ekonomiska innehavet.²¹²

I rättsfall RÅ 2002 not. 150 ägde den skattskyldige ett förvaltningsbolag, vilket i sin tur ägde aktier och teckningsoptioner i sex svenska bolag. Tre av dessa bolag var börsnoterade, vilket även var avsikten för de övriga tre bolagen. Den skattskyldiges innehav översteg inte tio procent i något av bolagen. I ett av bolagen avsåg den skattskyldige, även efter flytten, att sitta kvar som styrelseledamot. I det bolaget innehade han drygt två procent. Skatterättsnämnden, till vilken HFD anslöt sig, menade att den skattskyldige inte hade väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige genom det indirekta innehavet och genom uppdraget som styrelseledamot. Rättsfallen från år 2001 och 2002 kan tala för utgångspunkten att indirekta innehav via holdingbolag inte nödvändigtvis medför väsentlig anknytning.

RÅ 2006 ref. 67 har dock tolkats som att väsentlig anknytning kan föreligga genom ett indirekt innehav i ett rörelsedrivande bolag.²¹³ Jämfört med tidigare praxis kan detta eventuellt ses som något nytt. I tidigare praxis har dessutom ägandet i det icke rörelsedrivande holdingbolaget varit helägt, i 2006 års fall uppgick det endast till 25 procent. Å andra sidan är jämförelsen med exempelvis 2001 års fall något haltande, eftersom det i det fallet var *uppdraget* som gav den skattskyldige inflytande i

²¹² Målet torde utgöra ett exempel där en materiell jämförbarhetskonstruktion har använts. Se Pålsson, R., 2007 s. 154 (sannolikt åsyftas RÅ 2001 not. 41, men benämns RÅ 2001 not. 4).

²¹³ Se ovan, men även Dahlberg, M., 2007 s. 38 och SKV 2011 s. 41 samt Rättslig vägledning 2014.

koncernen (men att detta inflytande till 90 procent utövades på koncernens verksamhet utomlands och därvid saknade betydelse). Såväl 2001 års mål som 2006 års mål bekräftar i detta avseende lagtexten där det stadgas att det är inflytande i näringsverksamhet *här i landet* som ska tillmätas betydelse.

Jämförelsen med 2002 års fall är, till skillnad från 2001 års mål, något mer relevant.²¹⁴ För att eventuellt kunna förklara skillnaden i utgången skulle man kunna företa en räkneövning. I 2006 års mål ägde den skattskyldige 25 procent av aktierna i X AB vars verksamhet bestod i att direkt och indirekt äga 20 procent av aktierna och 40 procent av rösterna i ett i Sverige rörelsedrivande bolag (Y AB). Detta innebär att den skattskyldige ägde cirka fem procent av aktierna men tio procent av rösterna i det rörelsedrivande bolaget. I 2002 års mål ägde den skattskyldige förvisso hela holdingbolaget, men detta bolags ägande i de rörelsedrivande bolagen uppgick till mindre än tio procent. I båda fallen skulle den skattskyldige inneha en styrelsepost.²¹⁵ Eventuellt kan 2006 års fall förstås om man tolkar praxis som att det går att utläsa att det går en gräns vid ett tioprocentigt innehav. Om detta kombineras med en styrelsepost föreligger väsentlig anknytning²¹⁶, medan om någon styrelsepost inte kombineras med det tioprocentiga innehavet så föreligger inte väsentlig anknytning.²¹⁷ Förespråkas en sådan förklaring bör det noteras att det är det tioprocentiga innehavet av röstetalet som synes vara av vikt, vilket kan förklaras mot bakgrund av att det är inflytandet i näringsverksamhet i Sverige som är den aktuella anknytningsfaktorn. Tolkningen är intressant, men förefaller inte korrekt, mot bakgrund av att HFD i 2006 års fall konstaterar att väsentlig anknytning skulle föreligga *oavsett* om den skattskyldige ingick i holdingbolagets styrelse eller inte. Detsamma gällde även om en emission gjordes och det indirekta innehavet skulle minska till 25 procent av 20 procent (dvs. fem procent) av kapitalet och 25 procent av 32 procent (dvs. 8 procent) av röstetalet. Det var mot bakgrund av ägarförhållandena i holdingbolaget (fyra ägare) som den skattskyldige ansågs ha väsentligt inflytande. I ljuset av detta förefaller det inte relevant att företa en räkneövning av ovan angivet slag. RÅ 2006 ref. 67 kan i viss mån ses som nytt och inte helt i överensstämmelse med tidigare praxis rörande indirekta innehav. Det bör i samband med detta noteras att 2006

²¹⁴ Denna jämförelse har inte gjorts i tidigare litteratur, se exempelvis den litteratur som nämns i fotnoten ovan.

²¹⁵ I 2002 års fall skulle styrelseposten innehas i ett bolag där den skattskyldige indirekt ägde 2 procent av aktierna.

²¹⁶ RÅ 2006 ref. 67. Se även i viss utsträckning RÅ 2004 not. 215 (direkt ägande).

²¹⁷ Se exempelvis RÅ 2001 not. 9 (direkt ägande), RÅ 2001 not. 113 och RÅ 2002 not. 150.

års mål, till skillnad från övriga mål som har analyserats i detta sammanhang, utgör ett referatmål, vilket kan innebära att även HFD ser målet som nytt i sammanhanget och vill markera detta genom att klassificera det som referatmål.²¹⁸

Ett annat mål där HFD relativt nyligen återigen prövat indirekta äganden genom holdingbolag är RÅ 2009 not. 85. I målet görs en jämförelse med RÅ 2006 ref. 67.²¹⁹ Omständigheterna i målet var att den skattskyldige innehade 30 procent av aktierna och rösterna i ett (utländskt) holdingbolag. Holdingbolaget ägdes av ytterligare tre personer som hade 60, 5 respektive 5 procent av aktierna vardera. Holdingbolaget ägde i sin tur bland annat tre svenska bolag om motsvarande 19, 22,7 och 10 procent. Innehavet i holdingbolaget medförde dock att den skattskyldige *tillsammans med övriga delägare* hade ett väsentligt inflytande i holdingbolaget och att detta i sin tur hade väsentligt inflytande i flera svenska bolag. Detta gällde trots att den skattskyldige varken satt i holdingbolagets styrelse eller ledning. För det fall att holdingbolagets ägande minskades till under 10 procent i de svenska bolagen skulle det väsentliga inflytandet och den väsentliga anknytningen inte föreligga. Den skattskyldige ägde dessutom indirekt 7 procent av ett annat svenskt bolag.²²⁰ I såväl 2006 års mål som 2009 års mål är det innehavet i det utländska holdingbolaget som inledningsvis bedöms (25 respektive 30 procent). HFD konstaterar i båda målen att den skattskyldige tillsammans med övriga delägare har inflytande i bolaget. När det utländska bolaget dessutom har ett innehav på mer än 10 procent i ett svenskt bolag föreligger väsentligt inflytande i Sverige (genom det indirekta innehavet).

Det kan slutligen noteras att ett indirekt innehav (100 procent) av aktier i tre onoterade bolag inte tillmättes betydelse av HFD i RÅ 2009 not. 83. Innehavet i de tre onoterade bolagen, vilka ägdes indirekt av ett (utländskt) bolag översteg inte 2 procent i någotdera av fallen. Till motsvarande slut kom HFD i HFD 2012 not. 9. I målet ägde den skattskyldige indirekt 3 procent i två svenska bolag. Den skattskyldige bedömdes vara begränsat skattskyldig i Sverige efter flytt.²²¹ Dessa fall synes därmed bekräfta de slutsatser som drogs redan ovan, dvs. att det är inflytandet i

²¹⁸ Se Kristoffersson, E., SvSkT 2011 s. 839 om skillnaden mellan notis- och referatmål. Se även avsnitt 2.11 nedan.

²¹⁹ En återkoppling till Pålssons modell synes här på sin plats. I och med att HFD (Skatterättsnämnden) hänvisar till tidigare praxis i detta fall framstår det genast som betydligt enklare att dra slutsatser och att jämföra fallen (materiell jämförbarhetskonstruktion).

²²⁰ Denna omständighet synes inte ha tillmätts någon betydelse i fallet.

²²¹ I målet prövades även tillämpligheten av skatteflyktslagen. Det kan även nämnas att skatteflyktslagen var uppe till diskussion i HFD mål nr 216-10, men att den delen av förhandsbeskedet återförvisades till SRN.

det näringsdrivande företaget som är det centrala. Att bolaget ägs indirekt via ett helägt förvaltningsbolag eller holdingbolag saknar betydelse.²²²

Sammanfattningsvis kan det noteras att vid indirekta innehav framstår det som att bedömningen görs i två steg. I ett första steg kontrolleras om den skattskyldige har väsentligt inflytande i det direkt ägda bolaget (bolag A). Ett väsentligt inflytande kan föreligga exempelvis genom att man ser till ägarkonstellationerna i bolaget (bolag A) eller till att den skattskyldige är ensam aktieägare. I ett andra steg ser man till på vilket sätt ägandet i det direktägda bolaget påverkar det indirekt ägda bolaget (bolag B) som bedriver verksamhet i Sverige. Om man vill diskutera en procentuell gräns för ägarinflytande framstår det som att det är ägandet (röstetalen) i bolag B som är det centrala. Ägandet i bolag A utgör således endast ett steg på vägen för att se om individens ägande i bolag B de facto kan innebära ett väsentligt inflytande i Sverige, på motsvarande sätt som om bolag B hade ägts direkt av den skattskyldige. Mot bakgrund av detta ska vi nu titta närmare på några fall som handlar om direkta aktieinnehav.

2.4.3.3 Direkt ägande

Även när det gäller *direkta innehav* i fåmansaktiebolag tyder senare års praxis på att ägarfördelningen i bolaget har betydelse. I mål RÅ 2004 not. 215 ansågs ett direkt innehav (av den skattskyldige och dennes sambo) motsvarande 12,8 procent av såväl ägarandel som röstetal i ett fåmansbolag medföra väsentlig anknytning. Skatterättsnämnden och HFD menade att ägarfördelningen i bolaget medförde att sökanden och hans sambo tillsammans eller i förening med olika ägarkonstellationer kunde dominera bolaget, vilket medförde att de kunde ha väsentligt inflytande i bolaget. Motsvarande bedömning gällde oavsett om sökanden var styrelseledamot eller ej. Enda möjligheten att inte få väsentlig anknytning till Sverige efter flytten vore att avyttra aktieinnehavet. Att sökanden var svensk medborgare och efter flytten skulle ha kvar en sommarbostad i Sverige hade mindre betydelse.²²³

I RÅ 2001 not. 1 ägde den skattskyldige aktier i tre olika bolag. Innehavet uppgick till mellan 15–25 procent i respektive bolag. Bolagen var dessutom moderbolag i varsin koncern och den skattskyldige arbetade som företagsledare och anställd i ett av dessa dotterbolag. Innan flytten avsåg han att avsluta sin anställning. Vidare innehade han styrelseuppdrag i en rad bolag i Sverige. HFD ansåg att den skattskyldige hade

²²² Se exempelvis RÅ 2001 not. 41 och RÅ 2002 not. 150 ovan.

²²³ Enligt Pålsson gör HFD en materiell jämförbarhetskonstruktion, se närmare Pålsson, R., 2007 s. 155.

väsentligt inflytande i näringsverksamhet mot bakgrund av ägandet och att uppdragen som styrelseledamot saknade betydelse. Det framstår som om styrelseuppdragen inte var i något av de bolag som han var delägare i (jämför avsnitt 2.4.4 nedan).

I RÅ 2001 not. 2 ansågs väsentlig anknytning inte föreligga för dottern som efter flytt ägde 8,67 procent av aktierna i faderns bolag. Detta gällde trots att hon därtill hade en köpoption på ytterligare drygt 6 procent.²²⁴ Till motsvarande slut kom HFD i RÅ 2001 not. 113 där den skattskyldige efter flytt skulle äga 10 procent av aktierna i ett svenskt bolag. Hus-truns systerson tillika vd:n i företaget skulle äga motsvarande andel och resterande 80 procent skulle ägas av ett utländskt bolag.

Ytterligare två mål rörande direkta innehav i kombination med eventuella styrelseuppdrag ska nämnas. Det första av dessa är RÅ 2009 not. 82. Målet handlar om återbosättning. Den skattskyldige hade dubbelt medborgarskap och utvandrade från Sverige 1996, efter att ha bott i Sverige i cirka 7 år. Ett förvärv av 10 procent av aktierna i ett fåmansföretag i kombination med ett styrelseuppdrag i samma bolag bedömdes ge ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här i landet. Den skattskyldige avsåg även att förvärva en bostad för fritidsändamål. Den skattskyldige uppgav även att han avsåg att vistas i Sverige mellan 60 och 80 dagar per år. Skatterättsnämnden, vars beslut fastställdes av HFD, fann vid en sam-lad bedömning att väsentlig anknytning inte förelåg. Stöd för detta fann nämnden i omständigheterna att den skattskyldige inte hade haft någon annan anknytning till Sverige än sitt svenska medborgarskap sedan han flyttat.²²⁵

I det andra målet, HFD mål nr 6497-04,²²⁶ ansågs väsentlig anknytning föreligga. Målet är en fortsättning på ett tidigare meddelat förhandsbesked. I det tidigare förhandsbeskedet ansågs den sökande inte ha väsentlig anknytning till Sverige, vid flytt utomlands. Personen ägde efter

²²⁴ Se fotnot 209 ovan.

²²⁵ Två ledamöter var skiljaktiga och bedömde på motsvarande grunder att väsentlig anknytning förelåg. Ledamöterna poängterade att bolaget skulle komma att ägas av endast två personer och att det fick antas att de skulle vara överens om för bolaget viktiga beslut. Ledamöterna ansåg vidare att den väsentliga anknytningen skulle upphöra om den skattskyldige inte ingick i bolagets styrelse. De skiljaktiga ledamöterna hänvisade, precis som SKV, bland annat till RÅ 1979 Aa 58, där den skattskyldige efter flytt skulle äga 10 procent av aktierna i ett familjeföretag och därmed skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Enligt min tolkning är praxis före lagändringen år 1985 överspelad.

²²⁶ Målet har inte tilldelats en plats i Regeringsrättens Årsbok och inte heller kommenterats närmare i litteraturen eller i SKV:s handledning. Målet avgjordes 2005-02-09 och är en prövning av SRN:s förhandsbesked dnr 96-04/D. Ett skäl till varför målet inte har tilldelats någon plats i Regeringsrättens Årsbok skulle kunna vara att det inte har gått att publicera utan att sekretessen skulle ha brutits.

flytten aktier i ett svenskt bolag (X AB), vilka bedömdes som kapitalplaceringsaktier i det tidigare meddelade förhandsbeskedet. Att kapitalplaceringsaktier inte medför väsentlig anknytning stämmer väl överens dels med uttalanden i förarbetena, dels med tidigare praxis från HFD.²²⁷ I nu aktuellt mål uppstod frågan om sökanden skulle få väsentlig anknytning eftersom han intagit en plats i styrelsen i ett dotterbolag till X AB och dessutom avsåg att ingå även i X AB:s styrelse. Sökanden ansågs i och med dessa förutsättningar få väsentlig anknytning till Sverige. På grund av sekretess är det svårt att utläsa hur stort aktieinnehav som sökanden hade i X AB, varför målet har ringa värde i detta sammanhang.

Sammanfattningsvis kan det noteras att det framstår som att det även vid direkta innehav kan skönjas en gräns runt ett tioprocentigt innehav. Om ägandet är större än tio procent framstår det som att HFD regelmässigt anser att det är fråga om ett väsentligt innehav. Däremot innebär inte omständigheten att ett väsentligt innehav föreligger per automatik att väsentlig anknytning föreligger. Det framgår tydligt av återbosättningsfallet RÅ 2009 not. 82. En helhetsbedömning av samtliga anknytningsfaktorer måste alltid göras.

2.4.4 Inflytande genom ställning

Som framgår i avsnittet ovan kan en person ha väsentligt inflytande i näringsverksamhet baserat på direkt eller indirekt aktieinnehav. Det väsentliga inflytandet i bolaget kan baseras på den skattskyldiges egna innehav eller hans innehav i förhållande till ägarkonstellationerna i bolaget. Det väsentliga inflytandet kan även uppstå baserat på den skattskyldiges ställning i bolaget. Denna ställning måste dock kombineras med ett innehav av tillgångar (aktier), vilket innebär att en ren vd-post inte ger ett väsentligt inflytande utan endast ses som en anställning på motsvarande sätt som andra anställningar.

I praxis har såväl koncernchef, vd som styrelseledamot bedömts utifrån denna horisont. I rättsfallen RÅ 1999 not. 69 och RÅ 2001 not. 41 prövades rollen som *koncernchef*.²²⁸ I det första målet prövades om den skattskyldige och dennes familjs innehav av 18–20 procent av aktierna i ett svenskt bolag i kombination med att mannen var koncernchef utgjorde väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. Det kan vidare note-

²²⁷ Se exempelvis prop. 1984/85:175 s. 14, RÅ 2001 not. 2 och RÅ 2001 not. 41. Se även SRN:s icke överklagade förhandsbesked dnr 108-11/D (2012-07-06) där andelar som ansågs kvalificerade (57:4 IL) utgjorde kapitalplaceringsaktier och inte medförde att väsentlig anknytning förelåg. Se även RÅ 1977 Aa 181 för äldre praxis.

²²⁸ Se vidare Cejje, K., SN 2003 s. 557.

ras att bolaget hade grundats av den skattskyldige men sedermera noterats på börsen. Det var dock genom sin ställning som koncernchef som han ansågs ha ett väsentligt inflytande i bolaget, varför familjen ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige efter flytt. HFD fastställde underinstansernas domar och konstaterade att väsentlig anknytning förelåg. Även i RÅ 2001 not. 41 prövades koncernchefens ställning som sådan. I korthet ägde den skattskyldige en liten andel i bolaget (cirka en procent), vilken i och för sig uppgick till ett betydande värde. Frågan var om ägandet i kombination med ställningen som koncernchef föranledde att ett väsentligt inflytande förelåg. Det visade sig vid en närmare granskning att inflytandet såsom koncernchef huvudsakligen påverkade verksamhet som bedrevs utanför Sverige, varför väsentlig anknytning inte ansågs föreligga.²²⁹

Även kombinationen av aktieinnehav och uppdraget som *styrelseledamot* har prövats i praxis vid flera tillfällen. Inledningsvis kan det återigen vara värt att upprepa att det krävs att innehavet och styrelseposten är i samma bolag. I RÅ 1992 not. 367 ansågs inte en styrelsepost innebära att väsentlig anknytning förelåg. Utöver en styrelsepost i ett bolag hade den skattskyldige ett omfattande spritt aktieinnehav i börsnoterade bolag och en fritidsfastighet på Värmdö. Det framstår vid en läsning av fallet som att styrelseuppdraget inte var kombinerat med ägande i samma bolag.²³⁰

I RÅ 2004 not. 215 däremot ansågs väsentlig anknytning föreligga mot bakgrund av ett, tillsammans med sambon, innehav motsvarande 12,8 procent av aktierna i ett fåmansaktiebolag. HFD konstaterade att ägarkonstellationerna i bolaget var sådana att ett betydande inflytande kunde uppnås, detta oavsett om den utflyttande avsåg sig uppdraget såsom styrelseordföranden eller inte. Inte heller i det ovan nämnda RÅ 2006 ref. 67 påverkades bedömningen av om den skattskyldige upphörde med att vara styrelseledamot, då ägandet i sig (ägarkonstellationen) konstituerade ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet (cirka 25 procent).

I såväl RÅ 2002 not. 150 som RÅ 2009 not. 82 fann HFD att väsentligt inflytande förelåg då de skattskyldiga ägde mindre än 10 procent av aktierna och innehade styrelseuppdrag i bolagen. Vid en samlad bedömning ansågs dock inte väsentlig anknytning föreligga i något av de båda fallen. I 2002 års fall handlade det om cirka 2 procent och i 2009 års fall om 10 procent. Det kan även noteras att i 2009 års fall handlade det om en återbosättning, varför den femåriga presumptionsregeln inte var tillämplig.

²²⁹ För en närmare redogörelse se Cejje, K., SN 2003 s. 557.

²³⁰ Se för liknande bedömning avsnitt 2.4.3.3 ovan och RÅ 2001 not. 1.

En tanke är att den ovan nämnda potentiella gränsen på drygt 10 procent kanske kan sänkas om ägandet kombineras med en ställning där inflytandet kan påverka. I de fall där HFD uttalat att ställningen såsom exempelvis styrelseledamot har saknat betydelse har ägandet legat över denna gräns, varför en sådan slutsats kan synas motiverad. Ett fall där väsentlig anknytning har ansetts föreligga baserat på den kombinerade effekten av ett ägande och ett styrelseuppdrag är ett inte överklagat förhandsbesked från 1998.²³¹ Skatterättsnämnden fann att ett ägande om cirka 4,5 procent inte medförde väsentligt inflytande, men om ägandet kombinerades med ett styrelseuppdrag blev utgången den motsatta.

Som nämnts ovan kan HFD 2013 ref. 4 tolkas som att flera omständigheter kombineras, dvs. ställningen såsom tidigare anställd, advokat i Sveriges advokatsamfund i kombination med ägandet av aktier i advokatfirman, när bedömningen att väsentlig anknytning förelåg har varit av betydelse.

2.4.5 Avslutande kommentarer

Anknytningsfaktorn ekonomiskt engagemang genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige är den mest komplexa anknytningsfaktorn.²³²

Vid en analys av praxis framstår det som att bedömningen av inflytandet via den aktuella ägarkonstellationen i bolaget har fått en ökad betydelse i flera fall. Ett uttryckligt beaktande av hur många ägare det är samt deras aktuella innehav och inflytande i bolaget görs numera för att utreda den skattskyldiges möjlighet att idka inflytande i bolaget.²³³ Praxis kan tolkas som att ett indirekt ägande via ett utländskt bolag om 25–30 procent, där det utländska bolaget i sin tur äger mer än 10 procent i ett svenskt bolag kan medföra väsentlig anknytning, även om delägarna inte är varandra närstående och även om majoritetsaktieägare finns. Om däremot det utländska bolaget äger mindre än 10 procent behöver inte väsentligt inflytande, och följaktligen inte heller väsentlig anknytning, föreligga.²³⁴ Även om den skattskyldige är ensam ägare till ett holding-

²³¹ Se närmare Cejje, K., SN 2003 s. 556.

²³² Av Pålssons analys av målen (tom 2004) framgår att en materiell jämförbarhetskonstruktion har gjorts i hälften av fallen, se Pålsson, R., 2007 s. 166–169. Detta underlättar jämförbarheten mellan målen och ökar förutsebarheten för den skattskyldige (se exempelvis RÅ 2004 not. 215). Även i efterföljande praxis tenderar HFD att ägna sig åt kontextuella bedömningar i större utsträckning än när det gäller anknytningsfaktorerna bostad och familj.

²³³ Se RÅ 2004 not. 215, RÅ 2006 ref. 67 och RÅ 2009 not. 85.

²³⁴ RÅ 2006 ref. 67 och 2009 not. 85.

eller förvaltningsbolag och således indirekt äger aktier i andra svenska bolag synes det gå en ungefärlig gräns vid 10 procent. I flera fall där innehavet har varit lägre än 10 procent har väsentlig anknytning inte ansetts föreligga.²³⁵

Även när det gäller direkta innehav synes en preliminär gräns vid ett tioprocentigt innehav kunna ses som vägledande.²³⁶ Som exempel kan RÅ 2004 not. 215 nämnas där ett 12,8-procentigt innehav i ett fåmansföretag medförde väsentlig anknytning. Pahlsson är något mer försiktig och menar att det är vanskligt att försöka dra en gräns vid ett tioprocentigt innehav mot bakgrund av RÅ 1979 Aa 58. Som nämnts ovan är det dock min uppfattning att praxis före lagändringen år 1985 är av mindre betydelse, då det på den tiden skulle bedömas huruvida en person "drev rörelse" i Sverige och inte huruvida han hade "väsentligt inflytande" eller inte.²³⁷ Huruvida någon driver rörelse eller inte ser jag som ett något lägre krav än om personen i fråga har ett verkligt inflytande i företaget eller ej.²³⁸ I exempelvis RÅ 2001 not. 113 (efter lagändringen) innebar inte ett tioprocentigt innehav väsentlig anknytning. Det framstår därför numera som att det krävs ett ägande om mer än tio procent, alternativt ett lägre ägande men då i kombination med en ställning som ger inflytande för att anknytningsfaktorn ska ha betydelse vid bedömningen. I RÅ 2001 not. 113 anför Riksskatteverket i sitt överklagande till HFD ett önskemål om att ett klagande av den nu diskuterade lagändringen och innebörden av uttrycket "väsentligt inflytande i näringsverksamhet" görs i förhållande till den tidigare lydelsen "drev rörelse". HFD kommenterade tyvärr inte problematiken utan fastställde endast nämndens besked, vilket innebar att tio procents ägande inte medförde ett väsentligt inflytande.

²³⁵ RÅ 2001 not. 41, RÅ 2002 not. 150, RÅ 2009 not. 83 och HFD 2012 not. 9.

²³⁶ I såväl RÅ 2001 not. 113 som RÅ 2002 not. 2 förelåg inte väsentlig anknytning. I RÅ 2009 not. 82 ansågs däremot väsentligt inflytande föreligga då ett tio procentigt innehav kombinerades med ett styrelseuppdrag. Trots väsentligt inflytande saknades väsentlig anknytning (återbosättningsfall).

²³⁷ Se avsnitt 2.4.3.1 ovan.

²³⁸ Eventuellt kan den tidigare anknytningsfaktorn jämföras med nu gällande anknytningsfaktor "om han driver verksamhet här". Se även LLMSS, 2013 s. 287 om rekvisiten för näringsverksamhet (13:1 IL) och rörelse.

2.5 Fastighet i Sverige

2.5.1 Inledning

Fastighet i Sverige utgör enligt uppräknningen i 3:7 IL en självständig grund för bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger eller inte. Anknytningsfaktorn infördes vid 1967 års lagändring.²³⁹ Av praxis framgår att en fastighet sällan får avgörande betydelse såsom självständig grund utan snarare kan ses som en s.k. stödfaktor. Fastighetsinnehavet innebär ofta att flera anknytningsfaktorer aktualiseras. Om fastigheten är bebyggd med en bostad aktualiseras såväl anknytningsfaktorn bostad inrättad för åretruntbruk som fastighet i Sverige. Om fastigheten däremot utgör exempelvis en jordbruksfastighet kan utöver själva fastighetsinnehavet även den skattskyldiges ekonomiska engagemang genom näringsverksamhet i Sverige beaktas. Det är endast i de fall då den ekonomiska aktiviteten på fastigheten är obetydlig eller om en bostad saknas på fastigheten som fastigheten som sådan utgör en självständig anknytningsfaktor.²⁴⁰ Ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden visar dock att en obebbyggd fastighet kan sakna betydelse.²⁴¹

En första fråga som lyfts fram i detta avsnitt är om formen för äganderätten har betydelse eller inte (se avsnitt 2.5.2). En jämförelse kan göras med avsnitt 2.4.3 ovan. På liknande sätt har inspiration för efterföljande problematisering hämtats från avsnittet om ekonomiskt engagemang. Skatteverket drar i handledningen för inkomstbeskattning slutsatsen att om den skattskyldige inte tar aktiv del i förvaltningen kan ett fastighetsinnehav sannolikt betraktas som en i huvudsak passiv kapitalplacering.²⁴² Mot bakgrund av senare tids praxis diskuteras denna slutsats i avsnitt 2.5.3. I Skatteverkets handledning dras även slutsatsen att det kan ha betydelse för bedömningen om fastighetens värde är stort och om omsättningens storlek är stor – då detta kan bidra till att anknytningen framstår som väsentlig.²⁴³ Denna slutsats diskuteras i avsnitt 2.5.4. Avsnittet avslutas med några korta kommentarer (2.5.5).

²³⁹ Prop. 1966:127 s. 7.

²⁴⁰ SKV 2013 s. 381 och Rättslig vägledning 2014.

²⁴¹ SRN:s förhandsbesked dnr 107-11/D (2012-03-05). Se närmare vid fotnot 185 ovan. Denna uppfattning synes även delas av SKV 2013 s. 381 och Rättslig vägledning 2014.

²⁴² SKV 2013 s. 382 och Rättslig vägledning 2014.

²⁴³ SKV 2013 s. 381 och Rättslig vägledning 2014.

2.5.2 Direkt och indirekt ägande

I avsnitt 2.4.3 ovan har slutsatsen dragits att det saknar betydelse huruvida det väsentliga inflytandet i näringsverksamhet i Sverige sker genom ett direkt eller indirekt ägande. Motsvarande slutsats kan dras när det gäller fastighetsinnehav. I RÅ 1989 ref. 103 och RÅ 2001 not. 114 ägde de skattskyldiga fastigheter indirekt via bolag. I båda fallen ansågs väsentlig anknytning föreligga. Till motsvarande slut kom HFD 2013 not. 37 där det var fråga om ett direkt ägande.

2.5.3 Aktiv eller passiv fastighetsförvaltning

Som nämnts ovan har uppfattningen, i vart fall tidigare, varit att innehav av fastighet i Sverige där förvaltningen av fastigheten upplåtits till ett fristående företag eller person har kunnat ses som en passiv kapitalplacering, vilken inte medfört att väsentlig anknytning har förelegat. Stöd för detta resonemang har funnits i bland annat RÅ 1989 ref. 18 och RÅ 2003 not. 210 där förvaltningen av hyresfastighet respektive jordbruksfastighet upplåtits till utomstående. På motsvarande sätt kan RÅ 1989 ref. 118 stödja tesen att aktivt engagemang i en jordbruksfastighet kan ha bidragit till att väsentlig anknytning förelåg.

Ett rättsfall som talar mot en sådan tes är HFD 2013 not. 37. I målet skulle den skattskyldige efter flytt ha kvar sin hyresfastighet. Fastigheten hade ett taxeringsvärde på 37 miljoner kronor och en omsättning på 3,5 miljoner kronor. Förvaltningen av fastigheten skulle skötas av en extern förvaltare. Den skattskyldige uppgav att han själv ägnade cirka tio timmar om året åt att ta del av bokföringsrapporter m.m. Trots denna ringa arbetsinsats ansågs väsentlig anknytning föreligga. Det är dock min uppfattning att målet inte bör övertolkas. Även om det inte betonas i målet så framgår det att den skattskyldige före flytten hade haft sin permanentbostad i hyresfastigheten, varför även den omständigheten kan ha kommit att spela in i den samlade bedömningen som gjordes. I ärlighetens namn ska det dock nämnas att det framstår som att värdet på fastigheten har fått en större vikt i motiveringen än att den skattskyldige tidigare hade bott i en av lägenheterna. Vikten av värdet på fastigheten behandlas i följande avsnitt. Sammanfattningsvis kan dock noteras att det inte går att utläsa någon enhetlig princip för hur engagemanget i fastighetsförvaltningen påverkar bedömningen.

2.5.4 Omsättning och taxeringsvärde

I samtliga mål som behandlar fastighetsinnehav nämns endera fastighetens värde (taxeringsvärde eller marknadsvärde) eller omsättningen på den verksamhet som bedrivs där, eller bådadera.²⁴⁴ I fyra av målen har väsentlig anknytning förelagat. I ett av dessa mål (RÅ 1989 ref. 118) handlade det på ett mycket uppenbart sätt om en sammanvägning av en mängd olika faktorer, varför målet inte tillmätts någon avgörande vikt i detta sammanhang. Omräknat till 2010 års penningvärde²⁴⁵ handlade det i 1989 ref. 103 om ett taxeringsvärde motsvarande strax under 23 miljoner kronor och en omsättning på strax under 7 miljoner kronor. I RÅ 2001 not. 114 motsvarade taxeringsvärdet cirka 47 miljoner kronor och i HFD 2013 not. 37 cirka 37 miljoner kronor. I det sistnämnda rättsfallet var omsättningen ungefär 3,5 miljoner kronor.

I de två mål där väsentlig anknytning inte förelåg uppgick taxeringsvärdet på fastigheten, omräknat till 2010 års penningvärde, till drygt 6 miljoner kronor och omsättningen till drygt 2 miljoner kronor (RÅ 1989 ref. 18) respektive ett taxeringsvärde på cirka 16,5 miljoner kronor och en relativt låg omsättning (RÅ 2003 not. 210). Vid en jämförelse med de tre fallen i stycket ovan kan dessa värden i vart fall konstateras vara lägre.²⁴⁶ I RÅ 2003 not. 210 hade den skattskyldige efter mer än 20 år utomlands anskaffat en jordbruksfastighet i Sverige. Fastigheten på 10 hektar skulle användas som fritidsbostad.²⁴⁷ Frågan uppkom om den skattskyldige (A) skulle anses återbosatt i Sverige om han förvärvade ytterligare en jordbruksfastighet om knappt 100 hektar motsvarande ett marknadsvärde på cirka 20 miljoner kronor. Även denna fastighet, som var bebyggd med tre hus, skulle enligt uppgift användas som fritidsfastighet. Avsikten var att förvaltningen av fastigheterna skulle skötas av utomstående personer. HFD fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked och konstaterade att väsentlig anknytning saknades. Även detta rättsfall får anses bekräfta presumptionen att ett innehav av fritidsfastigheter i Sverige saknar betydelse. Även den nyss nämnda tolkningen av tidigare praxis, att omsättningen vid fastigheten har betydelse, kan anses bekräftad av detta rättsfall. I målet uppskattades den årliga omsättningen kunna uppgå till cirka

²⁴⁴ RÅ 1989 ref. 18, RÅ 1989 ref. 103, RÅ 1989 ref. 118, RÅ 2001 not. 114, RÅ 2003 not. 210 och HFD 2013 not. 37.

²⁴⁵ Omräkningen till 2010 års penningvärde har skett med hjälp av kungliga myntkabinettets hemsida. Därefter har 75 procent av marknadsvärdet antagits utgöra fastighetens taxeringsvärde.

²⁴⁶ Se även SRN:s förhandsbesked dnr 32-07/D (2007-09-15) där bland annat delägandet i en industrifastighet med en omsättning på 1,3 miljoner inte medförde väsentlig anknytning.

²⁴⁷ Se för liknande frågor SRN:s förhandsbesked dnr 142-09/D (2010-03-03).

520 000 kronor, vilket även Skatteverket uppfattade som en relativt låg omsättning.

2.5.5 Avslutande kommentarer

Fastighetsinnehav är en tungt vägande faktor. Vanligtvis utgör den dock en stödfaktor till andra faktorer såsom permanentbostad (HFD 2013 not. 37) eller ekonomiskt engagemang (RÅ 2001 not. 114). Praxis kan tolkas som att formen för innehavet (såsom direkt eller indirekt ägd fastighet) saknar betydelse. Vidare synes betydelsen av att en person innehar en fastighet minska om driften av fastigheten är upplåten till annan. Sett mot bakgrund av vad som har framkommit i avsnitt 2.4 ovan framstår det som rimligt, då personen ifråga inte har inflytande i Sverige om hen förblir passiv. Det handlar i så fall endast om en kapitalplacering.²⁴⁸ En något udda fågel i detta sammanhang är dock det nyligen avgjorda målet från 2013. Mot bakgrund av att den skattskyldige trots allt hade haft sin permanentbostad i fastigheten före flytt bör målets avvikande karaktär inte överdrivas.

Rättspraxis avseende anknytningsfaktorn fastighet i Sverige kan även förstås som att storleken på omsättningen såväl som värdet på fastigheten kan ha betydelse, såsom en av flera faktorer som spelar in. Som framgår ovan finns det flera mål där ett högt taxeringsvärde och en stor omsättning har bidragit till att väsentlig anknytning har ansetts föreligga.

2.6 Svenskt medborgarskap

2.6.1 Inledning

Före 1985 års lagändring gällde reglerna om väsentlig anknytning endast svenska medborgare som flyttade från Sverige. Vid lagändringen breddades tillämpningsområdet till att även omfatta utländska medborgare som tidigare hade varit bosatta i Sverige. Även situationer där frågan om återbosättning i form av att banden till Sverige stärks efter det att man har flyttat ut kom att omfattas. Det bör noteras att reglerna om väsentlig anknytning gäller alla som tidigare har bott i Sverige, oavsett medborgarskap. Även en utländsk person som bott här i endast fyra år kan få väsentlig anknytning hit. Däremot gäller inte bevisbörderegeln i 3:7 st.

²⁴⁸ Se även SRN:s förhandsbesked dnr 46-14/D (2014-12-19) där återbosättning inte ansågs föreligga trots stora investeringar i fastigheter (och bolag) i Sverige. Förhandsbeskedet stödjer tesen att passiv fastighetsförvaltning vanligtvis betraktas som kapitalplaceringar.

2 IL. Bevisbörderegeln gäller endast svenska medborgare och utländska medborgare som har bott i Sverige i tio år.²⁴⁹

Medborgarskap som sådant får anses vara en svag anknytningsfaktor som tillmäts liten betydelse.²⁵⁰ Utifrån förarbeten och praxis kan man dock notera att medborgarskapet synes få betydelse i två situationer. I det första fallet handlar det om en situation som har identifierats i förarbetena och i det andra fallet en situation som har identifierats utifrån praxis.

När det gäller det första fallet uttalades i förarbetena till breddningen av reglerna 1984/85 att omständigheten att någon avsäger sig sitt svenska medborgarskap bör beaktas. Ett sådant agerande visar på en avsikt att bryta banden med Sverige eller i vart fall minska dessa. I samband med detta uttalande poängterades att det handlar om en samlad bedömning i det enskilda fallet och att detta bara är en omständighet bland flera som bör beaktas.²⁵¹ I RÅ 1989 ref. 118 gjordes en sådan samlad bedömning och i målet uttalades uttryckligen att ett byte av medborgarskap från svenskt till amerikanskt inte skulle föranleda någon annan bedömning än att väsentlig anknytning trots allt förelåg till Sverige. Det kan vidare tilläggas att i det aktuella fallet hade den skattskyldige dessutom en konstaterat starkare anknytning till USA än till Sverige. Detta rättsfall talar för att anknytningsfaktorn väger lätt i praxis och kan betraktas som en stödfaktor.

I det andra fallet handlar det om situationer där utländska medborgare flyttar hem till sina respektive hemländer. Denna tes som jag har presenterat i tidigare forskning innebär att medborgarskapet kan inverka på den samlade bedömningen såtillvida att en utländsk medborgare som flyttar tillbaka till sitt ursprungsland kan ha kvar fler anknytningsfaktorer till Sverige (exempelvis en bostad) utan att anses ha väsentlig anknytning hit, än en svensk medborgare som flyttar ut.²⁵² Denna slutsats skulle dock kunna förklaras mot bakgrund av det tredje syftet med reglerna om väsentlig anknytning. Detta synes vara att förhindra skenbosättningar i

²⁴⁹ Cejje, K., SN 2003 s. 547 där det även visas på en missuppfattning i Skatteverkets (Skattemyndighetens) äldre handledningar.

²⁵⁰ SKV 2013 s. 372 och Rättslig vägledning 2014.

²⁵¹ Prop. 1984/85:175 s. 13.

²⁵² Cejje, K., SN 2003 s. 552. Även Pahlsson har noterat det utländska medborgarskapets betydelse och delar uppfattningen att avsaknaden av svenskt medborgarskap synes kunna få betydelse vid den samlade bedömningen, Pahlsson, R., 2007 s. 158. Dahlman och Fredborg uttrycker det på ett annorlunda sätt, men innebörden torde vara densamma: "Samtidigt kan detta moment tolkas så, att man i fråga om utländska medborgare bör ställa högre krav på övriga anknytningsmoment än vad som avser svenska medborgare." Dahlman, R. & Fredborg, L., 1986 s. 24.

utlandet. Om en person flyttar tillbaka till sitt ursprungsland kan det kanske antas att det inte handlar om en skenbosättning.

2.6.2 Bedömning av utländska medborgare som flyttar tillbaka till sitt hemland

2.6.2.1 Familj i Sverige

Inledningsvis kan en återkoppling till de båda rättsfallen i avsnitt 2.2.3 göras. I 1976 års fall konstaterades att en svensk medborgare som flyttade från Sverige men hade kvar sin hustru i landet ansågs ha väsentlig anknytning hit under den tid då hustrun var kvar för att förvärvsarbeta i syfte att inte gå miste om framtida pensioner.²⁵³ I det närmast identiska fallet från 1998 ansågs den utflyttade mannen till hustrun som stannade i Sverige av samma skäl som hustrun i 1976 års mål inte ha väsentlig anknytning hit.²⁵⁴ Den enda skillnad som går att utläsa ur fallen är att det i det senare fallet handlade om en utländsk medborgare som flyttade åter till sitt hemland.²⁵⁵

2.6.2.2 Bostad i Sverige

Mot bakgrund av RÅ 1997 not. 197 lyfte jag år 2003 frågan om en svensk medborgare som flyttar från Sverige och som säljer sin permanentbostad och samtidigt förvärvar en så kallad fritidsbostad i samma kommun skulle anses sakna väsentlig anknytning till Sverige efter flytten.²⁵⁶ I det nyss nämnda rättsfallet ansågs nämligen en norsk medborgare som flyttade till Norge sakna väsentlig anknytning i motsvarande situation. Det kan nämnas att det i fallet var mannens skattskyldighet som bedömdes och att det var den utflyttande hustrun som förvärvade den nya villafastigheten (fritidsbostaden). I tidigare forskning har jag presenterat en tanke som innebär att en svensk medborgare inte skulle kunna ha förfarit på nyss nämnt sätt utan att ha väsentlig anknytning till Sverige.²⁵⁷ Två av de mål som avgjorts under 2009–2010 kastar nytt ljus över den nu diskuterade frågan. Det första av dessa mål som ska analyseras är RÅ 2010 not. 80. Fallet är ett förhandsbesked i vilket HFD gjorde samma bedömning som SRN. De skattskyldiga var svenska medborgare och ansågs ha

²⁵³ Rättsfallet, RÅ 1976 ref. 116, bekräftar även den s.k. presumptionen om att om familjen stannar i Sverige har den utflyttade väsentlig anknytning hit.

²⁵⁴ RÅ 1998 not. 67.

²⁵⁵ Se även SRN:s förhandsbesked 2001-12-20 vid fotnot 153 ovan.

²⁵⁶ Cejic, K., SN 2003 s. 552.

²⁵⁷ A.a. s. 552.

väsentlig anknytning till Sverige även efter flytten. Det mest intressanta i målet är Skatterättsnämndens uttalande (min kursivering):

I förevarande fall kommer makarna [XX] att avyttra den nuvarande permanentbostaden i [Y] innan utflyttning sker. De kommer emellertid att i nära samband härill förvärva en ny bostadslägenhet i centrala [YY] som ska användas vid besök i Sverige vid sidan av sommarbostaden. Med hänsyn härtil och till vad som redovisats i övrigt om makarna [XX:s] framtida förhållande anser Skatterättsnämnden att *den anknytning som bostadslägenheten i [YY] ger är att jämställa med att permanentbostaden hade behållits*.

Uttalandet kan tolkas som ett stöd för den ovan givna tesen, eftersom det av fallet framgår att makarna är svenska medborgare. SRN hänvisar dock även till 'vad som redovisats i övrigt om makarnas framtida förhållande' varför följande bör noteras. Av omständigheterna i målet framgår att makarna innehade ett flertal styrelseuppdrag och aktier i svenska bolag. Aktieinnehavet synes dock inte ha gett dem något inflytande i bolagen.²⁵⁸ Aktieinnehavet kunde antagligen snarare ses som en kapitalplacering, vilken torde sakna betydelse.²⁵⁹ Av ringa betydelse torde även ha varit att makarna ägde en fritidsfastighet. Makarna uppgav att de skulle tillbringa "väsentligt mindre än halva årets dagar" i Sverige. Av fallet framgår slutligen att den skattskyldige hade kvar sin bostad i utlandet, till vilken de återflyttade efter det att mannens uppdrag i Sverige var slutfört, vilket medförde att han hade en stark anknytning till utlandet. Mot bakgrund av tidigare praxis synes dessa omständigheter inte ha särskilt stor betydelse, varför bostadsbytet²⁶⁰ synes ha utgjort den mest betydelsefulla omständigheten. Rättsfallet stödjer uppfattningen att medborgarskapet de facto kan ha betydelse. Jämfört med 1997 års fall kunde en svensk medborgare (i 2010 års mål) inte flytta från Sverige och samtidigt köpa en ny fritidsbostad utan att väsentlig anknytning ansågs föreligga.

Ett rättsfall som skulle kunna tala mot den nyss drivna tesen är RÅ 2009 not. 84. I målet handlade det precis som i det norska fallet (RÅ 1997 not. 197), om en utländsk medborgare som flyttade från Sverige. Kvar i Sverige hade han sin permanentbostad som han avsåg att använda

²⁵⁸ För bedömningen av om någon är ekonomiskt engagerad krävs vanligtvis ett ägarintresse i det bolag där uppdrag såsom styrelseledamot utförs, se avsnitt 2.4.4 ovan. I nu aktuellt mål framgår det inte om makarna ägde aktier i samma bolag som de var ledamöter i.

²⁵⁹ Förhandsbeskedet är i stor utsträckning sekretessbelagt och osäkerhet föreligger om detta är den korrekta tolkningen. Att kapitalplaceringsaktier saknar betydelse framgår av praxis (RÅ 2001 not. 2) och av prop. 1984/85:175 s. 14.

²⁶⁰ Av Info Torgs rättsfallsreferat framgår att permanentbostaden utgjordes av en sexrumslägenhet i centrala Stockholm och att den nya bostadslägenheten låg i centrala Göteborg.

som fritidsbostad. I motsats till det norska målet ansåg HFD att den skattskyldige i nu aktuellt mål hade väsentlig anknytning till Sverige även efter flytten. Skatterättsnämndens majoritet gjorde däremot bedömningen att väsentlig anknytning inte förelåg.²⁶¹ Skatterättsnämnden fann att omständigheterna att den skattskyldige och dennes maka var utländska medborgare och att de vistats förhållandevis kort tid i Sverige talade för denna slutsats. Nämndens bedömning stödjer i viss utsträckning den tes som presenterats ovan. Skatterättsnämnden gjorde även en jämförelse med det norska fallet (RÅ 1997 not. 197). Två ledamöter var skiljaktiga och menade att anknytningsfaktorn 'hur länge den skattskyldige varit bosatt här' hade särskild vikt vid bedömningen. Den skattskyldige hade varit bosatt i Sverige i fem år, men även vid tidigare tillfällen under kortare perioder. Minoriteten gjorde bedömningen att den senaste bosättnings-tiden i Sverige inte framstod som obetydlig och fann att den skattskyldige borde ha väsentlig anknytning till Sverige. Minoritetens slut delades av HFD.²⁶²

HFD konstaterade inledningsvis precis som samtliga ledamöter i Skatterättsnämnden och i enlighet med äldre praxis att bibehållandet av permanentbostad är en faktor som väger tungt vid den samlade bedömningen som görs i praxis. Detta sedvanliga uttalande kompletteras dock av uttalandet (eventuellt inspirerat av Skatterättsnämndens minoritet) att den skattskyldige den senaste femårsperioden med sin familj varit bosatt i Sverige och att han under vuxen ålder inte under någon påtagligt längre tid har haft sitt hemvist i något annat land och därför bör anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Frågan uppkommer: Hur ska detta förstås? En tolkning skulle kunna vara att domstolen väger in att den skattskyldige inte hade haft någon varaktig bosättning på utländsk ort, då detta är en egen anknytningsfaktor.²⁶³

Som nämnts ovan kan 2009 års mål ses som ett argument som förkastar tesen att utländska medborgare har lättare att flytta från Sverige (till sitt hemland), samtidigt som de behåller sin tidigare permanentbostad i Sverige utan att få väsentlig anknytning hit. I sammanhanget ska dock nämnas att 2009 års mål är speciellt i två avseenden. För det första är det oklart om den skattskyldige flyttade *tillbaka* till sitt hemland (Storbritannien) eller om han var av annat ursprung. Formuleringarna i domen talar

²⁶¹ SRN:s förhandsbesked dnr 48-08/D (2008-10-14).

²⁶² Av RÅ 1997 not. 197 framgår inte hur länge de norska medborgarna hade vistats i Sverige före återflytten till Norge.

²⁶³ När det gäller denna anknytningsfaktor framgår det tydligt av tidigare praxis att det är den fysiska bosättningen som avses och inte att den skattskyldige är obegränsat skattskyldig i utlandet. Se RÅ 2002 ref. 70, RÅ 2002 ref. 99, RÅ 2002 not. 146, RÅ 2002 not. 149, RÅ 2002 not. 151, RÅ 2002 not. 153 och avsnitt 2.8.2 nedan.

för det senare alternativet, vilket utgör en skillnad i förhållande till det norska fallet. I 2009 års mål skulle det i så fall inte handla om en utländsk medborgare som flyttade hem. För det andra synes omständigheten att den skattskyldige i vuxen ålder inte under någon påtagligt längre tid hade haft sitt hemvist i något annat land än Sverige ha haft betydelse. Innebörden av denna omständighet förefaller, som påpekats ovan, dock något oklar.²⁶⁴

Till stöd för tesen, att utländska medborgare kan flytta tillbaka till sina hemländer och samtidigt behåller permanentbostaden i Sverige utan att få väsentlig anknytning, kan några underinstansrättsdomar nämnas. Kammarrätten i Göteborg fann i ett mål där en utländsk medborgare återvände till sitt hemland efter att ha varit bosatt i Sverige i fyra år samtidigt som han behöll sin permanentbostad här, att han inte hade väsentlig anknytning hit.²⁶⁵ Även i ett icke överklagat förhandsbesked gjorde SRN en liknande bedömning som kammarrätten.²⁶⁶ I målet förvärvade ett par en övernattningslägenhet som de ägde parallellt med en inför utflyttningen avvecklad permanentbostad. De bodde sporadiskt i övernattningslägenheten även före flytten, i situationer då de inte kunde ta sig till sin permanentbostad, då denna var belägen på en ö. De avsåg att behålla övernattningslägenheten även efter flytten. Paret ansågs inte ha väsentlig anknytning till Sverige trots att de hade övernattat i lägenheten. Mannen i familjen hade dubbelt medborgarskap och paret flyttade åter till mannens hemland.²⁶⁷ Syftet med reglerna om väsentlig anknytning är att motverka skenbosättningar i utlandet.²⁶⁸ En förklaring till denna praxis kan vara att det framstår som mindre sannolikt att utländska medborgare som flyttar hem företar skenbosättningar.

²⁶⁴ Oavsett vilken tolkning som görs bekräftar målet den tidigare slutsatsen att en permanentbostad är en mycket stark indikator på att väsentlig anknytning föreligger.

²⁶⁵ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4059-11 (2012-02-13).

²⁶⁶ SRN:s förhandsbesked dnr 120-10/D (2011-03-22).

²⁶⁷ Intressant att notera är att SRN i ett icke överklagat förhandsbesked kom till motsatt slutsats när en utländsk medborgare som varit bosatt i Sverige i fyra år (inom ramen för sin svenska anställning) skulle tjänstgöra i utlandet under en femårsperiod. I det fallet ansågs han ha väsentlig anknytning till Sverige under tjänstgöringsperioden, bland annat mot bakgrund av att familjen efter utflyttningen skulle behålla sin tidigare permanentbostad i Sverige. Skillnaden i utgång mellan målen torde kunna förklaras av att den skattskyldige behöll sin anställning i Sverige och att utlandstjänstgöringen var förlagd till en annan stat än hans hemland, se SRN:s förhandsbesked dnr 57-11/D (2011-09-16).

²⁶⁸ Prop. 1984/85:175 s. 13.

2.6.2.3 *Frågan om återbosättning*

Skatteverket meddelade i mars 2009 ett ställningstagande på temat återbosättning.²⁶⁹ Verkets uppfattning är att väsentlig anknytning ska anses föreligga för utflyttad person om dennes make flyttar tillbaka till Sverige. Detta gäller oavsett efter hur lång tid i utlandet som återflyttning sker. Ställningstagandet har kommenterats ovan i avsnitt 2.2.4. Det mest intressanta i denna del är dock att verket uttryckligen säger att det kan finnas undantag från presumptionen om väsentlig anknytning vid återbosättning. Ett sådant är om den i utlandet kvarboende maken har utländskt medborgarskap och har flyttat tillbaka till sitt tidigare hemland.

I RÅ 2009 not. 81 prövades just denna fråga om återbosättning för en rysk medborgare. Den ryske mannen hade sedan 1990-talet bott omväxlande i Sverige och Ryssland. Han var gift med en svensk kvinna. Den senaste flytten till Ryssland skedde 2004 och alla anknytningar till Sverige synes då ha upphört, varför väsentlig anknytning inte förelåg. Frågan var om mannen fick väsentlig anknytning år 2007 då hustrun och barnen flyttade tillbaka till Sverige och förvärvade en permanentbostad här. Skatterättsnämnden, vars bedömning delades av HFD, kom fram till att mannen fick väsentlig anknytning till Sverige genom familjens återbosättning. Det skulle inte spela någon roll om hustrun ensam stod som köpare på den nyförvärvade permanentbostaden. Skatteverkets ställningstagande nämns inte i domen, vilket kan förklaras av att HFD endast fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked vilket hade meddelats i juni 2008.²⁷⁰

2.6.3 **Avslutande kommentarer**

Inledningsvis nämndes att svenskt medborgarskap synes ha en liten betydelse vid den samlade bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger eller inte. Två situationer när medborgarskapet kan ha betydelse är: 1) om en svensk medborgare avsäger sig sitt medborgarskap vid flytten²⁷¹ och 2) om en utländsk medborgare flyttar åter till sitt hemland. Av genomgången ovan framgår att endast det andra alternativet har prövats i praxis.

²⁶⁹ SKV:s ställningstagande dnr 131 285447-09/111 (2009-03-12).

²⁷⁰ Rättsfallet har kommenterats ytterligare i avsnitt 2.2.4 ovan. Det kan i och för sig noteras att HFD sällan nämner verkets ställningstaganden i sina domar, men då denna dom gick på tvären med uttalanden i ställningstagandet hade det varit intressant om så hade skett.

²⁷¹ Se exempelvis RÅ 1989 ref. 118 och Dahlberg, M., 2014 s. 44 ff.

2.7 Tiden för bosättning i Sverige

Vid 1985 års översyn ändrades reglerna om väsentlig anknytning till att omfatta alla skattskyldiga, oavsett medborgarskap. Mot bakgrund av detta infördes bland annat anknytningsfaktorerna svensk medborgare och tidsrymden under vilken bosättning i Sverige förelegat.²⁷² Den senare av dessa faktorer tar främst sikte på utländska medborgare som under en längre tid har varit bosatta i Sverige och kommenteras kort i detta avsnitt.

Praxis där anknytningsfaktorn *hur länge han har varit bosatt här* har prövats är näst intill obefintlig.²⁷³ I endast ett fåtal fall har den nämnts som en av flera faktorer. I det första fallet, RÅ 1998 not. 67, flyttade den finske medborgaren X hem till Finland. Som nämnts ovan (2.2.3) stannade hustrun kvar i Sverige under en femårig period i avvaktan på pensionering. Makarna sålde sin bostad och förvärvade en ny i Finland, varpå hustrun förvärvade en övernattningslägenhet i Sverige i syfte att använda den i veckorna. HFD ändrade Skatterättsnämndens besked och uttalade att även om ”den tidsrymd under vilken [X] före flyttningen haft sitt egentliga bo och hemvist här, det förhållandet att hans hustru under en flerårig övergångsperiod skall förvärvsarbeta här och bo här under arbetsveckorna i en för ändamålet anskaffad mindre lägenhet” talar för att väsentlig anknytning föreligger så ansågs det inte tillräckligt. Någon väsentlig anknytning förelåg således inte i fallet. Det kan noteras att den tid som den skattskyldige hade bott i Sverige var närmare 25 år.

I det andra fallet, som är ett icke överklagat förhandsbesked från SRN,²⁷⁴ ansågs den skattskyldige ha väsentlig anknytning till Sverige trots att han endast varit bosatt här i fyra år före flytten. Omständigheterna i målet var att den skattskyldige, som var utländsk medborgare, avsåg att behålla sin permanentbostad i Sverige under den femårsperiod när han skulle tjänstgöra i utlandet (ett annat land än där han var medborgare). Tjänsten i utlandet var tidsbegränsad.

Någon motivering till anknytningsfaktorn *hur länge han har varit bosatt här* finns inte i förarbetena. I Skatteverkets handledning står att läsa att ju längre tid den skattskyldige varit bosatt här, desto starkare blir anknytningen hit.²⁷⁵ Påståendet framstår som rimligt och torde vara precis vad som åsyftats när faktorn infördes, även om kommentarer i förar-

²⁷² Prop. 1984/85:175 s. 11. Ett skäl till anknytningsfaktorn var också att man ville förtydliga att en bosättning i Sverige måste ha ägt rum och att reglerna om väsentlig anknytning inte kan utsträckas till att gälla skattskyldiga som aldrig har varit bosatta i Sverige (prop. 1984/85:175 s. 13).

²⁷³ Jämför SOU 1997:75 s. 52 och Dahlberg, M., s. 42.

²⁷⁴ SRN:s förhandsbesked dnr 57-11/D (2011-09-16).

²⁷⁵ SKV 2011 s. 35 och Rättslig vägledning 2014.

betena om skälen bakom införandet utelämnades.²⁷⁶ Sett till den minimala mängd praxis där anknytningsfaktorn *de facto* har nämnts och sett till utgången i de två målen där så har skett framstår det som att den inte väger särdeles tungt. En person som hade varit bosatt här i 25 år ansågs inte ha väsentlig anknytning, medan en person som hade varit bosatt här i fyra år fick väsentlig anknytning. Det bör dock erinras om att en samlad bedömning av flera faktorer gjordes i de båda målen. Min poäng är dock att anknytningsfaktorn *hur länge han har vistats i Sverige* väger lätt i praxis. Eventuellt skulle lagtexten kunna lättas upp genom att anknytningsfaktorn utelämnades – utan att praxis för den delen behöver komma att ändras. Anknytningsfaktorn har kritiserats i doktrin mot bakgrund av att den skattskyldige inte själv kan råda över denna faktor. Det som åsyftas är att man har rådighet över andra faktorer. Man kan exempelvis avyttra en permanentbostad och säga upp ett medborgarskap etc., medan den skattskyldige inte retroaktivt kan göra sig av med den vistelsetid som flutit i Sverige.²⁷⁷ Mot bakgrund av det ringa genomslag, (för att inte säga det icke-existerande genomslag) i praxis som anknytningsfaktorn har fått synes kritiken obefogad. Anknytningsfaktorn synes, som nämnts ovan, i princip sakna betydelse. Precis som anknytningsfaktorn svenskt medborgarskap kopplas anknytningsfaktorn sällan samman med andra faktorer på ett naturligt sätt, vilket är en omständighet som synes ge anknytningsfaktorn ett mindre genomslag i praxis och leda till dess ringa betydelse. Anknytningsfaktorn ensam kan inte leda till väsentlig anknytning.²⁷⁸

Det kan avslutningsvis nämnas att omständigheten att svenska medborgare har befunnit sig utomlands under en längre tid ofta nämns i samband med att frågan om återbosättning prövas.²⁷⁹ Det är således det motsatta förhållandet som tillmäts betydelse, dvs. att den skattskyldige varit bosatt utomlands de senaste åren. Att den skattskyldige varit varaktigt bosatt utomlands leder oss in på nästföljande anknytningsfaktor.

²⁷⁶ Prop. 1984/85:175.

²⁷⁷ Dahlman, R., m.fl., 2013, Dahlman, R. & Fredborg, L., 1986 s. 24. Författarna menar vidare att det strider mot syftet med lagstiftningen att beakta denna tid.

²⁷⁸ SKV 2013 s. 373 och Rättslig vägledning 2014.

²⁷⁹ Se avsnitt 2.8.4 nedan.

2.8 Avsaknad av varaktig bosättning utomlands

2.8.1 Inledning

Anknytningsfaktorn – om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort – har funnits med i lagtexten sedan 1967 års lagändring. Lagändringen framstår som en kodifiering av praxis och det sakliga innehållet torde ha varit ungefär detsamma redan innan.²⁸⁰ Sett mot bakgrund av det andra och tredje syftet med reglerna, dvs. att undvika dubbel skattefrihet och att förhindra skenbosättningar i utlandet framstår faktorn som central. Departementschefen underströk i förarbetena vikten av att – ”till skillnad mot vad i allmänhet tidigare gällt – särskild hänsyn skall tas till den anknytning som den utflyttande har med sitt nya hemland.”²⁸¹ Dessförinnan hade även de sakkunniga uttalat att man borde kunna kräva att den skattskyldige bosatt sig på viss utländsk ort och där skaffat sig fast bostad. En person som endast vistas under kringresande förhållanden och inte tagit varaktig bosättning på en viss given plats skulle däremot anses ha väsentlig anknytning till Sverige.²⁸² De sakkunniga uttalade även att ”[v]iss betydelse synes i detta sammanhang kunna tillmätas, huruvida han i det främmande landet behandlas som där bosatt skattskyldig.”²⁸³ Mot bakgrund av detta uttalande, rådde det länge oklarhet beträffande vad som avsågs med bosättning på utländsk ort. Innebar bosättning ett krav på obegränsad skattskyldighet eller endast ett krav på fysisk bosättning. I en rad domar från år 2002 klargjorde HFD denna frågeställning (se avsnitt 2.8.2). Innebörden och vikten av varaktigheten samt avsikten med vistelsen i utlandet diskuteras i avsnitt 2.8.3 nedan.

I avsnittet kommenteras även kort den omvända situationen, dvs. att den skattskyldige har tagit varaktig bosättning på utländsk ort och hur detta har omnämnts när frågan om återbosättning har prövats. Kan den omständigheten ha inverkat på bedömningen? Denna fråga behandlas i

²⁸⁰ Mattsson, N., SvSkT 1975 s. 379 ff. för en genomgång av praxis RÅ 1933 ref. 10, RÅ 1956 Fi 1152, RÅ 1954 Fi 479, RÅ 1965 Fi 2234, RÅ 1967 Fi 1407–1410, RÅ 1965 ref. 10 och RÅ 1969 Fi 1419. Se även avsnitt 2.1.2.2 ovan.

²⁸¹ Prop. 1966:127 s. 49 f.

²⁸² SOU 1962:59 s. 77 f. Det kan dock noteras att även tidigare nämndes denna omständighet vid bedömningen om skattskyldighet förelåg i Sverige efter en flytt. I exempelvis RÅ 1933 ref. 10 reste den skattskyldige runt mellan olika kurorter i Europa och ansågs obegränsat skattskyldig i Sverige. I målet nämndes även att den skattskyldige vistades utomlands av hälsoskäl (se strax nedan), vilket kan ha påverkat utgången i målet. I RÅ 1999 not. 58 ansågs den skattskyldige ha väsentlig anknytning hit mot bakgrund av att han hade varit på resande fot i utlandet (se dock ovan avsnitt 2.1.3.2 om bevisbördans placering).

²⁸³ SOU 1962:59 s. 76 f, se även Mattsson, N., SN 1990 s. 192.

avsnitt 2.8.4). Avsnittet avslutas med några korta kommentarer (avsnitt 2.8.5).

2.8.2 Obegränsat skattskyldig i utlandet – ett krav?

Skatteverket var länge av uppfattningen att anknytningsfaktorn – *inte varaktigt bosatt på en viss utländsk ort* – var en tung anknytningsfaktor som ensam kunde leda till att väsentlig anknytning förelåg. Anknytningsfaktorn tolkades som att den skattskyldige var tvungen att vara obegränsat skattskyldig i det andra landet.²⁸⁴ Skälen bakom denna tolkning torde ha varit att man ville förhindra skatteundandragande i form av dubbel skattefrihet.²⁸⁵ Detta var som bekant ett av syftena med lagstiftningen. Mot bakgrund av SKV:s tolkning drevs många processer runt om i Sverige där den skattskyldige inte var obegränsat skattskyldig i utlandet. Den bedömning som gjordes i underinstanserna varierade kraftigt. I oktober 2002 avgjorde HFD sex domar där anknytningsfaktorn hade en central roll.²⁸⁶ RÅ 2002 ref. 70 har nämnts i andra sammanhang i detta kapitel. Rättsfallet är dock klargörande även när det gäller innebörden av anknytningsfaktorn *varaktigt bosatt på viss utländsk ort*, även om anknytningsfaktorn kanske inte direkt påverkade utgången i målet. SKV hade som nämnts ovan i detta såväl som i andra mål yrkat att eftersom den skattskyldige inte var obegränsat skattskyldig i utlandet skulle han vara det i Sverige baserat på nyss nämnd anknytningsfaktor. HFD uttalade att det inte fanns något i uttrycket som gav uttryck för denna tolkning. Anknytningsfaktorn ger endast uttryck för att vissa faktiska förhållanden (bosättning) ska vara för handen. Om man skulle göra den tolkning som SKV förespråkade skulle det innebära att Sveriges beskattningsrätt skulle vara avhängigt av andra länders beskattningsrätt. Vidare skulle flera av de i 3:7 IL uppräknade anknytningsfaktorerna vara i stort sett onödiga. HFD uttalade vidare att det är en samlad bedömning som ska göras av alla relevanta anknytningsfaktorer. Motsvarande resonemang fördes i de övriga målen. Slutsatsen man kan dra av HFD:s praxis är att anknytningsfaktorn inte går att jämföra med att den skattskyldige måste vara obegränsat skattskyldig i utlandet. Vidare är det även tydligt att anknytningsfaktorn inte utgör en så stark anknytning att den ensam kan konstituera väsentlig anknytning, vilket var den uppfattning som Skatteverket

²⁸⁴ Se exempelvis tidigare handledningar, RSV 2003 s. 34.

²⁸⁵ Se vidare Paulin avseende konsekvenserna av 2002 års domar, Paulin, I., SvSkT 2002 s. 691 f.

²⁸⁶ RÅ 2002 ref. 70, RÅ 2002 ref. 99, RÅ 2002 not. 146, RÅ 2002 not. 149, RÅ 2002 not. 151 och RÅ 2002 not. 153. Se även Cejje, K., SN 2003 s. 547–550 och Paulin, I., SvSkT 2002 s. 689–694.

tidigare hade.²⁸⁷ Jag delar HFD:s bedömning men kan kort notera att genom den tolkning som HFD gjorde synes det bli svårare att uppnå det andra syftet med lagstiftningen – att förhindra dubbel skattefrihet – än om man hade följt Skatteverkets linje.

2.8.3 Varaktig bosättning kontra avsiktens betydelse

Syftet med detta avsnitt är att diskutera frågan om den skattskyldiges avsikt kan ha betydelse vid bedömningen och om avsikten kan ha betydelse för vad som avses med varaktig bosättning. Frågan ställdes redan av Mattsson på ett tidigt stadium, men har länge varit öppen för diskussion.²⁸⁸ Numera har locket i det närmaste lagts på för denna diskussion alternativt besvarats av Skatteverket – beroende på hur man ser på saken.²⁸⁹ Skatteverket har mot bakgrund av RÅ 2002 not. 134 kommit med ett ställningstagande avseende den skattskyldiges avsikt. Innan ställningstagandet diskuteras nämns kort omständigheterna i rättsfallet.

En skattskyldig blev under en period om tre år erbjuden att tjänstgöra i England. Frågan var om den skattskyldige skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige, om han tog med sin familj till England och dessutom sålde permanentbostaden. Skatterättsnämnden, till vilkens bedömning HFD anslöt sig, uttalade:

Enligt vad som framgår av ansökningen är avsikten med vistelsen i England i första hand att vinna erfarenhet för den fortsatta karriären inom det svenska företaget. Med hänsyn härtill och till den i ärendet givna presumptionen att familjen återvänder till Sverige efter Englandsvistelsen anser nämnden att X:s förhållanden är sådana att han under sin vistelse i England alltjämt har en sådan anknytning till Sverige att han skall anses bosatt här.

Av målet framgår att även om kontraktstidens längd var tre år så fanns det ingenting i arbetets natur som hindrade att den skattskyldige fortsatte att tjänstgöra i utlandet. Personligen anser jag att resonemangen i målet är något märkligt mot bakgrund av bland annat principen om beskattningsårets slutenhet. I ett liknande fall från Skatterättsnämnden konstaterade nämnden att väsentlig anknytning förelåg men motiverade detta med att tjänsten i utlandet till sin natur var tidsmässigt begränsad och att det

²⁸⁷ Se vidare Cejje, K., SN 2003 s. 549. Se även RÅ83 1:57 där taxeringsintendenten yrkade på väsentlig anknytning, blott på denna grund, i sitt överklagande till Kammarrätten i Stockholm.

²⁸⁸ Mattsson, N., SvSkT 1975 s. 383. Se även resonemangen i samband med avsnitt 2.10.3 nedan.

²⁸⁹ Cejje, K., SN 2003 s. 549–550 och Cejje, K., Akademisk årsskrift SN 2012 s. 96.

därför inte handlade om varaktig bosättning utomlands.²⁹⁰ Motiveringen i detta sistnämnda förhandsbesked framstår som mer förenlig med lagtextens ordalydelse och gängse beskattningsprinciper.

I det inledningsvis nämnda ställningstagandet behandlas frågan om den skattskyldiges avsikt med flytten eller återbosättningen har betydelse för om väsentlig anknytning ska föreligga eller inte.²⁹¹ Verkets primära uppfattning är att avsikten inte ska tillmätas betydelse. Jag har tidigare argumenterat för att det finns situationer där omständigheter som återspeglar en avsikt att återbosätta sig i Sverige bör beaktas. En sådan omständighet är exempelvis tjänstledighet från en anställning i Sverige. En sådan omständighet borde exempelvis kunna inrymmas i anknytningsfaktorn liknande omständigheter och således påverka bedömningen. Jag skulle dock vilja nyansera detta uttalande något och i stället betona begreppet *varaktig bosättning* i stället för att betona den skattskyldiges avsikt²⁹² (vilket var det HFD indirekt betonade i 2002 års mål och är ett av skälen till att jag har ställt mig kritisk till domen, jämför ovan). Om en tjänst är tidsbegränsad till sin natur bör det kunna tala för att någon varaktig bosättning utomlands inte har skett.

Vad som avses med varaktig bosättning framgår inte direkt av förarbetena, även om problematiken har diskuterats.²⁹³ Någon tidsmässig gräns finns inte definierad vare sig i praxis eller i förarbeten. I förarbetena till lagändringen diskuterades dock problematiken och en gedigen rättsfallsgenomgång gjordes.²⁹⁴ Slutsatsen drogs att de krav som uppställdes i praxis på utlandsvistelsens varaktighet var beroende av vad som orsakat den. Om den skattskyldige hade varit utomlands på grund av sjukdom kunde det krävas en varaktig vistelse på mer än ett år, detsamma gällde den som vistats utomlands på grund av studier (se även avsnitt 2.9 nedan om orsaken till utlandsvistelsen såsom anknytningsfaktor).²⁹⁵ Enligt Skatteverket anses en person varaktigt bosatt utomlands om hen vistas utomlands under minst ett års tid och har sin bostad i utlandet.²⁹⁶

Om man ser till syftet med utlandsvistelsen kan ett sådant vara att arbetstagaren är utsänd, dvs. denne tjänstgör inom ramen för sin anställning under en begränsad period i utlandet. Det kan även noteras att Skatterättsnämnden i ett flertal icke överklagade förhandsbesked har nämnt

²⁹⁰ Se SRN:s förhandsbesked 1998-10-19 (RSV:s rättsfallsprotokoll 34/98).

²⁹¹ SKV:s ställningstagande dnr 131 390381-08/111 (2008-06-13).

²⁹² Se ytterligare om denna diskussion främst i Cejie, K., SN 2003 s. 549–550.

²⁹³ SOU 1962:59 s. 70.

²⁹⁴ A.a. s. 64–70.

²⁹⁵ A.a. s. 71. Se dock exempelvis RÅ 1933 ref. 10 och RÅ 1956 Fi 1152 där de skattskyldiga vistades cirka tre år utomlands och ändå ansågs obegränsat skattskyldiga i Sverige.

²⁹⁶ SKV 2013 s. 374 och Rättslig vägledning 2014.

omständigheten att den skattskyldige inom ramen för sin anställning tjänstgör utomlands och att tjänstgöringen i utlandet är tidsbegränsad, som en omständighet bland andra vilken har lett till väsentlig anknytning.²⁹⁷ Det kan slutligen noteras att Skatteverket i sitt ställningstagande inte uttalar sig specifikt om tjänstledigheter utan om avsikten i allmänhet, varför här nödvändigtvis inte behöver föreligga en skillnad i min uppfattning jämfört med Skatteverkets.

2.8.4 Bosatt utomlands de senaste åren – den omvända situationen

Det som enligt lagtexten ska tillmätas betydelse vid flytt utomlands är om den skattskyldige inte har tagit varaktig bosättning utomlands. Har så inte skett talar det, som en av flera faktorer, för att väsentlig anknytning alltför sällan föreligger. I många fall nämns dock den varaktiga bosättningen även i positiva ordalag, dvs. eftersom den skattskyldige har varit bosatt utomlands varaktigt så talar det emot att en återflytt ska aktualiseras. Detta är ett observandum som kan tänkas ha inverkat på domstolarnas och Skatterättsnämndens bedömningar.²⁹⁸ Några mål där så eventuellt har skett kan nämnas. I ett förhandsbesked från år 2009 ansågs en person genom förvärv av 50 procent av aktierna i ett fåmansföretag samt genom att ingå i dess styrelse ha väsentligt inflytande i verksamhet i Sverige. Mot bakgrund av att den skattskyldige ”under större delen av sitt vuxna liv varit bosatt och verksam utomlands” ansågs han dock inte få väsentlig anknytning hit.²⁹⁹ En liknande bedömning görs i RÅ 2009 not. 82 av Skatterättsnämnden, till vilkens bedömning HFD anslöt sig. I fallet handlade det om ett tioprocentigt innehav som tillsammans med en styrelsepost gav väsentligt inflytande i näringsverksamhet. Den skattskyldige hade varit bosatt utomlands i mer än tio år och ansågs inte få väsentlig anknytning genom innehavet i kombination med ett förvärv av en fritidsbostad. Till motsvarande slut kom Skatterättsnämnden i ett förhandsbesked där den skattskyldige varit bosatt utomlands i fem år. Han ansågs inte få väsentlig anknytning till Sverige genom förvärv av

²⁹⁷ Se SRN:s förhandsbesked dnr 57-11/D (2011-09-16). En annan anknytningsfaktor var att permanentbostaden behölls, varför betydelsen av anställningen kan ifrågasättas. Se även det omnämnda förhandsbeskedet från den 19 oktober 1998 där väsentlig anknytning förelåg vid en tvåårig utlandstjänstgöring och RÅ 2002 not. 134.

²⁹⁸ Se även Mattsson, N., SvSkT 1975 s. 389 som formulerade huvudregeln ”att ju starkare anknytning den skattskyldige har till Sverige på grund av olika faktorer – t.ex. familj och bo i Sverige, rörelse eller fastighet i Sverige – desto längre tid måste utlandsvistelsen vara för att den skattskyldige skall anses vara bosatt utanför riket.”

²⁹⁹ SRN:s förhandsbesked dnr 67-09/D (2009-08-09).

fritidsfastighet (bostadsrättslägenhet) och på grund av att en vuxen son flyttade åter till Sverige.³⁰⁰ Till motsvarande slut kom Skatterättsnämnden även i ett flertal fall år 2008 där personer som varit utflyttade sedan 16 respektive 23 år inte ansågs få väsentlig anknytning, trots att de förvärvade 25-procentiga innehav av fastighetsförvaltande fåmansaktiebolag i Sverige.³⁰¹ Utgången blev den motsatta i RÅ 1989 not. 443 där den skattskyldige hade varit bosatt utomlands i fem år men ansågs återbosatt i samband med att familjen flyttade hem till Sverige. Av detta sistnämnda fall kan man återigen poängtera dels familjens starka status som anknytningsfaktor, dels att tidsfaktorn saknar betydelse när det handlar om familj till skillnad från exempelvis bibehållandet av en bostad.³⁰² Flera av anknytningsfaktorerna, i likhet med bostad, bör dock kunna antas minska i väsentlighet allt eftersom tiden går.³⁰³

2.8.5 Avslutande kommentarer

Att den skattskyldige saknar varaktig bosättning i utlandet är en omständighet som talar för väsentlig anknytning till Sverige. Vad som avses med varaktig bosättning är dock oklart. Av praxis framkommer att det inte kan ställas ett krav på att den skattskyldige är obegränsat skattskyldig i det andra landet. Vidare framstår det som att kravet på varaktighet kan variera från allt mellan ett till flera år för att anses uppfyllt. Äldre praxis kan tolkas som att tiden utomlands för att uppfylla kravet på varaktighet varierar beroende på skälet till utlandsvistelsen. Som exempel nämns att om den skattskyldige vistas utomlands på grund av studier eller av hälsoskäl anses ett längre tidskrav ställas för att hen ska anses varaktigt bosatt utomlands. Detsamma synes gälla om arbetet i utlandet är av tillfällig natur.³⁰⁴ Detta stämmer även väl överens med den självständiga grunden som diskuteras i avsnitt 2.9 nedan. Av praxis följer även att om den skattskyldige är utsänd av sin svenske arbetsgivare och uppdraget i utlandet ses som tillfälligt anses kriteriet inte alltid uppfyllt. Frågan om tjänstledighet och utsänd arbetskraft diskuteras ytterligare nedan i avsnitt 2.10.3. Sammanfattningsvis kan sägas att om den skattskyldige inte kan visa att en varaktig bosättning utomlands föreligger anses det trots allt inte utgöra en självständig grund för skattskyldighet i Sverige. Det finns

³⁰⁰ SRN:s förhandsbesked dnr 139-08/D (2009-02-05).

³⁰¹ Se SRN:s förhandsbesked 75-08/D respektive 76-08/D (2008-12-01).

³⁰² Se avsnitt 2.2.4 ovan och SKV:s ställningstagande dnr 131 285447-09/11 (2009-03-12) jämfört med SKV:s ställningstagande dnr 131 687505-07/111 (2008-04-08). Se även SKV 2013 s. 383 f.

³⁰³ Detta stämmer väl med den huvudregel som presenterats i fotnot 298 ovan.

³⁰⁴ RÅ 2002 not. 134 och SRN:s förhandsbesked 1998-10-19.

inget fall, från senare tid, där den skattskyldige anses ha väsentlig anknytning enbart på denna grund, vilket talar för att anknytningsfaktorn inte är ensamt avgörande. Denna slutsats stämmer även väl överens med den slutstats som Mattsson drog redan år 1975: ”frågan om anknytning till viss utländsk ort är viktig men inte utslagsgivande.”³⁰⁵

En koppling till målsättningarna med reglerna om väsentlig anknytning kan göras i detta led.³⁰⁶ En målsättning med reglerna är att undvika dubbel skattefrihet. I och med den betydelse som numera ges åt innebörden av varaktig bosättning utomlands, dvs. att det inte krävs obegränsad skattskyldighet i utlandet, kan dubbel skattefrihet mycket väl uppstå. Det som krävs är att den utflyttade kapar samtliga band – som är kopplade till de i lagtexten angivna anknytningsfaktorerna – och därefter flyttar till en stat där hen inte omedelbart blir obegränsat skattskyldig. Den skattskyldige blir i dessa fall begränsat skattskyldig i Sverige. I kapitel 3 nedan kommer jag att återkomma till skillnaden och betydelsen av om en person blir begränsat eller obegränsat skattskyldig i Sverige efter flytt.

2.9 Vistelse utomlands för studier eller av hälsoskäl

På liknade sätt som diskuterats ovan rörande faktorn icke varaktig bosättning utomlands, presumerar lagstiftaren att om man vistas utomlands på grund av studier eller av hälsoskäl så har banden inte klippts med Sverige, utan man förväntas komma tillbaka.³⁰⁷ Anknytningsfaktorerna går i viss mån in i varandra vilket framkommer av den praxis som kort redogörs för i detta avsnitt. Även denna anknytningsfaktor tillkom vid 1967 års lagändring, precis som den i föregående avsnitt diskuterade anknytningsfaktorn, och utgjorde en kodifiering av den praxis som gällde dessförinnan.

Att anknytningsfaktorn *studier och hälsoskäl* ofta sammanfaller med huruvida den skattskyldige har tagit varaktig bosättning utomlands eller ej framgår exempelvis av RÅ 1933 ref. 10 där syftet med utlandsvistelsen var just hälsobetingat. Av äldre praxis framgår att om den skattskyldige vistades utomlands på grund av studier eller av hälsoskäl ansågs hen skattskyldig i Sverige.³⁰⁸

³⁰⁵ Mattsson, N., SvSkT 1975 s. 381.

³⁰⁶ Se avsnitt 2.1.4 ovan.

³⁰⁷ Prop. 1966:127 s. 30 f.

³⁰⁸ RÅ 1933 ref. 10, RÅ 1954 Fi 479, RÅ 1954 Fi 1239, RÅ 1955 Fi 1062, RÅ 1956 Fi 1152 och RÅ 1957 Fi 314–315, RÅ 1965 Fi 745–746, RÅ 1968 Fi 333, RÅ 1973 Fi 332–333 och RÅ 1975 Aa 297. Endast i ett mål RÅ 1968 Fi 1596 ansågs den utflyttade inte skattskyldig i Sverige. Eventuellt baserades detta fall på omständigheter som kommit

I ett nyare fall nämns båda anknytningsfaktorerna att den skattskyldige saknar varaktig bosättning utomlands och att han vistas utomlands på grund av hälsoskäl, se RÅ 2002 not. 149. I fallet hade den skattskyldige flyttat till Spanien av hälsoskäl. Någon väsentlig anknytning till Sverige ansågs inte finnas efter flytten, trots att han inte var obegränsat skattskyldig omedelbart vid inflyttningstidpunkten i Spanien.³⁰⁹ Av målet framgår att anknytningsfaktorn, vilket till synes var den enda aktuella, inte kan anses tillmätas särskild stor vikt. I den äldre praxis som nämnts ovan och som regelmässigt ledde till att skattskyldighet i Sverige förelåg fanns ofta andra anknytningsfaktorer än enbart hälsoskäl. I ett flertal av de äldre fallen behöll den skattskyldige även sin bostad i Sverige under utlandsvistelsen.

I ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden från år 2006 ansågs den skattskyldige inte få väsentlig anknytning till Sverige, trots att syftet med utlandsvistelsen var studiebetingat. Omständigheterna i målet var att han flyttade utomlands för att studera i land X. Några år senare flyttade han till ett annat land för att fortsätta sina studier. Han köpte en lägenhet där som han bodde i tillsammans med sin flickvän. Han uppgav i förhandsbeskedet att han var relativt säker på att han inte skulle flytta tillbaka till Sverige. Skatteverket delade bedömningen att studenten i fråga inte skulle ha väsentlig anknytning till Sverige.³¹⁰ Mot bakgrund av detta kan man fråga sig om inte Skatteverkets uttalanden är lite motsägelsefulla, då det i detta fall till skillnad från av vad som framgått i avsnitt 2.8.3 ovan, synes ha fästs vikt vid den skattskyldiges avsikter. Målet bör dock inte övertolkas. Av vad som framgår aktualiserades inte heller några andra anknytningsmoment, förutom möjligtvis svenskt medborgarskap.

Som har framkommit i avsnittet finns det inte allt för mycket praxis från senare tid där anknytningsfaktorn hälsa och studier har fått betydelse eller ens omnämnas. Enligt lagstiftaren presumeras studenter och sjuka återvända till Sverige och därför bör de ha väsentlig anknytning under utlandsvistelsen.³¹¹ Ser man till praxis från senare år har utfallet snarare blivit det omvända. Oavsett såväl förarbetsuttalanden som praxis kan det konstateras att anknytningsfaktorn har relativt liten betydelse, i

domstolen till del och som avsåg tiden efter beskattningsårets utgång. Se SOU 1962:59 s. 64–70 och SOU 1997:75 s. 53–54 för en genomgång av praxis.

³⁰⁹ Jämför avsnitt 2.8.2 ovan.

³¹⁰ SRN:s förhandsbesked 2006-03-07 och SKV 2011 s. 36 f.

³¹¹ Dahlman, R. & Fredborg, L., 1986 s. 26 anser att det är direkt felaktigt att åberopa utlandsvistelse som ett generellt kriterium på väsentlig anknytning eftersom vissa vistas utomlands av sådana hälsoskäl att det framstår som osannolikt att de kommer kunna flytta åter till Sverige.

synnerhet i takt med ökad rörlighet inom EU, varför den borde kunna utmönstras ur lagtexten.³¹²

2.10 Liknande förhållanden

2.10.1 Inledning

Anknytningsmomentet liknande förhållanden infördes redan vid 1966 års översyn av reglerna. Anknytningsmomentet kan föranleda den skattskyldige att tro att det tjänar som en form av generalklausul, vilket inte är fallet. Det som åsyftas är liknande förhållanden som de som räknas upp i lagtexten i övrigt, dvs. de andra anknytningsfaktorerna.³¹³ I kommunalskattelagen löd anknytningsfaktorn *därmed liknande förhållanden*, vilket jag upplever som något tydligare i detta avseende. Anknytningsfaktorn kom dock att ändras språkligt när IL trädde ikraft.³¹⁴ Av förarbetena framgår att reglerna om väsentlig anknytning inte får tolkas extensivt.³¹⁵

Den intressanta frågan är därför vad som avses med därmed liknande förhållanden. Vilka förhållanden är liknande de i lagen uppställda anknytningsfaktorerna? Syftet med detta avsnitt är att diskutera denna frågeställning och se om det finns stöd i praxis att utläsa vad som kan tänkas utgöra och vad som inte kan tänkas utgöra liknande förhållanden. Inledningsvis diskuteras vad som utgör liknande förhållanden (2.10.2), därefter diskuteras några förhållanden som får anses osäkra huruvida de är att se som liknande eller inte (2.10.3). I efterföljande avsnitt nämns vad som inte utgör liknande förhållanden (2.10.4). Avsnittet avslutas med några korta kommentarer (2.10.5).

2.10.2 Vad som utgör liknande förhållanden

I kapitlet har det framkommit omständigheter som påverkar bedömningen av de olika anknytningsfaktorerna. Som exempel kan nämnas att makar ses som en enhet och att omständigheten att en av makarna förvärvat en fastighet mycket väl kan påverka bedömningen av den andra makens skatterättsliga status i Sverige. Detsamma gäller omyndiga barns innehav.³¹⁶ När det gäller ekonomiskt engagemang gäller vidare att den

³¹² Se även Mattsson, N., 2004 s. 37.

³¹³ SKV 2011 s. 43 och Rättslig vägledning 2014.

³¹⁴ Se Prop. 1966:127 s. 7 och prop. 1999/2000:2 del 2 s. 52.

³¹⁵ SOU 1997:75 s. 59 med vidarehänvisning.

³¹⁶ Se exempelvis RÅ 1972 ref. 46, RÅ 1974 A 738, RÅ 1987 not. 829, RÅ 1989 ref. 103 och RÅ 1989 ref. 118.

skattskyldiges ställning såsom exempelvis styrelseledamot kan påverka bedömningen, detsamma gäller för hur ägarkonstellationerna ser ut i företaget.³¹⁷

Som framgår av avsnitt 2.6.2 är det min uppfattning att man i praxis även tillmäter omständigheten att den skattskyldiga är av utländsk härkomst och flyttar tillbaka till sitt hemland betydelse. Denna omständighet kanske kan anses utgöra ett liknande förhållande till om den skattskyldige är svensk medborgare, även om det inte är särskilt tydligt. Mot bakgrund av detta kan bristen på förutsebarhet noteras.

2.10.3 Potentiellt liknande förhållanden

I sin handledning anför Skatteverket att *det antal dagar som den skattskyldige vistas i Sverige* inte bör påverka bedömningen, dvs. att detta är en omständighet som inte kan jämföras med liknande förhållanden.³¹⁸ Jag delar inte nödvändigtvis Skatteverkets uppfattning i denna del. Det antal dagar som den skattskyldige planerar att vistas i Sverige efter flytt omnämns i näst intill samtliga fall där bedömningen görs om väsentlig anknytning föreligger eller ej. Ett alternativ till att se det som om dessa dagar inverkar på bedömningen om väsentlig anknytning föreligger eller inte är att de nämns för att en indirekt bedömning görs huruvida stadigvarande vistelse föreligger eller ej (jämför 3:3 st.1 p. 2 IL). I några fall förefaller dock antalet dagar i Sverige ha inverkat på bedömningen, varför jag tolkar praxis som att detta är något som har beaktas.³¹⁹ Om rättstillämparen de facto beaktar antalet dagar i Sverige vid bedömningen ska det vara en omständighet som är liknande någon av de i lagen angivna anknytningsfaktorerna, eftersom det ska vara förutsebart för den skattskyldige. Frågan är vilken anknytningsfaktor som detta kan liknas vid. Antalet dagar som den skattskyldige efter utlandsflytt vistas i Sverige är inte liknande någon av de faktorer som nämns i de olika punkterna i lagtexten. Om man däremot ser till syftet med lagen och skälen bakom de olika anknytningsfaktorerna, exempelvis hur länge han har varit bosatt här före flytt, om han inte varaktigt är bosatt utomlands m.fl., kanske man kan förklara varför omständigheten synes tillmätas betydelse.

Två omständigheter som kan tillmätas betydelse enligt Skatteverket är att den skattskyldige är *tjänstledig från sin tjänst i Sverige* under utlands-

³¹⁷ RÅ 1970 Fi 918, RÅ 1989 ref. 118, RÅ 2004 not. 215, RÅ 2006 ref. 67 och RÅ 2009 not. 85.

³¹⁸ Skatteverket diskuterar inte uttryckligen antalet dagar, utan omständigheten att personen vistas i Sverige, se SKV 2013 s. 382 och Rättslig vägledning 2014.

³¹⁹ Se slutet av avsnitt 2.2.2 ovan jämfört med RÅ 2003 ref. 52 och RÅ 2010 not. 78 samt efterföljande diskussion.

vistelsen, eller att hen är *utsänd av sin svenska arbetsgivare*.³²⁰ Det är inte ovanligt att den skattskyldige arbetar endera för den svenske arbetsgivarens räkning i utlandet eller för ett företag i intressegemenskap med den svenska arbetsgivaren. Detta är en omständighet som har diskuterats ovan och som jag uppfattar har beaktats i praxis. För att den skattskyldige på ett förutsebart sett ska kunna se att detta är ett liknande förhållande bör även denna omständighet gå att likställa med en av de faktorer som radas upp i lagtexten. Inte heller i detta fall är det tydligt vilken anknytningsfaktor detta är att jämföra med. Eventuellt skulle en koppling till anknytningsfaktorn bristen på varaktig bosättning utomlands och syftet med utlandsvistelsen (jämför studier och hälsoskäl) kunna göras.

En närliggande omständighet till tjänstledighet är den *skattskyldiges avsikt* med vistelsen utomlands. Frågan har diskuterats i avsnitt 2.8.3 (varaktig bosättning) och i avsnitt 2.9 (studier och hälsoskäl). Det får anses oklart huruvida den skattskyldiges avsikt de facto har tillmätts betydelse i praxis. Skatteverket har som nämnts uttalat att avsikten inte ska tillmätas betydelse.³²¹ Mot detta synsätt kan invändas att uppräkningsen i 3:7 IL kan ses som en katalog som återspeglar den skattskyldiges avsikt, dvs. om de föreligger så har den skattskyldige inte klippt banden med Sverige och hens avsikt är att återkomma.³²²

Däremot framstår det som relativt klart att omständigheten att den skattskyldige varit utflyttad under en rad med år, dvs. *den tid som den skattskyldige varit bosatt i utlandet*, synes inverka på bedömningen om en person ska anses återbosatt eller inte (se avsnitt 2.8.4 ovan).

Av förarbetena framkommer slutligen att den omständigheten att *möbler är magasinerade* i Sverige mycket väl kan tillmätas betydelse. Det kan dock noteras att i äldre praxis är detta inte en omständighet som har tillmätts betydelse.³²³ Det finns inte heller någonting i nyare praxis som talar för att möbler som är magasinerade här bör tillmätas betydelse.

Huruvida samtliga i avsnittet diskuterade faktorer beaktas eller inte är osäkert, dels utifrån om så de facto sker, dels om så bör ske och dels i förhållande till vilka "liknande förhållanden" de i så fall ska jämföras med. Innebörden av anknytningsfaktorn liknande förhållanden är inte särskilt lätt att förutse.

³²⁰ SKV 2013 s. 382 och i viss mån Rättslig vägledning 2014. Se även avsnitt 2.8.3 ovan och RÅ 2002 not. 134 samt Mattsson, N., SvSkT 1975 s. 388.

³²¹ SKV:s ställningstagande dnr 131 390381-08/111 (2008-06-13).

³²² Se Andersson, M., m.fl., 2012 s. 102. Se även Mattsson, N., SvSkT 1975 som ansåg att avsikten hade betydelse i exempelvis RÅ 1962 Fi 45 och RÅ 1968 Fi 209 och även Lindencrona, G., 1972 s. 308 f. Se även Dahlman, R. & Fredborg, L., 1986 s. 31.

³²³ SOU 1962:59 s. 77, SOU 1997:75 s. 56 och RÅ 1935 Fi 352.

2.10.4 Vad som inte utgör liknande förhållanden

Skatteverket nämner i sin handledning under marginalrubriken liknande förhållanden vissa omständigheter som inte anses påverka bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger eller inte. Som exempel nämns att kapitalplaceringar i börsnoterade bolag inte ska tillmätas betydelse även om det handlar om stora belopp och stora poster. Detsamma gäller stora banktillgodohavanden. Som framkommit ovan framgår detta av praxis och har konstaterats vid behandlandet av vad som avses med ekonomiskt engagemang.³²⁴ På liknande sätt har det ovan konstaterats att myndiga barns innehav av bostäder eller aktier vanligtvis inte inverkar på bedömningen.³²⁵ I äldre praxis finns dock fall där dessa har beaktats. I ett fall från 1975 ansågs bostaden som överlåtits på en son ändå kunna förfogas över av den utflyttade varför bostaden beaktades i bedömningen.³²⁶ På likande sätt beaktades i ett fall från 1972 de myndiga barnens aktieinnehav i ett familjeföretag.³²⁷ De två fallen får dock ses som undantagsfall. Vidare kan det konstateras att omständigheten att en person erhåller exempelvis pension från Sverige inte ses som ett liknande förhållande med de anknytningsfaktorer som nämns i lagtexten.³²⁸ Avslutningsvis kan det även nämnas att hur den skattskyldige har agerat i förhållande till folkbokföringsregister och huruvida hen omfattas av det socialförsäkringsrättsliga bosättningsbegreppet saknar betydelse, då dessa begrepp är utformade på ett helt annat sätt än det skatterättsliga bosättningsbegreppet (obegränsad skattskyldighet).³²⁹

2.10.5 Avslutande kommentarer

Även om det i viss utsträckning framstår som klart vad som kan beaktas såsom liknande förhållanden efter att ha studerat praxis, är det långt ifrån klart utifrån lagtextens ordalydelse. Det är relativt svårt att se på vilket sätt vissa omständigheter som de facto tillmäts betydelse går att koppla och jämföra med de faktorer som är uppställda i lagtexten. En bristande förutsebarhet föreligger således även avseende denna anknytningsfaktor.

³²⁴ Se även exempelvis RÅ 1983 ref. 1:57 och RÅ 1989 ref. 118.

³²⁵ Se exempelvis RÅ 1989 ref. 118 och RÅ 2001 not. 2.

³²⁶ RÅ 1975 Aa 909.

³²⁷ RÅ 1972 ref. 46.

³²⁸ Se SKV 2013 s. 382 och Rättslig vägledning 2014 samt Andersson, M., m.fl. 2012 s. 101.

³²⁹ SKV 2013 s. 382 och Rättslig vägledning 2014.

2.11 Avslutande kommentarer

I detta avslutande avsnitt sammanfattas lite av den kritik som kan riktas mot såväl lagstiftare som rättstillämpare, vilken även kopplas till bristen på måluppfyllelse av reglerna. Reglerna analyseras även utifrån de i avsnitt 1.3 diskuterade kriterierna för en god skattelagstiftning. Avslutningsvis diskuteras frågan om betydelsen av att ett mål har publicerats som ett referat- eller notismål.

I 3:7 IL radas tio olika anknytningsfaktorer upp som exempel på omständigheter som ska beaktas för att bedöma om en person har väsentlig anknytning till Sverige efter det att hen har flyttat härifrån. Av såväl förarbeten som praxis framgår att vissa av dessa faktorer väger tyngre än andra. Detta gäller främst faktorerna bostad, familj och ekonomiskt engagemang. I kapitlet har dessa tre faktorer presenterats som presumtioner i syfte att tydliggöra den praxis som finns. Övriga faktorer har presenterats som s.k. stödfaktorer mot bakgrund av att de har visat sig inte ensamt kunna leda till väsentlig anknytning. Oaktat denna indelning, vilken syftar till att förtydliga rättsläget bör det återigen poängteras att det är en *samlad bedömning* av *samtliga* omständigheter som ska göras *i varje enskilt fall!* Det ska vidare understrykas att nästan samtliga presumtioner ovan innehåller undantag eller rättsfall som inte riktigt går att placera i den systematisering som har gjorts. Praxis kan fortfarande betecknas som 'spretig'.

Även om tanken med såväl reglerna om väsentlig anknytning som institutet om förhandsbesked är att avgöra enskilda fall, framstår det som lämpligt att HFD redovisar skälen för sina bedömningar på ett öppet sätt.³³⁰ Bergström konstaterade redan år 1990 att de utredningssvårigheter som föreligger i Skatterättsnämnden skulle kunna gå att undvika "genom att det i förhandsbeskedet klart framgår på vilka förutsättningar svaret vilar".³³¹ Även Persson Österman visar i en studie så sent som år 2013 att de svar som Skatterättsnämnden lämnar inte förhåller sig till huruvida vissa anknytningsfaktorer är uppfyllda eller inte, utan mer svepande formuleringar används (mot bakgrund av att det är en helhets-

³³⁰ Såväl i tidigare studier av praxis avseende väsentlig anknytning som i detta kapitel har det noterats att en värdering av anknytningsfaktorernas betydelse inte alltid kommer till uttryck i domstolens motiveringar. HFD identifierar i det stora flertalet fall huruvida en anknytningsfaktor är uppfylld eller inte (formellt resonemang) och ägnar sig i mer begränsad utsträckning åt materiella jämförbarhetskonstruktioner. Bristen på denna typ av resonemang leder till att det är svårt att behandla lika fall lika och ibland svårt att förstå varför till synes lika fall har resulterat i olika utgång. Se särskilt Pålsson, R., 2007 kapitel 7.

³³¹ Bergström, S., 1990 s. 199, se även Persson Österman, R., 2013 s. 178.

bedömning som ska göras). Även om en del av den otydlighet som föreligger går att hänskjuta till problematiken med förhandsbesked är jag kritisk. SRN såväl som HFD borde, detta till trots, ändå kunna koppla de i ansökan uppgivna sakomständigheterna till de olika anknytningsfaktorerna i lagtexten och på så sätt undvika svepande formuleringar. Ett sådant sätt som förespråkades av Bergström för närmare tjugofem år sedan skulle underlätta tolkningen av beskeden och domarna och på så sätt möjliggöra en likabehandling av två jämförbara fall (1:9 RF).³³²

Syftet med kapitlet har varit att fastställa gällande rätt. Kritik har riktats mot såväl lagstiftare som rättstillämpare. Den främsta kritiken avser bristen på förutsebarhet för den skattskyldige. Att öka förutsebarheten för den skattskyldige var ett av syftena med reformen 1967.³³³ I syfte att uppnå förutsebarhet infördes de olika anknytningsfaktorerna. Det finns dock ett problem med att en lag görs allt för detaljerad eller exemplifierande eftersom det kan leda till praktiska problem vid tillämpningsstadiet. När en lag innehåller många exemplifierande kriterier (exempelvis anknytningsfaktorer) kan det krävas ett omfattande extensivt tolkningsförfarande, vilket i förlängningen kan leda till att den som vill förstå hur lagtexten ska tolkas måste konsultera en omfattande rättspraxis, eller som i det här fallet blir tvungen att söka ett förhandsbesked.³³⁴ Mot bakgrund av den stora mängd förhandsbesked som meddelas varje år avseende frågan om väsentlig anknytning föreligger eller ej, får reglerna anses som högt oklara. Detta bekräftas även av att den stora mängd förhandsbesked som meddelas inte upphör utan att ett fortsatt icke sinande behov synes föreligga. Förhandsbeskedsinstitutet synes i dagsläget snarare utgöra ett *naturligt inslag i processen*, vilket styrker uppfattningen att reglerna är högst oförutsebara.³³⁵

Ett andra syfte med reglerna var att förhindra dubbel skattefrihet. Av genomgången i kapitlet av de olika anknytningsfaktorerna framgår att det inte finns något krav på att den utflyttade ska bli obegränsat skattskyldig i utlandet för att väsentlig anknytning inte ska föreligga.³³⁶ Reglerna i sig kan därför inte anses garantera att denna målsättning blir uppfylld.³³⁷ I kapitel 3 nedan återkommer jag till denna målsättning med regleringen.

Det tredje syftet, som var mer oklart till sin form, men som vanligtvis är det som nämns när reglerna diskuteras är att motverka skenbo-

³³² Se Pahlsson för ett utförligare resonemang om likhetsprincipen i denna del, Pahlsson, R., 2007 s. 172–173.

³³³ Se avsnitt 2.1.4 ovan.

³³⁴ Wahlgren, P., 2014 s. 88.

³³⁵ Se för motsvarande uppfattning Lindencrona, G., JT 1992/93 s. 334.

³³⁶ Se avsnitt 2.8.2 ovan.

³³⁷ Se även Lindencrona, G., JT 1992/93 s. 336–337, dens. 1972 s. 315.

sättningar i utlandet. Huruvida denna målsättning kan anses uppfylld är mer osäkert. Om syftet var att bibehålla beskattningsrätten i Sverige en tid efter flytt, kan målsättningen anses uppfylld, då en presumtion för väsentlig anknytning i princip finns inbyggd i bevisbörderegeln. Om man å andra sidan tolkar syftet som att enbart de utflyttningar som görs för skens skull, men där den skattskyldige bor kvar i Sverige bör omfattas, blir frågan om måluppfyllelse genast mer komplex. Genom den katalog av anknytningsfaktorer som lagstiftaren har ställt upp bör man förstå att den som uppfyller dessa, men ändå verkligen bor i utlandet ändå anses ha flyttat för skens skull (enligt lagstiftaren). En sådan tolkning framstår som mycket extensiv. Den extensiva tolkningen synes dock ha begränsats något när det gäller utländska medborgare som flyttar tillbaka till sina ursprungsländer, då dessa synes kunna ha kvar fler anknytningsfaktorer än svenskar som flyttar ut. Eftersom syftet i denna del är problematiskt i sig (se ovan avsnitt 2.1.4 ovan) kanske det inte är allt för konstigt att något direkt svar på frågan, om syftena med lagstiftningen i denna del uppfylls eller inte, inte kan ges.

När det slutligen gäller de i inledningen nämnda kraven på en god skattelagstiftning kan vi efter denna genomgång dock slå fast att måluppfyllelsen i form av i vart fall förutsebara och enkla regler inte uppfylls. Vidare garanterar inte reglerna att dubbel skattefrihet kan undvikas, varför inte heller detta mål är uppfyllt.

Efter den genomgång som gjorts i detta kapitel kan man även ifrågasätta reglerna utifrån likhetsprincipen. Det framstår nämligen som att den som behåller sin permanentbostad eller aktivt deltar i fastighetsförvaltningen av en fastighet anses ha väsentlig anknytning. Den som däremot har ekonomiska resurser att hyra in arbetskraft för att ta hand om fastighetsförvaltningen, sälja sin permanentbostad strax före flytt och därefter köpa sig ett antal andra bostäder i landet, inte nödvändigtvis behöver anses ha väsentlig anknytning efter flytt. Denna skillnad gör det möjligt för de kapitalstarka att i högre grad planera sin flytt och möjliggöra att inte ha väsentlig anknytning hit därefter. Det framstår även som att det är de kapitalstarka som, genom förhandsbeskedsinstitutet och genom bistånd från konsulter, bereds möjlighet att ta reda på huruvida de ska anses komma att ha väsentlig anknytning i Sverige efter en flytt eller inte. Det sagda innebär att det är de kapitalstarka som har möjlighet att förutse hur deras framtida skattemässiga situation ska komma att bli.

Slutligen kan det kort noteras att enorma resurser årligen läggs ner på ombud, förhandsbesked och domar avseende prövningen huruvida väsentlig anknytning föreligger i ett enskilt fall eller inte. Även om forskning kan bidra till att kasta ljus över den omfångsrika praxis som finns så framstår reglerna som mycket resurskrävande.

I följande kapitel kommer effekten av reglerna att studeras efter det att ett skatteavtal har tillämpats. Eftersom skatteavtal begränsar den interna rätten (dvs. reglerna om väsentlig anknytning) uppkommer frågan om reglerna är internationellt effektiva. Utfallet av en sådan analys är relevant för att bedöma om reglerna bör bibehållas, ändras eller slopas. Innan denna fråga analyseras ska dock en avslutande notering om hur HFD placerar mål som referat- eller notismål kort göras.

Inledningsvis restes frågan om det går att utröna någon princip för hur HFD har placerat dessa mål, såsom referat- eller notismål. Efter en genomgång av HFD:s praxis på området kan det snabbt konstateras att de flesta av målen har placerats som notismål. Normalt sett anses ofta referatmål ha ett större rättskällevärde än notismål.³³⁸ Ett alternativt eller kompletterande synsätt skulle kunna vara att alla mål (förutom mål meddelade i plenum) har samma rättskällevärde, men att placeringen som notis- eller referatmål snarare har att göra med huruvida HFD vill signalera att det har uppstått något nytt i praxis³³⁹ eller att HFD visar på att den har gjort en egen analys av rättsläget och gjort en annan bedömning än underinstanserna eller i nu aktuellt fall SRN³⁴⁰. Som notismål skulle med detta resonemang de mål klassificeras där HFD fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked utan att tillföra ett eget resonemang och de fall där tidigare praxis bekräftas.³⁴¹ För att kunna bedöma denna alternativa tolkning av placeringen i Årsboken krävs dock ett betydligt större underlag än de mål som har analyserats i detta kapitel. Placeringen av den praxis som behandlas i detta kapitel bekräftar dock i huvudsak denna alternativa tolkning.³⁴² Det kan även noteras att vissa mål inte placeras i Regeringsrättens Årsbok. Att så inte sker kan ha att göra med att målet är så *in casu*-betingat av sekretesskäl att det inte ger någon som helst vägledning.³⁴³

³³⁸ Se exempelvis Kristoffersson, E., SvSkT 2011 s. 839.

³³⁹ Se exempelvis RÅ 2006 ref. 67, HFD 2013 ref. 4 och avsnitt 2.4.2.3 ovan.

³⁴⁰ Se exempelvis RÅ 2003 ref. 57 och HFD 2013 ref. 4.

³⁴¹ Se närmare Cejje, K., Akademisk årsskrift 2012 s. 96 f.

³⁴² Se för undantag RÅ 2009 not. 84.

³⁴³ Se fotnot 226 jämfört med 180 ovan.

II

NUTID

Gällande regler om skattskyldighet för fysiska personer att erlægga skatt för inkomst har gällt i det närmaste oförändrade sedan tillkomsten av 1928 års kommunalskattelag. Det ligger i sakens natur att tillämpningen av dessa regler, som icke föranledde några större svårigheter vid tiden för sin tillkomst, med hänsyn till numera rådande skattetryck samt ökad internationell rörlighet erbjuder helt andra problem än tidigare. De angivna båda faktorerna gör det numera angeläget på ett helt annat sätt än tidigare, att lagstiftningen ger ett såvitt möjligt klart och entydigt svar på frågan huruvida skattskyldighet i Sverige föreligger trots en relativt långvarig, av arbetsanställning föranledd vistelse i utlandet.

Riksskattenämnden

3 Skatteavtalens begränsande verkan

3.1 Inledning

3.1.1 Bakgrund

Den omständigheten att en person betraktas som obegränsat skattskyldig i Sverige i enlighet med reglerna om väsentlig anknytning (se kapitel 2) kan innebära att hen är att anse som obegränsat skattskyldig i två länder, dels i Sverige, dels i inflyttningsstaten. Inflyttningsstatens skatteanspråk baseras sannolikt på regler som påminner om dem vi har i svensk rätt gällande bosättning eller stadigvarande vistelse (se 3:3 IL).³⁴⁴ Den nu uppkomna situationen leder inte sällan till internationell juridisk dubbelbeskattning.³⁴⁵ Ett sätt att undanröja denna dubbla beskattning är genom att tillämpa ett av Sverige ingånget skatteavtal.

Den dubbla beskattningen kan undanröjas eller lindras vid en tillämpning av ett skatteavtal, då dessa begränsar den svenska beskattningsrätten. Även om den rent interna skatterätten stadgar skattskyldighet för en kapitalvinst på aktier – exempelvis med stöd av reglerna om väsentlig anknytning i kombination med reglerna om kapitalvinstbeskattning på aktier – tilldelas endast en av staterna, exempelvis inflyttningsstaten beskattningsrätten enligt avtalet.³⁴⁶ En sådan fördelning innebär att utflyttningsstaten inte får beskatta kapitalvinsten. Ett av syftena med skatteavtalen är således att undanröja eller lindra den dubbla beskattning som kan uppstå i internationella förhållanden. Detta görs enkelt uttryckt genom att en bedömning görs av vilken stat som ska vara hemviststat enligt avtalet och därefter genom att studera vilken av de båda staterna

³⁴⁴ Se kapitel 5 nedan för exempel på hur de nordiska länderna fastställer skattskyldighet.

³⁴⁵ Med internationell juridisk dubbelbeskattning avses att en person blir beskattad för samma inkomst i en eller flera stater, avseende samma tidsperiod. Se exempelvis introduktionen till OECD:s modellavtal punkt 1.

³⁴⁶ Se artikel 13(5) OECD:s modellavtal.

som tilldelas beskattningsrätten enligt avtalet samt på vilket sätt en eventuell kvarvarande dubbelbeskattning ska undanröjas eller lindras.

3.1.2 Syfte, metod och material

Syftet med kapitel 3 är att studera huruvida reglerna om väsentlig anknytning är internationellt effektiva. Med att reglerna är internationellt effektiva innebär att de har betydelse även efter det att ett skatteavtal har tillämpats. Syftet uppnås genom en kartläggning av vilken betydelse det har om en person är begränsat eller obegränsat skattskyldig i Sverige efter en flytt från Sverige *efter* det att ett skatteavtal har tillämpats. Centralt för denna prövning är vilken betydelse det har om personen får avtalsrättslig hemvist i Sverige alternativt i inflyttningssstaten. Syftet utvecklas ytterligare i följande avsnitt och kopplas där till uppbyggnaden av kapitlet. I detta korta avsnitt ska inledningsvis några korta överväganden avseende metod och material nämnas.

Inledningsvis bör det noteras att skatteavtalsrätten, ur en svensk kontext, utgör såväl en del av den interna rätten som en del av folkrätten. Eftersom skatteavtalen är en produkt av en förhandling mellan (vanligtvis) två stater används andra tolkningsmetoder vid tolkning av avtal än vid tolkning av sedvanlig intern skattelagstiftning.³⁴⁷ En mycket central princip är att de avtalsslutande staternas partsavsikt ska försöka fastställas vid tolkningen (folkrättslig tolkningsmetod).³⁴⁸ De källor som normalt sett används vid tolkningen utöver aktuell avtalstext är Wienkonventionen om traktaträtt, OECD:s modellavtal jämte kommentar samt i viss mån förarbeten och rättspraxis.³⁴⁹

Utgångspunkten för analysen i detta kapitel tas i OECD:s modellavtal.³⁵⁰ Även om av Sverige ingångna skatteavtal vanligtvis bygger på OECD:s modellavtal görs en jämförelse löpande med den svenska modellen (SMTC³⁵¹) i syfte att se hur Sveriges ambitioner i de olika avseendena kan tänkas återspeglas i de av Sverige framförhandlade skatteavtalen. I belysande syfte exemplifieras, företrädesvis i fotnoterna, vissa avvikelser

³⁴⁷ Se för en kort sammanfattning Berglund, M. & Cejje, K., 2014 s. 38–47.

³⁴⁸ Lindencrona, G., 1994 s. 78, Cejje, K., 2010 s. 79–86. Se exempelvis RÅ 1987 ref. 162 *Englandfärrar-målet* och Sundgren, P., SN 1990 s. 3–19 för en kommentar därav.

³⁴⁹ Cejje, K., 2010 s. 87–97, Lindencrona, G., 1994 s. 78–83, Dahlberg, M., 2014 s. 251–264. Se även RÅ 1996 ref. 84 om HFD:s syn på Wienkonventionen och OECD:s modellavtal som rättskälla.

³⁵⁰ Om inget annat anges har jag använt mig av 2014 års konsoliderade version av modellavtalet.

³⁵¹ Swedish model tax convention (september 2009). Den svenska modellen är opublicerad och har erhållits från Finansdepartementet.

från modellavtalen såsom de kommer till uttryck i av Sverige ingångna skatteavtal.

Den metod som vanligtvis används vid avtalstillämpning kan kort sammanfattas i följande steg:³⁵²

1. Identifikation av fakta och potentiella problem (identifikation av aktuellt avtal m.m.)
2. Omfattas personen av aktuellt skatteavtal?
3. Omfattas skatten av aktuellt skatteavtal?
4. Vilken stat är hemviststat och vilken stat är källstat (den andra staten)?
5. Hur fördelas beskattningsrätten (fördelningsartiklarna)?
6. Vilken metod används för att lindra den dubbla beskattningen?

Fokus i kapitel 3 kommer utöver hemvistbedömningen i artikel 4 att ligga på fördelningsartiklarna. Genom fördelningsartiklarna fördelas beskattningsrätten (enligt avtalet) mellan de avtalsslutande staterna. Dessa stater benämns "hemviststat" och "den andra staten", vanligtvis även benämnd källstaten.³⁵³ Många av de fördelningsartiklar som finns i skatteavtalen fördelar beskattningsrätten till hemviststaten. Om hemviststaten, enligt aktuellt skatteavtal, är det land till vilket den skattskyldige har flyttat har Sverige ingen eller endast begränsad beskattningsrätt till de aktuella inkomsterna. Skatteavtalen har i dessa fall som regel en begränsande verkan på de skatteanspråk som kan fastställas enligt den interna internationella rätten (IL, SINK, A-SINK, kupongskattelagen m.fl.).³⁵⁴ Det innebär, som nämnts ovan, att om skatteavtalet fördelar beskattningsrätten till den nya hemviststaten (inflyttningsstaten) kan Sverige, trots reglerna om väsentlig anknytning och obegränsad skattskyldighet, inte beskatta aktuell inkomst.

I förtydligande syfte ska nämnas att i de fall då den skattskyldige är obegränsad skattskyldig i Sverige enligt intern rätt, med stöd av exempelvis reglerna om väsentlig anknytning, tillämpas reglerna för obegränsat skattskyldiga (IL) i de fall då skatteavtalen inte begränsar den svenska beskattningsrätten. På motsvarande sätt gäller att i de fall då den skattskyldige inte är obegränsat skattskyldig i Sverige beskattas hen, efter en

³⁵² Se exempelvis Berglund, M. & Cejje, K., 2014 s. 47 ff. och Dahlberg, M., 2014 s. 245 ff.

³⁵³ Se Dahlberg, M., 2014 s. 247 för ett förtydligande avseende denna terminologi.

³⁵⁴ För en diskussion avseende förhållandet mellan intern rätt och skatteavtalsrätt, se exempelvis Cejje, K., 2010 s. 69–116 med särskild fokus på avsnitt 2.3. Se även exempelvis Dahlberg, M., 2014 s. 258–271 med vidarehänvisning till bland annat RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2010 ref. 112.

tillämpning av aktuellt skatteavtal, enligt reglerna om begränsad skattskyldighet (IL, kupongskattelagen, SINK och A-SINK).

Frågan om utformningen av de svenska reglerna rörande beskattning av begränsat skattskyldiga var föremål för prövning av EU-domstolen år 2004.³⁵⁵ Efter EU-domstolens dom ändrades åtskilliga regler i såväl IL som SINK. Bland annat infördes en möjlighet att välja att bli beskattad enligt IL istället för enligt SINK, i syfte att bland annat erhålla olika personliga avdrag m.m.³⁵⁶ I praxis har de nya reglerna nyligen tillämpats på så sätt att en begränsat skattskyldig person har kunnat välja att bli beskattad enligt SINK (med låg skattesats) men samtidigt blivit beviljad olika personliga avdrag enligt IL med stöd av den fria rörligheten för arbetstagare. Frågan om de svenska reglernas förenlighet med EU-rätten ligger återigen på EU-domstolens bord.³⁵⁷ Frågan är komplicerad och faller huvudsakligen utanför syftet med denna studie.³⁵⁸

3.1.3 Disposition och ytterligare metodfrågor

Central för all skatteavtallämpning är den hemvistbedömning som görs enligt artikel 4 i avtalen. Detta hemvist benämns i det följande det skatteavtalsrättsliga hemvistet eller enbart hemvist. I avsnitt 3.2 diskuteras hur bedömningen görs av vilken stat som blir den skatteavtalsrättsliga hemviststaten i en utflyttningssituation. Vidare presenteras kort de typfall som kommer att analyseras i avsnitt 3.3. Typfallen syftar till att åskådliggöra vad effekten blir när man kopplar den skatteavtalsrättsliga hemvistsbedömningen till den interna internationella rättens regler om skattskyldighet. Syftet med kapitlet, att studera huruvida reglerna om väsentlig anknytning kan ses som internationellt effektiva, uppfylls genom en kartläggning av vilken betydelse det har om en person blir begränsat eller obegränsat skattskyldig i Sverige efter en flytt och vilken betydelse detta har efter det att ett skatteavtal har tillämpats. Syftet kan brytas ner i tre delfrågor:

- 1) Hur står sig den svenska beskattningsrätten – genom väsentlig anknytning – efter att ett skatteavtal har tillämpats?

³⁵⁵ Se mål *Wallentin*.

³⁵⁶ Prop. 2004/05:19 och SOU 2003:12. Se även prop. 2008/09:182 för motsvarande ändring avseende A-SINK.

³⁵⁷ Se mål *Hirvonen*.

³⁵⁸ Jag har behandlat frågan i boken Linde 2015. Se också Brokelind, C., H&I 2014/133 för en kort kommentar och dens. ET 2014 s. 386 f. samt Cejje, K., SN 2010 p. 557–560, Brokelind, C., SvSkT 2010 p. 564–573 och Berglund, M., 2014a s. 152 ff.

- 2) Hur skulle en begränsat skattskyldig person beskattas – efter utflyttning i motsvarande situation – efter att ett skatteavtal har tillämpats?
- 3) Vilken skillnad föreligger om personen är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige efter flytt, efter att avtalet har tillämpats?

Den första frågan utgör en naturlig utgångspunkt för studien. För att kunna besvara den centrala frågan – vilka skilda effekter som uppstår efter det att ett avtal har tillämpats baserat på om den skattskyldige är begränsat eller obegränsat skattskyldig efter flytt (fråga 3) – behöver den andra frågan besvaras. Den andra frågan besvaras således i syfte att utgöra jämförelseobjekt till den första frågan vid besvarandet av den tredje frågan.

Kartläggningen och besvarandet av dessa frågor görs huvudsakligen i avsnitt 3.3 men sammanfattas och kommenteras ytterligare i avsnitt 3.4. Mot bakgrund av syftet med avsnitt 3.3 har jag valt ett något annorlunda tillvägagångssätt vid tillämpningen av skatteavtalen än vad som är brukligt. Jag har tagit min utgångspunkt i inkomster som av lagstiftaren har bedömts som centrala utifrån ett nationellt perspektiv, på grund av att de har sin källa i Sverige.³⁵⁹ Dessa inkomster har dock inte analyserats i ett separat inledande kapitel, vilket annars är vanligt i forskningssammanhang och i läroböcker,³⁶⁰ utan kommer till uttryck först efter det att skatteavtalens fördelningsartiklar har behandlats. Skälet till denna något omvända metod motiveras av syftet med kapitlet. I syfte att besvara de nyss nämnda frågorna ligger den mest centrala problemställningen i den *kombinerade effekten* av en tillämpning av intern rätt och skatteavtalsrätt. Denna effekt kommer till tydligare uttryck om avtal och intern rätt behandlas i ett sammanhang. Det ska dock framhållas att tillvägagångssättet på intet sätt är fel, även om det vanligaste är att den interna rätten studeras före skatteavtalen. Resultatet av att först ta sig an skatteavtalen och därefter den interna rätten leder till precis samma resultat som vice versa.³⁶¹

³⁵⁹ Se kapitel 3 IL.

³⁶⁰ Se exempelvis Dahlberg, M., 2014 s. 38–243 (i nu aktuellt avseende primärt kapitel 3, 5 och 6) och Pelin, L., 2011 s. 17–50.

³⁶¹ Se exempelvis Vogel, K., 1997, Introduction no 56 och Lang, M., 2013 s. 38 f.

3.2 Hemvistbedömningen

3.2.1 Bakgrund

Efter att ha konstaterat att aktuellt skatteavtal är tillämpligt, att den aktuella skatten och personen omfattas, är det dags att fastställa det skatteavtalsrättsliga hemvistet.³⁶²

Det skatteavtalsrättsliga hemvistet bestäms enligt den s.k. hemvistartikeln, vanligtvis artikel 4. Som nämnts ovan är hemvistbedömningen central för all skatteavtalsstillämpning. Bedömningen kan dock ses som särskilt betydelsefull för svensk del, mot bakgrund av reglerna om väsentlig anknytning och den utsträckta hemvistprincipen.³⁶³ Sveriges förhandlingspolicy är att följa artikel 4 i modellavtalet.³⁶⁴ I det följande tas, mot bakgrund av detta, utgångspunkten i modellavtalet.

I början av 1990-talet rådde fortfarande osäkerhet hurvida den bedömning av hemvist som gjordes enligt skatteavtal skulle få genomslag även i intern rätt. Frågan uppstod i de fall då Sverige blev källstat enligt hemvistartikeln. Medförde detta att personen med automatik blev begränsat skattskyldig i Sverige eller kunde personen fortfarande anses obegränsat skattskyldig i Sverige?³⁶⁵ I RÅ 1995 ref. 69 (*Kenya I*) konstaterade HFD att det första synsättet var det korrekta, dvs. att om en person fick hemvist i den andra staten så skulle han behandlas som begränsat skattskyldig i intern rätt. Det synsätt som HFD förespråkade i *Kenya I* utsattes för kritik och en ny lag stiftades för att komma till rätta med problemet.³⁶⁶ I RÅ 1996 ref. 38 (*Kenya II*) avgjorde HFD ånyo frågan, denna gång i plenum. HFD uttalade att det fanns skäl att avvika från den tillämpning som kommit till uttryck i *Kenya I* och att en person mycket väl kunde vara obegränsat skattskyldig i Sverige och samtidigt ha hemvist enligt avtalet i det andra landet. Lagen som infördes efter *Kenya I* om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal upphävdes kort tid därefter i samband med införandet av IL.³⁶⁷ Det sagda innebär att det numera är klarlagt att det endast är hemvistet enligt avtalet som fastställs genom artikel 4. Om en person är obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av att hen har väsentlig anknytning hit (3:3 st. 1 p. 3 IL) så är hen fortfarande obegränsat skattskyldig i Sverige trots att hen har skatteavtalsrätts-

³⁶² Se dock nedan vid fotnot 370 och artikel 1.

³⁶³ Lindencrona, G., 1994 s. 50.

³⁶⁴ Se artikel 4 SMTC.

³⁶⁵ Lindencrona, G., 1994, s. 50–51.

³⁶⁶ Lag 1996:161 om vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal. För kritik se exempelvis Mutén, L., SvSkT 1995 s. 778 ff. och Pelin, L., SN 1996 s. 291–299.

³⁶⁷ Lag 1999:1230 om ikraftträdande av inkomstskattelagen.

lig hemvist i det andra landet. Denna tolkning, som kommer till uttryck i *Kenya II*, står även i överensstämmelse med den tolkning som generellt sett görs även i andra länder. Endast i undantagsfall använder sig länder av den tolkning som gjordes i *Kenya I*.³⁶⁸

Artikel 4 i modellavtalet är uppdelad i tre punkter. I den första punkten definieras vad som avses med *en person med hemvist i avtalsslutande stat*. Om en person enligt definitionen har hemvist i båda de avtalsslutande staterna kan man med stöd av den andra punkten fastställa det skatteavtalsrättsliga hemvistet för fysiska personer. I den tredje punkten regleras hur det skatteavtalsrättsliga hemvistet fastställs för juridiska personer. I det följande avgränsas den tredje punkten bort.³⁶⁹ Punkterna 1 och 2 behandlas strax nedan. Innan så sker sätts betydelsen av artikel 4 in i ett vidare perspektiv, nämligen utifrån frågeställningen huruvida ett skatteavtal över huvud taget anses tillämpligt. En persons hemvist enligt avtalet är nämligen betydelsefull i tre avseenden:³⁷⁰

1. för att fastställa avtalets tillämpningsområde enligt artikel 1,
2. för att lösa fall av dubbelbeskattning på grund av att beskattning har skett i en stat på grund av hemvist och att beskattning har skett i den andra staten på grund av att inkomsten har sin källa där (hemvist-källstat) och
3. för att lösa fall av dubbelbeskattning på grund av dubbel hemvist (hemvist-hemvist).

Den första situationen tar som nämnts sikte på tillämpningsområdet enligt artikel 1. Artikel 1 i modellavtalet lyder:³⁷¹

³⁶⁸ Enligt Vogel använder sig Kanada och Storbritannien av den tolkning som kom till uttryck i *Kenya I*. Se Vogel, K., 1997 Art 4 no 13–13a. Vänligen notera att källan är relativt gammal.

³⁶⁹ Det kan dock noteras att enligt modellavtalet ska det dubbla hemvistet som kan uppstå vid en tillämpning av artikel 4(1) lösas genom att personen ifråga ska anses ha hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning (effective management). Det kan vidare observeras att den svenska förhandlingspolicyn när det gäller icke fysiska personer (artikel 4(3)) är att om dubbel hemvist föreligger enligt den första punkten så försöker Sverige avtala in en bestämmelse om att konflikten ska lösas genom en ömsesidig överenskommelse, se SMTC (2009) artikel 4(3). Artikeln lyder: "3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to settle the question by mutual agreement." I såväl det svensk-spanska som svensk-österrikiska avtalet bestäms ett bolags avtalsrättsliga hemvist med stöd av var bolagets verkliga ledning befinner sig. I det svensk-amerikanska avtalet bestäms hemvistet med stöd av var bolaget är "skapat".

³⁷⁰ Se punkt 1 i kommentaren till artikel 4.

³⁷¹ Artikel 1(1) SMTC (2009) är identisk med artikel 1 i modellavtalet. I den svenska modellen finns en andra punkt där Sverige tillkännager sin syn på transparenta enhe-

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

Artikeln innebär att avtalet är tillämpligt om personen har hemvist i den ena eller båda av de avtalsslutande staterna. Vad som avses med person framgår av artikel 3(1a) och omfattar såväl fysiska personer, bolag (som definieras i artikel 3(1b)) eller andra former av personsammanslutningar. Definitionen av begreppet är mycket vidsträckt.³⁷²

Den dubbla beskattningen som åsyftas i den andra och tredje situationen löses genom en tillämpning av avtalets hemvist- respektive fördelningsartiklar. I ett första steg pekas en av avtalsstaterna ut som den skatteavtalsrättsliga hemviststaten. I ett andra steg studeras fördelningsartiklarna för att se hur beskattningsrätten till en viss inkomst fördelas. När det gäller den andra situationen, dvs. konflikten mellan hemvist- och källstatsbeskattning, löses den genom att den skatteavtalsrättsliga hemviststaten pekas ut i artikel 4(1) andra meningen. Genom en tillämpning av den s.k. stegen i artikel 4(2) löses hemvistfrågan när dubbelt hemvist föreligger (se den tredje situationen ovan).³⁷³ Dessa två situationer behandlas närmare i avsnitt 3.2.2 respektive 3.2.3. Hur fördelningsartiklarna fördelar beskattningsrätten till de inblandade staterna behandlas i avsnitt 3.3.

3.2.2 Villkor för hemvist enligt artikel 4(1)

Artikel 4(1) i OECD:s modellavtal lyder:

1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

Inledningsvis kan kort noteras att artikel 4(1) har en något annan utformning i den svenska modellen. Den sista meningen innehåller förtydliganden såtillvida att "however" har bytts ut mot ett "residence of a Contrac-

ter, exempelvis beskattning av handelsbolag. Denna punkt kan i vissa avtal komma till uttryck i artikel 4, se exempelvis det nordiska avtalet artikel 4(1b).

³⁷² Punkt 2 i kommentaren till artikel 1. Det kan dock noteras att det för en tillämpning av artikel 26 om informationsutbyte inte krävs att artikel 1 är uppfylld, se artikel 26(1) modellavtalet.

³⁷³ Punkterna 6–7 i kommentaren till artikel 4.

ting State' samt att även uttrycket 'any governmental body or agency' har lagts till i den första meningen i punkt 1.

Utgångspunkten i artikel 4(1) är uttrycket "resident of a Contracting State" eller *person med hemvist i en avtalsslutande stat*. För att en fysisk person ska omfattas av detta uttryck krävs 1) att hen är skattskyldig (*liable to tax*) i den aktuella staten (låt säga Sverige) och 2) att denna skattskyldighet baseras på domicil, bosättning, (plats för företagsledning) eller annan liknande omständighet (*domicile, residence, [place of management] or any other criterion of a similar nature*). För att definiera uttrycket hänvisas till nationell rätt.³⁷⁴

När det gäller det första kravet kan noteras att det är vad vi i svensk rätt benämner obegränsad skattskyldighet som åsyftas. Vanligvis avses en beskattning enligt globalinkomstprincipen.³⁷⁵ En fråga som har diskuterats i doktrin och som kan nämnas i detta sammanhang är förhållandet mellan *kravet på skattskyldighet* (*liable to tax*) och reglerna i intern rätt om skattebefrielse. I svensk rätt finns regler om undantag från skattskyldighet, för obegränsat skattskyldiga personer (se exempelvis 3:9 IL). Arbetar en person utomlands i mer än sex månader kan hen under vissa givna kriterier bli undantagen från beskattning i Sverige för de inkomster som intjänats i utlandet.³⁷⁶ Frågan är således om en person trots att hen de facto inte betalar skatt omfattas. Den förhärskande uppfattningen får anses vara att med skattskyldig (*liable to tax*) avses situationer där inkomsten är skattepliktig även om den aktuella staten inte nödvändigtvis påför skatt.³⁷⁷ Ett exempel på en sådan situation i svensk rätt är, som delvis nyss nämnts, sexmånaders- och ettårsregeln.

Även det andra kriteriet dvs. att skattskyldighet ska föreligga på grund av *domicil, bosättning, [plats för företagsledning] eller annan liknande omständighet* kan problematiseras.³⁷⁸ I svensk rätt används inte dessa termer. Den tolkning som görs i svensk rättstillämpning innebär dock att det som i svensk rätt numera kallas obegränsad skattskyldighet omfattas. Denna kan baseras på exempelvis bosättning, stadigvarande vistelse (3:3 st. 1 p. 1–2 IL) (*domicile/residence*) eller väsentlig anknytning (3:3

³⁷⁴ En internrättslig tolkningsmetod används, jämför RÅ 1987 not. 309.

³⁷⁵ Vogel, K., 1997 Art 4 no 24 f.

³⁷⁶ För undantag från skattskyldighet vid utlandsvistelse se 3:9–13 IL.

³⁷⁷ Se punkt 8.6–8.7 i kommentaren till artikel 4 i modellavtalet. Se även exempelvis RÅ 1987 ref. 162 (fysisk person), RÅ 1996 ref. 84 (bolag) och RÅ 2004 ref. 29 (norsk stiftelse). Se även Söderlund, J., SN 2013 s. 255 f., Lang, M., 2013 no 196 f., Dahlberg, M., 2012 s. 31–36, Kleist, D., SN 2007 s. 413 ff., Dahlberg, M., 2005 s. 202, Vogel, K., 1997 Art 4 no 24a. Av motsatt uppfattning, dvs. att det finns ett krav på att skatt de facto ska betalas se Holmes, K., 2007 s. 130.

³⁷⁸ Se exempelvis Dirkis, M., IBFD 2010 s. 136 ff.

st. 1 p. 3 IL, (*any other criterion of a similar nature*). Huruvida väsentlig anknytning ska anses innefattas i termen *resident* eller i uttrycket *any other criterion of similar nature* har inte diskuterats närmare. Skatteverket är (utan att motivera sig) av uppfattningen att väsentlig anknytning omfattas av uttrycket *annan liknande omständighet*.³⁷⁹ I utländsk doktrin har frågan dock diskuterats. Vogel förespråkar motsvarande tolkning som Skatteverket synes göra. Till grund för denna tolkning lägger Vogel argumentet att samtliga faktorer som nämns för skattskyldighet utgör faktorer med lokal anknytning till landet. Även väsentlig anknytning torde därför omfattas.³⁸⁰ Med en sådan strikt tolkning omfattas däremot inte skattskyldighet baserad på nationalitet, då nationalitet, enligt Vogel, inte anses lokalt anknutet till staten.³⁸¹ I kommentaren till modellavtalet sägs att i fråga om individer "avser definitionen att omfatta de olika former av personliga anknytningar till en stat som i inhemsk lagstiftning utgör grunden för en mycket omfattande beskattning (obegränsad skattskyldighet)".³⁸² Eftersom uttrycket *personliga* används i kommentaren och inte *lokal anknytning* (jämför dock Vogel) torde samtliga omständigheter som kan konstituera obegränsad skattskyldighet enligt intern rätt omfattas av artikel 4(1).³⁸³

Ett exempel kan illustrera det ovan sagda. Enligt 3:4–6 IL är svenska medborgare som tillhör svensk beskickning hos utländsk stat och som på grund av sin anställning vistas utomlands obegränsat skattskyldiga i Sverige oavsett bosättning. Frågan är om även dessa personer omfattas av artikel 4(1). Svaret torde vara jakande, då dessa är att betrakta som obegränsat skattskyldiga i Sverige om inte annat så på grund av liknande omständigheter (lagtext). För att definiera uttrycket ska en internrättslig tolkningsmetod användas, eftersom avtalstexten hänvisar till den nationella rätten. Tolkningen, att även svensk beskickning skulle kunna ha skatteavtalsrättslig hemvist i Sverige, stöds även av kommentaren till modellavtalet.³⁸⁴

³⁷⁹ Det kan noteras att Skatteverket jämför (åtminstone tidigare) det engelska uttrycket *residence* med stadigvarande vistelse i 3:3 st. 1 p. 2 IL. Jag har inte gjort någon djupare analys över de terminologiska aspekterna i denna del utan kan konstatera att det inte föreligger någon avvikande uppfattning rörande tolkningen av bestämmelsen, se SKV 2011 s. 540.

³⁸⁰ Vogel, K., 1997 Art. 4 no 23 ff. och 66 ff. och Frände, J., 2013 s. 411. Frände analyserar även den finska treårsregeln (se avsnitt 5.2 nedan) i förhållande till artikel 4(1) i sin avhandling, se s. 433 ff.

³⁸¹ Vogel, K., 1997 Art 4 no 29.

³⁸² Översättningen är hämtad från Francke, J. & Skurnik, H., 1995 s. 75.

³⁸³ Se Frände, J., 2013 s. 434 för motsvarande uppfattning.

³⁸⁴ Kommentaren till modellavtalet punkt 8 till artikel 4. Se även Vogel, K., 1997 Art 4 no 31 för motsvarande uppfattning.

I artikel 4(1) andra meningen stadgas att uttrycket person med hemvist inte inbegriper personer som är skattskyldiga i staten endast för inkomst från källa där (eller förmögenhet som är belägen där).³⁸⁵ Med inkomstskattelagens terminologi avses i detta sammanhang de personer som är begränsat skattskyldiga. Den andra meningen kan även ses som ett stöd för tolkningen ovan att uttrycket *liable to tax* avser obegränsad skattskyldighet.

Innebörden av detta är att begränsat skattskyldiga personer inte kan ha skatteavtalsrättslig hemvist i Sverige.³⁸⁶ Det bör dock noteras att ett skatteavtal likväl kan vara tillämpligt. För att ett avtal ska vara tillämpligt krävs, i nu aktuellt avseende, endast att personen har hemvist (obegränsat skattskyldig) i en av de avtalsslutande staterna (artikel 1) – förslagsvis inflyttningsstaten.³⁸⁷

I och med att artikel 4(1) hänvisar till den nationella rätten i de avtalsslutande staterna uppstår lätt dubbel bosättning, dvs. att personen anses obegränsat skattskyldig i båda staterna. För att lösa en sådan konflikt av dubbelt hemvist måste, som nämnts ovan, artikel 4(2) tillämpas.³⁸⁸

3.2.3 Dubbelt hemvist och den s.k. stegen i artikel 4(2)

Artikel 4(1) utpekar egentligen bara den skatteavtalsrättsliga hemviststaten i de situationer då konflikt föreligger mellan hemvist och källstat. När dubbelt hemvist föreligger måste den s.k. stegen i artikel 4(2) tillämpas. Artikel 4(2) i modellavtalet har följande lydelse:

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

a. he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);

³⁸⁵ I doktrin har frågan avseende exkluderade personer kopplat till källstatsbeskattning problematiserats ytterligare, då det i vissa länder framstår som att en person kan vara obegränsat skattskyldig i landet (residence), även om han inte är bosatt (domiciled) där, men ändå bara beskattas för inkomster från källa från staten. Mot bakgrund av artikel 4(1) andra meningen har frågan väckts om dessa kan ha hemvist i den förstnämnda staten. Se vidare Pijl, H., BFIT 2012 s. 3–25. Se även fotnot 377 ovan.

³⁸⁶ Se 3:17–21 IL och punkt 8.2 i kommentaren till artikel 4 i modellavtalet. Detta torde även gälla utländsk beskickningspersonal m.fl., se punkt 8.1 i kommentaren till artikel 4 i modellavtalet, van Raad, K., BFIT 2009 s. 188.

³⁸⁷ Se vidare Cejic, K., 2010 s. 121–125 och Lang, M., 2013 s. 70.

³⁸⁸ Lindencrona, G., 1994 s. 49, se även ovan i anslutning till fotnot 373.

b. if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;

c. if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;

d. if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

Det kan inledningsvis nämnas att punkt 2 är utformad på motsvarande sätt i den svenska modellen.³⁸⁹

Bedömningen enligt artikel 4(2) kan vålla åtskilliga problem, på liknande sätt som de svenska reglerna om väsentlig anknytning. Det bör dock noteras att det föreligger skillnader vid de två bedömningarna. När det gäller artikel 4(2) ska någon samlad bedömning av de olika faktorerna inte göras. Istället görs en prövning steg för steg. Om punkt a) inte löser konflikten går man vidare till punkt b) osv. I det följande redogörs för huvuddragen i stegen.

I det första steget (a) stadgas huvudregeln, vilken innebär att den stat i vilken den skattskyldige har sin *stadigvarande bostad* är hemviststat enligt avtalet. Alla typer av bostäder räknas. Det spelar således ingen roll huruvida det är en ägd villa eller ett hyrt möblerat rum. Det centrala i detta fall är att bostaden är av stadigvarande karaktär.

När det gäller bedömningen huruvida en bostad är stadigvarande synes den skattskyldiges avsikter spela in. Om hen håller bostaden tillgänglig kan kriteriet anses uppfyllt, medan om en bostad bara är tillgänglig vissa veckor per år på grund av att den hyrs ut resterande tid anses den inte tillgänglig. I kommentaren till modellavtalet sägs att bostaden ska vara tillgänglig "at all times continuously".³⁹⁰ När det gäller detta tidskriterium är det möjligheten till användning som är det betydelsefulla och inte ägandeperioden eller nyttjanderättsperioden i sig. En uthyrd villa torde därför inte uppfylla kravet på stadigvarande, eftersom den inte är

³⁸⁹ Det kan slutligen noteras att i det svensk-spanska avtalets artikel 4(3) stadgas att om en skattskyldig person är skattskyldig i Sverige enligt reglerna om väsentlig anknytning (äldre) ska hans hemvist avgöras genom en ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna och inte genom den så kallade stegen i artikel 4(2). Avtalet med Spanien är från år 1976. Även i det gamla kanadensiska avtalet fanns motsvarande bestämmelser. I RÅ 1989 ref. 32 konstaterade HFD att bestämmelsen var tillämplig trots att den s.k. treårsregeln hade utsträckts till en femårsregel (numera 3:7 st. 2 IL).

³⁹⁰ Punkt 13 i kommentaren till artikel 4.

tillgänglig.³⁹¹ Mot bakgrund av detta har exempelvis inte heller en sommarstuga ansetts vara av stadigvarande karaktär, i utländsk praxis, eftersom den inte har kunnat användas för åretruntbruk. Därtill kan noteras att den aktuella stugan inte heller var särskilt stor eller dyr.³⁹² Av detta har i doktrin slutsatsen dragits att bostaden sannolikt kräver viss standard.³⁹³ Här kan en jämförelse göras med den tolkning som görs i intern rätt av kriteriet bostad inrättad för åretruntbruk i 3:7 IL (se avsnitt 2.3 ovan). Enligt den tolkning som görs enligt reglerna om väsentlig anknytning skulle en sommarstuga för fritidsändamål inte utgöra en bostad inrättad för åretruntbruk enligt intern rätt och såvida den inte är vinterbonad inte heller utgöra en stadigvarande bostad i avtalets bemärkelse. Om det däremot handlar om en fullt utrustad fjällstuga för fritidsändamål, med åretruntstandard, skulle den förvisso inte kvala in som en anknytningsfaktor i intern rätt, men däremot kunna ha betydelse vid ett fastställande av det skatteavtalsrättsliga hemvistet enligt artikel 4(2a).³⁹⁴ Om den skattskyldige däremot behåller sin permanentbostad i Sverige utgör det en anknytningsfaktor att räkna med enligt intern rätt. Centralt för huruvida den tidigare permanentbostaden ska anses utgöra en stadigvarande bostad enligt avtalet är om den kan nyttjas. Det sagda kan tolkas som att en uttyrd permanentbostad å ena sidan beaktas vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger men å andra sidan inte utgör en stadigvarande bostad inom ramen för den avtalsrättsliga hemvistbedömningen och därvid saknar betydelse.

Om den skattskyldige har en bostad (i avtalsrättslig mening) i båda stater måste en bedömning göras till vilket land hen anses ha starkast personliga och ekonomiska förbindelser (*centrum för levnadsintressen*). I kommentaren till artikel 4 nämns som exempel på omständigheter som kan inverka på denna bedömning arbete, familj, vänner, politiska eller kulturella aktiviteter, etc. I kommentaren till modellavtalet nämns exemplet att en person flyttar samtidigt som hen behåller sitt tidigare hem i utflyttningsstaten och skaffar sig ett nytt hem i den nya bosättningsstaten. I en sådan situation bör hänsyn tas till att personen ifråga tidigare har levt sitt liv i utflyttningsstaten, har familj och vänner där och inte synes vilja klippa banden helt med den staten. Dessa typer av omständigheter

³⁹¹ Se Frände, J., 2013 s. 417 med vidarehänvisningar.

³⁹² Bedömningen avsåg avtalet mellan Danmark och Storbritannien. Bedömningen gjordes av den danska Landsskattereten, (Skat Ud. 101 (1990)). Se för ytterligare praxis Vogel, K., 1997 Art 4 no 71.

³⁹³ Vogel, K., 1997 Art 4 no 71–71a.

³⁹⁴ I exemplet är det underförstått att personen har väsentlig anknytning på andra grunder än bostadsinnehav i Sverige.

bör, enligt kommentaren, beaktas och talar för att hen anses ha centrum för levnadsintressena i utflyttningsstaten.³⁹⁵

Som framgår av avtalstexten är det såväl personliga som ekonomiska förbindelser som ska beaktas. Mot bakgrund av att det i kommentaren till modellavtalet står att de personliga förhållandena måste tillmätas särskild vikt har en diskussion förts i doktrin rörande vilken av dessa (personliga eller ekonomiska) som väger tyngst.³⁹⁶ Försök till klassificering av olika förbindelser har därför gjorts. Med personliga förbindelser torde avses vänner och familj. Även politiska och kulturella aktiviteter synes knutna till den personliga delen. Till de ekonomiska förbindelserna torde arbete och platsen för var personen i fråga har kontroll över sin förmögenhet och inkomst avses.³⁹⁷ Personligen förordar jag tolkningen att de båda kriterierna ska bedömas sammantaget och att en klassificering av om en omständighet är att hänföra till personliga eller ekonomiska förbindelser saknar betydelse.³⁹⁸ Om situationen skulle uppstå att en person har starkast personliga förbindelser till en stat och starkast ekonomiska förbindelser till en annan stat, anser jag att man bör gå vidare i stegen och studera artikel 4(2b). Min uppfattning är nämligen att om tolkningen att en av dessa förbindelser ges större tyngd än den andra ska göras, så medför det att resterande steg i stegen är onödiga.

Prövningen avseende var centrum för levnadsintressena ligger påminner om den prövning som görs enligt den rent interna rätten av om en person har väsentlig anknytning eller inte. I båda fallen handlar det om en samlad bedömning. Det bör dock noteras att någon hänvisning till nationell rätt inte görs i avtalstexten i denna del av artikel 4 (jämför artikel 4(1) ovan), varför denna koppling inte kan eller bör göras.³⁹⁹ Några väsentliga skillnader mellan de båda prövningarna kan dock lyftas fram. Enligt Vogel bedöms centrum för levnadsintressena enligt objektiva kriterier. I praxis har dock den skattskyldiges avsikt tillmätts betydelse om den har kunnat manifesteras i yttre omständigheter. Som exempel på en omständighet som Vogel nämner är i vilket land den skattskyldige avser att åldras.⁴⁰⁰ Som har framkommit i kapitel 2 saknar den skattskyldiges avsikt betydelse, enligt Skatteverket, när bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger eller inte. Ytterligare en skillnad kan noteras. Familj utgör en viktig förbindelse enligt såväl reglerna om väsentlig

³⁹⁵ Punkt 15 i kommentaren till artikel 4.

³⁹⁶ Se Vogel, K., 1997 Art 4 no 74–75c och Frände, J., 2013 s. 420 f.

³⁹⁷ Vogel, K., 1997 Art 4 no 74–75c.

³⁹⁸ Se även Lang, M., 2013 s. 85 och Frände, J., 2013 s. 421 för liknande uppfattning.

³⁹⁹ Se vidare Frände J., 2013 s. 415 f. med vidarehänvisningar för uppfattningen att en autonom tolkning av artikel 4(2) bör göras.

⁴⁰⁰ Vogel, K., 1997 Art 4 no 73–74a.

anknytning som enligt reglerna för var den skattskyldige har sitt centrum för levnadsintressen. Vad som avses med familj är dock olika enligt de två bedömningarna. I intern rätt avses kärnfamiljen, dvs. make och minderåriga barn. Enligt den skatteavtalsrättsliga bedömningen synes även andra familjemedlemmar än kärnfamiljen beaktas. Här kan såväl nära släktingar som goda vänner anses ingå,⁴⁰¹ vilket framstår som rimligt då det är de personliga förbindelserna i ett större perspektiv som synes åsyftas. Den bedömning som görs enligt artikel 4 är således inte densamma som görs enligt reglerna om väsentlig anknytning. Bedömningen kan mycket väl leda till att en person, trots väsentlig anknytning till Sverige, anses ha centrum för levnadsintressena i inflyttningssstaten.

I två situationer går man vidare till det andra steget (b) i artikel 4(2). Det är dels om den skattskyldige har en bostad i båda staterna och en bedömning avseende var centrum för levnadsintressena inte låter sig göras, dels om den skattskyldige saknar bostad i båda staterna. Enligt det andra steget (b) utpekas den stat där den skattskyldige *stadigvarande vistas* i till att bli den skatteavtalsrättsliga hemviststaten. De två situationerna där detta kriterium aktualiseras skiljer sig dock åt. I den första situationen har såväl bostad som centrum för levnadsintressen prövats, utan resultat, medan i den andra situationen blir detta – var hen stadigvarande vistas – den första egentliga prövningen. I kommentaren skiljer man på hur prövningen görs i de båda situationerna. I den första situationen handlar det främst om att bedöma var den skattskyldige vistas mest frekvent. För att bedöma detta anges i kommentaren till modellavtalet att all tid i staten beaktas och inte endast den tid som hen vistas i anslutning till sitt hem eller på en viss plats.⁴⁰² I den andra situationen bör all vistelse medräknas oavsett skälet för varför den skattskyldige vistas där.⁴⁰³ Om det i realiteten blir någon skillnad i dessa två situationer förefaller oklart. I litteraturen har diskuterats huruvida man bör göra en beräkning av antalet dagar för att se i vilken stat flest antal dagar tillbringas. Den förhärskande uppfattningen i doktrin är dock att en sådan räkne-exercis bör undvikas. Detta baseras på det faktum att om en sådan var avsedd, skulle de två efterföljande kriterierna (c och d) i princip sakna betydelse.⁴⁰⁴

I kommentaren uppmärksammas även att det inte framgår av artikeln under hur lång tidsrymd som jämförelsen ska göras av var den skattskyldige stadigvarande vistas. Det framgår dock att tiden ifråga måste vara av

⁴⁰¹ Se Frände, J., 2013 s. 420. Se även Sandström för synen på familjebegreppet enligt det allmänna språkbruket vid fotnot 132 ovan.

⁴⁰² Punkt 17 i kommentaren till artikel 4.

⁴⁰³ Punkt 18 i kommentaren till artikel 4.

⁴⁰⁴ Se exempelvis Vogel, K., 1997 Art 4 no 78.

sådan omfattning att det går att avgöra om vistelsen är stadigvarande och i vilka intervall som vistelsen äger rum.⁴⁰⁵

Om den skattskyldige vistas stadigvarande i båda stater är den stat i vilken hen är *medborgare* som blir hemviststat, enligt det tredje steget (c). Definitionen av medborgarskap återfinns i artikel 3(1f) modellavtalet. Där stadgas att med medborgare avses för fysiska personer den som har medborgarskap i en avtalsslutande stat. Det innebär att medborgarskapet bestäms enligt reglerna i intern rätt.

I det sista och fjärde steget (d) får en *ömsesidig överenskommelse* ingås. Artikel 1 lyder:

d. if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

Det kan inledningsvis noteras att de flesta svenska skatteavtal följer formuleringen av artikel 4(2d) i modellavtalet.⁴⁰⁶ Ömsesidiga överenskommelser, till vilka 4(2d) hänvisar, regleras i artikel 25 modellavtalet och kan ingås i vitt skilda situationer.⁴⁰⁷ I artikel 25(1–2) regleras enskilda överenskommelser och i artikel 25(3) generella överenskommelser. Båda typerna av överenskommelser finns i reglerade och i oreglerade fall.⁴⁰⁸ När det handlar om att fastställa hemvist torde det handla om ett reglerat fall, då det sker en hänvisning från artikel 4(2d). Eftersom problemet uppstår i en enskild situation torde det inledande steget vara att försöka få till stånd en *enskild överenskommelse i reglerade fall*.⁴⁰⁹ Dessa överenskommelser regleras som sagt i artikel 25(1–2) som lyder:

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided

⁴⁰⁵ Se punkt 19 i kommentaren till artikel 4. I nationell rätt kan det noteras att för att en skattskyldig ska anses stadigvarande vistande i Sverige enligt 3:3 st. 1 p. 2 IL så krävs runt sex månaders vistelse i Sverige för att en person ska ses som obegränsat skattskyldig här, se exempelvis RÅ 2008 ref. 16 och RÅ 2008 ref. 56.

⁴⁰⁶ Se Sallander, A-S., 2013 s. 111–114 för en systematisering av de avtal och avvikelser som finns.

⁴⁰⁷ A.a. s. 27–30, se även Lindencrona, G. & Mattsson, N., 1981 s. 49 ff.

⁴⁰⁸ Sallander, A-S., 2013 s. 28.

⁴⁰⁹ A.a. s. 27–28. Se även a.a. s. 174 med vidarehänvisning till bland annat Skatteverket som anger att fastställa hemvist enligt 4(2) är en av de vanligaste situationerna då enskilda överenskommelser görs. För liknande uppfattning se Koch, K., 1981 s. 107 och kommentaren till artikel 25 punkt 9. Det kan även nämnas att det inte finns något formellt hinder att en generell överenskommelse i reglerade fall (artikel 25(3)) ingås om frågan uppkommer frekvent i ett visst avtal. Se även Frände, J., 2013 s. 478 ff. för en redogörelse ur finiskt perspektiv på hemvistfrågan i förhållande till ömsesidiga överenskommelser.

by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

Som framgår av paragraf 1 ska den skattskyldige vända sig till behörig myndighet i sin hemviststat inom tre år från det att hen fick kännedom om problemet. Det är således den skattskyldige som har initieringsrätten i dessa situationer. I nu aktuellt fall anser dock båda staterna att de är hemviststat enligt avtalet. I kommentaren nämns inte denna omständighet och det är min tolkning att eftersom båda staterna anser sig vara hemviststat (det är ju där konflikten ligger) torde den skattskyldige kunna välja vilken av staterna som hen önskar kontakta.⁴¹⁰

Den behöriga myndigheten har en möjlighet att ensidigt justera situationen, utan att vända sig till den andra staten, dvs. avstå från att kräva att staten ska vara hemviststat i nu aktuellt fall (intern överenskommelse). Ett sådant förfarande framstår dock inte som sannolikt. Om en intern överenskommelse inte sker ska behörig myndighet kontakta den andra staten och söka avgöra saken genom en ömsesidig överenskommelse. Enligt ordalydelsen av artikel 25(2) föreligger ett krav på att kontakta den andra staten, men inte något krav på att en överenskommelse ingås.⁴¹¹

I kommentaren till artikel 4(2)d står det dock att staterna har en skyldighet (*duty*) att lösa situationen i nu aktuellt fall.⁴¹² Även artikeltexten i sig signalerar att en sådan skyldighet föreligger (*shall settle the question*). Även doktrin synes tolka artikeln, och kommentaren till artikel 4, som

⁴¹⁰ Se kommentaren till artikel 25 punkterna 17–20. I kommentaren finns dock ett förslag på att en valmöjlighet att välja vilken stat den skattskyldige ska vända sig till kan införas (punkt 19).

⁴¹¹ Se närmare om proceduren i Sallander, A-S., 2013 s. 173–194. Se även kommentaren till artikel 25 punkterna 36–37.

⁴¹² Punkt 20 i kommentaren till artikel 4. Aktuell punkt lyder: "[...] paragraph (d) assigns to the competent authorities the duty of resolving the difficulty by mutual agreement according to the procedure established in Article 25."

att en skyldighet att ingå ömsesidiga överenskommelser för de avtalsslutande staterna föreligger.⁴¹³

I en fördjupad studie om ömsesidiga överenskommelser där bland annat intervjuer med behörig myndighet har gjorts framgår att den svenska myndighetens uppfattning är att någon verklig skyldighet inte föreligger och att det kan hända att en överenskommelse inte slutits beträffande hemvistfrågan.⁴¹⁴ En sådan tolkning och tillämpning skulle således kunna leda till att någon gemensam avtalsrättslig hemvist inte går att fastställa.⁴¹⁵

Det är viktigt att komma ihåg att det endast är det avtalsrättsliga hemvistet som fastställs enligt artikel 4. Om hemvistet efter utflyttningen är i inflyttningsstaten hindrar det inte Sverige från att enligt IL behandla den utflyttade som obegränsat skattskyldig i Sverige med stöd av reglerna om väsentlig anknytning.⁴¹⁶ Det kan vidare noteras att Skatterättsnämnden har konstaterat att det är mindre lämpligt att göra en prövning (utredning) enligt artikel 4(2) inom ramen för ett förhandsbesked.⁴¹⁷

I avsnittet 3.2.1 ovan nämndes att det är viktigt att fastställa hemvistet i tre situationer. Den första situationen avsåg att fastställa tillämpningsområdet för avtalet (artikel 1). Den andra och tredje situationen avsåg fall då det uppkommer dubbelbeskattning till följd av dubbelt hemvist eller till följd av beskattning i hemviststaten och i källstaten. Det dubbla hemvistet löses genom artikel 4(2) på så sätt att den ena staten blir hemviststat och den andra staten källstat. Hur beskattningen därefter fördelas mellan staterna behandlas i avsnitt 3.3 nedan.

3.2.4 Typfall för den fortsatta studien

Syftet med detta avsnitt är att koppla de ovan beskrivna reglerna i artikel 4 om skatteavtalsrättslig hemvist till reglerna i IL om skattskyldighet. Denna koppling resulterar i tre typfall som kommer att analyseras i avsnitt 3.3 nedan.

⁴¹³ Vogel, K., 1997 Art 4 no 82, Miller, A. & Oats, L., 2014 s. 142, Lombardo, M., 2008 s. 461 och Lemos, M., IBFD 2010 s. 627 f., Stuart, E., IBFD 2010 s. 192. Se även Cerioni, L., IBFD 2012 s. 647 ff. för en mindre kategorisk ståndpunkt.

⁴¹⁴ Se exempelvis Sallander, A-S., 2013 s. 190–191 med vidarehänvisning till uppgifter lämnade av behörig myndighet. Liknande slutsatser har dragits i en finsk studie, se Frände, J., 2013 s. 610 ff.

⁴¹⁵ Det kan även noteras att artikel 25(5) i modellavtalet om skiljeförfarande ännu inte intagits i de svenska skatteavtalen. Möjligheten till skiljeförfarande finns endast i förhållande till Tyskland, se Sallander, A-S., 2013 s. 190–192.

⁴¹⁶ RÅ 1996 ref. 38 *Kenya II* jämfört med RÅ 1995 ref. 69 *Kenya I*.

⁴¹⁷ Skatterättsnämnden dnr 102-11/D. Målet har även prövats av HFD, men då endast avseende frågan om väsentlig anknytning förelåg, HFD 2013 ref. 4 (se avsnitt 2.4.2 ovan).

Antag inledningsvis att en person har väsentlig anknytning till Sverige och därför är obegränsat skattskyldig här enligt intern rätt.⁴¹⁸ Pondera vidare att personen även är obegränsat skattskyldig i inflyttningsstaten på grund av att hen vistas där stadigvarande. Vid en tillämpning av hemvist-artikeln kan den utflyttade få hemvist i Sverige eller i inflyttningsstaten. Det skatteavtalsrättsliga hemvistet kommer att tilldelas Sverige för det fall att den skattskyldige exempelvis har bostad i båda länderna men sitt centrum för levnadsintressen kvar i Sverige. Så kan exempelvis vara fallet om familjen stannar i Sverige och utlandsvistelsen endast baseras på en tillfällig (om än flera år lång) utlandstjänstgöring. Detta *första typfall* benämns i det följande *obegränsat skattskyldig, hemvist Sverige*. Om den skattskyldige däremot tar med familjen till utlandet men har väsentlig anknytning hit baserat på en kvarvarande bostad kanske hen har sitt centrum för levnadsintressen i inflyttningsstaten alternativt om hen vistas stadigvarande där, varför inflyttningsstaten kan bli hemviststat enligt avtalet. Detta *andra typfall* benämns i det följande *obegränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*.

Eftersom huvudsyftet med aktuell studie i denna del är att kartlägga den eventuella skillnad som föreligger efter det att ett skatteavtal har tillämpats när det gäller skattskyldighet i Sverige för personer som anses obegränsat respektive begränsat skattskyldiga i Sverige, måste även ett typfall konstrueras där personen efter en flytt anses begränsat skattskyldig i Sverige. I en sådan situation kan det vidare antas att personen ifråga är obegränsat skattskyldig i den andra staten. Som framgår ovan kan en person inte ha hemvist enligt avtalet i en stat där hen enbart är skattskyldig enligt källstatsprincipen.⁴¹⁹ Reglerna om begränsad skattskyldighet i 3:17–21 IL baseras i huvudsak på uppfattningen att skatteobjekten (inkomsterna) har en så stark anknytning hit att de bör beskattas här. Den begränsade skattskyldigheten anses vara baserad på källstatsprincipen.⁴²⁰ Mot bakgrund av detta kan hemvistet inte tilldelas Sverige enligt avtalet. I det följande presumeras personen bli obegränsat skattskyldig i inflyttningsstaten, vilken också utses till den avtalsrättsliga hemviststaten. Detta *tredje typfall* benämns därför i det följande *begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*.

⁴¹⁸ Reglerna om obegränsad skattskyldighet (väsentlig anknytning) handlar om skatteobjektets anknytning till landet, till skillnad från situationen med begränsad skattskyldighet där det handlar om skatteobjektets anknytning till landet (källan).

⁴¹⁹ Se avsnitt 3.2.2 ovan och artikel 4(1) andra meningen modellavtalet.

⁴²⁰ Dahlberg, M., 2014 s. 53.

De tre typfallen som kommer att analyseras utifrån fördelningsartiklarna i modellavtalet kan, då utgångspunkt tas i svensk rätt, sammanfattas enligt följande:

- 1) *obegränsat skattskyldig, hemvist Sverige*
- 2) *obegränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*
- 3) *begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*

I inledningen till kapitlet bröts syftet med studien i denna del ner i tre delfrågor. Den första av dessa frågor var: *Hur står sig den svenska beskattningsrätten – genom väsentlig anknytning – efter det att ett skatteavtal har tillämpats?* Frågan kan besvaras genom att studera utfallet av typfall 1 och 2. I båda fallen har den skattskyldige väsentlig anknytning till Sverige och frågan är på vilket sätt skatteavtalet begränsar Sveriges möjlighet att beskatta personen efter en flytt. Jämförelsen visar på skillnaden i utfall om personen har hemvist i Sverige respektive i inflyttningsstaten. Den andra delfrågan var: *Hur ska en begränsat skattskyldig person beskattas – efter utflyttning i motsvarande situation – efter det att ett skatteavtal har tillämpats?* Denna fråga besvaras av studiet av det tredje typfallet. Den tredje och sista delfrågan var: *Vilken skillnad föreligger om personen är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige efter flytt, efter det att avtalet har tillämpats?* Denna sista fråga besvaras inledningsvis genom att analysera skillnaderna mellan typfall 2 och 3. En automatisk följd av att den skattskyldige blir begränsat skattskyldig i Sverige är att hen inte kan ha hemvist här. I denna studie presumeras hen i dessa situationer ha fått hemvist i inflyttningsstaten (se ovan). Frågan är vilken betydelse det har att den skattskyldige är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige när hen har hemvist i inflyttningsstaten. Denna analys torde vara synnerligen intressant vid bedömningen av om reglerna om väsentlig anknytning bör behållas i sin nuvarande form eller inte. Vid en sådan slutlig analys kan även jämförelsen mellan utfallet av typfall 1 och typfall 3 vara på sin plats, då ett möjligt komplement till att slopa reglerna om väsentlig anknytning skulle kunna vara att införa en eventuell utökad skattskyldighet för begränsat skattskyldiga personer.⁴²¹

⁴²¹ Se avsnitt 6.4.2 nedan.

3.3 Fördelningen av beskattningsrätten till olika inkomster

3.3.1 Bakgrund

Syftet med detta avsnitt är att besvara de tre frågor som ställdes i föregående avsnitt. Detta görs genom att kort sammanfatta innebörden av huvudprinciperna i de fördelningsartiklar i modellavtalet som vanligtvis aktualiseras för fysiska personer efter en flytt utomlands.⁴²² En jämförelse görs genomgående med den svenska avtalspolicyn såsom den framkommer i den svenska modellen. Därefter tillämpas dessa principer på de tre typfallen vilket även inbegriper en kort notering av om vilken intern internationell skatterätt som aktualiseras i de olika situationerna.⁴²³ Inkomster från såväl utlandet som Sverige behandlas genomgående. Det innebär att såväl Sverige som inflyttningsstaten utgör källstat i samtliga diskuterade situationer. De tre typfallen analyseras således utifrån två olika situationer beträffande varje typ av inkomst. Vid respektive prövning görs en sammanfattande kommentar avseende de likheter och skillnader som uppstår mellan de olika typfallen. Detta görs såväl i löptext som i tabellform. Dessa likheter och skillnader belyses och analyseras ytterligare i avsnitt 3.4 nedan. När jag i det följande behandlar utländska inkomster bör det noteras att dessa antas ha sin källa i inflyttningsstaten. Denna avgränsning är motiverad av att inte komplicera studien med triangulära situationer. Mot bakgrund av syftet med studien är det fullt tillräckligt att studera bilaterala situationer.

I modellavtalets tredje kapitel behandlas fördelningen av beskattningsrätten till inkomster (artikel 6–21) och i det fjärde kapitlet behandlas fördelningen av beskattningsrätten till förmögenhet (artikel 22). Mot bakgrund av att Sverige år 2007 slopade förmögenhetsbeskattningen behandlas endast modellavtalets tredje kapitel i det följande. Modellavtalet uppdaterades så sent som i juli 2014.

Syftet med fördelningsartiklarna är att fördela beskattningsrätten till olika inkomster mellan de båda avtalsslutande staterna (källstaten respektive hemviststaten). Denna fördelning kan resultera i tre olika scenarios: a) att hemviststaten får exklusiv beskattningsrätt, b) att källstaten får exklusiv beskattningsrätt och c) att såväl hemvist- som källstat får beskat-

⁴²² Att avgränsa detta kapitel till att endast behandla huvudprinciperna för fördelning av beskattningsrätten motiveras mot bakgrund av syftet med boken i allmänhet och syftet med kapitel 3 i synnerhet.

⁴²³ Se ovan vid fotnoterna 359–361 om denna något omvända arbetsmetod.

ta inkomsten.⁴²⁴ I doktrin uttalas ibland att modellavtalet ger en primär beskattningsrätt till hemviststaten och en sekundär beskattningsrätt till källstaten och att modellavtalet således är särskilt generös mot hemviststaten.⁴²⁵ Det bör dock noteras att modellavtalet bygger på principen att hemviststaten, efter det att fördelningen av beskattningsrätten har skett, undanröjer den dubbla beskattningen om en sådan har uppstått, vilket innebär att en effektiv beskattning i hemviststaten aktualiseras först om denna stat har högre skatteanspråk än källstaten.⁴²⁶ Mot bakgrund av detta kan uttrycken primär och sekundär beskattningsrätt, enligt min mening, lätt leda tankarna åt fel håll.

3.3.2 Inkomst av näringsverksamhet

3.3.2.1 Inledning

När det gäller beskattning av inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet torde ett flertal artiklar i modellavtalet kunna aktualiseras. Som exempel kan artikel 8 om inkomster från sjö- och luftfart, artikel 9 om näringsidkare i intressegemenskap, artikel 12 om royalty samt artikel 17 om artister och sportutövare nämnas. Det kan inledningsvis även sägas att i många avtal finns dessutom en artikel 14 som behandlar inkomster från fritt yrke och självständig verksamhet, dvs. det som normalt betraktas som inkomst av enskild näringsverksamhet i den rent interna rätten. Artikeln har dock tagits bort från såväl modellavtalet som från den svenska modellen.⁴²⁷ Skälet till att artikeln togs bort var att huvudprincipen för fördelningen av beskattningsrätten var densamma som de principer som följer av artikel 7 modellavtalet.⁴²⁸ I det följande begränsas diskussionen huvudsakligen till artikel 7 modellavtalet, den så kallade ”rörelseartikeln”, och till artiklarna om royalty (artikel 12) samt artister och sportutövare (artikel 17) då dessa framstår som mest aktuella för fysiska personer.

⁴²⁴ I det tredje fallet kan det hända att källstatens beskattningsrätt är reducerad, på så sätt att endast en viss skattesats får tas ut, se exempelvis artikel 10(2).

⁴²⁵ Dahlberg, M., 2014 s. 277.

⁴²⁶ Se punkt 25 i inledningen till modellavtalet. Se även det år 2014 införda förtydligandet i punkt 25.1 angående uttrycket ”may be taxed”. Uttrycket innebär att om källstaten får beskatta en inkomst hindrar det inte att hemviststaten också beskattar densamma. Denna beskattningsrätt kan dock begränsas av artikel 23 A och 23 B.

⁴²⁷ Det kan dock noteras att artikel 14 fortfarande finns med i många svenska avtal, även så sent som i avtal reviderade år 2004–2005. Se Berglund, M., 2012 s. 1065.

⁴²⁸ Se kommentaren till artikel 14 modellavtalet.

3.3.2.2 *Inkomst av enskild näringsverksamhet*

Artikel 7 i modellavtalet fick en ny lydelse år 2010.⁴²⁹ Någon ändring av avtalstexten gjordes inte vid 2014 års revidering.⁴³⁰ Den tidigare lydelsen av artikel 7(1) modellavtalet är dock identisk med den lydelse som utgör den svenska modellen (2009), vilket kan tolkas som att Sverige i denna del även i framtiden torde ansluta sig till modellavtalets nya lydelse. Det kan dock noteras att den nya lydelsen ännu inte har fått genomslagskraft i det svenska skatteavtalsnätet.⁴³¹ I nu aktuella delar synes den svenska modellen även följa de huvudprinciper som följer av den nu aktuella lydelsen av artikel 7 modellavtalet, varför någon särskild analys utifrån den svenska modellen inte görs. I artikel 7(1) modellavtalet stadgas:

Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting state through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

I artikel 3(1d) modellavtalet förklaras innebörden av ordet "enterprise": "the term 'enterprise' applies to the carrying on of any business." Detta innebär att även fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet omfattas av artikel 7. Artikel 7(1) fördelar beskattningsrätten till hemviststaten. Om det finns ett fast driftställe⁴³² i källstaten kan den del av inkomsten som är hänförlig till det fasta driftstället beskattas där.⁴³³ Exempel på fast driftställe är ett kontor eller en fabrik (se artikel 5(2) modellavtalet).⁴³⁴

⁴²⁹ För en diskussion om den nya (2010) artikel 7 se efterföljande fotnoter samt Nouel, L., BFIT 2011 s. 5–12.

⁴³⁰ Däremot gjordes vissa ändringar i kommentaren.

⁴³¹ Det kan även noteras att utifrån de huvudprinciper som behandlas inom ramen för detta kapitel torde avtalstextens ändring år 2010 jämfört med 2008 års lydelse sakna betydelse.

⁴³² Definitionen av fast driftställe finns i artikel 5 modellavtalet. För en översiktlig analys av skillnaderna mellan den svenska modellen och modellavtalet i detta avseende se Berglund, M., 2012 s. 1064.

⁴³³ För en diskussion om terminologin "hänförlig till" se Dahlberg, M., 2014 s. 278 fotnot 54.

⁴³⁴ Se även RÅ 1991 not. 228 och RÅ 2009 ref. 21. I kommentaren till Inkomstskattelagen nämns även två domar från Kammarrätten i Stockholm. Det första målet avgjordes 1999-12-17 rörande nyttjandet av dotterbolags lokaler och det andra målet avgjordes 2010-07-19 och behandlade frågan om privatbostad utgjorde fast driftställe. Se Andersson, M., Saldén Enérus, A. och Tivéus, U., 2012 s. 77 ff.

I artikel 7(2–3) modellavtalet behandlas hur fördelningen till det fasta driftstället ska göras. Mot bakgrund av syftet med denna studie, bortses i det följande från dessa punkter.⁴³⁵ Det kan dock noteras att en central princip kommer till uttryck i artikel 7(4). Principen innebär att i de fall då fördelningen av beskattningsrätten till en viss inkomst behandlas i en annan artikel i modellavtalet så ska den artikeln ges företräde.⁴³⁶

Vid en prövning av artikel 7 i förhållande till de tre typfallen tas utgångspunkten inledningsvis i följande scenario: Antag att en enskild näringsidkare flyttar från Sverige. Hen tar med sin verksamhet till inflyttningssstaten och fortsätter att bedriva den där (läkarpraktik i enskild regi). Hen har väsentlig anknytning hit på grund av bostad och familj. I det *första typfallet (obegränsat skattskyldig, hemvist Sverige)* skulle en tillämpning av artikel 7(1) innebära att hemviststaten Sverige skulle få beskatta inkomsten från läkarverksamheten i utlandet även efter flytten. Eftersom läkarverksamheten skulle utgöra ett fast driftställe i utlandet (artikel 5(1) modellavtalet) skulle även inflyttningssstaten få beskatta den inkomst som är hänförlig dit. Det är då upp till Sverige såsom hemviststat att lindra eller undanröja den dubbla beskattningen (artikel 23 A eller B).⁴³⁷

I det *andra typfallet* utgår vi från att familjen flyttar med till utlandet och personen i fråga får hemvist enligt avtalet i inflyttningssstaten (*obegränsat skattskyldig, hemvist inflyttningssstaten*). Läkarpraktiken bedrivs fortfarande i inflyttningssstaten. I ett sådant fall skulle Sveriges beskattningsrätt till inkomsten från läkarpraktiken bli begränsad av avtalet, eftersom varken hemvistet eller det fasta driftstället är förlagt till Sverige. På motsvarande sätt skulle en begränsning ske i det *tredje typfallet (begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningssstaten)*.

I exemplet ovan har inkomsterna härrört från läkarpraktiken i utlandet. Om den utflyttade i stället har en annan verksamhet (exempelvis en fabrik) kvar i Sverige kan inkomsterna från den beskattas här med stöd av att de är hänförliga till ett fast driftställe i Sverige.

I intern svensk rätt skulle reglerna om uttagsbeskattning och återföring av periodiseringsfonder m.fl. aktualiseras när den utflyttade går från typfall 1 till typfall 2, dvs. får hemvist i inflyttningssstaten, se 22:5 IL (uttagsbeskattning), 34:16 IL (expansionsmedel), 30:9 IL (periodiseringsfonder) och 31:20 IL (ersättningsfonder). Några av de problem

⁴³⁵ Se exempelvis Hall, M. & Myllynen, M., SvSkT 2001 s. 963–974, Hall, M., SN 2006 s. 231–239 och Dahlberg, M., SvSkT 2009 s. 632–647 för vidare diskussion.

⁴³⁶ Motsvarande regel fanns tidigare (2008) i artikel 7(7) modellavtalet och återfinns i artikel 7(6) i den svenska modellen (2009).

⁴³⁷ Sverige använder sig numera huvudsakligen av avräkningsmetoden i skatteavtalssammanhang. Se exempelvis artikel 22 SMTC och Berglund, M., 2013 s. 131 ff.

som kan uppstå i förhållande till skatteavtalen har diskuterats i andra sammanhang och lämnas därför utan avseende här.⁴³⁸

Det bör också noteras att i och med att den skattskyldige går från att vara obegränsat till att bli begränsat skattskyldig (från typfall 2 till typfall 3) aktualiseras vissa särregler i 3:18 IL. Enligt 3:18 p. 3 IL är exempelvis inkomster från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige skattepliktiga. Definitionen av fast driftställe finns i 2:29 IL. Den interna definitionen har utformats med OECD:s modellavtal som förebild.⁴³⁹ Punkt 3 synes på ett tydligt sätt gå att koppla till artikel 7 och 5 i modellavtalet. Det innebär att dessa inkomster kan beskattas i Sverige. I det nyss skisserade scenariot om den utflyttade läkarpraktiken har dock inte den utflyttade något fast driftställe eller fastighet i Sverige, varför Sverige enligt intern rätt saknar beskattningsrätt. Följande diskussion är därför inte applicerbar på det exemplifierade fallet.

Ytterligare några punkter i 3:18 och deras förhållande till skatteavtalen behandlas dock översiktligt i det följande. Dessa kan aktualiseras i det tredje typfallet, men kopplas inte i nu aktuellt avseende till det exempel som diskuterats ovan.

I 3:18 p. 4 IL är återförda avdrag för förbättrande reparationer och underhåll vid avyttring av en näringsbostadsrätt skattepliktiga. Eftersom skatteavtalen kan begränsa de svenska skatteanspråken uppstår frågan om avtalet fördelar beskattningsrätten till Sverige i dessa fall. Annorlunda uttryckt kan de återförda avdragen för förbättrande reparationer exempelvis ses som en form av fast driftställe inom ramen för artikel 5 enligt avtalet, eller kan beskattningsrätten på annat sätt tilldelas Sverige? Bestämmelsen i 3:18 p. 4 IL infördes vid 1990 års skattereform.⁴⁴⁰ Jag har dock haft svårigheter att hitta någon närmare diskussion i förarbetena avseende denna fråga. Eftersom näringsbostadsrätten finns i Sverige torde den kunna utgöra ett fast driftställe (2:29 IL och artikel 5 modellavtalet). De återförda avdragen skulle därför gå att koppla dit. Med en sådan tolkning begränsas inte de svenska skatteanspråken. En alternativ tolkning skulle kunna vara att tillämpa artikel 13(1) modellavtalet. Enligt artikeln har källstaten rätt att beskatta en näringsbostadsrätt vid försäljning. På motsvarande sätt kanske det därför skulle gå att tillämpa den på dessa avdrag. Ett argument för att gå via artikel 13 är att man med en intern-

⁴³⁸ För en problematisering av snarlika regler se Cejje, K., 2010 s. 57 fotnot 129 och 131 samt s. 191–202. Det kan även noteras att de nya anståndsreglerna endast gäller uttagsbeskattning. Se exempelvis Cejje, K., SvSkT 2012 s. 161 ff., dens., ETS 1/2012 och i SN 2014 s. 295–308.

⁴³⁹ Prop. 1986/87:30 s. 42.

⁴⁴⁰ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 58 och Andersson, M., m.fl. 2012 s. 123.

rättslig tolkningsmetod skulle förorda att avyttringar av näringsbostadsrätter följer beräkningen för kapitalvinster och därför tillämpa artikel 13.

Liknande frågor om fasta driftställen uppstår när det gäller de återförda avdrag för egenavgifter, periodiseringsfonder och expansionsfonder som är skattepliktiga enligt 3:18 p. 5–6 IL. Förarbetena till reglerna om egenavgifter (punkt 5) är inte klargörande och någon diskussion i litteraturen om förhållandet mellan regeln och skatteavtalen har jag inte funnit.⁴⁴¹ När det gäller den sjätte punkten (periodiseringsfonder och expansionsfonder) infördes den när de svenska reglerna om beskattning av utomlands bosatta artister m.fl. anpassades till EU-rättens krav på att medge avdrag i vissa fall.⁴⁴² Reglerna blir därför aktuella i de fall då en artist eller idrottsman har valt att bli beskattad enligt IL. Dessa beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, men har varken fast driftställe eller en stadigvarande plats för affärsverksamheten i Sverige, varför denna specialregel ansetts nödvändig samtidigt som lagstiftaren noterade att den sannolikt inte kommer att användas.⁴⁴³ Eftersom det uttryckligen framgår av förarbetena att artisten eller idrottsmannen inte har ett fast driftställe i Sverige skulle artikel 7 begränsa 3:18 IL i denna del. I artikel 17 i modellavtalet finns dock en särbestämmelse om just artister och idrottsutövare.⁴⁴⁴

Bestämmelsen i 3:18 punkt 7 IL om att schablonintäkter enligt 30:6a IL är skattepliktiga hos en begränsat skattskyldig person infördes samtidigt som punkt 6. När det gäller denna regel ställer jag mig oförstående. 30:6a IL gäller beskattning av en schablonintäkt för de juridiska personer som har gjort avsättningar till periodiseringsfonder. 3:18 IL handlar om skattskyldighet för fysiska personer. Förarbetena ger föga vägledning i denna del.⁴⁴⁵

Slutligen gäller enligt 3:18 p. 8 IL att uttag eller utbetalning från ett skogskonto eller skogsskadekonto (jämför 21 kap. IL) utgör en skattepliktig inkomst i näringsverksamhet även för en begränsat skattskyldig person. I 21:22 IL finns en definition av skogsbruk vilken innefattar bland annat nyttjandet av skog på egen eller annans lantbruksenhet (inom Sverige eller EES). Mot bakgrund av syftet med denna studie torde det räcka med att konstatera att källstaten jämte hemviststaten får beskatta ett skogsbruk enligt artikel 6(1) modellavtalet. Av artikel 7(4) framgår att artikel 6 har företräde.⁴⁴⁶

⁴⁴¹ Se prop. 1975/76:178, prop. 1981/82:10, prop. 1993/94:152 och 1989/90:110.

⁴⁴² Prop. 2008/09:182 s. 6.

⁴⁴³ A.prop. s. 42–45.

⁴⁴⁴ Se avsnitt 3.3.2.4 nedan.

⁴⁴⁵ Prop. 2008/09:182 s. 45.

⁴⁴⁶ Även om artikel 6 inte hade omfattat skogsbruk torde källstaten kunna beskatta dessa typer av inkomster med stöd av artikel 7 och artikel 5(2f) modellavtalet.

Typfall	Svensk inkomst	Utländsk inkomst
1. Obegränsat skattskyldig + hemvist Sverige	7(1) Ja, H får + H undanröjer ev. DB	7(1) Ja, H får + H undanröjer ev. DB
2. Obegränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	7(1) endast om Sv är K (FD)	7(1) Nej, Sv är varken K eller H
3. Begränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	7(1) endast om Sv är K (FD)	7(1) Nej, Sv är varken K eller H

Tabell Artikel 7(1) MA → H får beskatta, K får beskatta om FD i K

I tabellen ovan sammanfattas det ovan behandlade fallet med läkarpraktiken. Sammanfattningsvis kan noteras att det synes föreligga skillnad mellan det första och andra typfallet när det gäller obegränsat skattskyldiga personers inkomst av näringsverksamhet som bedrivs i inflyttningsstaten, beroende på var personen har sin skatteavtalsrättsliga hemvist. I det *första typfallet* är all inkomst från näringsverksamheten skattepliktig i Sverige samtidigt som avräkning av utländsk skatt på inkomster från ett i utlandet bedrivet fast driftställe kan aktualiseras. I det *andra typfallet* är det endast den del av inkomsten från näringsverksamheten som går att hänföra till ett fast driftställe i Sverige som är skattepliktig här.⁴⁴⁷

När det gäller en jämförelse mellan det andra och tredje typfallet kan det inledningsvis konstateras att det i båda fallen endast är den inkomst som går att hänföra till ett fast driftställe i Sverige som kan beskattas här. Fler frågor uppstår när det gäller det *tredje typfallet* än i de båda andra, eftersom vi då har att utgå från 3:18 IL. Lagstiftarens intention torde dock ha varit att avtalen inte ska begränsa tillämpligheten av 3:18 IL på det sätt som diskuterats ovan.

3.3.2.3 *Royalties*

I artikel 12 modellavtalet fördelas beskattningsrätten till royalties. Enligt huvudregeln är det endast hemviststaten till den verkliga innehavaren av royaltyn som får beskatta densamma.⁴⁴⁸ Artikel 12(1) lyder:

Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.

⁴⁴⁷ Motsvarande gäller för kostnader.

⁴⁴⁸ Uttrycket "den verkliga innehavaren/beneficially owned" har diskuterats flitigt av OECD m.fl. I 2014 års kommentar har innebörden av begreppet förtydligats. Se punkterna 4–4.6 i kommentaren till artikel 12. Se även doktrin vid fotnot 467 nedan. Se även ränte- och royaltidirektivet.

Precis som i många andra avtalsartiklar ställer artikel 12(1) ett krav på att inkomsten ska härröra från den ena staten och att den skattskyldige ska ha hemvist i den andra staten. Detta benämns i det följande som att det ställs ett krav på att det finns en gränsöverskridande koppling.

Definitionen av royalty återfinns i artikel 12(2) såsom den ska användas inom ramen för artikel 12.⁴⁴⁹ I den tredje punkten finns en särskild bestämmelse som innebär att om royaltyn har ett verkligt samband med ett fast driftställe i källstaten så ska artikel 7 tillämpas (se strax ovan).⁴⁵⁰ I artikel 12(4) slutligen finns en bestämmelse om s.k. överroyalty, dvs. när ett belopp större än marknadsmässig royalty är för handen.⁴⁵¹ Den svenska modellen är näst intill identisk med modellavtalet.⁴⁵²

Av det sagda följer att det endast är hemviststaten som får beskatta royaltyn. När det gäller de olika typfallen innebär det att det endast är i det fallet då det avtalsrättsliga hemvistet tilldelas Sverige som en beskattning kan ske här (typfall 1). Mot bakgrund av det krav på gränsöverskridande koppling som ställs i artikel 12(1) kan dock inte artikeln tillämpas när inkomsten härrör från Sverige. I dessa fall tillämpas artikel 21 i avtalet (om annan inkomst).

I 3:18 st. 2 IL finns en regel om begränsad skattskyldighet i Sverige avseende royalties. Andra stycket lyder:

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

Andra stycket torde innebära att en utbetalning av royalty ska anses härröra från ett fiktivt fast driftställe i Sverige. Om en sådan tolkning görs skulle det kunna leda till att artikel 7 ska tillämpas i dessa fall. Artikel 12(3) stadgar, som nämnts inledningsvis, att det krävs att det finns ett verkligt samband med ett fast driftställe för att artikel 7 ska tillämpas. I kommentaren har förtydligats att artikel 12(3) inte tilldelar källstaten beskattningsrätten i de fall då den interna rätten har motsvarande fik-

⁴⁴⁹ Se exempelvis närmare om klassificeringen som royalty i kommentaren till artikel 12 punkterna 8–9, SKV 2013 s. 160 ff. och Rättslig vägledning 2014 samt Wiman, B., 1988 s. 184 ff.

⁴⁵⁰ Se närmare kommentaren till artikel 12 punkterna 20–21.2.

⁴⁵¹ Se exempelvis SKV 2013 s. 165 f. och Rättslig vägledning 2014.

⁴⁵² Den enda skillnaden mellan modellavtalet och artikeln om royalty i den svenska modellen är att ett tillägg gjorts i definitionen av royalty i artikel 12(2). Tillägget lyder ”and films or tapes for radio or television broadcasting”. I vissa avtal med framförallt utvecklingsländer har Sverige förbehållit sig rätten till källbeskattning, se exempelvis det svensk-chilenska avtalet. Se vidare Berglund, M., 2012 s. 1069.

tion som den som återfinns i den svenska lagtexten. Ett fiktivt fast driftställe utgör således inte ett verkligt samband.⁴⁵³ Det sagda torde innebära att 3:18 st. 2 IL inte får genomslag på det nyss beskrivna sättet utan att undantaget till förmån för källstatens möjlighet att beskatta royaltyinkomster är förbehållna de situationer då det finns ett verkligt fast driftställe och inte enbart en fiktion om fasta driftställen.

Typfall	Svensk inkomst	Utländsk inkomst
1. Obegränsat skattskyldig + hemvist Sverige	21 Ja, endast H	12(1) Ja, endast H
2. Obegränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	12(1) Nej, endast H	21 Nej, endast H
3. Begränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	12(1) Nej, endast H	21 Nej, endast H

Tabell Artikel 12(1) MA → endast H

Eftersom den exklusiva beskattningsrätten till royaltyinkomster tilldelas hemviststaten kan det sammanfattningsvis konstateras att i och med att ett skatteavtalsrättsligt hemvistbyte sker i typfall 2 och 3 till att bli i inflyttningsstaten så begränsas Sveriges beskattningsrätt till royalties oavsett om de härrör från Sverige eller utlandet. Om royaltyn är hänförlig till ett verkligt fast driftställe i Sverige kan dock artikel 7 tillämpas (se ovan).

3.3.2.4 Inkomster för artister och sportutövare

I artikel 17 modellavtalet regleras fördelningen av beskattningsrätten för inkomster till artister och sportutövare. Artikeltexten har fått en ny lydelse i och med 2014 års revidering. För det första har hänvisningen till artikel 7 tagits bort och för det andra har avtalstexten gjorts könsneutral i och med att 'sportsman' och 'his' har utmönstrats ur texten och ersatts av termerna 'sportsperson' och 'that resident's'. Även kommentaren till artikel 15 har uppdaterats år 2014. Dessa personer kännetecknas av att de gör enstaka framträdanden i olika stater (utförandestater), i det följande benämns dessa källstater. Enligt artikel 17(1) får källstaten, vid sidan av hemviststaten, beskatta dessa inkomster. Artikel 17(1) lyder:

Notwithstanding the provisions of Article 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture,

⁴⁵³ Se närmare punkt 20 i kommentaren till artikel 12.

radio or television artiste, or a musician, or as a sportsperson, from that resident's personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.

I den svenska modellen regleras dessa typer av inkomster i artikel 16. Artikel 16 i den svenska modellen följer de principer som stadgas i modellavtalet.

Regeln om källstatens beskattningsrätt kan ses som ett undantag till huvudreglerna i artikel 7 och artikel 15 om fördelning av beskattningsrätt till rörelseinkomster och tjänsteinkomster, där hemviststaten som huvudregel tilldelas beskattningsrätten. Mot bakgrund av detta framgår det i artikel 17(1) att bestämmelsen gäller utan hinder av bestämmelserna i artikel 15.⁴⁵⁴ Det finns inga definitioner av vad som utgör en artist eller sportutövare. Av kommentaren till modellavtalet förtydligas att uppräknningen av personer i artikel 17(1) endast är exemplifierande.⁴⁵⁵ Som exempel omfattas numera även deltagande i schack- eller bridgeturneringar.⁴⁵⁶ Däremot omfattas inte exempelvis producenter, koreografer, teknisk personal m.fl. För det fall att en person är såväl producent som skådespelare i den aktuella filmen bör man studera i vilken roll personen huvudsakligen agerar i den aktuella staten.⁴⁵⁷

I syfte att förhindra skatteundandragande reglerar artikel 17(2) situationen när en artist eller sportutövare är anställd av ett bolag som säljer personens tjänster.⁴⁵⁸ Även i dessa situationer får källstaten beskatta inkomsten, oaktat artikel 15.⁴⁵⁹ I RÅ 2002 ref. 89 har HFD tolkat artikel 17(2) som subsidiär till artikel 17(1). Målet rörde frågan om beskattning av såväl artisters löneinkomster som av bolaget uppburna entréavgifter. Artisterna beskattades med stöd av A-SINK och artikel 17(1) i avtalet mellan Nederländerna och Sverige. Däremot ansåg HFD att artikel 17(2) inte kunde tillämpas på de entréavgifter som bolaget uppburit i Sverige. Skälet härför var att artikel 17(2) syftade till att fånga upp de situationer där artikel 17(1) kringgåts och inte kunnat tillämpas (subsidiär). Eftersom något skatteundandragande inte hade ägt rum ansågs artikel 17(2) inte tillämplig.

⁴⁵⁴ Se exempelvis prop. 2008/09:182 s. 29 ff.

⁴⁵⁵ Kommentaren till artikel 17 modellavtalet, punkt 3. Att artikel 17 har företräde framför artikel 7 och 15 framgår även uttryckligen av artikel 7(4) och artikel 15(2), varför korshänvisningen kan synas överflödig.

⁴⁵⁶ Kommentaren till artikel 17 modellavtalet, punkt 6.

⁴⁵⁷ Se vidare kommentaren till artikel 17 modellavtalet, punkt 4.

⁴⁵⁸ Denna företeelse benämns ibland att personen "har satt sig på bolag" eller "artistbolag", se exempelvis prop. 1991/92:62 s. 47.

⁴⁵⁹ Se vidare kommentaren till artikel 17 punkt 11–11.5.

För att exemplifiera de tre typfallen kan vi i det följande anta att en sportutövare är obegränsat skattskyldig i Sverige efter flytt. Hen antas ha avtalsrättslig hemvist i Sverige och därtill delta i en tävling i Sverige – det *första typfallet (obegränsat skattskyldig, hemvist Sverige)*. Personen beskattas enligt IL för inkomst av tjänst/näringsverksamhet. Artikel 17 behandlar endast situationen när en person har hemvist i den ena staten och utövar verksamhet i den andra staten. Även här finns således ett krav på en gränsöverskridande koppling. När inkomsten härrör från hemviststaten torde artikel 21 bli tillämplig. Artikel 21 fördelar beskattningsrätten till hemviststaten, dvs. Sverige. För fallet att inkomsten härrör från utlandet gäller däremot artikel 17(1) och Sverige får beskatta inkomsten såsom hemviststat. Enligt metodartikeln är det hemviststaten, i detta fall Sverige, som har att undanröja eller lindra den eventuella dubbelbeskattningen.

Om däremot personen har avtalsrättslig hemvist i inflyttningsstaten aktualiseras det *andra typfallet (obegränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten)*. I en sådan situation kan Sverige beskatta den del av inkomsten som är hänförlig till prestationen som har utförts här enligt artikel 17(1). Personen beskattas enligt IL för inkomst av tjänst eller näringsverksamhet. Om inkomsten däremot härrör från en föreställning i inflyttningsstaten har Sverige naturligt nog inte, såsom tredje land, tilldelats någon beskattningsrätt enligt avtalet.

I det *tredje typfallet (begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten)* kan Sverige också beskatta såsom källstat enligt artikel 17(1). I denna situation sker beskattning med stöd av lag (1991:591) om inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK).⁴⁶⁰ Om inkomsten härrör från utlandet gäller på motsvarande sätt som i det andra typfallet att Sverige inte har något skatteavtalsrättsligt anspråk på beskattning. Denna tolkning av avtalet stämmer även överens med intern rätt där det av 5 § A-SINK framgår att en artist eller idrottsman, som uppbär inkomsten från ett artistföretag hemmahörande i utlandet, inte är skattskyldig i Sverige.

⁴⁶⁰ Artistskatten utgörs av 15 procent på den skattepliktiga inkomsten (7–9 §§ A-SINK).

Typfall	Svensk inkomst	Utländsk inkomst
1. Obegränsat skattskyldig + hemvist Sverige	21 Ja, endast H	17(1) Ja, H får + H undanröjer ev. DB
2. Obegränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	17(1) Ja, K får	21 Nej, endast H
3. Begränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	17(1) Ja, K får	21 Nej, endast H

Tabell Artikel 17(1) MA → H och K får beskatta

Sammanfattningsvis kan följande likheter och skillnader noteras. En person som omfattas av det första typfallet blir beskattad i Sverige för såväl svenska som utländska inkomster. Om personen däremot får avtalsrättslig hemvist i inflyttningsstaten (typfall 2) begränsas den svenska beskattningsrätten avseende de utländska inkomsterna. Dessa kan inte heller beskattas för det fall att den skattskyldige är begränsat skattskyldig (typfall 3). Om personen i det andra och tredje typfallet erhåller svenska inkomster får dessa dock beskattas i Sverige, endera enligt IL eller enligt A-SINK. Den stora skillnaden synes uppstå när det avtalsrättsliga hemvistbytet sker.

3.3.3 Inkomst av kapital

3.3.3.1 Inledning

Till inkomstslaget kapital räknas huvudsakligen inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder samt kapitalvinster och kapitalförluster (41:1 IL). I det följande kommer hyresinkomster, utdelning på aktier, ränteinkomster, kapitalvinster vid bostads- och aktieförsäljningar samt återförda uppskovsbelopp och schablonintäkter enligt 47 kap. IL att behandlas. När det gäller de artiklar som utifrån ett svenskt perspektiv behandlar kapitalinkomster i skatteavtalen kommer artikel 6 (fast egendom), artikel 10 (utdelning), artikel 11 (ränta), artikel 13 (kapitalvinst) och artikel 21 (annan inkomst) följaktligen att behandlas i detta avsnitt.⁴⁶¹

⁴⁶¹ Det kan kort noteras att såväl artikel 10(4) MA som 11(4) MA ger företräde för artikel 7 om utdelningen eller räntan har ett verkligt samband med en rörelse som bedrivs genom ett fast driftställe.

3.3.3.2 Hyresinkomster

För individer som äger fast egendom stadgar artikel 6(1) modellavtalet att inkomst från fast egendom belägen i källstaten till en person med hemvist i den andra staten får beskattas i källstaten. Som exempel kan nämnas att hyresinkomster från fast egendom omfattas av artikel 6.⁴⁶² Detta innebär att såväl käll- som hemviststat får beskatta inkomsten. Motsvarande bestämmelse finns även i den svenska modellen. Enligt artikel 6(2) framgår att definitionen av vad som avses med fast egendom ska avgöras med stöd av en internrättslig tolkningsmetod, men att vissa typer av egendom alltid ska omfattas, såsom exempelvis jordbruksutrustning.⁴⁶³

Antag att en person har väsentlig anknytning till Sverige baserat på att hen innehar en permanentbostad i Sverige. Hemvistet enligt artikel 4 tilldelas Sverige. Frågan är hur en hyresinkomst från en i Sverige belägen fastighet eller bostadsrätt ska beskattas efter en utflyttning. I det *första typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist Sverige*) kan artikel 6 inte tillämpas. Artikel 6 är som nämnts ovan bara tillämplig på inkomst från fast egendom som är belägen i den andra avtalsslutande staten, dvs. det finns ett krav på en gränsöverskridande koppling (se typfall 2 och 3 nedan). I nu aktuellt typfall fördelas den exklusiva beskattningsrätten enligt artikel 21 modellavtalet till hemviststaten, dvs. Sverige i detta fall. Om personen ifråga får inkomster från en fastighet i utlandet kan Sverige såsom hemviststat däremot beskatta inkomsten enligt artikel 6(1) modellavtalet. Undanröjande av eventuell dubbelbeskattning åligger Sverige såsom hemviststat.

I det *andra typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) ändras situationen till att den skattskyldige får hemvist i inflyttningsstaten. Detta innebär att Sverige såsom källstat tillsammans med hemviststaten får beskatta hyresinkomsten. En situation där dubbelbeskattning uppstår kan mycket väl aktualiseras. Beskattning enligt intern rätt sker enligt reglerna i 42:1 IL. Enligt artikel 23A eller B undanröjer eller lindrar inflyttningsstaten den eventuella dubbelbeskattning som kan tänkas uppkomma. Om personen ifråga får inkomst från en fastighet belägen i utlandet (inflyttningsstaten) kan Sverige inte, såsom tredje land, göra anspråk på beskattningsrätten enligt skatteavtalet. I denna situation begränsar skatteavtalet den svenska beskattningsrätten som finns enligt intern rätt.

⁴⁶² Artikel 6(3) MA.

⁴⁶³ Det kan noteras att HFD har tolkat artikel 6(2) som att även nyttjanderätt till bostadsrätt omfattas av uttrycket fast egendom i artikeln, se exempelvis RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91.

I det *tredje typfallet* (*begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) blir skillnaden i förhållande till det andra typfallet att en beskattning måste ske enligt reglerna för begränsat skattskyldiga. När det gäller hyresinkomster är dessa skattepliktiga enligt 3:18 p. 10 IL om de har sin källa i Sverige, varför någon skillnad i egentlig mening inte föreligger mellan en person som är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige men har avtalsrättslig hemvist i inflyttningsstaten. När det gäller möjligheten att göra avdrag vid beräkningen av beskattning av överskottet av hyresinkomsterna gäller för obegränsat skattskyldiga en relativt förmånlig schablonregel i 42:30–32 IL. Motsvarande regel är tillämplig för begränsat skattskyldiga personer.⁴⁶⁴ Precis som i det andra typfallet kan Sverige i detta fall inte heller göra anspråk på beskattningsrätt på hyresinkomster som härrör från inflyttningsstaten. Någon sådan beskattningsrätt finns för övrigt inte heller enligt intern rätt.

Typfall	Svensk inkomst	Utländsk inkomst
1. Obegränsat skattskyldig + hemvist Sverige	21 Ja, endast H	6(1) Ja, H får + H undanröjer ev. DB
2. Obegränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	6(1) Ja, K får	21 Nej, endast H
3. Begränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	6(1) Ja, K får	21 Nej, endast H

Tabell Artikel 6(1) MA → Inkomst från fastighet i K får beskattas hos H

Sammanfattningsvis innebär en tillämpning av modellavtalet på hyresinkomster från Sverige att Sverige får beskatta dessa fullt ut om personen är obegränsat skattskyldig i Sverige, oavsett hemvist. Om personen är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige spelar inte heller någon roll (typfall 2 jämfört med typfall 3), eftersom Sverige i båda fallen får beskatta hyresinkomsten enligt såväl intern rätt som modellavtalet. Om en situation av dubbelbeskattning uppstår är det inflyttningsstaten, såsom hemviststat, som får undanröja eller lindra densamma. När det gäller beskattning av hyresinkomster från Sverige föreligger således inte någon skillnad avseende de olika typfallen.

Om hyresinkomsten härrör från inflyttningsstaten kan Sverige där-
emot endast göra anspråk på beskattningsrätten till dessa i det första

⁴⁶⁴ Se exempelvis RÅ 2004 ref. 43 där även avdrag för ränteutgifter hänförliga till privatbostad som hyrdes ut av begränsat skattskyldig medgavs.

typfallet. I ett sådant fall åligger det Sverige att undanröja en eventuell dubbelbeskattning.

3.3.3.3 Utdelningar

När det gäller fördelningen av beskattningsrätten till gränsöverskridande utdelningsinkomster aktualiseras artikel 10 i modellavtalet. Huvudregeln är enligt artikel 10(1) att mottagarens hemviststat får beskatta utdelningen. Det hindrar dock inte det utdelande bolagets hemviststat från att källbeskatta utdelningen om den som har rätt till utdelningen har hemvist i den andra avtalsslutande staten. Vissa begränsningar i källbeskattningen förekommer dock. Enligt artikel 10(2b) begränsas källstatsbeskattningen till 15 procent av bruttobeloppet om mottagaren är en fysisk person.⁴⁶⁵ Motsvarande begränsning finns i den svenska modellen.⁴⁶⁶ Att begränsningen har satts till 15 procent motiveras av att källstaten redan har fått beskatta bolagets vinst och att en högre skattesats därför inte kan anses rättfärdigad.⁴⁶⁷

Om en person är obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning och även har hemvist i Sverige, dvs. det *första typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist Sverige*) aktualiseras, skulle artikel 10(1) inte vara tillämplig på utdelningar från svenska bolag, eftersom den – precis som artikel 6, 12 och 17 ovan – endast är tillämplig på gränsöverskridande situationer.⁴⁶⁸ Troligtvis skulle artikel 21 även vara tillämplig i denna situation och tilldela den exklusiva beskattningsrätten till Sverige (hemviststaten). På utdelning från utländska bolag skulle Sverige dock tilldelas beskattningsrätt enligt artikel 10(1) men vara tvungen att undanröja eller lindra den eventuella dubbelbeskattning som skulle uppstå om det utdelande bolagets hemviststat skulle beskatta utdelningen. Bolagets hemviststat (källstaten) har som nämnts möjlighet att beskatta utdelningen med maximalt 15 procent. Mot bakgrund av att Sverige i

⁴⁶⁵ Artikel 10(2) fick en ny lydelse vid 2014 års uppdatering. Det framgår som att avtalstexten har moderniserats språkligt sett.

⁴⁶⁶ Som exempel på avtal där 15 procentsgränsen har följts är avtalen med USA (artikel 10(2)), Norden (artikel 10(3)) och Spanien (artikel 10(2b)). När det gäller situationer då mottagaren är ett bolag avviker den svenska modellen i viss utsträckning från modellavtalet. Detsamma gäller definitionen i 10(3) av vad som avses med utdelning.

⁴⁶⁷ Kommentaren till modellavtalet artikel 10 punkt 9. Uttrycket ”den som har rätt till utdelningen” syftar till att förhindra missbruk eller annan otillbörlig användning av de skatteförmåner som medges för utdelningar. OECD har under en längre tid försökt att klargöra uttrycket ”beneficial owner” i modellavtalet, se exempelvis OECD 2011 och OECD 2012. I 2014 års kommentarer har vissa förtydliganden skett, se punkterna 12–12.7. Se även Kleist, D., SvSkT 2013 s. 34–59, dens. SN 2012 s. 619–625.

⁴⁶⁸ Se kommentaren till artikel 10 punkt 8.

nu aktuellt fall har en skattesats på 30 procent skulle beskattningsrätten, avräkningen till trots, inbringa medel till statskassan.

Om hemvistet i stället skulle tilldelas inflyttningsstaten enligt skatteavtalet, blir artikel 10(1) tillämplig (typfall 2 och 3). I det *andra typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) skulle Sverige såsom källstat kunna beskatta utdelningar från svenska bolag med upp till 15 procent. Beskattning skulle ske med stöd av 42:1 IL. Om det skulle handla om utdelning från utländska bolag (hemmahörande i hemviststaten eller tredje land) skulle skatteavtalet begränsa den svenska beskattningsrätten, genom att tilldela den andra staten beskattningsrätten. I en sådan situation utgör Sverige varken källstat eller hemviststat. Även i det *tredje typfallet* (*begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) skulle Sverige dock kunna källbeskatta utdelningar från svenska bolag med upp till 15 procent. Beskattningen skulle i detta fall ske med stöd av kupongskattelagen.⁴⁶⁹ Att beskatta utdelning från utländska bolag skulle precis som i det andra typfallet begränsas av skatteavtalet. Någon beskattningsrätt enligt intern svensk rätt föreligger för övrigt inte heller.⁴⁷⁰

Typfall	Svensk inkomst	Utländsk inkomst
1. Obegränsat skattskyldig + hemvist Sverige	21 Ja, endast H	10(1) Ja, H får + H undanröjer ev. DB
2. Obegränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	10(1–2) Ja, K får men med max 15 procent	21 Nej, endast H
3. Begränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	10(1–2) Ja, K får men med max 15 procent	21 Nej, endast H

Tabell Artikel 10(1–2) MA → H får beskatta + K får beskatta med max 15 procent

Av denna enkla genomgång framgår att skillnaden mellan typfall 1 och 2, dvs. att en person är obegränsat skattskyldig i Sverige men har hemvist i Sverige alternativt i inflyttningsstaten innebär en skillnad. Skillnaden består i att om personen har hemvist i Sverige föreligger en exklusiv beskattningsrätt till utdelning från svenska andelar för Sverige, medan om personen har hemvist i inflyttningsstaten begränsas beskattningsrätten till maximalt 15 procent (eller den skattesats som framgår av aktuellt

⁴⁶⁹ Enligt 5 § KupL är kupongskatten 30 procent av utdelningen.

⁴⁷⁰ Jämför i denna situation 3:18 IL och kupongskattelagen.

avtal). I det första typfallet har Sverige även möjlighet att, såsom hemviststat, beskatta utdelningar från utländska bolag, vilket inte är fallet i det andra typfallet. Vid en sådan beskattning åligger det dock Sverige såsom hemviststat att undanröja den dubbla beskattningen. Detta ska enligt modellavtalet göras med stöd av avräkningsmetoden.⁴⁷¹

Skillnaden mellan typfall 2 och 3, dvs. om personen i båda fallen har hemvist i inflyttningssstaten men är obegränsat respektive begränsat skattskyldig i Sverige efter flytten, är utifrån ett skatteavtalsrättsligt perspektiv obetydlig. Den svenska beskattningsrätten till utdelningar på svenska andelar begränsas på motsvarande sätt i båda fallen till en maximal skattesats på 15 procent. En skillnad föreligger dock i den interna rätten. Skillnaden består i att i det förre fallet sker beskattning med stöd av IL och i det andra med stöd av kupongskattelagen. Detta innebär att en person som faller inom typfall 2 (obegränsat skattskyldig) har möjlighet att göra avdrag för exempelvis förvaltningsutgifter, m.m.⁴⁷² En begränsat skattskyldig person däremot (typfall 3) har ingen möjlighet att göra motsvarande avdrag från den beskattningsbara utdelningen, utan beskattas på bruttobeloppet med den definitiva källskatten enligt kupongskattelagen.⁴⁷³ I de två sista typfallen har Sverige inte möjlighet att beskatta utdelningar från utländska bolag.

3.3.3.4 Ränteinkomster

På liknande sätt som när det gäller utdelning fördelar artikel 11(1) i modellavtalet beskattningsrätten till räntor till hemviststaten. Artikel 11(2)⁴⁷⁴ medger, på motsvarande sätt som nyss nämnts för utdelningar, källstaten en begränsad beskattningsrätt uppgående till maximalt 10 procent av räntans bruttobelopp under förutsättning att mottagaren är den som har rätt till räntan.⁴⁷⁵ I artikel 11(3) återfinns definitionen av ränta⁴⁷⁶ och i artikel 11(5) förklaras innebörden av att en ränta har upp-

⁴⁷¹ Se specialreglerna i artikel 23 A(2) MA.

⁴⁷² Se 42 kap. IL.

⁴⁷³ Se Jilkén, D., m.fl., 2013 s. 49 f. och Dahlberg, M., 2014 s. 76. Vissa möjligheter till återbetalning finns dock i 27 § KupL, t.ex. om 30 procent har innehållits, men Sverige varit begränsad till att maximalt ta ut 15 procent enligt ingånget skatteavtal. Se även Jilkén, D., m.fl., 2013 s. 72–75 och EU-domstolens dom i *Bouanich*.

⁴⁷⁴ Även artikel 11(2) har fått en ny lydelse år 2014.

⁴⁷⁵ Se ovan vid fotnot 467 om uttrycket den som har rätt till räntan – beneficial owner och kommentaren till artikel 11 punkterna 9.1–10.4. Artikel 11 innehåller inga förförande regler eller subject-to-tax regler, se kommentaren till artikel 11 punkterna 12–14. Se även Sparandedirektivet artikel 2 för en definition av uttrycket faktisk betalningsmottagare.

⁴⁷⁶ Se vidare kommentaren till artikel 11 punkterna 18–23.

kommit eller anses härröra från en viss avtalsslutande stat (källstaten). Enligt den svenska modellen ges hemviststaten en exklusiv beskattningsrätt till ränteinkomster.⁴⁷⁷

En artikel identisk med artikel 11(1) och 11(2) modellavtalet skulle inte vara tillämplig på ränteinkomster från Sverige i det *första typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist Sverige*) eftersom det gränsoverskridande momentet saknas.⁴⁷⁸ Även i denna situation tillämpas artikel 21, vilken fördelar den exklusiva beskattningsrätten till Sverige. Motsvarande resultat skulle nås med stöd av den svenska modellen där beskattningsrätten till ränteinkomster uttryckligen tilldelas hemviststaten, enligt artikel 11(1). Om räntan härrör från utlandet och betalas till en person med hemvist i Sverige kan Sverige beskatta ränteinkomsten med stöd av 11(1) modellavtalet och 42:1 IL. I en sådan situation åligger det dock Sverige såsom hemviststat att undanröja eller lindra den eventuella dubbelbeskattning som kan uppstå på grund av att källstaten eventuellt också beskattar räntebetalningen. Detta görs genom avräkning, enligt modellavtalet.⁴⁷⁹

I det *andra typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) kan Sverige såsom källstat beskatta ränta som härrör härifrån i viss utsträckning (max 10 procent enligt modellavtalets artikel 11(1) och 11(2)). Däremot begränsar avtalet Sveriges möjlighet att beskatta räntor från utlandet, eftersom Sverige i en sådan situation varken är hemvist- eller källstat. Vid en tillämpning av den svenska modellen på denna situation skulle Sverige varken kunna beskatta ränteinkomster härrörande från Sverige eller från annat land eftersom en exklusiv beskattningsrätt ges till hemviststaten. I det *tredje typfallet* (*begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) har Sverige ingen beskattningsrätt enligt intern rätt. Ränteinkomster är inte skattepliktiga för begränsat skattskyldiga personer varken enligt IL, SINK eller kupongskattelagen.⁴⁸⁰ Det kan noteras att begränsat skattskyldiga, detta till trots, i vissa fall har avdragsrätt för ränteutgifter enligt inkomstskattelagen (42:1 st. 2–3 IL). Denna avdrags-

⁴⁷⁷ Som exempel på avtal där en exklusiv beskattningsrätt tilldelas hemviststaten är avtalet med USA (artikel 11(1)) och det nordiska skatteavtalet (artikel 11(1)). I exempelvis det spanska avtalet följer man den modell som föreskrivs i modellavtalet (artikel 11(2)). I det spanska avtalet tilläts dock en något högre skattesats, 15 procent.

⁴⁷⁸ Se avtalstextens ordalydelse och kommentaren till artikel 11 punkt 6.

⁴⁷⁹ Se närmare artikel 23 A(2) modellavtalet.

⁴⁸⁰ I SOU 2014:40 om en neutral bolagsskatt diskuteras ett införande av en källskatt på räntebetalningar till utländska juridiska personer. Sammanfattningsvis kan konstateras att trots att ett sådant förslag utformades (bilaga 10) så föreslog kommittén att ett sådant förslag inte skulle genomföras. Se SOU 2014:40 s. 439–474. Se även Lindeberg, N., SN 2014 s. 540.

rätt, vilken kan ses som ett avsteg från målsättningen att det ska föreligga symmetri i det svenska beskattningssystemet, är motiverad utifrån ett EU-rättsligt perspektiv.⁴⁸¹

Ytterligare en intressant reflektion kan göras i denna del, även den utifrån ett EU-rättsligt perspektiv. Tanken med sparandedirektivet⁴⁸² är att fysiska personer som huvudregel ska beskattas för ränteinkomster i sin hemviststat. Vissa övergångsbestämmelser med möjlighet till källskatteuttag finns för Österrike, Belgien och Luxemburg. Som framgått ovan stämmer den svenska modellen väl överens med sparandedirektivet, då Sverige i sina förhandlingar önskar tilldela hemviststaten exklusiv beskattningsrätt. Däremot synes tanken bakom sparandedirektivet mer svårförenlig med fördelningen som görs i modellavtalet. Ett exempel där en källbeskattning av ränta medges i det svenska skatteavtalsnätet är i det svensk-spanska avtalet, artikel 10(2). Även denna artikel är således svårförenlig med tanken bakom direktivet. I tabellerna nedan åskådliggörs resultatet av fördelningen av beskattningsrätten enligt såväl modellavtalet som enligt den svenska modellen (se nästa sida).

Typfall	Svensk inkomst	Utländsk inkomst
1. Obegränsat skattskyldig + hemvist Sverige	21 Ja, endast H	11(1) Ja, H får + H undanröja ev. DB
2. Obegränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	11(1–2) Ja, K får men med max 10 procent	21 Nej, endast H
3. Begränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	11(1) Nej, interna regler saknas	21 Nej, endast H

Tabell Artikel 11(1–2) MA → H får beskatta + K får beskatta med max 10 procent

⁴⁸¹ Se närmare prop. 2007/08:24 s. 28–33 och *Lakebrink*.

⁴⁸² Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar.

Typfall	Svensk inkomst	Utländsk inkomst
1. Obegränsat skattskyldig + hemvist Sverige	11(1) Ja, endast H	11(1) Ja, endast H
2. Obegränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	11(1) Nej, endast H	11(1) Nej, endast H
3. Begränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	11(1) Nej, endast H	11(1) Nej, endast H

Tabell Artikel 11 SMTC → exklusiv beskattningsrätt till H

Sammanfattningsvis kan noteras att när hemvistet övergår till inflyttningsstaten (dvs går från typfall 1 till typfall 2) leder det till en begränsad beskattningsrätt av svenska ränteinkomster (enligt modellavtalet), då denna begränsas till maximalt 10 procent i det senare fallet. När det gäller beskattningsrätten till utländska ränteinkomster finns viss möjlighet till sådan beskattning när personen har hemvist i Sverige men inte om personen har hemvist i inflyttningsstaten. I den förra situationen åligger det dock Sverige att undanröja eller lindra den eventuella dubbla beskattningen. Eftersom Sverige tillämpar en skattesats om 30 procent på nettot, enligt IL i dessa fall, och källstaten endast får beskatta med maximalt 10 procent på bruttot kan vissa skatteintäkter inflyta till den svenska statskassan även från utländska ränteinkomster så länge den skattskyldige har skatteavtalsrättlig hemvist i Sverige (typfall 1).

Vid en tillämpning av den svenska modellen föreligger en skillnad såtillvida att Sverige ges en exklusiv beskattningsrätt i det första typfallet för såväl svenska som utländska ränteinkomster. Det innebär att Sverige inte behöver lindra eller undanröja någon dubbelbeskattning. Någon beskattningsrätt i det andra typfallet föreligger däremot inte alls i denna situation.

När det gäller skillnaden mellan typfall 2 och 3, dvs. då hemvistet är i inflyttningsstaten, kan det noteras att en skillnad föreligger enligt modellavtalet såtillvida att den som är obegränsat skattskyldig (typfall 2) är skattskyldig för ränteinkomster som härrör från Sverige (max 10 procent) medan att så inte är fallet för den som är begränsat skattskyldig (typfall 3). I ingetdera av dessa två typfall har Sverige möjlighet att beskatta utländska ränteinkomster. Denna skillnad föreligger bara i de fall Sverige följer de principer som kommer till uttryck i modellavtalet. Vid en tillämpning av den svenska modellen sker ingen beskattning alls eftersom hemvistet är i inflyttningsstaten. Någon skillnad mellan de två typfallen uppstår inte i en sådan situation. Denna lösning stämmer som

nämnts ovan väl överens med såväl tankarna bakom som syftet med sparandedirektivet. Den svenska modellen kan i det sista typfallet även förstås mot bakgrund av att det inte finns någon intern skattelagstiftning som stadgar skattskyldighet i dessa fall.

3.3.3.5 Kapitalvinster

I artikel 13 modellavtalet behandlas fördelningen av beskattningsrätten till kapitalvinster (realisationsvinster).⁴⁸³ Enligt artikel 13(1)–13(4) i modellavtalet finns en möjlighet för källstaten att beskatta vissa typer av inkomster. I dessa fall är det hemviststaten som ska undanröja eller lindra den dubbla beskattningen.⁴⁸⁴ I artikel 13(5) i modellavtalet fördelas beskattningsrätten till övriga inkomster som inte behandlas i punkterna 1–4. Mot bakgrund av de mindre vanligt förekommande inkomster som regleras i artikel 13(1–4) torde artikel 13(5) kunna ses som huvudregeln, trots dess placering i slutet av artikeln. I avsnittet behandlas endast fördelningen av beskattningsrätten till kapitalvinst på fastigheter och andelar, då dessa inkomster framstår som vanligast förekommande för individer.

Artikel 13(1) aktualiseras vid fördelningen av beskattningsrätten till *kapitalvinst på fastigheter* och privatbostadsrätter, då artikel 6 endast fördelar beskattningsrätten till löpande avkastning på dessa. Enligt praxis gäller motsvarigheten till artikel 13(1) för kapitalvinster på bostadsrättslägenheter.⁴⁸⁵ Artikel 13(1) lyder:

Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

Artikel 13(1) modellavtalet fördelar således beskattningsrätten till hemviststaten men tillåter även källstaten att beskatta vinsten. Artikel 13(1) modellavtalet gäller dock inte i situationer där käll- och hemviststat är densamma, dvs. en försäljning av en i Sverige belägen fastighet för en person som omfattas av det *första typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist Sverige*). Av kommentaren till artikel 13 framgår att artikel 13(5) ska tillämpas i dessa situationer.⁴⁸⁶ Artikel 13(5) fördelar den exklusiva beskatt-

⁴⁸³ Jag har i andra sammanhang analyserat artikel 13 modellavtalet i jämförelse med det nordiska avtalet, se Cejje, K., 2010 s. 133–146.

⁴⁸⁴ Se artikel 23 A(1) och 23 B(1) modellavtalet.

⁴⁸⁵ RÅ 1995 ref. 91 och RÅ 1989 ref. 37. Se även SKV 2013 s. 168 och Rättslig vägledning 2014 samt den nyligen meddelade domen HFD 2014 ref. 78, där en begränsat skattskyldig person var skattskyldig i Sverige vid avyttring av en bostadsrättslägenhet trots att hon inte var medlem av bostadsrättsföreningen (hade nyttjanderätten till lägenheten).

⁴⁸⁶ Se punkt 22 i kommentaren till artikel 13.

ningsrätten till hemviststaten oavsett varifrån inkomsten härrör. Om fastigheten däremot är belägen i utlandet blir artikel 13(1) tillämplig. Med stöd av denna artikel skulle Sverige kunna beskatta inkomsten, såsom hemviststat. Sverige skulle i detta fall vara tvungen att undanröja eller lindra den dubbla beskattningen med stöd av metodartikeln. I det *andra typfallet (obegränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten)* kan Sverige beskatta vinsten med stöd av artikel 13(1), i de fall då fastigheten är belägen i Sverige (källstat). Det är då inflyttningsstaten som undanröjer eller lindrar den dubbla beskattningen. Beskattning sker med stöd av 42:1 IL. Om fastigheten däremot är belägen i inflyttningsstaten begränsas Sverige i sin beskattningsrätt, då Sverige varken utgör hemvist- eller källstat enligt avtalet. Även i det *tredje typfallet (begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten)* kan Sverige beskatta en kapitalvinst som uppstår vid en svensk bostadsförsäljning med stöd av artikel 13(1) modellavtalet. Enligt den interna rätten sker beskattning med stöd av 3:18 p. 11 IL. Enligt paragrafen är en begränsat skattskyldig person skattskyldig för kapitalvinst vid avyttring av exempelvis fastigheter eller privatbostadsrätter. Om fastigheten är belägen i utlandet saknar Sverige möjlighet att beskatta kapitalvinsten enligt såväl intern rätt som enligt skatteavtalet.

Typfall	Svensk inkomst	Utländsk inkomst
1. Obegränsat skattskyldig + hemvist Sverige	13(5) Ja, endast H	13(1) Ja, H får + H undanröja ev. DB
2. Obegränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	13(1) Ja, K får	13(5) Nej, Sv är varken H eller K
3. Begränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	13(1) Ja, K får	13(5) Nej, även interna regler saknas

Tabell Artikel 13(1) MA → H får och K får beskatta

Sammanfattningsvis kan det även i detta fall noteras att den största skillnaden ligger i var den skattskyldige får sitt avtalsrättsliga hemvist. När det gäller kapitalvinster på fastigheter belägna i utlandet kan Sverige inte beskatta dessa om personen har avtalsrättslig hemvist i utlandet. I de fall då inkomsterna härrör från en svensk fastighetsförsäljning är inkomsterna skattepliktiga i Sverige oavsett hemvist. Någon skillnad mellan en begränsat och obegränsat skattskyldig person i detta fall synes inte heller föreligga, då de båda blir beskattade enligt IL.

När man diskuterar kapitalvinst på bostäder bör även återförda uppskovsbelopp efter flytt samt schablonintäkter på uppskovsbelopp kort nämnas. Enligt artikel 3:18 p. 12 IL är återförda uppskov och schablonintäkter enligt 47 kap. IL skattepliktiga för begränsat skattskyldiga personer. De *uppskov* som avses i 47 kapitlet är uppskov vid bostadsbyten. Att även begränsat skattskyldiga är skattskyldiga för dessa torde hänga samman med att det numera är möjligt att förvärva ersättningsbostäder inom EES.⁴⁸⁷ Jag har i andra sammanhang diskuterat uppskovsbeloppens förhållande till skatteavtalen och då problematiserat dessa utifrån huruvida man kan se dem som redan realiserade kapitalvinster och om de i så fall omfattas av skatteavtalen vid ett senare återförande.⁴⁸⁸ Vidare har jag i det sammanhanget även visat på de problem som kan uppstå beroende på vilken överlåtelse tidpunkt som avses, dvs. vid den första överlåtelse tidpunkten (bytet av fastigheten med efterföljande uppskov) eller avyttringstidpunkten för den nyförvärvade fastigheten (krav på skattebetalning).⁴⁸⁹ Sammanfattningsvis kan sägas att frågan är komplex och att lagstiftaren inte har tagit ställning till dessa frågor. Personligen har jag tidigare förespråkade tolkningen att det är överlåtelse tidpunkten som torde avses (och inte den tidpunkt när krav på skattebetalning reses) vid fördelning av beskattningsrätten i denna och liknande situationer.⁴⁹⁰ I förarbetena har denna mycket komplexa problematisering utelämnats.⁴⁹¹ Om man väljer den första överlåtelse tidpunkten som styrande för fördelningen av beskattningsrätten alternativt om man anser att skatteavtalen inte kan tillämpas på redan realiserade inkomster⁴⁹² begränsar avtalen inte den svenska beskattningsrätten till de återförda uppskoven.⁴⁹³

Det har tidigare varit oklart hur man ska klassificera *schablonintäkter* enligt skatteavtalen. Enligt intern rätt torde de ses som ett räntebeläggande av uppskovsbeloppet och utgör ett led i att finansiera avskaffandet av fastighetsskatten.⁴⁹⁴ Ett tänkbart alternativ vore därför att se dem som ränteinkomster, på liknande sätt som implicit görs i intern rätt. Ser man till definitionen av ränta i 11(3) modellavtalet framgår att det ska handla om en inkomst.⁴⁹⁵ Schablonintäkten utgör en inkomst av kapital enligt

⁴⁸⁷ Se EU-domstolens dom *Kommissionen mot Sverige* och prop. 2006/07:19.

⁴⁸⁸ Cejje, K., 2010 s. 192–197.

⁴⁸⁹ A.a s. 207–216.

⁴⁹⁰ Se exempelvis uppskov vid andelsbyten, Cejje, K., 2010 s. 214 och s. 502–504.

⁴⁹¹ Se prop. 2006/07:19 s. 24–48.

⁴⁹² Bytet av bostad utgör en avyttring, varför inkomsten kan ses som realiserad.

⁴⁹³ Se även i brödtexen vid fotnot 505.

⁴⁹⁴ Prop. 2007/08:27 s. 120 och även Andersson, M., m.fl., 2012 s. 1399.

⁴⁹⁵ Definitionen av ränta i artikel 11(3) ska i princip ses som uttömmande, se kommentaren till artikel 11 punkt 21. Av motsvarande punkt framgår att man medvetet har valt

intern rätt (41:3 p. 6 IL), vilket inte nödvändigtvis motsäger denna tolkning.

Vid införandet av schablonintäkten år 2008 diskuterades inte hur denna förhöll sig till ingångna skatteavtal. Skatteverket kom dock tidigt med ett ställningstagande där det uttalade uppfattningen att en schablonintäkt inte utgör en inkomst i avtalens mening, varför avtalen inte var tillämpliga.⁴⁹⁶ HFD anslöt sig till denna uppfattning i mål HFD 2012 ref. 60.⁴⁹⁷ Enligt Skatteverket och HFD krävdes att det var fråga om en inkomst i avtalets mening för att artikel 22 (artikeln om annan inkomst) skulle kunna vara tillämplig. Uttrycket inkomst definierades inte i avtalet vilket innebar att uttrycket, med stöd av avtalets tolkningsregel, skulle anses ha den betydelse som det hade enligt svensk intern rätt, såvida det inte gick att fastställa parternas avsikt. Efter att ha hämtat ledning från övriga fördelningsartiklar i avtalet kunde HFD konstatera att dessa tar sikte på inkomster som på något sätt berikar den skattskyldige och tillför denne skatteförmåga, såsom ersättningar, avkastning, vinster m.m. Schablonintäkten ifråga har inte denna karaktär utan är en teknisk konstruktion som har skapats i syfte att räntebelägga en skattekredit. Den utgör således inte en i reell mening uppburen inkomst som kan jämföras med sådana inkomster som räknas upp i övriga fördelningsartiklar. HFD kunde inte heller finna att det på något annat sätt framgick att de avtalslutande staterna avsett att schablonintäkten skulle omfattas av avtalet. HFD konstaterade därför att schablonintäkten inte kunde anses vara en inkomst i den mening som avsågs i artikel 22. En följd av HFD:s resonemang är att skatteavtalen inte begränsar de svenska beskattningsanspråken på de schablonintäkter på uppskovsbelopp som, såväl begränsat som obegränsat, skattskyldiga personer är skattskyldiga för enligt IL. Någon skillnad mellan de olika typfallen föreligger följaktligen inte.⁴⁹⁸

När det gäller *kapitalvinstbeskattning av andelar* är artikel 13(5) tillämplig. Artikel 13(5) i modellavtalet lyder:

att inte hänvisa till nationell rätt för tolkning av definitionen, bland annat mot bakgrund av att det mesta som klassificeras som ränta i de nationella rättsordningarna de facto omfattas enligt artikeln.

⁴⁹⁶ Se SKV:s ställningstagande dnr 131 745783-07/111 (2007-12-20).

⁴⁹⁷ Se även HFD 6688-11 för motsvarande bedömning.

⁴⁹⁸ Det kan nämnas att målet har kritiserats. I HFD 2013 ref. 34 konstaterade HFD däremot att schablonintäkter på investeringssparkonton (42:36 IL) omfattas av det skatteavtalsrättsliga inkomstbegreppet och artikel 22 om annan inkomst i det nordiska avtalet. Se för liknande uppfattning SKV:s ställningstagande dnr 131 415888-12/111 (2012-07-13). För en jämförelse av de båda fallen se Berglund, M., 2014b s. 271–276.

Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

Artikel 13(5) i modellavtalet tilldelar överlåtarens hemviststat den exklusive beskattningsrätten. Motsvarande bestämmelse finns i 13(4) i den svenska modellen. Sverige har reserverat sig mot artikel 13(5) i modellavtalet och den svenska modellen har en femte punkt som tar sikte på utflyttningsbeskattning av kapitalvinster.⁴⁹⁹ Artikel 13(5) i det svenska modellavtalet lyder (2009):

Notwithstanding the provisions of paragraph 4 [jämför 13(5) modellavtalet], gains from the alienation of any property derived by an individual who has been a resident of a Contracting State and who has become a resident of the other Contracting State, may be taxed in the first-mentioned State if the alienation of the property occurs at any time during the ten years next following the date on which the individual has ceased to be a resident of the first-mentioned State.

Det svenska förhållningssättet som kommer till uttryck i modellen är en naturlig följd av de svenska regler som finns i 3:19 IL (tioårsregeln), till vilka jag strax återkommer. Det kan dock noteras att begreppet "property" används vilket är vidare än enbart aktier.

I det följande avgränsar jag mig till att diskutera huvudfallet med aktier, dvs. artikel 13(5) i såväl modellavtalet som den svenska modellen. Till skillnad från artikel 6, 10 och 11 har artikel 13(5) modellavtalet, som det framstår, inte en begränsning till att enbart beröra situationen att kapitalvinsten härrör från en avtalsslutande stat och att den skattskyldige har hemvist i den andra staten. Det torde innebära att något krav på att det föreligger ett gränsöverskridande moment inte finns. Denna tolkning stöds även av vad som sagts ovan avseende artikel 13(1).⁵⁰⁰

Om man utgår från denna tolkning skulle en tillämpning av artikel 13(5) modellavtalet på det *första typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist Sverige*) innebära att Sverige kan beskatta kapitalvinst vid avyttring av såväl svenska som utländska aktier. I det *andra och tredje typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten och begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) skulle den svenska beskattningsrätten inskrän-

⁴⁹⁹ Sverige har reserverat sig i två avseenden i kommentaren till modellavtalet. I punkt 39 har Sverige reserverat sig och vidmakthåller rätten att beskatta kapitalvinster på andelar i svenska bolag. I punkt 44 förbehåller man sig vidare rätten att infoga speciella bestämmelser för kapitalvinster som erhålls av SAS. För den rättsliga betydelsen av reservationer och kommentarer i modellavtalet se exempelvis Dahlberg, M., 2000 s. 91 och Introduktionen till modellavtalet punkterna 30–32.

⁵⁰⁰ Se fotnot 485 ovan med vidarehänvisning.

kas fullständigt av modellavtalet eftersom hemviststaten tilldelas den exklusiva beskattningsrätten.

Inte heller i den svenska modellen framstår det som att det finns ett krav på (ett gränsoverskridande moment) en koppling av aktierna till den stat där den skattskyldige tidigare hade hemvist.⁵⁰¹ I den svenska modellen får utöver hemviststaten även den tidigare hemviststaten beskatta kapitalvinsten, under förutsättning att en avyttring sker inom tio år från hemvistbytet. Även om det inte framgår av den svenska modellen är det inte ovanligt att de svenska beskattningsanspråken blir begränsade till att omfatta kapitalökningar som uppstod före det att den skattskyldige flyttade från Sverige.⁵⁰² I detta sammanhang kan det också noteras att Sverige vanligtvis inte får igenom ambitionen att vidmakthålla beskattningsrätten i tio år. Ett exempel på ett avtal där tio år har lyckats förhandlas fram är skatteavtalet med USA från år 1994. Något vanligare är att tidsperioden begränsas till mellan två och sju år.⁵⁰³

Vid en tillämpning av artikel 13(5) i den svenska modellen på de tre typfallen utgår jag från att en försäljning har skett ett par år efter utflyttningen. I det *första typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist Sverige*) torde den svenska beskattningsrätten inte inskränkas vid en avyttring och efterföljande kapitalvinstbeskattning. Enligt huvudregeln i artikel 13(4) i den svenska modellen, som motsvarar artikel 13(5) i modellavtalet, har hemviststaten en exklusiv beskattningsrätt. Även kapitalvinstbeskattning av utländska andelar framstår därför som möjlig. I det *andra typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) har Sverige såsom utflyttningssstat möjlighet att enligt artikel 13(5) den svenska modellen beskatta kapitalvinster på såväl svenska som utländska andelar som görs inom tio

⁵⁰¹ En territoriell koppling (krav på gränsoverskridande moment) synes dock föreligga i det tidigare gällande avtalet mellan Peru och Sverige (SFS 1968:745), såsom HFD har tolkat det. Artikel X i avtalet stadgade (min kursivering): "Vinst som härflyter av försäljning, byte eller överlåtelse av förmögenhet [...], får beskattas allenast i den avtalslutande stat i vilken *tillgången är belägen* vid tidpunkten för försäljningen, bytet eller överlåtelsen i fråga." I det s.k. Peru-målet (HFD 2012 ref. 20) tolkade HFD artikel X i avtalet dels som att en likvidation var att jämställa med en försäljning, dels som att det centrala för beskattningen av vinsten från försäljning ansåg vara var andelarna var belägna vid tidpunkten för beslutet om likvidation. Trots att det handlade om ett likviderat peruanskt bolag ansågs andelarna vara belägna i Sverige vid tidpunkten för likvidationen, varför beskattning av de svenska ägarna kunde ske i Sverige. Det bör noteras att nyss diskuterade avtal är unikt på många sätt och att stor vikt lades på källstatens beskattningsrätt.

⁵⁰² Se exempelvis artikel 13(7) i det nordiska avtalet, prop. 2007/08:146 s. 45.

⁵⁰³ Tidsperioden varierar i olika avtal. I avtalet med Frankrike (artikel 13(7)) stadgas att Sverige har beskattningsrätt om personen har haft hemvist i Sverige fem av sju av de år som har föregått avyttringen, i det nordiska avtalet (artikel 13(7)) fem år, i avtalet med Storbritannien och Nordirland (artikel 13(2)) sju år och i avtalet med Spanien (artikel 13(5)) fem år men bara avseende avyttring av fastighetsbolag.

år från hemvistbytet. Som nämnts ovan begränsas dock beskattningsrätten ofta till att endast avse värdeökningar som uppstod före flytten. Den eventuella dubbelbeskattning som kan uppstå ska undanröjas eller lindras av inflyttningsstaten.

En tillämpning av den svenska modellen på det *tredje typfallet* (*begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) skulle bli identisk med utfallet i det andra typfallet. Skillnaden skulle bestå i tillämpningen av den interna rätten. Enligt intern rätt beskattas personen i typfall två enligt IL:s vanliga regler om kapitalvinster i 42:1 IL. Även personer i typfall tre beskattas enligt 42:1 IL, men grunden för skattskyldighet finns i 3:19 IL, den s.k. tioårsregeln. Enligt tioårsregeln är en person som tidigare har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här skattskyldig för kapitalvinst på bl.a. svenska aktier om han inom tio år från flytten avyttrar dessa. För andelar i utländska företag gäller sedan år 2008 att dessa omfattas under förutsättning att den skattskyldige förvärvade dessa medan han var obegränsat skattskyldig i Sverige, 3:19 st. 4 IL.⁵⁰⁴ Det föreligger således en skillnad i den interna rätten mellan beskattning av en obegränsat skattskyldig person och en begränsat skattskyldig person. Det kan således noteras att en begränsat skattskyldig person endast är skattskyldig till kapitalvinst i tio år efter flytt och dessutom endast till den kapitalvinst på de utländska andelar som förvärvades medan han var obegränsat skattskyldig här. Om hemvistet efter flytten tillfaller inflyttningsstaten (typfall 2 och 3) begränsar dock avtalet även beskattningsrätten för en obegränsat skattskyldig person i tiden. Skillnaden avser därför egentligen endast beskattningsrätten till de utländska andelarna och bör, enligt min mening inte överdrivas.

Typfall	Svensk inkomst	Utländsk inkomst
1. Obegränsat skattskyldig + hemvist Sverige	13(5) Ja, endast H	13(5) Ja, endast H
2. Obegränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	13(5) Nej, endast H	13(5) Nej, endast H
3. Begränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	13(5) Nej, endast H	13(5) Nej, endast H

Tabell Artikel 13(5) MA → endast H

⁵⁰⁴ Se även RÅ 2010 ref. 112 där HFD uttalade att skatteavtalet har företräde framför tioårsregeln i 3:19 IL.

Typfall	Svensk inkomst	Utländsk inkomst
1. Obegränsat skattskyldig + hemvist Sverige	13(4) Ja, endast H	13(4) Ja, endast H
2. Obegränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	13(5) Ja, Utflyttningssstaten får (10 år)	13(5) Ja, Utflyttningssstaten får (10 år)
3. Begränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	13(5) Ja, Utflyttningssstaten får (10 år)	13(5) Ja, Utflyttningssstaten får (10 år), vissa begränsningar i intern rätt

Tabell Artikel 3(5) SMTC → Utflyttningssstaten får beskatta i max 10 år efter flytt

När det gäller kapitalvinstbeskattning av andelar kan det sammanfattningsvis konstateras att det inte föreligger någon väsentlig skillnad beträffande om personen har hemvist i Sverige eller i inflyttningssstaten när det gäller beskattningsrätten till svenska andelar enligt den svenska modellen. Inte heller frågan om personen efter flytt är obegränsat eller begränsat skattskyldig synes ha avgörande betydelse. När det gäller beskattningsrätten till utländska andelar föreligger dock vissa skillnader enligt intern rätt såtillvida att endast de andelar som förvärvades när den skattskyldige var bosatt här omfattas.

Möjligheten till uppskov finns utöver reglerna om bostäder även för andelsbyten.⁵⁰⁵ Dessa regler har till följd av EU-rätten ändrats på senare tid.⁵⁰⁶ Motsvarande problem som omnämnts ovan rörande uppskov vid bostadsbyte föreligger i förhållande till ingångna skatteavtal.⁵⁰⁷ HFD behandlade dessa regelkomplex i såväl RÅ 2008 not. 71 som i RÅ 2010 not. 84. I februari 2014 kom Skatteverket med ett ställningstagande där man bekräftar att skatteavtalen inte begränsar den svenska beskattningsrätten eftersom den överlåtelse tidpunkt som avses är tidpunkten då andelsbytet skedde, vilket var då överlåtaren hade hemvist i Sverige.⁵⁰⁸

⁵⁰⁵ Från och med 2011 års taxering gäller huvudsakligen reglerna om framskjuten beskattning i 48a IL i stället för reglerna om uppskov i 49 kap IL för fysiska personer.

⁵⁰⁶ För en djupare analys avseende dessa regler hänvisas till Cejje, K., 2010 s. 337–340 samt s. 458–461.

⁵⁰⁷ Se vidare Cejje, K., 2010 s. 207–218.

⁵⁰⁸ Se närmare SKV:s ställningstagande dnr 131 86227-14/111 (2014-02-11). I denna del stämmer ställningstagandet med den uppfattning verket hade redan år 2008, se efterföljande fotnot och Cejje, K., 2010 s. 195 f.

Tioårsperioden vid en tillämpning av 3:19 IL, som tillämpas för de tidigare uppskovsbeloppen, börjar således löpa vid tidpunkten för andelsbytet (här har Skatteverket ändrat uppfattning).⁵⁰⁹ Vid en tillämpning av 3:19a IL som gäller vid framskjuten beskattning börjar tioårsperioden löpa vid utflyttningen från EES-området.⁵¹⁰

3.3.4 Inkomst av tjänst

3.3.4.1 Inledning

Inkomster i inkomstslaget tjänst kan avse vitt skilda inkomster. De inkomster som man normalt tänker på är anställningsinkomster från enskild eller offentlig arbetsgivare. Även andra inkomster såsom styrelsearvoden, pensioner och olika förmåner i form av exempelvis personaloptioner kan dock omfattas. I det följande avgränsas diskussionen till att omfatta dessa nyss nämnda inkomster. I ett avslutande avsnitt analyseras även kort inkomster för studenter enligt artikel 20 modellavtalet.

3.3.4.2 Inkomst av anställning

Det är alltid endast en fördelningsartikel som är tillämplig på en viss inkomst. Detta framgår exempelvis av artikel 15(1) modellavtalet där dess subsidiaritet i förhållande till andra avtalsartiklar framgår. Att artikel 15 är subsidiär framgår genom dess hänvisning till artikel 16 om styrelsearvoden, artikel 18 om pension och artikel 19 om offentlig tjänst.⁵¹¹ Beskattningsrätten till inkomst av anställning (enskild tjänst) regleras således i artikel 15 i modellavtalet. Av artikel 15(1) framgår att huvudregeln är att hemviststaten beskattar inkomsten. Om arbetet har utförs

⁵⁰⁹ Se det numera upphävda ställningstagandet dnr 131 657877-08/111 (2008-11-11) och Cejje, K., 2010 s. 204 vid fotnot 647.

⁵¹⁰ Kammarrätten i Göteborg har i en dom (mål nr 3779-10 (2011-11-14)) bekräftat den uppfattning som framhölls ovan avseende uppskov vid bostadsbyte men i förhållande till uppskov vid andelsbyten. Kammarrättens slutsats är att skatteavtalen inte hindrar beskattning av uppskovsbelopp vid en senare avyttring, baserat på att inkomsten avser en redan realiserad inkomst vid tidpunkten för flytten. Kammarrätten tolkar avtalet mellan Sverige och Österrike som att det endast är tillämpligt på inkomster som förvärvats eller uppburits under tiden efter flytt och att uppskovsbeloppet utgör en intern angelägenhet, på vilket avtalet inte är tillämpligt. Se även Cejje, K., 2010 s. 192–196 och s. 207–215 för en mer fördjupad diskussion.

⁵¹¹ Se exempelvis RÅ 2001 not. 88 där HFD diskuterar gränsdragningen mellan pension (artikel 15) och enskild tjänst (artikel 14) i skatteavtalet med Tyskland när det handlade om periodiskt utgående avgångsvederlag. Vidare kan noteras att Skatteverket har kommit med två ställningstaganden som rör artikel 15, se närmare dnr 131 719374-09/111 (2009-09-21) och dnr 131 529671-08/111 (2008-09-10).

i källstaten har källstaten rätt att beskatta så stor del som härrör från arbete som har utförts där.⁵¹² En eventuell dubbelbeskattning undanröjs eller lindras enligt huvudregeln (artikel 23 A och B) av hemviststaten. I artikel 15(2) stadgas den s.k. montörsregeln som innebär att inkomsten trots att arbetet utförs i källstaten endast ska beskattas i hemviststaten om vissa omständigheter är uppfyllda. De tre omständigheterna som ska vara uppfyllda för att källstaten inte ska få beskatta inkomsten, trots att arbetet utförs där, är:

- a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and
- b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and
- c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.

Huvudprincipen för fördelning av beskattningsrätt enligt artikel 15(1–2) i den svenska modellen följer motsvarande bestämmelse i modellavtalet.⁵¹³

När det gäller tillämpningen av artikel 15 på inkomst av tjänst finns flera problemområden.⁵¹⁴ Ett sådant är personaloptioner. Hur fördelningen av beskattningsrätten till dessa bör fördelas har förtydligats i kommentaren till modellavtalet.⁵¹⁵ Huvudprincipen kan sägas vara att artikel 15 tillämpas på varje förmån som grundar sig på optionen fram till den dag då optionen utnyttjas, säljs eller överlåts. Efter det att optionen har utnyttjas behandlas värdetillväxten enligt artikel 13. Slutligen ska det kort noteras att även arbetsgivarbegreppet i skatteavtalen har ändrats och utvidgats i de uppdateringar av kommentaren som gjordes år 2010.⁵¹⁶ I den senaste uppdateringen av kommentaren (2014) beskrivs ersättningar

⁵¹² Enligt HFD 2012 ref. 18 har artikel 15(1) i det nordiska avtalet ansetts innefatta ett krav på fysisk närvaro för att arbetet ska anses utfört i den andra staten.

⁵¹³ I artikel 15(3) finns en specialbestämmelse för ombordanställd personal (dvs. till sjöss eller flyg). Den svenska modellen följer artikel 15(1) och (2) men avviker i viss utsträckning från artikel 15(3) som huvudsakligen stadgar att lön för arbete ombord på flyg alltid ska beskattas i Sverige av de med hemvist i Sverige om arbetsgivaren är SAS. Detta kan även utläsas av den reservation som Sverige har gjort i förhållande till artikel 15 i modellavtalet. Se punkt 15 i kommentaren till artikel 15.

⁵¹⁴ Se exempelvis Hilling, M., SvSkT 2013 s. 187–219. I artikeln tar Hilling bland annat upp problem med hur termerna 'lön och annan liknande ersättning' och 'arbete utförs' ska tolkas.

⁵¹⁵ Se kommentaren till artikel 15 punkterna 12–12.15.

⁵¹⁶ Se närmare kommentaren till artikel 15 punkterna 8.1–8.28 samt SKV:s ställningstagande dnr 131 670082-10/111 (2010-10-19).

som utgår efter det att en anställning har upphört. Som exempel kan nämnas bonusar, semesterersättningar eller skadestånd.⁵¹⁷ Någon redogörelse för dessa förändringar behandlas inte i det följande. I det följande studeras i stället hur artikel 15 ska tillämpas på de tre typfallen. Inledningsvis görs detta när arbetet utförs i Sverige och först därefter när arbetet utförs i utlandet.

I det *första typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist Sverige*) beskattas inkomsten endast i Sverige (hemviststat) enligt 15(1). Även i det *andra typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) kan Sverige, såsom källstat, beskatta inkomsten, såvida inte montörsregeln är uppfylld. Beskattning sker i båda dessa fall enligt IL.

Precis som i det andra typfallet utgör Sverige källstat i det *tredje typfallet* (*begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*). Även i det fallet kan därför beskattning ske här såvida inte montörsregeln är uppfylld. Skattskyldighet föreligger enligt 5 § 1 st. p. 2 SINK när arbetet utförs i Sverige för begränsat skattskyldiga. Det kan dock noteras att det finns en 183-dagars regel även i SINK (6 § p. 1 SINK). Regeln är identisk med montörsregeln i modellavtalet och innebär, om den är tillämplig, att inkomsten är undantagen svensk beskattningsrätt redan enligt intern rätt. Om arbetet utförs i Sverige, utan att montörsregeln är uppfylld sker beskattning enligt SINK med den lägre skattesatsen på 20 procent. Det är som nämnts ovan numera valfritt att bli beskattad enligt SINK eller enligt IL för en begränsat skattskyldig person (4 § SINK), varför beskattning även skulle kunna ske enligt IL i detta fall.⁵¹⁸

När det gäller inkomst av anställning som utförs i utlandet skulle beskattningsrätten i det *första typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist Sverige*) kunna tilldelas Sverige enligt artikel 15(1) modellavtalet eftersom Sverige är hemviststat. I en situation av dubbelbeskattning skulle Sverige dock behöva undanröja eller lindra densamma. Det kan dock noteras att Sverige redan i sin interna rätt har regler om undvikande av dubbelbeskattning i dessa fall, genom sexmånaders- och ettårsregeln i 3:9 IL. Enligt den interna rätten undantar Sverige den utländska inkomsten från beskattning, om vissa givna förutsättningar är uppfyllda. Om hemvistet däremot tilldelas inflyttningsstaten och arbetet även utförs utomlands beskattas inkomsten inte i Sverige i det *andra typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*). Sverige utgör varken hemvist- eller källstat i detta fall. Detsamma gäller i det *tredje typfallet* (*begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) och någon beskattning kan inte ske i Sverige. Detta framgår även av intern rätt (se SINK-lagen). Sammanfatt-

⁵¹⁷ Se närmare kommentaren till artikel 15 punkterna 2.3–2.16.

⁵¹⁸ Se avsnitt 3.1.2 ovan och rättsfall *Hirvonen*.

ningsvis kan det noteras att när det gäller utländska tjänsteinkomster så har det mycket liten betydelse hur avtalet fördelar beskattningsrätten, då dessa i det stora flertalet av fallen är undantagna från beskattning redan i den interna internationella skatterätten.

Typfall	Svensk inkomst	Utländsk inkomst
1. Obegränsat skattskyldig + hemvist Sverige	15(1) Ja, endast H	15(1) Ja, H även K får beskatta + H undanröjer ev. DB
2. Obegränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	15(1) Ja, K får (om ej 15(2))	15(1) Nej, Sv är varken H eller K
3. Begränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	15(1) Ja, K får (om ej 15(2))	15(1) Nej, även interna regler saknas

Tabell Artikel 15(1) MA → endast H, men om utfört i K så får K besatta (dock bara i H om montörsregeln i 15(2) är uppfylld)

Sammanfattningsvis kan följande noteringar göras. Viss skillnad föreligger i det första typfallet för beskattningsmöjligheten för inkomster från Sverige och utlandet, rörande skyldigheten att undanröja eller lindra en eventuell dubbelbeskattning. Det ska dock noteras att för utländska inkomster föreligger ofta undantag från beskattning i Sverige i den interna internationella skatterätten, varför skillnaden kanske snarare förklaras av undantagsmetoden i densamma snarare än på grund av skatteavtalen. Om hemvistet däremot flyttas till inflyttningsstaten (typfall 2) begränsar avtalet Sveriges beskattningsrätt till den del av inkomsten som är hänförlig till arbete som utförs här (svensk inkomst) – under förutsättning att montörsregeln inte är uppfylld.

Vid en jämförelse mellan det andra och tredje typfallet, dvs. frågan om den skattskyldige är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige efter flytt, leder inte heller till någon nämnvärd skillnad. I båda situationerna kan Sverige beskatta inkomsten som är hänförlig till arbete som utförs i Sverige, såvida inte montörsregeln är uppfylld. En skillnad i skattesats och möjligheten att erhålla avdrag kan dock förekomma om den skattskyldige i det tredje typfallet väljer att bli beskattad enligt SINK.⁵¹⁹ Någon beskattning av utländska inkomster sker inte.

⁵¹⁹ Se avsnitt 3.1.2 ovan och mål *Hirvonen*.

I artikel 19(1) modellavtalet regleras inkomst från anställning när det handlar om offentlig tjänst, dvs. i de fall då arbetsgivaren är staten.⁵²⁰ Enligt huvudregeln fördelas den exklusiva beskattningsrätten till dessa inkomster till utbetalarstaten (dvs. källstaten).⁵²¹ Om en stat bedriver rörelse tillämpas artikel 15–18 på de inkomster som betalas ut från den rörelsedrivande verksamheten, enligt artikel 19(3) modellavtalet. Den svenska modellen följer i huvudsak dessa principer.⁵²²

Tillämpar man huvudregeln om fördelning av beskattningsrätt på inkomst från offentlig tjänst (artikel 19(1)) på de tre typfallen som är föremål för analys i denna studie skulle avtalet fördela den exklusiva beskattningsrätten till Sverige i samtliga fall, då en person är anställd av exempelvis svenska staten (kolumn ett nedan), oavsett om det tidigare arbetet har utförts i Sverige eller utomlands. När det handlar om *de två första typfallen (obegränsat skattskyldig i Sverige, oavsett hemvist)* anses den i utlandet stationerade arbetstagaren vara obegränsat skattskyldig i Sverige enligt intern rätt. En sådan skattskyldighet kan antingen baseras på att personen tillhör svensk beskickning hos utländsk stat⁵²³ eller att personen omfattas av reglerna om väsentlig anknytning (exempelvis en universitetslektor⁵²⁴). Det ska vidare noteras att undantaget från skattskyldighet vid vistelse utomlands enligt ettårsregeln inte gäller för statligt anställda.⁵²⁵ I det *tredje typfallet (begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten)* baseras beskattningsrätten på reglerna i 5 § SINK.⁵²⁶ Sammanfattningsvis innebär detta att alla tre typfallen beskattas i Sverige, om än med olika skattesatser, om pensionen baseras på arbete för svenska staten. Eftersom beskattningsrätten är exklusiv torde någon dubbelbeskattning inte uppstå.

Om en person tidigare har varit anställd av en utländsk stat men vid utbetalningstillfället omfattas av det *första typfallet* begränsar skatteavtalet Sverige från att beskatta, då endast källstaten (utbetalningsstaten) har rätt att beskatta pensionen. Detsamma gäller i det *andra och tredje typfallet*.

⁵²⁰ För en bedömning i praxis vad som kvalificerar in under offentlig tjänst, se exempelvis RÅ 1992 not. 128 och RÅ80 Aa 71.

⁵²¹ Det finns dock ett undantag för s.k. lokalanställda i artikel 19(1b) i de fall då arbetet utförs i den andra staten och personen är medborgare där eller om personen bosatte sig där av andra skäl än att arbeta för utbetalarstatens räkning.

⁵²² Jämför artikel 18 i den svenska modellen med artikel 19(1) och 19(3) modellavtalet.

⁵²³ 3:4 IL.

⁵²⁴ Det kan noteras att i vissa äldre skatteavtal finns det vissa specialbestämmelser för forskare och lärare vid universitet eller högskolor, den s.k. "professorsregeln". Se exempelvis det svensk-spanska avtalet artikel 21.

⁵²⁵ 3:9 st. 2 p. 2 IL.

⁵²⁶ Det kan även här på motsvarande sätt, som enligt IL, noteras att undantagen från beskattning enligt 6 § p. 1 SINK inte gäller vid offentliga uppdrag.

Det kan dock noteras att i det tredje typfallet föreligger inte skattskyldighet, ens enligt intern rätt (jämför 3:18 IL och SINK).

Typfall	Svensk inkomst	Utländsk inkomst
1. Obegränsat skattskyldig + hemvist Sverige	19(1) Ja, endast Sv	19(1) Nej, endast K
2. Obegränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	19(1) Ja, endast Sv	19(1) Nej, endast K
3. Begränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	19(1) Ja, endast Sv	19(1) Nej, även interna regler saknas

Tabell Artikel 19(1) MA → endast utbetalarstaten

Ytterligare en form av anställning eller arvode som vanligtvis beskattas som inkomst av tjänst, enligt intern rätt, är styrelsearvoden. Dessa regleras i artikel 16 i modellavtalet. Huvudprincipen när det gäller styrelsearvoden och andra liknande ersättningar är att när dessa betalas till en person med hemvist i en avtalsslutande stat från ett bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten får även bolagets hemviststat, dvs. utbetalarstaten beskatta inkomsten (nedan benämnd källstaten). Detta innebär att såväl hemvist som källstat får beskatta inkomsten. I den svenska modellen framgår motsvarande bestämmelse av artikel 15. Det är dock inte ovanligt att en person ingår i ett bolags styrelse och samtidigt är anställd i företaget. Artikel 16 tillämpas i dessa fall endast på den del av lönen som avser styrelsearbetet inklusive eventuella naturaförmåner som utgår på grund av uppdraget.⁵²⁷ Som framgår av principen om fördelning av beskattningsrätten när det gäller styrelsearvoden krävs att den skattskyldige har hemvist i en annan stat än där bolaget har sitt hemvist. Antag inledningsvis att det handlar om styrelsearvoden från ett svenskt bolag. I exempelvis det *första typfallet* (*obegränsad skattskyldighet, hemvist Sverige*) skulle artikel 16 inte bli tillämplig. En tillämpning av artikel 21(1) modellavtalet skulle dock inte frånta Sverige beskattningsrätten till ett sådant "inhemskt" styrelsearvode. I det *andra typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) skulle styrelsearvoden från svenska bolag kunna beskattas i Sverige. Detsamma gäller i det *tredje typfallet* (*begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*). I båda dessa två sistnämnda typfall skulle det åligga hemviststaten (inflyttningsstaten) att

⁵²⁷ Se punkt 1.1 i kommentaren till artikel 16.

undandröja eller lindra den eventuella dubbla beskattning som skulle kunna uppstå. Skillnaden i intern rätt mellan om den skattskyldige är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige är marginell. Antingen beskattas hen enligt 10:1 och 11:1 IL eller enligt 5 § 1 st. p. 3 SINK. Även i detta fall är det således i princip endast skattesatsen och möjligheten till avdrag för eventuella kostnader och grundavdrag som varierar. Men precis som i övriga situationer kan den som är begränsat skattskyldig numera välja att beskattas enligt IL.

Om man i stället antar att inkomsten härrör från ett utländskt bolag blir artikel 16 tillämplig på det *första typfallet (obegränsat skattskyldig, hemvist Sverige)*. I en sådan situation får såväl Sverige som bolagets hemviststat beskatta arvodet. Enligt metodartikeln är det Sverige såsom den skattskyldiges hemviststat som ska undandröja eller lindra en eventuell dubbelbeskattning. I det *andra och tredje typfallet (obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige, hemvist inflyttningsstaten)* begränsar avtalet den eventuella beskattningsrätt som skulle kunna föreligga enligt intern rätt, då Sverige i dessa situationer framstår som tredje land.⁵²⁸ Den skattskyldige har varken hemvist enligt avtalet i Sverige, eller inkomst med källa från Sverige.

Typfall	Svensk inkomst	Utländsk inkomst
1. Obegränsat skattskyldig + hemvist Sverige	21(1) Ja, endast Sv	16 Ja, H får + H undandröjer ev. DB
2. Obegränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	16 Ja, K får	21(1) Nej, Sv är varken H eller K
3. Begränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	16 Ja, K får	21(1) Nej, även interna regler saknas

Tabell Artikel 16 MA → H + utbetalningsstaten får beskatta

Som framgår av tabellen uppstår skillnaderna i beskattning primärt när ett hemvistbyte sker. När det gäller styrelsearvoden från svenska bolag kan Sverige beskatta oavsett om personen är begränsat eller obegränsat skattskyldig (se typfall 1 jämfört med typfall 2 och 3). När det däremot

⁵²⁸ En begränsat skattskyldig person är inte skattskyldig för styrelsearvoden från utländska bolag (se 5 § 1 st. p. 3 SINK).

gäller arvoden från utländska bolag föreligger en beskattningsmöjlighet endast i det första typfallet.⁵²⁹

Avslutningsvis kan nämnas att när det gäller skillnaden mellan om den utflyttade är begränsat eller obegränsat skattskyldig i Sverige så beskattas precis som tidigare en begränsat skattskyldig person enligt SINK, vilket kan föranleda en lägre skattesats (20 procent) på de från Sverige utbetalade arvoden. För den obegränsat skattskyldige kan dock den effektiva skattesatsen bli ännu lägre, om arvoden är låga mot bakgrund av exempelvis medgivna grundavdrag. I ett sådant fall torde den begränsat skattskyldige ansöka om att bli beskattad enligt IL i stället för enligt SINK.⁵³⁰

3.3.4.3 Pensioner

I skatteavtalssammanhang skiljer man mellan pensioner som baseras på enskild och offentlig tjänst. Vidare görs en åtskillnad för pensioner som utbetalas på grund av privat pensionssparande och inkomst-, tilläggs-, garanti- och premiepension (socialförsäkringar). Det är i huvudsak tre olika artiklar i modellavtalet som kan aktualiseras: artikel 18, artikel 19(2) och artikel 21. Inledningsvis diskuteras på vilken typ av pension de olika artiklarna är tillämpliga.

Såväl artikel 18 som artikel 19(2) tar fasta på pensioner som baseras på tidigare utfört arbete. I artikel 18 modellavtalet finns en bestämmelse om fördelning av beskattningsrätt till pensioner som är subsidiär till artikel 19(2). Enligt artikel 18 tilldelas hemviststaten beskattningsrätten till pensioner och annan liknande ersättning som har sin grund i tidigare anställning.⁵³¹ Enligt artikel 19(2) stadgas att pension eller annan liknande ersättning som betalas av, eller från fonder som är inrättade av, en avtalsslutande stat, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter, till en fysisk person på grund av arbete som utförts i denna stats, underavdelningens eller myndighets tjänst, endast beskattas i utbe-

⁵²⁹ Det kan nämnas att det i princip inte finns något som hindrar att utländska styrelse-arvoden omfattas av undantagsreglerna i 3:9 IL om rekvisiten är uppfyllda.

⁵³⁰ Se avsnitt 3.1.2 ovan och mål *Hirvonen*.

⁵³¹ Enligt kommentaren avses med pension periodiska utbetalningar som har koppling till tidigare yrkesverksamhet. Med liknande ersättningar avses även exempelvis engångsutbetalningar som är gjorda med ett pensioneringssyfte. Se kommentaren till artikel 18 punkt 5.

talarstaten.⁵³² Artikel 19(2) omfattar således pensioner som utbetalas på grund av tidigare offentlig tjänst.⁵³³

När det gäller privata pensionssparanden fördelas beskattningsrätten till dessa till hemviststaten enligt artikel 21 (annan inkomst).⁵³⁴ Av RÅ 2003 ref. 20 framgår att HFD anser att artikel 21 (annan inkomst) även är tillämplig på allmän tilläggspension som utgår på grund av socialförsäkringslagstiftning.

Det sagda innebär att om Sverige skulle följa modellavtalet skulle beskattningsrätten till de olika typerna av pensioner fördelas på följande sätt, beskattningsrätten skulle fördelas till:

- hemviststaten avseende pension baserad på tidigare privat anställning (artikel 18),⁵³⁵
- utbetalarstaten avseende pension baserad på tidigare offentlig anställning (artikel 19)⁵³⁶ och
- hemviststaten för utbetalningar från privata pensionssparanden och utbetalningar med stöd av socialförsäkringslagstiftning (artikel 21).⁵³⁷

Den svenska avtalspolicyn har varierat under åren. Av tidigare kommentarer till modellavtalet framgår att Sverige har reserverat sig mot artikel 18. Vid 2005 års uppdatering av kommentaren har olika alternativa lösningar⁵³⁸ till hemviststatens exklusiva beskattningsrätt införts i kommentaren, varför reservationen numera torde ses som överflödigt och antagligen är skälet till varför den har tagits bort. Det torde dock fortfarande vara den svenska avtalspolicyn att försöka förhandla till sig beskattnings-

⁵³² Ett undantag till denna huvudregel är om mottagaren har hemvist och är medborgare i den andra avtalsslutande staten (19(2b)). Om undantaget är uppfyllt beskattas pensionen endast i hemviststaten.

⁵³³ Se även SKV:s ställningstagande dnr 131 555673-13/111 (2013-09-16) där det framgår att även den del som den skattskyldige får placera själv ska omfattas av artikel 19 punkt (2a) (pension baserad på offentlig tjänst), då avtalsartiklarna bygger på modellavtalets artikel 18 och 19.

⁵³⁴ SKV 2013 s. 188. Numera nämns detta även i kommentaren till artikel 18 punkterna 29–30. I Rättslig vägledning 2014 anges att dessa omfattas av artikel 18 med stöd av HFD 2012 ref. 14. Jag kan dock inte utläsa detta ur rättsfallet.

⁵³⁵ Detta är fallet i exempelvis det spanska och österrikiska avtalet.

⁵³⁶ Se exempelvis det österrikiska avtalet.

⁵³⁷ Se vidare Ewalds, N., 2008 s. 176–184 för en analys av beskattning av pensionsförsäkringar och svensk avtalspolicy. Se även Cejje, K., 2002 s. 23–31 för en analys avseende det nordiska avtalet och det svensk-spanska avtalet i jämförelse med OECD:s modellavtal för de olika pensionerna. Beskattningsrätten till pensioner baserade på socialförsäkringslagstiftningen tilldelas hemviststaten i exempelvis de amerikanska och spanska avtalen.

⁵³⁸ Kommentaren till artikel 18 punkterna 12–21.

rätt till alla former av pensioner. Detta synes även framgå av artikel 17 i den svenska modellen. Sverige har vidare reserverat sig mot artikel 21 i modellavtalet och förtydligat att man förbehåller sig rätten att beskatta vissa livräntor och liknande betalningar när dessa härrör från en svensk pensionsförsäkring.⁵³⁹

När det gäller fördelningen av beskattningsrätten till pensioner varierar den i mycket hög utsträckning mellan olika avtal som Sverige har slutit. Mot bakgrund av detta utgår jag i det följande från artikel 17 i den svenska modellen. Artikel 17 lyder:

Pensions and other similar remuneration, disbursements under the Social Security legislation and annuities arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in the first-mentioned Contracting State.

The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.

Artikel 17(1) den svenska modellen innebär att utbetalarstaten (källstaten) får beskatta inkomsten vid sidan av hemviststaten. När det gäller undanröjande eller lindring av dubbelbeskattning ankommer detta vanligtvis på hemviststaten enligt den svenska modellen (artikel 22).

Den svenska policyn, såsom den kommer till uttryck i artikel 17, kan inte tillämpas i det *första typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist Sverige*) på pensionsutbetalningar från Sverige, eftersom det krävs att utbetalningsstat och hemviststat är olika stater. I ett sådant fall får artikeln om annan inkomst tillämpas vilken tilldelar beskattningsrätten till hemviststaten, Sverige i detta fall. I det *andra typfallet* (*obegränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) kan Sverige såsom utbetalningsstat beskatta pensionen. Detsamma gäller i det *tredje typfallet* (*begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*). Det bör dock erinras om den avsevärda variation som finns mellan olika avtal på detta område, vilket manar till försiktighet.⁵⁴⁰ När det gäller den interna rätten blir skillnaden mellan de första båda typfallen och det tredje typfallet att de första två beskattas enligt IL, medan den som är begränsat skattskyldig beskattas enligt 5 § 1 st. p. 4–7 SINK. Det kan vidare noteras att undantaget från skattskyldighet för pension som utgått på grund av anställning hos svenska staten när mottagaren är medborgare i anställningslandet (lokanställd) har

⁵³⁹ Punkt 14 i kommentaren till artikel 21 och Ewalds, N., 2008 s. 180.

⁵⁴⁰ Se exempelvis fotnoterna 531–533 ovan för exempel på när Sverige har följt den fördelning som förespråkas i modellavtalet.

utformats på motsvarande sätt som enligt artikel 19(2)b modellavtalet (jämför 6 § p. 5 SINK).

Om pensionen härrör från utlandet torde beskattningsrätten i det *första typfallet (obegränsat skattskyldig, hemvist Sverige)* tillfalla såväl Sverige som utbetalarstaten enligt artikel 17(1) i den svenska modellen. I det *andra och tredje typfallet (obegränsat eller begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten)* utgör Sverige varken käll- eller hemviststat och har därför ingen möjlighet att genomdriva skatteanspråk för obegränsat skattskyldiga personer, trots principen om global inkomstbeskattning (i det andra typfallet).

Typfall	Svensk inkomst	Utländsk inkomst
1. Obegränsat skattskyldig + hemvist Sverige	20 (annan inkomst) Ja, H får	17(1) Ja, H får
2. Obegränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	17 (1) Ja, K får	20 Nej, Sv är varken H eller K
3. Begränsat skattskyldig + hemvist inflyttningsstaten	17(1) Ja, K får	20 Nej, även interna regler saknas

Tabell Artikel 17 SMTTC → får beskattas i H och i utbetalarstaten (K)

Sammanfattningsvis, utifrån presumptionen att den svenska modellen följs kan följande likheter och skillnader iakttagas. När det gäller det första typfallet har Sverige såsom hemviststat möjlighet att beskatta oavsett om pensionsutbetalningen härrör från utlandet eller Sverige. Om inkomsten även beskattas i utbetalningsstaten åligger det Sverige att undanröja eller lindra eventuell dubbelbeskattning. I det andra och tredje typfallet, då personen får hemvist i inflyttningsstaten föreligger dock en skillnad. I en sådan situation har Sverige endast möjlighet att beskatta svenska pensionsutbetalningar, då Sverige när det gäller utländska betalningar får anses utgöra en tredje stat. Skillnaden mellan typfall 1 och 2 jämfört med typfall 3 uppstår huvudsakligen i intern rätt. Skälet till skillnaden har att göra med om personen är obegränsat eller begränsat skattskyldig. För det fall att personen är begränsat skattskyldig sker beskattningen med stöd av SINK. Någon möjlighet till grundavdrag eller dylikt föreligger inte i dessa situationer, vilket dock är tänkt att kompenseras av den lägre skattesatsen om 20 procent.⁵⁴¹

⁵⁴¹ Se avsnitt 3.1.2 ovan och mål *Hirvonen*.

3.3.4.4 *Inkomst för studenter*

I artikel 20 i modellavtalet finns slutligen en specialbestämmelse för studenter. Syftet med artikeln är att förhindra att bidrag eller stipendier som studenter erhåller för sitt uppehälle och för sin utbildning i en annan stat beskattas i utbildningsstaten. Detsamma gäller för praktikanter. Den svenska modellen (artikel 19) följer modellavtalet.⁵⁴² I nyare avtal förs dock ofta in en kompletterande bestämmelse där studenten eller praktikanten ska tillförsäkras motsvarande skattebefrielse, lättnader och förmåner på liknande sätt som gäller för en person med hemvist i den förstnämnda avtalsslutande staten.⁵⁴³

3.4 Avslutande kommentarer

I inledningen till detta kapitel har tre centrala delfrågor identifierats, utifrån den övergripande frågeställningen avseende vilken betydelse det har att en person anses obegränsat eller begränsat skattskyldig i utflyttningsstaten – efter det att ett skatteavtal har tillämpats. Både den situationen att den skattskyldige efter flytten har fått avtalsrättslig hemvist i utflyttningsstaten, som i inflyttningsstaten, har beaktats. I detta avslutande avsnitt kommer en återkoppling till dessa tre frågeställningar att göras. Den övergripande frågeställningen – hur de svenska beskattningsanspråken ”står sig” efter en tillämpning av skatteavtalen – kan även uttryckas i termer av internationell effektivitet. Bakgrunden till frågeställningen är att Sverige har ingått skatteavtal med ytterligare 75 stater efter det att reglerna såg ljuset för första gången år 1967⁵⁴⁴ samt att många förändringar har gjorts i intern rätt sedan dess. Den skatterättsliga miljö som gäller idag ser helt annorlunda ut än den gjorde på 1960- och 1980-talet då reglerna om väsentlig anknytning senast ändrades.⁵⁴⁵ Syftet med detta avslutande avsnitt är således att sammanfatta de eventuella skillnader som föreligger efter det att ett skatteavtal har tillämpats när det gäller obegränsat respektive begränsat skattskyldiga personer, samt reflektera över

⁵⁴² Artikel 19 lyder: ”Payments which a student or business apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State provided that such payments arise from sources outside that State.”

⁵⁴³ SKV 2013 s. 194 och Rättslig vägledning 2014.

⁵⁴⁴ Se dock RiR 2010:24 om att den intensitet med vilken åtskilliga avtal slöts och omförhandlades under 1980–90 talet nu synes ha avtagit väsentligt och de risker som är förenade härmed. Se även Hammarstedt, C., m.fl., 2010.

⁵⁴⁵ Se avsnitt 2.1.2.4 ovan.

om skillnaderna är så stora att de motiverar den resurskrävande operation som fastställandet av obegränsad skattskyldighet genom väsentlig anknytning utgör.

Vid en tillämpning av skatteavtalen har utgångspunkten tagits i OECD:s modellavtal och i den svenska modellen för slutande av avtal.⁵⁴⁶ Tre typfall har analyserats i kapitlet. Dessa har konstruerats utifrån frågan om skattskyldighet i Sverige och hemvist enligt avtalet. Betydelsen av om inkomsterna har härrört från Sverige eller utomlands har genomgående behandlats i samtliga typfall och för samtliga olika inkomster.

Den första frågeställningen handlar om hur de svenska beskattningsanspråken, baserade på väsentlig anknytning, står sig efter det att ett skatteavtal har tillämpats. Innan ett skatteavtal har tillämpats innebär reglerna i princip att alla inkomster oavsett varifrån i världen de härrör är skattepliktiga i Sverige.⁵⁴⁷ När det handlar om *svenska inkomster* till en person som är obegränsat skattskyldig i Sverige och har avtalsrättslig hemvist i Sverige (*typfall 1, obegränsat skattskyldig, hemvist Sverige*) begränsar inte avtalet den svenska beskattningsrätten till dessa i någon större utsträckning. Sverige får beskatta samtliga de inkomster som har diskuterats i kapitlet, antingen med stöd av en mer specifik fördelningsartikel eller med stöd av artikeln om annan inkomst. Vidare är det endast i sällsynta fall⁵⁴⁸ som Sverige såsom hemviststat måste undanröja eller lindra en eventuell dubbelbeskattning i dessa situationer. Inte heller när det handlar om *utländska inkomster* begränsas den svenska beskattningsrätten i dessa fall. När det handlar om utländska inkomster kan det dock noteras att det är mer regel än undantag att de åligger Sverige att undanröja eller lindra den eventuella dubbelbeskattning som uppstår.

I situationen då hemvistet tilldelas inflyttningsstaten (*typfall 2, obegränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) föreligger fortfarande ofta en möjlighet för Sverige att beskatta inkomsterna om de på ett eller annat sätt har sin *källa i Sverige*. Studien har visat att det egentligen endast är fördelningsartiklarna till inkomst av royalty, ränta (enligt den svenska modellen) och kapitalvinst på aktier (enligt modellavtalet) som begränsar Sverige, i egenskap av källstat, från att beskatta dessa inkomster.⁵⁴⁹ Om inkomsterna däremot har sin *källa i den andra staten* eller i tredje land begränsas oftast den svenska beskattningsrätten genom avtalet. Skälet till detta är att Sverige inte utgör vare sig källstat eller hemviststat i dessa

⁵⁴⁶ Som framgått ovan är dessa av naturliga skäl aldrig direkt tillämpliga, men utgör en god grund för teoretiska resonemang.

⁵⁴⁷ Se närmare 3:3, 3:7–8 IL. Undantag finns dock för tjänsteinkomster i 3:9 IL.

⁵⁴⁸ Se artikel 7 respektive 17 ovan.

⁵⁴⁹ Som nämnts ovan har Sverige ofta förhandlat till sig andra lösningar när det gäller beskattningsrätten till kapitalvinster på aktier.

situationer. Det är egentligen endast när det gäller kapitalvinstbeskattning på aktier enligt den svenska modellen som beskattningsrätten i viss utsträckning är vidmakthållen för utländska inkomster. Här kan således en tydlig begränsande effekt noteras vid en tillämpning av avtalen. Trots att den skattskyldige är obegränsat skattskyldig i Sverige begränsar avtalet i många situationer den svenska beskattningsrätten till (näst intill samtliga) utländska inkomster, om det avtalsrättsliga hemvistet tilldelas den andra staten. De utländska inkomsterna kan inte beskattas i Sverige, trots att personen har väsentlig anknytning hit. Det framstår därför som att det är det avtalsrättsliga hemvistbytet som har stor (begränsande) betydelse vid utövandet av den svenska beskattningsrätten, i dessa fall (dvs. typfall 2, utländska inkomster).

Den andra frågan som nämndes inledningsvis och som bör kopplas till detta resonemang är hur en begränsat skattskyldig person skulle beskattas i motsvarande situationer. För att kunna besvara denna fråga har det tredje typfallet studerats. *Typfall 3* innebär att en person är *begränsat skattskyldig* i Sverige och därigenom får skatteavtalsrättslig *hemvist i inflyttningsstaten*. Den genomgående skillnaden jämfört med det andra typfallet (*obegränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) är i detta fall att den skattskyldige enligt intern rätt beskattas enligt särskilda regler för begränsat skattskyldiga personer (exempelvis 3:18 IL, SINK eller kupongskattelagen) när inkomsterna har sin *källa i Sverige*. Skillnader föreligger således avseende såväl skattesatser som möjligheten till avdrag.⁵⁵⁰

Vid en jämförelse mellan typfall två och tre kan det konstateras att en begränsat skattskyldig person som får inkomster från Sverige eller utlandet behandlas på ett identiskt sätt i skatteavtalen, som en person vilken är obegränsat skattskyldig, om de båda har hemvist i inflyttningsstaten. Även här är det avtalsrättsliga hemvistbytet det centrala. När det gäller *inkomster från Sverige* får dessa oftast beskattas i Sverige, även när det handlar om det tredje typfallet (se föregående stycke).⁵⁵¹ Det kan även noteras att i de fall då dubbelbeskattning uppstår är det inflyttningsstaten såsom hemviststat som är skyldig att undanröja eller lindra den dubbla beskattningen. I det stora flertalet situationer föreligger dock ingen beskattningsrätt till *utländska inkomster* i det tredje typfallet. En sådan beskattningsrätt finns inte heller särskilt ofta i intern rätt, när det gäller dessa situationer. I dessa fall vore det fel att säga att skatteavtalen

⁵⁵⁰ Se avsnitt 3.1.2 ovan och mål *Hirvonen*.

⁵⁵¹ De undantag som har identifierats i studien är inkomst av royalty, inkomst av ränta (där även interna regler saknas), kapitalvinst på aktier enligt modellavtalet. Notera även de särlösningar som Sverige har när det gäller beskattningsrätten till kapitalökningar på aktier.

begränsar den svenska beskattningsrätten för utländska inkomster. Även om personen hade varit skattskyldig i Sverige för dessa utländska inkomster (jämför typfall 2), hade någon beskattning inte kunnat ske i Sverige efter det att ett skatteavtal hade tillämpats. Detta talar för att det är det avtalsrättsliga hemvistbytet som är centralt.⁵⁵²

För att kunna besvara den tredje frågan – vilken skillnad som föreligger om personen är obegränsat respektive begränsat skattskyldig efter det att avtalet har tillämpats – framstår det vid en första anblick som att en jämförelse mellan typfall 1 och 2 på ena sidan och typfall 3 på andra sidan bör göras. I typfall 1 och 2 handlar det som bekant om en obegränsat skattskyldig person och i typfall 3 om en begränsat skattskyldig person. Det framstår som att de stora skillnaderna i utfall mellan typfall 1 och 2 baseras på var den skattskyldige har sitt avtalsrättsliga hemvist.⁵⁵³ De båda fallen förefaller därför inte som *ett* relevant jämförelseobjekt i förhållande till typfall 3, utan flera jämförelser behöver göras. Även vid jämförelsen ovan mellan typfall 2 och 3 framstår det som att hemvistet är centralt, då beskattningsrätten till utländska inkomster sällan är förbehållen Sverige såsom tredjeland. En något djupare jämförelse mellan typfall 2 och 3 görs därför i syfte att undersöka om skattskyldigheten enligt den interna internationella skatterätten har betydelse över huvud taget, när Sverige inte är hemviststat enligt avtalet.

I såväl typfall 2 som 3 hade den skattskyldige efter flytt hemvist i inflyttningensstaten. Som nämnts ovan kan *svenska inkomster* beskattas i båda dessa typfall i relativt hög utsträckning. Skillnaden i detta avseende blir därför en fråga för intern rätt, dvs. vilken lag, vilken skattesats och vilka avdragsmöjligheter som ska tillämpas. En skillnad som har identifierats ovan är skattskyldigheten till svenska ränteinkomster. Dessa är i dagsläget inte skattepliktiga för en begränsat skattskyldig person. Vidare kan återigen de EU-rättsliga oklarheterna när det gäller beskattning av begränsat skattskyldiga och det i EU-domstolen anhängiggjorda målet *Hirvonen* noteras.⁵⁵⁴ När det gäller skattskyldigheten till *utländska inkomster* har inte några skillnader i beskattningsmöjligheter – efter det att avtalet har tillämpats – kunnat identifieras mellan de båda typfallen, då dessa ytterst sällan har tillförsäkrats Sverige genom avtalen.⁵⁵⁵ Den skillnad som föreligger i intern rätt mellan skattskyldighet till svenska respektive utländska

⁵⁵² Se exempelvis avsaknad av skattskyldighet för utdelning på utländska aktier, ränteinkomster och hyresinkomster uppburna från utlandet.

⁵⁵³ Se den första frågeställningen strax ovan.

⁵⁵⁴ Se avsnitt 3.1.2 ovan.

⁵⁵⁵ Se dock ovan om kapitalvinstbeskattning på aktier enligt den svenska modellen.

inkomst för en begränsat och obegränsat skattskyldig person synes därför få underordnad betydelse, efter det att avtalet har tillämpats.

En sista jämförelse kan vara intressant att göra. Jämförelsen görs mellan det första och tredje typfallet. Skälet är att om vi inte hade reglerna om väsentlig anknytning eller motsvarande utsträckta hemvistprincip i vår interna skatterätt så skulle en utflyttad person bli begränsat skattskyldig i Sverige. En begränsat skattskyldig person skulle eventuellt få avtalsrättslig hemvist i inflyttningsstaten.⁵⁵⁶ Vid en jämförelse mellan det första och tredje typfallet föreligger av naturliga skäl skillnader, dels mot bakgrund av de olika interna skattereglerna, dels mot bakgrund av det avtalsrättsliga hemvistbytet. När det gäller beskattningsrätten till *svenska inkomster* kan det dock vid en jämförelse konstateras att i de flesta situationer som har prövats i studien så föreligger beskattningsrätt till inkomster som har sin källa i Sverige. Detta gäller även om personen är begränsat skattskyldig i Sverige och har hemvist i den andra staten. De lite större skillnaderna är att inkomst av royalty inte kan beskattas i Sverige, att skattesatsen på utdelningar från svenska bolag blir begränsad genom avtalet och att ränteinkomster över huvud taget inte är skattepliktiga för en begränsat skattskyldig person. I de situationer där Sverige såsom källstat får beskatta (typfall 3) åligger det hemviststaten att undanröja eller lindra den dubbla beskattningen.

När det däremot gäller skillnaden till beskattningsmöjligheter till *utländska inkomster* är denna betydligt större. Vid en jämförelse mellan typfall 1 och 3 framgår det att Sverige oftast kan beskatta utländska inkomster i det första typfallet, men att så näst intill aldrig kan ske i det tredje typfallet, med undantag för den särlösning som finns om beskattning av kapitalvinster i vissa svenska avtal. Att Sverige förlorar beskattningsrätten till utländska inkomster, efter det att en person har flyttat härifrån framstår som fullt rimligt, eftersom hen varken har personlig koppling hit såsom skattesubjekt eller har koppling hit för inkomsten ifråga. Vid en studie av den interna lagstiftningen har det även visat sig att skattskyldighet enligt intern rätt inte föreligger.⁵⁵⁷

Sammanfattningsvis kan konstateras att det naturligtvis föreligger skillnader enligt den interna internationella skatterätten för skattskyldighet i Sverige för obegränsat och begränsat skattskyldiga personer. De skillnader som har noterats handlar i stor utsträckning om de olika möjligheterna till avdrag som finns och om olika skattesatser. Att sådana skillnader föreligger även efter det att ett skatteavtal har tillämpats ligger i sakens natur. Att inte tillämpa ingångna skatteavtal framstår inte som

⁵⁵⁶ Se avsnitt 3.2.2 ovan.

⁵⁵⁷ Se dock undantaget för kapitalvinster i vissa fall.

ett alternativ, varför frågan kvarstår om de skillnader som har identifierats *efter* det att ett skatteavtal har tillämpats är så stora att de motiverar reglerna om väsentlig anknytning. De skillnader som åsyftas är de som identifierats ovan vid jämförelsen mellan det första och tredje typfallet. När det gäller möjligheten att beskatta en begränsat skattskyldig person för *svenska inkomster* är dessa något sämre än en obegränsat skattskyldig person avseende royaltyinkomster, ränteinkomster och utdelningar. När det gäller *utländska inkomster* är skillnaderna betydligt större. Det är i princip endast i det första typfallet som utländska inkomster kan beskattas. Det kan dock noteras att det i dessa fall oftast är Sverige som måste lindra eller undanröja den dubbla beskattningen. I de fall då Sverige är skyldig att undanröja den dubbla beskattningen och använder sig av avräkningsmetoden för att fullgöra denna skyldighet, uppstår en effektiv skatteintäkt i Sverige endast i de fall då den svenska skatten är högre än den utländska.

Av studien i detta kapitel framgår att det föreligger skillnader i Sveriges möjlighet att beskatta inkomster från såväl Sverige som utlandet i de olika typfallen. Mot bakgrund av de utmaningar som föreligger för såväl skattskyldiga som Skatteverket att fastställa om en person har väsentlig anknytning efter flytt eller inte, har frågan ställts huruvida reglerna är internationellt effektiva (dvs. effektiva även efter att ett skatteavtal har tillämpats). Skulle reglerna om väsentlig anknytning tas bort i sin helhet visar jämförelsen ovan att lagstiftaren bör fundera kring frågan om skattskyldighet i Sverige (för begränsat skattskyldiga) för royalty, utdelningar och ränteinkomster som har sin källa i Sverige. När det gäller royalties är beskattningsrätten begränsad av tillämpligt skatteavtal, detsamma gäller vanligtvis skattesatsen på utdelningar. När det däremot gäller ränteinkomster kan noteras att dessa får beskattas i Sverige även om personen har hemvist i inflyttningsstaten enligt modellavtalet men med en begränsad skattesats om 10 procent. Mot bakgrund av att ränteinkomster i dagsläget inte är skattepliktiga enligt intern rätt avviker dock det svenska skatteavtalsnätet i denna del och normalt tilldelas inflyttningsstaten (hemviststaten) exklusiv beskattningsrätt. Eftersom beskattningsrätten till utländska inkomster för begränsat skattskyldiga i princip är obefintlig, bör lagstiftaren fundera på om det finns situationer som borde omfattas i syfte att förhindra skatteflykt om reglerna om väsentlig anknytning togs bort. Jag återkommer till denna fråga i kapitel 6.

Som visats ovan i avsnitt 2.1.2 har betydande förändringar i den interna lagstiftningen och i Sveriges skatteavtalsnät skett sedan 1960- och 1980-talen. Det var närmare 30 år sedan reglerna ändrades senast och det torde vara hög tid att alternativ till reglerna tas fram till diskussion. Undersökningen i kapitel 3 stödjer tesen att den internationella effektiviteten av reglerna i viss mån kan ifrågasättas. Alternativ till regeln för att

konstituera obegränsad skattskyldighet (eller begränsad skattskyldighet) diskuteras i kapitel 6 nedan. Det ska dock hållas i åtanke att Sverige inte har avtal med alla stater. Reglerna om väsentlig anknytning har därför större betydelse i de situationer då skatteavtal saknas. Även här har naturligtvis förändringarna i den interna rätten om en eventuell ökad skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga personer betydelse.

Det kan slutligen noteras att i de fall då Sverige inte har ingått skatteavtal, eller i de fall då exempelvis någon avtalsrättslig hemvist inte kan bestämmas, kan dubbelbeskattning förekomma i högre utsträckning än när avtalen blir tillämpliga. I intern rätt finns dock metoder för att undanröja eller lindra internationell juridisk dubbelbeskattning.⁵⁵⁸

⁵⁵⁸ Se exempelvis 3:9–13 IL för inkomster i inkomstslaget tjänst och lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

4 Reglernas förhållande till EU-rätten

4.1 Inledning

I kapitel 2 har slutsatsen dragits att reglerna om väsentlig anknytning knappast kan uppfylla kravet och målsättningen att vara en förutsebar och enkel lagstiftning. I kapitel 3 har den rättsliga effekten av regelverket *efter* att ett skatteavtal har tillämpats fastställts. I det tredje kapitlet har slutsatsen dragits att mycket talar för att reglerna inte fullt ut kan ses som internationellt effektiva, eftersom avtalen begränsar beskattningsrätten i ett flertal fall när hemvistet tilldelas inflyttningsstaten (typfall 2). Fokus i kapitel 3 har varit att studera hur de svenska beskattningsanspråken står sig efter att ett skatteavtal har tillämpats snarare än att studera huruvida en potentiell dubbelbeskattning har lösts eller inte. Det har dock noterats att internationell juridisk dubbelbeskattning i vissa fall kan uppkomma. Ett sådant exempel är om båda staterna beskattar enligt globalinkomst-principen samtidigt som något skatteavtalsrätligt hemvist inte har kunnat fastställas.⁵⁵⁹ Detsamma torde bli fallet om skatteavtal saknas och de interna skatterättsliga reglerna inte undanröjer den dubbla beskattningen.

Syftet med detta kapitel är att belysa den utsträckta hemvistprincipens ställning, och i viss mån dess effekter, i förhållande till EU-rätten. Det är huvudsakligen fyra frågeställningar som aktualiseras inom ramen för om reglerna om väsentlig anknytning uppfyller kravet på icke-diskriminering och kan ses som internationellt effektiva (i det följande även benämnt målsättningen att inte utgöra ett förbjudet hinder).⁵⁶⁰

Den första frågan som kan vara intressant ur ett EU-rättsligt perspektiv är om den internationella juridiska dubbelbeskattningen utgör ett förbjudet hinder. Frågan har behandlats i såväl EU-domstolens praxis som doktrin och den gängse uppfattningen är att internationell juridisk

⁵⁵⁹ Se även Cerioni, L., BFIT 2012 s. 647 ff.

⁵⁶⁰ I denna text används termerna hinder, restriktion och inskränkning som synonymer.

dubbelbeskattning inte utgör ett förbjudet hinder enligt EU-rätten, även om det torde vara en målsättning att den undanröjs inom EU.⁵⁶¹ Det kan även noteras att kommissionen arbetar med att föreslå förbättringar när det gäller detta problem.⁵⁶² Denna fråga behandlas därför inte vidare här.

Den andra frågan är om användandet av den utsträckta hemvistprincipen i sig utgör ett förbjudet hinder enligt EUF-fördraget. Denna fråga behandlas i avsnitt 4.3 nedan. Innan denna fråga behandlas, studeras hemvistprincipens ställning i EU-rätten i avsnitt 4.2.

Den tredje frågan fokuserar på de praktiska problem som aktualiseras vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger eller inte och de problem som uppstår under den tid som den utsträckta hemvistprincipen tillämpas. Dessa praktiska problem bör analyseras utifrån en EU-rättslig kontext. De praktiska problemen uppstår både före och efter en flytt utomlands. Före flytt handlar det primärt om omständigheter såsom att den skattskyldige måste fylla i en bosättningsutredning, att en omvänd bevisbörda föreligger, att det är svårt att förutse de skattemässiga konsekvenserna av en flytt på grund av osäkerheten om väsentlig anknytning ska föreligga och att förhandsbeskedsinstitutet i princip har blivit ett naturligt inslag i processen för att kunna motverka denna brist på förutsebarhet. När det gäller administrativa krav som reses mot den skattskyldige under tiden efter flytt kan kravet på årlig inkomstdeklaration nämnas. Dessa frågor behandlas i avsnitt 4.4 nedan. För det fall att den utsträckta hemvistprincipen som sådan, eller något av de nyss nämnda praktiska problem som uppkommer, kan ses som en restriktion aktualiseras frågan om rättfärdigande. Den fjärde frågan, om en eventuell restriktion kan rättfärdigas, analyseras i avsnitt 4.5 nedan.

I avsnitt 4.6 sammanfattas kort viss praxis avseende den närliggande frågan om exitbeskattning (omedelbar beskattning vid utflyttning), eftersom en sådan beskattning skulle kunna ses som ett alternativ till reglerna om väsentlig anknytning. Ett sådant alternativ kommer även att diskuteras i kapitel 6 nedan.

Kapitlet baseras i viss uträkning på tidigare forskning och på EU-domstolens praxis, men med visst förtydligande fokus på de nu angivna frågeställningarna. Det kan avslutningsvis nämnas att jag förutsätter att läsaren är bekant med grundläggande materiell EU-rätt och kommer därför inte att ge någon allmän introduktion till tillämpningen av de

⁵⁶¹ Se exempelvis Frände, J., 2013 s. 318 ff., Ståhl, K., m.fl. 2011 s. 173 ff., Scarioni, P., 2011 s. 270, Cejje, K., 2010 s. 292 ff., de Broe, L., IBFD 2010 s. 109 och s. 112, Kristoffersson, E., SvSkT 2009 s. 1091, Berglund, M., SN 2008 s. 116, Kemmeren, E., ETR 4/2008 s. 156 ff., Ståhl, K., SN 2007 s. 358 och rättsfallen *Kerkhaert*, *Block*, *Damseaux* och *Banco Bilbao*.

⁵⁶² KOM(2011)712 slutlig.

grundläggande friheterna och den metod som EU-domstolen vanligtvis använder.⁵⁶³ Kapitlet avslutas med några sammanfattande kommentarer (avsnitt 4.7).

4.2 Hemvistprincipens ställning

Syftet med detta avsnitt är att studera hur EU-domstolen ser på användandet av hemvistprincipen som grund för skattskyldighet. Som framkommit i avsnitt 1.1.2 skiljer man mellan skattskyldighet baserad på hemvistprincipen och skattskyldighet baserad på källstatsprincipen. Beskattning baserad på den första principen innebär att de skattesubjekt som har hemvist i landet beskattas där. Källstatsprincipen tar sikte på skatteobjektet (inkomsten), och beskattning sker om inkomsten har sin källa i landet. Oftast är hemvistprincipen kombinerad med en global inkomstbeskattning, dvs. att den skattskyldige är skattskyldig för alla sina inkomster i staten, oavsett var de har sin källa. Av EU-domstolens praxis kan slutsatsen dras att domstolen i sin begreppsanvändning menar att såväl hemvistprincipen som källstatsprincipen ryms inom den s.k. *territorialitetsprincipen*.⁵⁶⁴ Detta kan lättare förstås om man betänker att såväl hemvistet som källan är kopplad till *territoriet* i den aktuella staten.

När det gäller territorialitetsprincipen (dvs. en beskattning med stöd av såväl hemvistprincipen som källstatsprincipen, enligt EU-domstolens terminologi), kan den även användas som ett rättfärdigandeargument, vid bedömningen av om ett hinder mot en fördragsfrihet kan motiveras.⁵⁶⁵ Territorialitetsprincipen såsom rättfärdigandeargument har stora likheter med såväl argumentet att bevara skattesystemets inre sammanhang som argumentet att bevara en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstater. De torde alla tre utgöra olika former av ”symmetriargument”, dvs. att bevara symmetrin inom skattesystemet.⁵⁶⁶ Territorialitetsprincipen såsom den har använts av EU-domstolen innebär att det är fullt legitimt att beskatta bosatt skattskyldiga (enligt hemvistprincipen)

⁵⁶³ Se exempelvis Berglund, M. & Cejje, K., 2014, kapitel 4, Dahlberg, M., 2014 s. 352–414, Ståhl, K., m.fl., 2011 och Cejje, K., 2010 s. 221–238 (EU-rättsliga utgångspunkter), s. 265–300 (restriktionsprövningen) och s. 347–432 (rättfärdigandeprovningen).

⁵⁶⁴ Se Cejje, K., 2010 s. 406 f., Smith, D.J. & Kiegebeld, B.J., 2008 s. 101 f., och Mutén, L., Kluwer 2008 s. 660.

⁵⁶⁵ Se exempelvis *N-målet* och generaladvokat Kokotts yttrande i målet. Se även Berglund, M. & Cejje, K., 2014 s. 120 f., Dahlberg, M., 2014 s. 376 ff., Helminen, M., 2013 s. 146 f. och Ståhl, K., m.fl., 2011 s. 161 ff.

⁵⁶⁶ Berglund, M., 2014a s. 121 ff. och 136 ff.

för deras globala inkomster och icke-bosatta (enligt källstatsprincipen) för deras inkomster från staten i fråga.

Ett exempel där territorialitetsprincipen fick stor betydelse i rättfärdigandeprövningen var i målet *N*.⁵⁶⁷ Enligt de regler som prövades i målet beskattade Nederländerna en person när han flyttade från landet för orealiserade värdeökningar på innehav i olika nederländska bolag. Flytten jämfördes på så sätt med en avyttring av aktierna. EU-domstolen konstaterade att det var fullt ändamålsenligt att i enlighet med territorialitetsprincipen samt i kombination med en tidsmässig faktor (att den skattskyldige var bosatt inom territoriet när värdeökningen uppstod) låta Nederländerna beskatta dessa orealiserade värdeökningar. Av målet framkommer dock att det inte är proportionerligt att ta ut skatten vid flytten. Nederländerna var tvunget att ge ett automatiskt uppskov med betalningen till dess att aktierna avyttrades. Dessutom var det tvunget att garantera att den eventuella värdeminskning som uppstod efter flytten beaktades i Nederländerna eller i inflyttningsstaten. EU-domstolen har i flera olika sammanhang konstaterat att territorialitetsprincipen har förankring i OECD:s modellavtal och ger den mot bakgrund av detta en stark ställning.⁵⁶⁸

Mot bakgrund av detta kan det konstateras att hemvistprincipen som sådan har legitimitet hos EU-domstolen, även så till den grad att den inom ramen för territorialitetsprincipen kan rättfärdiga inskränkande skatterättsliga regler.

4.3 Den utsträckta hemvistprincipens ställning

4.3.1 Inledning

I föregående avsnitt kunde slutsatsen dras att EU-domstolen respekterar att medlemsstaterna grundar sina skatteanspråk på hemvistprincipen. Syftet med detta avsnitt är att studera hur EU-domstolen ser på den *utsträckta* hemvistprincipen.

Ser man på reglerna om väsentlig anknytning och användandet av den utsträckta hemvistprincipen ur ett EU-rättsligt perspektiv är en naturlig fråga om reglerna kan anses utgöra ett hinder mot de fria rörligheterna, såsom de kommer till uttryck i EUF-fördraget. Jag har tidigare behandlat

⁵⁶⁷ *N*-målet.

⁵⁶⁸ Se exempelvis *N-målet*, artikel 7 i modellavtalet och de Broe, L., IBFD 2010 s. 108 för motsvarande slutsats, baserad på rättsfallen *Futura Participations SA*, *Marks & Spencer* och *Rewe Zentralfinanz*.

denna fråga på ett mer principiellt plan i min avhandling *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*.⁵⁶⁹

Praxis från EU-domstolen beträffande denna fråga är dels bristfällig, dels svårtolkad. Det finns i princip endast två mål där den utsträckta hemvistprincipen har aktualiserats, målen *van Hilten* och *Gistö*.⁵⁷⁰ Även det sätt varpå de nederländska reglerna avseende exitbeskattning för värdeökningar på aktier kom att tillämpas i *N*-målet kan vara vägledande för denna fråga.⁵⁷¹ Såväl mål *van Hilten* som *N*-målet har analyserats ingående i andra sammanhang, men en kort rekapitulering kan vara på sin plats även i detta avsnitt.⁵⁷² Frågan om den utsträckta hemvistprincipen utgör ett förbjudet hinder mot bakgrund av praxis diskuteras i avsnitt 4.3.2 nedan. I efterföljande avsnitt (4.3.3) ges ett förtydligande exempel på den utsträckta hemvistprincipen såsom den kommer till uttryck genom reglerna om väsentlig anknytning. Avsnittet avslutas med några korta kommentarer (4.3.4).

4.3.2 EU-domstolens praxis

Domstolen har som nämnts berört den utsträckta hemvistprincipen i endast ett fåtal rättsfall. Syftet med detta avsnitt är att tolka domstolens praxis för att kunna bedöma om den utsträckta hemvistprincipen som *principiell grund för skattskyldighet* är accepterad utifrån ett EU-rättsligt perspektiv.

Det första fallet, *van Hilten*, behandlar arvskatt i förhållande till tredje land. De nederländska reglerna, som var föremål för prövning, innebar att nederländska medborgare som avled och som var bosatta utomlands vid dödsfallet men som någon gång under de tio föregående åren hade varit bosatta i Nederländerna ansågs fortsatt bosatta i Nederländerna vid dödsfallet (utsträckt skattskyldighet).⁵⁷³ Reglerna innebar att nederländsk arvsskatt utgick på all egendom som enligt arvsrättsliga bestämmelser förvärvats till följd av dödsfallet.

⁵⁶⁹ Cejje, K., 2010 s. 263–264, 316–337, 451–458 och 496–502.

⁵⁷⁰ Mål *van Hilten* och mål *Gistö*.

⁵⁷¹ *N*-målet.

⁵⁷² Angående mål *van Hilten* se exempelvis Wattel, P., IBFD 2007 s. 136 ff., van den Broek, J. & Wildenboer, M., BFIT 2007 s. 214 f., Cejje, K., 2010 s. 245 ff., s. 317 ff., Frände, J., 2013 s. 296–301, Cerioni, L., BFIT 2012 s. 651 f. Angående *N*-målet se exempelvis Kokott, J., IBFD 2007 s. 108 f., Wattel, P., IBFD 2007 s. 139 ff., Cejje, K., 2010 s. 247 ff. Angående mål *Gistö* se exempelvis Helminen, M., BFIT 2010 s. 541 ff., och Frände, J., 2013 s. 115 och 635.

⁵⁷³ Detsamma gäller de gåva se mål *van Hilten* p. 7. EU-domstolen har kritiserats avseende sin syn på OECD:s modellavtal i flera fall, se fotnot 592 nedan.

I målet var en person som flyttade från Nederländerna obegränsat skattskyldig (till arvsskatt) i tio år efter flytten.⁵⁷⁴ Enligt vissa skatteavtal (där ibland det aktuella avtalet mellan Nederländerna och Schweiz) togs arvsskatt ut för fast egendom endast i den stat där egendomen var belägen. Annan egendom beskattades endast i den stat där den avlidne hade sitt sista hemvist.⁵⁷⁵ I det aktuella avtalet fanns en bestämmelse om hemvist och en kompletterande förklaring som innebar att även Nederländerna kunde beskatta egendomen. Nederländerna skulle om det utövade sin beskattningsrätt minska den nederländska skatten med den skatt som skulle betalas i den andra staten på grund av hemvist i den staten.⁵⁷⁶

Skälet till att den utsträckta hemvistprincipen användes i nederländsk rätt var att förhindra att Nederländerna förlorade intäkter i form av arvsskatt på grund av att medborgare hade flyttat från landet.⁵⁷⁷ Det arv som van Hilten efterlämnade omfattades av den utsträckta skattskyldigheten.

Den hänskjutande domstolen hade ställt frågan huruvida den utsträckta skattskyldigheten för arvsskatt – för nederländska medborgare – utgjorde en tillåten restriktion med stöd av artikel 64.1 EUF.⁵⁷⁸ Domstolen konstaterade, efter viss analys, att arv omfattas av den fria rörligheten för kapital och att denna kan förbjuda åtgärder som leder till en minskning av värdet på ett gränsöverskridande arv.⁵⁷⁹ Domstolen konstaterade att de nederländska reglerna inte utgjorde ett hinder och skriver:⁵⁸⁰

Nationella bestämmelser, som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilka arvet efter en medborgare i en medlemsstat som avlider inom tio år efter det att han har anmält utflyttning från ovan nämnda medlemsstat och folkbokfört sig i utlandet, beskattas såsom om han hade

⁵⁷⁴ Detta uttalande är anpassat till en svensk terminologi (obegränsad och begränsad skattskyldighet). I den nederländska rättsordningen användes termen *bosatt*. Se Cejic, K., 2010 s. 239 f. för en diskussion om betydelsen av att målet är ett arvsskattemål och att vi nu behandlar inkomstskatteregler.

⁵⁷⁵ Mål *van Hilten* p. 8–9.

⁵⁷⁶ Förklaringen innebar att den stat i vilken den avlidne var medborgare vid tiden för dödsfallet kunde påföra arvsskatt som om den avlidne hade haft hemvist i staten, under förutsättning att staten använde sig av en sådan utsträckt skattskyldighet som Nederländerna gjorde. I 1989 års förordning för undvikande av dubbelbeskattning fanns även bestämmelser (som kunde bli aktuella när de bilaterala konventionerna inte var tillämpliga) om reduktion av skatt som tagits ut av en annan stat. Bestämmelsen innebar att Nederländerna skulle reducera sin skatt till noll i de fall den utländska skatten var högre än den nederländska samt begränsa den om den var högre än den utländska skatten. Mål *van Hilten* p. 12–13 och punkt 45 samt generaladvokat Légers förslag till avgörande i mål *van Hilten* p. 18–19.

⁵⁷⁷ Mål *van Hilten* p. 20.

⁵⁷⁸ Artikel 57.1 EG.

⁵⁷⁹ Mål *van Hilten* p. 25–27, 38–42 och p. 44.

⁵⁸⁰ Mål *van Hilten* p. 45.

behållit sitt hemvist i medlemsstaten med avräkning för den skatt som tagits ut i den medlemsstat där den avlidne folkbokfört sig, utgör inte en restriktion för kapitalrörelser.

Efterföljande punkter kan tolkas som att domstolen motiverar varför något hinder inte föreligger.⁵⁸¹ Domstolen skriver bland annat:⁵⁸²

I dessa bestämmelser föreskrivs att samma villkor för uttag av arvsskatt skall gälla för de medborgare som har folkbokfört sig i utlandet och dem som stannat kvar i den berörda medlemsstaten.

Utifrån systematiken i domen kan en problematisering av kravet på likabehandling göras. Tolkningen går ut på att kravet på likabehandling ("beskattas såsom om han hade behållit sitt hemvist i medlemsstaten") har förtydligats på två sätt, för att ett hinder inte ska anses föreligga. Dels genom att det ställs ett krav på avräkning av utländsk skatt (och *undvikande av dubbelbeskattning*) och dels på att *inkomsten ska beräknas och värderas* på samma sätt för den som flyttar ut som för den som bor kvar (samma villkor). Jag har tidigare analyserat målet ingående, varför en något mer kortfattad, men även förnyad, diskussion förs i detta sammanhang.⁵⁸³

Jag tolkar domen som att eftersom den utsträckta hemvistprincipen i detta fall medförde att den gränsöverskridande situationen beskattades på samma sätt som den inhemska förelåg ingen negativ särbehandling.⁵⁸⁴ Detta synsätt är normalt sett det som i vanliga fall ensamt faller in i den jämförbarhetsprövning som domstolen gör i sin restriktionsprövning.⁵⁸⁵

En fråga man kan ställa sig är om avräkningen har betydelse i detta sammanhang. Jag har tidigare noterat och tillmätt omständigheten betydelse, dvs. att domstolen i sitt domslut poängterar att avräkning skulle

⁵⁸¹ För en problematisering av domen och en djupare analys av de faktorer som kan ha inverkat på bedömningen se Cejje, K., 2010 s. 317–324. Faktorerna som diskuteras är (1) *att bli beskattad såsom om han hade behållit sitt hemvist i medlemsstaten*, (2) *avräkning av utländsk skatt*, (3) *en minskning av värdet på det arv som en medborgare som har folkbokfört sig i utlandet har efterlämnat* (även kallat *Barbier-kriteriet*), (4) *nederländskt medborgarskap* och (5) överensstämmelse med OECD:s modellavtal.

⁵⁸² Mål *van Hilten* p. 46.

⁵⁸³ För en djupare analys se Cejje, K., 2010 s. 245–247 och 316–336 samt i viss mån Cejje, K., SN 2008 s. 254–258.

⁵⁸⁴ Se även de Broe, IBFD 2010 s. 128 f.

⁵⁸⁵ Det kan även noteras att en inte omöjlig utgång som EU-domstolen hade kunnat välja vore att se den utflyttade och den som bodde kvar som icke jämförbara. Se Lang, M., ET 2006 s. 423 med vidarehänvisning. Se även mål *Gistö* vid fotnot 597 nedan.

ske (fullständig avräkning) medan frågan som ställdes till domstolen inte innehöll denna omständighet.⁵⁸⁶

Man kan därför ställa sig frågan vad som hade hänt om fullständig avräkning inte hade medgivits. I en sådan situation hade en eventuell dubbelbeskattning kunnat föreligga. Hade det inneburit att de nederländska arvsskattereglerna skulle utgöra ett hinder? Mot att så vore fallet talar den allmänna slutsatsen att internationell juridisk dubbelbeskattning inte utgör ett förbjudet hinder.⁵⁸⁷ Ett argument för att ett hinder trots allt skulle föreligga är att om den utländska skatten *inte* skulle avräknas skulle den skattskyldige bli tyngre beskattad än den som bor kvar i landet. Den skattskyldige skulle inte bli beskattad ”såsom om han hade behållit sitt hemvist i medlemsstaten”. Kravet på avräkning torde därför kunna ses som ett förtydligande av kravet på *att bli beskattad som om man behållit sitt hemvist i utflyttningsstaten*.⁵⁸⁸ Vidare synes domstolen kräva att beräkningen av skatten skedde på samma sätt för de som omfattades

⁵⁸⁶ Se exempelvis Cejic, K., 2010 s. 319–321. På sidan 320 drar jag följande slutsats: ”Jag tolkar detta som att den ställda frågan inte innefattade en uppgift om att avräkning skedde. Omständigheten att EU-domstolens svar på frågan innehöll ett sådant faktum tolkar jag som att domstolen utgått från att avräkning ägde rum i det nederländska fallet. Avräkning synes ha varit en omständighet som beaktades av domstolen. I domen kopplades som jag ser det faktumet att Nederländerna räknade av den skatt som togs ut på arvet i det andra landet till resultatet att något hinder inte förelåg.[...] Detta skulle tala för att avräkning var en förutsättning för att ett hinder inte skulle anses föreligga i fallet.” Den omständighet att domstolen beaktade avräkningen (som var reglerad i skatteavtal) stämmer även bra överens med domstolens praxis avseende skatteavtalens neutraliserande verkan. Se exempelvis Cejic, K., 2010 s. 283–290. I det nederländska avtalet tillämpades ordinary credit. Se Wattel, P., IBFD 2007 s. 136 f. Även utländsk doktrin har tillmätt avräkningen betydelse, se exempelvis de Broe, L., IBFD 2010 s. 129 och Lemos, M., IBFD 2010 s. 634.

⁵⁸⁷ Se avsnitt 4.1 ovan.

⁵⁸⁸ Se även Scarioni som synes mena att avräkning är en viktig parameter när det gäller principen om likabehandling. Scarioni tolkar de italienska utflyttningsreglerna i ljuset av EU-rätten, Scarioni, P., 2011 s. 270.

Domstolen nämner även omständigheten att bestämmelserna inte gällde de medborgare som hade haft sitt hemvist i utlandet i mer än tio år och inte heller dem som aldrig hade haft sitt hemvist i Nederländerna saknade betydelse. Någon restriktion för kapitalrörelser avseende kapital som tillhörde medborgare i andra medlemsstater var det inte heller, eftersom bestämmelserna endast tog sikte på nederländska medborgare (medborgarskap). I doktrin har slutsatsen dragits att det är förenligt med EU-rätten att beskatta personer enligt medborgarskapsprincipen, vilket jag finner vara en rimlig tolkning. Se exempelvis van den Broek, J. & Wildeboer, M., BFIT 2007 s. 216. För kritik av domen i detta avseende se Weber, D., Intertax 2006 s. 608 f.

av den utsträckta hemvistprincipen som de som var bosatta i Nederländerna direkt före dödsfallet.⁵⁸⁹

För att komma till denna tolkning bör man alltså förstå EU-domstolen som att den ser den utsträckta hemvistprincipen som så pass omfattande att den därför frångår sin huvudprincip att internationell juridisk dubbelbeskattning normalt sett inte utgör ett hinder. Domen kan tolkas som att *om* den utsträckta hemvistprincipen används *ska* all dubbelbeskattning undanröjas. Det kan i detta sammanhang även nämnas att kommissionen har tolkat *N*-målet som att det föreligger en skyldighet för medlemsstaterna att undanröja dubbelbeskattning när en sådan uppstår till följd av en exitskatt. Effekten av exitskatten i *N*-målet blev nämligen densamma som om en utsträckt skattskyldighet hade förelegat (se strax nedan).⁵⁹⁰

Mot den nyss gjorda tolkningen talar efterföljande praxis. Som nämnts ovan i avsnitt 4.1 har domstolen vid upprepade tillfällen efter *van Hilten* uttalat att internationell juridisk dubbelbeskattningen endast är ett utflöde av medlemsstaternas parallella utnyttjande av beskattningsrätten och således inte utgör ett hinder. Ett av dessa mål har dessutom meddelats av stora avdelningen, vilket skedde några månader efter att domen i *van Hilten* meddelades.

Det kan avslutningsvis nämnas att EU-domstolen även hänvisar till att de nederländska reglerna följde OECD:s modellavtal för arv och gåva.⁵⁹¹ Det finns mycket man kan säga om EU-domstolens förhållningssätt till OECD:s material.⁵⁹² I nu aktuellt sammanhang avgränsar jag mig dock till att notera att denna hänvisning kan tolkas som att domstolen uppfattar det som att den utsträckta hemvistprincipen, enligt OECD, är en accepterad princip som grund för beskattning av arv och gåva.⁵⁹³ Denna

⁵⁸⁹ Jämför rättsfallet *Barbier* där olika värderingsregler användes beroende på om den skattskyldige hade hemvist i landet eller inte. Om den skattskyldige inte hade hemvist i landet värderades kvarlåtenskapen högre, vilket ledde till en högre arvsskatt och således till en minskning av det efterlämnade arvet. Detta innebär att ett hinder förelåg.

⁵⁹⁰ Se KOM(2006)825 slutlig s. 5 med hänvisning till mål *N* punkt 49. Se även de Broe, L., IBFD 2010 s. 124.

⁵⁹¹ Mål *van Hilten* p. 48.

⁵⁹² Det kan exempelvis nämnas att modellavtalet, till vilket EU-domstolen hänvisar är från 1982 och det aktuella skatteavtalet i målet är från år 1951. Detta är intressant utifrån frågan om modellavtalet och dess kommentarer utgör adekvata rättskällor. För denna frågeställning se exempelvis Douma, S. & Engelen, F., 2008, de Broe, L., IBFD 2010 s. 130, Kokort, J., IBFD 2007 s. 101–114, Wattel, P., IBFD 2007 s. 115–158 se särskilt s. 138. Se även Ståhl, K., SN 2007 s. 358 för frågeställningen om hänvisningen innebär att stater *måste* följa OECD:s modellavtal och Cejje, K., 2010 s. 323.

⁵⁹³ Principen framgår av punkt 12 i kommentaren till artikel 4 i OECD:s modellavtal för arv och gåva (1982). Se även artiklarna 4, 7, 9A och 9B i modellavtalet.

omständighet kan ha inverkat på bedömningen, eftersom EU-domstolen synes ha stor respekt (men bristande kompetens) för OECD.⁵⁹⁴ Mot bakgrund av detta uppstår en intressant fråga. Hur ser OECD på användandet av den utsträckt hemvistprincipen inom inkomstskatterätten? Som framgår av avsnitt 3.2 ovan lämnar OECD frågan vilka personer som ska beskattas, såsom obegränsat skattskyldiga, till staterna att bestämma. En lika vedertagen utsträckt hemvistprincip, som den som förefaller finnas på arvsskatteområdet, synes inte finnas i inkomstskatterätten (med vissa undantag från beskattning av diplomater, m.fl.).⁵⁹⁵

Jag upplever domstolens bedömning i mål *van Hilten* som komplicerad. Ovan har två alternativa tolkningar presenterats. Den första tolkningen innebär att utsträckt skattskyldighet är en acceptabel princip att grunda beskattningsanspråk på (i vart fall på arvsskatteområdet där domstolen uppfattar det som att OECD har accepterat en sådan princip). Den andra tolkningen innebär att omständigheten att *den utflyttade ska beskattas på samma villkor som den som bor kvar i landet* innebär att: 1) att arvet efter den utflyttade ska beskattas på samma sätt som om hen hade varit fortsatt bosatt i landet, 2) att avräkning ska medges för den skatt som tagits ut i den medlemsstat där den skattskyldige var folkbokförd och 3) att egendomen ska värderas på samma sätt oavsett var arvlåtaren hade hemvist. Punkt 2 och 3 kan ses som förtydliganden till det första kravet. Mot bakgrund av efterföljande praxis har framförallt den andra punkten problematiserats ovan och rättsläget får ses som oklart i denna del. Ytterligare stöd för att punkt 1 och 2 har varit viktiga för utgången i målet kan tas i sättet på vilket domstolen svarade på den ställda tolkningsfrågan (se ovan). Stöd för denna tolkning finns även i utländsk doktrin (se ovan). Skillnaden mellan de två tolkningarna är primärt att den andra tolkningen ställer ett krav på undanröjande av internationell juridisk dubbelbeskattning.

I det andra fallet *Gistö* prövades artikel 14 i protokollet om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier i förhållande till den finska användningen av den utsträckt hemvistprincipen (treårsregeln).⁵⁹⁶ Den finska regeln innebär att en finsk medborgare som flyttar från Finland i princip anses obegränsat skattskyldig där under tre år efter flytten om hen inte visar att hen saknar väsentlig anknytning till Finland. Efter tre år anses personen inte obegränsat skattskyldig längre. I protokollet föreskrevs, lite förenklat, att tjänstemän och deras familjer, trots bosättning

⁵⁹⁴ Se fotnot 592 ovan.

⁵⁹⁵ Se punkt 8 i kommentaren till artikel 4 modellavtalet.

⁵⁹⁶ För en översiktlig genomgång av den finska treårsregeln se avsnitt 5.2 nedan. Se även punkt 6 i mål *Gistö*.

i en annan medlemsstat (t.ex. Luxemburg) skulle anses skattskyldiga i ursprungsmedlemsstaten för alla inkomster förutom de som härrörde från anställningen vid EU:s institutioner.

I målet flyttade makarna Gistö till Luxemburg. Detta fick till följd att Lotta Gistös skattskyldighet enligt protokollet (med hänvisning till finsk skattskyldighet) innebar en nackdel eftersom hon förblev obegränsat skattskyldig i Finland för all framtid, jämfört med en person som flyttat utomlands och som bara blev obegränsat skattskyldig i Finland i tre år. EU-domstolen konstaterade dock att detta inte stred mot likabehandlingsprincipen. Domstolen motiverade sitt ställningstagande med att unionens tjänstemän och deras makar (under förutsättning att dessa inte utövar någon egen yrkesverksamhet i den medlemsstat där tjänstemannen arbetar för unionen), ”ur skattemässig synpunkt inte kan anses befinna sig i samma situation som en migrerande arbetstagare som bosätter sig i en annan medlemsstat än sin ursprungsstat.”⁵⁹⁷ Av målet går således att utläsa att den som flyttar ut och som tjänstgör vid EU:s institutioner inte befinner sig i en jämförbar situation med en person som flyttar ut och tar anställning utomlands för annan arbetsgivare. Rättsfallet kan, i detta sammanhang, tolkas som att EU-domstolen respekterar den utsträckta hemvistprincipen, åtminstone vid en vertikal jämförelse. Med en vertikal jämförelse avses att den utflyttade jämförs med en kvarboende person. Lotta Gistö blev beskattad precis som om hon hade bott kvar i Finland. Det kan dock noteras att prövningen inte gjordes i förhållande till fördragsfriheterna, varför viss försiktighet bör iakttas. Den nyss presenterade tolkningen stödjer dock den ovan gjorda tolkningen av mål *van Hilten* på så sätt att om den utsträckta hemvistprincipen används bör den utflyttade behandlas på precis samma sätt som en kvarboende skattskyldig.⁵⁹⁸

Även effekterna av den nederländska exitskatten som prövades i *N*-målet kan stödja den ovan gjorda tolkningen. Den nederländska exitskatten innebar, något förenklat, att den som flyttade från Nederländerna och som hade ett väsentligt innehav av aktier i ett nederländskt bolag blev beskattad direkt vid flytten på den orealiserade värdeökningen på aktierna, på samma sätt som om aktierna hade sålts. Efter ansökan och ställande av säkerhet kunde den skattskyldige medges uppskov med betalningen av skatten. EU-domstolens dom i *N*-målet har tolkats som att om ett automatiskt uppskov med beskattningen medges, något krav på säkerhet

⁵⁹⁷ Mål *Gistö* punkt 21. Det kan dock noteras att i mål *Schilling* medförde en tillämpning av artikel 14 i protokollet att ett förbudet hinder enligt FEUF förelåg (nekat avdrag för inbetalningar till socialförsäkringslagstiftningen). Även i mål *Schilling* togs dock utgångspunkten att EU-tjänstemän inte var jämförbara med andra arbetstagare (punkt 29), jämför dock punkt 36 i domen.

⁵⁹⁸ Se även Rust för motsvarande slutsats, Rust, A., IBFD 2010 s. 92.

inte ställs och om endera av staterna beaktar de eventuella värdeminskingar som uppstår efter flytten är regeln förenlig med EU-rätten.⁵⁹⁹ Tillämpningen av ett sådant uppskov har stora likheter med en beskattning enligt en utsträckt skattskyldighetsprincip.

Sammanfattningsvis innebär tolkningen, som endast baseras på ett fåtal rättsfall av mycket speciell karaktär (och där EU-domstolen i viss mån har missuppfattat innebörden av OECD:s modellavtal och dess kommentarer), att den utsträckta skattskyldigheten sannolikt måste föreligga automatiskt, och att det sannolikt ställs ett högt krav på likabehandling av den som flyttar jämfört med den som bor kvar. Kravet på likabehandling har eventuellt specificerats i praxis genom att det finns krav på att: 1) den internationella juridiska dubbelbeskattningen måste undanröjas (vilket är ett undantag till huvudregeln att internationell juridisk dubbelbeskattning inte utgör ett hinder) och 2) en beräkning av den skattepliktiga inkomsten måste göras på samma sätt för den som flyttar som för den som bor kvar i landet. Det bör återigen poängteras att rättsläget avseende den första nyss nämnda punkten (dvs. frågan om kravet på undanröjande av internationell juridisk dubbelbeskattning) mot bakgrund av efterföljande praxis får ses som oklart.

Som framkom i kapitel 3 ovan är det inte alltid möjligt att undanröja dubbelbeskattningen i sin helhet. En sådan situation är exempelvis för handen om det dubbla hemvistet inte går att lösa genom avtal (artikel 4(2)) eller genom en ömsesidig överenskommelse.⁶⁰⁰ I en sådan situation föreligger obegränsad skattskyldighet i båda staterna, varav utflyttningsstatens anspråk baseras på den utsträckta hemvistprincipen. I doktrin har slutsatsen dragits att detta skulle kunna utgöra ett hinder mot en fördragsfrihet.⁶⁰¹

4.3.3 Reglerna om väsentlig anknytning – ett exempel

I detta avsnitt prövas reglerna om väsentlig anknytning mot bakgrund av den EU-rättsliga praxis som finns rörande utsträckt skattskyldighet. Prövningen görs utifrån ett exempel. I det följande antar vi att en professor flyttar tillsammans med sin familj till Österrike för att arbeta vid ett österrikiskt universitet. Hen behåller dock ett ekonomiskt engagemang i Sverige, genom innehav av aktier och styrelseuppdrag i ett aktiebolag (dock ej fåmansaktiebolag). Innehavet leder till att professorn har väsent-

⁵⁹⁹ Wattel, P., IBFD 2010 s. 139 f. och Cejje, K., 2010 s. 500 ff.

⁶⁰⁰ Se avsnitt 3.2.3 ovan.

⁶⁰¹ Se Frände, J., 2013 s. 287 och Cerioni, L., BFIT 2012 s. 651 ff.

lig anknytning till Sverige och blir på grund av det obegränsat skattskyldig i Sverige enligt 3:3 st. 1 p. 3 IL.

I exemplet är det tydligt att professorn har utnyttjat den fria rörligheten för arbetstagare och att situationen omfattar ett gränsöverskridande moment. För att ett hinder ska föreligga krävs att det finns en negativ särbehandling av den utflyttade professorn.

En första fråga som bör behandlas är vem eller vad som utgör den med professorn jämförbara situationen. Vanligtvis jämför EU-domstolen en gränsöverskridande situation med en rent nationell situation (vertikal jämförelse). Det mest tydliga exemplet är i så fall den person som förslagsvis flyttar från Linköping till Lund för att där påbörja en tjänst.

I båda fallen förblir personerna obegränsat skattskyldiga i Sverige. Efterföljande fråga blir därför om den utflyttade professorn behandlas negativt jämfört med den som flyttar från ett lärosäte till ett annat inom Sverige. För att kunna bedöma detta gör vi ytterligare några antaganden.

Enligt skatteavtalet som Sverige slutit med Österrike anses professorn ha skatteavtalsrättslig hemvist i Österrike, eftersom hen inte har någon bostad som stadigvarande står till hens förfogande i Sverige.⁶⁰²

Professorns enda inkomster, i detta exempel, är utdelning och styrelsearvode från det svenska bolaget samt lön från anställning vid ett universitet i Österrike. Enligt artikel 10 § 2 i avtalet får Sverige beskatta utdelningen med 10 procent, vilket är en begränsning av de svenska skatteanspråken i 65:7 IL (30 procent).⁶⁰³ Även Österrike får beskatta utdelningen, varför en dubbelbeskattning uppstår.⁶⁰⁴ När det gäller styrelsearvodet från det svenska bolaget får Sverige beskatta detta arvode med stöd av artikel 12 i avtalet.⁶⁰⁵ En beskattning sker med stöd av 10:1 och 11:1 IL (inkomst av tjänst). Även här uppstår en dubbelbeskattning.⁶⁰⁶ När det slutligen gäller lönen från det österrikiska universitetet beskattas denna endast i Österrike.⁶⁰⁷ Detta följer av artikel 2 § 1 i avtalet som behandlar "annan inkomst". Motsvarande resultat hade även erhållits med en tillämpning av 3:9 IL (sexmånadersregeln).

Situationerna av dubbelbeskattning av styrelsearvodet och utdelningen löses genom en tillämpning av metodartikeln (artikel 20). Metodartikeln föreskriver i nu aktuellt fall att Österrike ska avräkna den skatt som

⁶⁰² Se artikel 2 § 3a i avtalet mellan Sverige och Österrike, lag (1992:858) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Österrike.

⁶⁰³ Se även de särskilda reglerna om restitution i avtalet.

⁶⁰⁴ Schuchter, Y & Kras, A., avsnitt 1.5.

⁶⁰⁵ Det kan noteras att i det svensk-österrikiska avtalet används uttrycken "äger beskatta" och "äger beskatta allenast" vilket gör det lite svåräst. Se även artikel 20 § 1 i avtalet.

⁶⁰⁶ Skatteplikt för styrelsearvoden föreligger, se Schuchter, Y & Kras, A., avsnitt 1.3.4.

⁶⁰⁷ Schuchter, Y & Kras, A., avsnitt 1.2.1.

erlagts i Sverige (artikel 20 § 1). I det nu skisserade exemplet undanröjs således dubbelbeskattningen genom skatteavtalet.

Jämför man med de slutsatser som dragits av rättsfallet *van Hilten* ovan, torde reglerna således utgöra ett exempel på när den skattskyldige ur ett svenskt perspektiv behandlas på samma sätt som den som bor kvar i Sverige, dvs. här handlar det om en likabehandling. En avsevärd skillnad, i förhållande till *van Hilten* föreligger dock och det är att det i nu skisserat exempel är inflyttningsstaten som avräknar skatten och huvudsakligen ansvarar för att undanröja den dubbla beskattningen. I många av de fall där reglerna om väsentlig anknytning aktualiseras sker undanröjandet av inflyttningsstaten på det nyss nämnda sättet (jämför ovan typfall 2 i kapitel 3).

I avsnittet ovan har en tolkning av rättsfallet *van Hilten* presenterats som innebär att om den utsträckta hemvistprincipen används så ställs det ett krav på ett undanröjande av all potentiell dubbelbeskattning för att ett hinder inte ska föreligga. Detta trots att dubbelbeskattning normalt sett inte utgör ett hinder enligt EU-domstolen.⁶⁰⁸ Den nu aktuella frågan blir om det är acceptabelt att det är den andra staten (dvs. inflyttningsstaten) som undanröjer dubbelbeskattningen eller om det krävs att det är den hindrande staten som gör det (dvs. utflyttningsstaten). I mål *van Hilten* var det, som nämnts, den hindrande staten som undanröjde dubbelbeskattningen.

Ser man till praxis från EU-domstolen där den närliggande frågan om neutralisering genom skatteavtalstillämpning har behandlats har domstolen konstaterat att det viktiga i dessa fall är att den hindrande staten är med och avtalar på ett sådant sätt att "hindret" försvinner. Det har således accepterats att undanröjande m.m. har gjorts av den andra avtalsslutande staten. EU-domstolen har motiverat detta med att den hindrande staten har varit med och förhandlat fram lösningen. Motsatsvis, om den andra staten "ensidigt" har undanröjt hindret, så har det inte ansetts tillräckligt för att den "hindrande" staten ska gå "fri".⁶⁰⁹ Drar man en parallell till denna praxis torde det även i det nu diskuterade sammanhanget vara acceptabelt att det är inflyttningsstaten som genom avräkning undanröjer den dubbla beskattningen, förutsatt att denna skyldighet föreligger enligt ingånget skatteavtal och inte utgör ett ensidigt åtagande enligt intern rätt.

⁶⁰⁸ Vänligen observera att detta är en av två alternativa tolkningar, se avsnitt 4.3.2 ovan.

⁶⁰⁹ Se exempelvis mål *Amurta* p. 83 och *Cejie, K.*, SN 2008 s. 265 f. samt dens., 2010 s. 285–289 med vidarehänvisning. Se även *Kokott, J.*, IBFD 2007 s. 113 och *Wattel, P.*, IBFD 2007 s. 144 ff.

Efter en tillämpning av aktuellt skatteavtal framstår det därför som om den utflyttade professorn behandlas på samma sätt som den som bor kvar i Sverige och eventuellt företar en flytt inom landet. Den utsträckta hemvistprincipen såsom den kommer till uttryck genom reglerna om väsentlig anknytning skulle mot bakgrund av detta förefalla förenlig med EU-rättens krav på fri rörlighet och icke-diskriminering. Någon rättfärdigandeprövning behöver därför inte göras.

Frågan om jämförelseobjekt är dock central. Ponera att man väljer att jämföra en person som flyttar från Sverige och som har väsentlig anknytning med en person som flyttar från Sverige men som inte har väsentlig anknytning (dvs. blir begränsat skattskyldig). En sådan jämförelse kallas horisontell, då den utgår från två gränsöverskridande situationer. Det är högst ovanligt att EU-domstolen gör sådana jämförelser, även om det förekommer.⁶¹⁰ Frände prövar i sin avhandling *Dubbelboende vid beskattningen av fysiska personer* den finska treårsregeln på detta sätt. Den finska treårsregeln bygger i likhet med de svenska reglerna om väsentlig anknytning på en utsträckt hemvistprincip. En skillnad är dock att de finska reglerna endast omfattar finska medborgare. Frändes slutsats i denna del är att det är oklart om den finska regeln utgör ett förbjudet hinder eller inte. Jag är benägen att tro att domstolen inte skulle göra en horisontell jämförelse i dessa typer av fall, utan följa den linje den slagit in på genom rättsfallen *van Hilten* och *Gistö*. Som nämnts ovan behandlade mål *van Hilten* inte inkomstskatt och mål *Gistö* inte de fria rörligheterna. I det senare målet konstaterade EU-domstolen, vid en horisontell jämförelse, att situationerna inte var objektivt jämförbara. Att behandla situationerna olika utgjorde därför inte något problem. Det sagda kan tolkas som stöd för den ovan presenterade slutsatsen att domstolen sällan gör horisontella jämförbarhetsprövningar för individer. Motsatsvis, om man jämför Lotta Gistö med en i Finland kvarboende skattskyldig (vertikal jämförbarhetsprövning), föreligger inte någon negativ särbehandling av henne (och inte heller av den utflyttade professorn). Jag tolkar detta som ytterligare stöd för att domstolen inte skulle företa en horisontell jämförbarhetsprövning för individer med resultatet att de två gränsöverskridande situationerna ses som jämförbara.

Avslutningsvis ska nämnas, vilket även gjorts ovan, att det i utländsk doktrin har argumenteras för att den utsträckta hemvistprincipen innebär ett hinder – åtminstone i de fall då ett fullt undanröjande av dubbelbeskattning inte görs.⁶¹¹

⁶¹⁰ Se exempelvis Cejje, K., 2010 s. 278–279 med vidarehänvisning.

⁶¹¹ Cerioni, L., BFIT 2012 s. 647 ff. Se även i viss mån Frände, J., 2013 s. 279 ff.

4.3.4 Sammanfattande kommentarer

I avsnittet har frågan huruvida den utsträckta hemvistprincipen som sådan utgör ett förbudet hinder eller inte analyserats. Några säkra slutsatser har inte kunnat dras mot bakgrund av att direkt relevant praxis från EU-domstolen saknas. Med stöd av närliggande praxis har jag försökt att dra vissa slutsatser. Dessa får dock betraktas som högts tentativa. Den tolkning som har förespråkats ovan, av praxis på andra områden, är att om en stat använder sig av den utsträckta hemvistprincipen krävs det att staten säkerställer att den skattskyldige som omfattas av principen blir beskattad på samma sätt som en person som bor kvar i landet. Huruvida detta innebär att all internationell juridisk dubbelbeskattning måste undanröjas eller inte är dock oklart.

Ställer man denna tolkning mot den tillämpning som har gjorts i kapitel 3 kan slutsatsen dras att det inte finns några garantier för att undanröjandet av dubbelbeskattningen alltid sker, varför användandet av den utsträckta hemvistprincipen i vissa fall kan innebära en negativ särbehandling. Frågan om rättfärdigande bör diskuteras i sådana situationer. Frågan om rättfärdigande behandlas i avsnitt 4.5 nedan. Innan så sker diskuteras om de förfaranderegler och praktiska problem som aktualiseras vid väsentlig anknytning kan anses utgöra hinder för de fria rörligheterna.

4.4 Restriktionsprövning – praktiska problem med reglerna

4.4.1 Inledning

I detta avsnitt ska de förfaranderegler, eller snarare de omständigheter (åligganden eller bördor) som aktualiseras när reglerna om väsentlig anknytning tillämpas, analyseras utifrån frågeställningen om de utgör restriktioner. Det handlar dels om omständigheter som aktualiseras när bedömningen görs av om väsentlig anknytning föreligger eller inte, dels de administrativa skyldigheter som aktualiseras efter en flytt. De omständigheter som diskuteras och som aktualiseras före en flytt är; 1) att det föreligger en omvänd bevisbörda och att den utflyttande bör fylla i Skatteverkets bosättningsutredning, 2) den bristande förutsebarheten i regelverket, och 3) omständigheten att förhandsbeskedsinstitutet synes ha blivit ett naturligt inslag i processen i syfte att motverka den bristande förutsebarheten. Dessa omständigheter analyseras i avsnitt 4.4.2. I avsnitt 4.4.3 diskuteras omständigheter som aktualiseras efter en flytt. Här kan det handla om att den skattskyldige är tvungen att deklarera i Sverige. Även frågan om internationell juridisk dub-

belbeskattning kan återigen bli aktuell att diskutera.⁶¹² Avsnittet avslutas med några korta kommentarer (avsnitt 4.4.4).

4.4.2 Bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger

4.4.2.1 *Omvänd bevisbörda och bosättningsutredning*

Som har framkommit i kapitel 2 ovan, föreligger det i princip en presumtion för att den skattskyldige ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige i fem år efter en flytt.⁶¹³ För att bryta denna presumtion måste den skattskyldige bevisa att hen inte har väsentlig anknytning till Sverige, det handlar således om en omvänd bevisbörda.⁶¹⁴

För att uppfylla denna bevisbörda tillhandahåller Skatteverket en bosättningsutredning som den skattskyldige ombeds fylla i. En bosättningsutredning är ett frågeformulär som baseras på de anknytningsfaktorer som framgår av 3:7 IL.⁶¹⁵ Tanken är att den skattskyldige ska fylla i formuläret för att verket ska kunna bedöma om väsentlig anknytning föreligger eller inte. Bosättningsutredningen kan därför ses som ett verktyg för att effektivt bidra till att verkställa reglerna.⁶¹⁶ Det kan noteras att om en person flyttar från Linköping till Lund behöver hen inte fylla i en bosättningsutredning medan så är fallet om flytten går från Sverige till Österrike. Det bör dock betänkas att "kravet" på att fylla i en bosättningsutredning inte är ett krav för att uppnå obegränsad skattskyldighet utan snarare en möjlighet att på ett enkelt sätt bistå verket att bedöma omständigheterna i det enskilda fallet. Bosättningsutredningen bör heller inte ses som ett *krav* för att kunna uppnå begränsad skattskyldighet. I verkets utredningsskyldighet ligger att undersöka de uppgifter som verket besitter och utifrån dem bedöma situationen. Av fastighetsregister, folkbokföringsregister, register över bolagsstyrelser m.m. kan verket skaffa sig en viss bild över situationen. Om man däremot bistår verket och fyller i bosättningsutredningen ökar sannolikheten för att bedömningen blir korrekt.

Även om det inte föreligger ett lagstadgat krav på att fylla i en bosättningsutredning stadgar lagen att det är den skattskyldige som har bevis-

⁶¹² Jämför utgångspunkten i avsnitt 4.1 ovan och analysen i avsnitt 4.3.2 ovan.

⁶¹³ Detta förutsätter att bevisbörderegeln i 3:7 st. 2 IL är tillämplig, dvs. det ska handla om en svensk medborgare eller en utländsk medborgare som har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige i minst tio år.

⁶¹⁴ Liknande bevisbörderegeln finns även i de italienska reglerna där en utsträckt hemvist-princip används, se Scarioni, P., Intertax 2011 s. 268.

⁶¹⁵ Se SKV 2013 s. 386 och Sundgren, P., SN 2007 s. 166 f. samt s. 213 f.

⁶¹⁶ Se ovan vid fotnot 51 om kravet på verkställighetsrationalitet.

bördan för att väsentlig anknytning inte föreligger. Det innebär i praktiken att olägenheter uppstår för den som flyttar från Sverige till Österrike, vilka inte uppstår för den som flyttar från Linköping till Lund. Som exempel på en olägenhet som den omvända bevisbördan kan leda till är att den skattskyldige i princip behöver fylla i bosättningsutredningen. Denna olägenhet skulle mycket väl kunna utgöra ett hinder enligt EU-rätten. Någon praxis från EU-domstolen beträffande denna fråga finns inte. När det gäller rätten till avdrag, vilket berör en helt annan situation, har EU-domstolen prövat förhållandet att det förelåg en presumption för att den skattskyldige inte skulle få avdrag i gränsöverskridande situationer. Omständigheten att den skattskyldige i den gränsöverskridande situationen omfattades av en presumtion som hen var tvungen att motbevisa för att få avdrag, innebar att det förelåg ett hinder, enligt EU-domstolen.⁶¹⁷

4.4.2.2 *Bristande förutsebarhet*

I kapitel 2 ovan framkom att reglerna om väsentlig anknytning är högst oförutsebara och att det förefaller mycket svårt för den skattskyldige att inför en förestående flytt kunna bedöma huruvida hen kommer att bli betraktad som begränsat eller obegränsat skattskyldig efter flytten. En andra aspekt som eventuellt skulle kunna bidra till att reglerna om väsentlig anknytning skulle ses som hindrande är att utgången av bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger eller inte framstår som ytterst oförutsebar för den skattskyldige.

Denna brist på förutsebarhet, och med risk att utsättas för dubbelbeskattning, torde kunna leda till att personer avskräcks från att pröva en anställning i ett annat land eller avnjuta sin pensionärstid i ett varmare klimat än det svenska. EU-domstolen har vid upprepade tillfällen konstaterat att även små hinder som avskräcker personer från att nyttja den fria rörligheten kan utgöra förbjudna hinder enligt fördraget. Frågan om ett krav för en god skattelagstiftning (dvs. kravet på förutsebarhet), som i sig brister, kan utgöra ett förbjudet hinder har mig veterligen aldrig prövats av domstolen. Kopplar man den bristande förutsebarheten till omständigheten att förhandsbeskedsinstitutet näst intill har blivit ett naturligt inslag i processen att flytta utomlands torde det utgöra ett hinder i EU-rättsligt hänseende.

⁶¹⁷ Se mål *SIAT* punkterna 22 och 29.

4.4.2.3 Förhandsbesked som ett naturligt inslag i processen

I avsnittet ovan har bristen på förutsebarhet diskuterats. Ett resultat av den bristande förutsebarheten är att begäran om förhandsbesked från Skatterättsnämnden i princip har blivit ett naturligt inslag i processen.⁶¹⁸ Det innebär i princip att den skattskyldige (nästintill) är tvungen att begära ett förhandsbesked för att få klarhet i hur dennes skattemässiga situation, enligt intern rätt, ser ut efter en flytt.

Att behöva gå vägen via förhandsbeskedsinstitutet för att få veta om man ska anses obegränsat eller begränsat skattskyldig efter flytt torde utgöra ett hinder enligt FEUF. Något sådant besked behövs onekligen inte vid en flytt mellan Linköping och Lund. Bara den tid och de pengar det kostar att söka ett förhandsbesked medför negativa konsekvenser för den som avser att företa en gränsöverskridande flytt jämfört med en flytt inom landet.

4.4.3 Skyldigheter som uppstår efter flytt när väsentlig anknytning föreligger

4.4.3.1 Årlig inkomstdeklaration

En annan omständighet som kan framstå som hindrande eller negativ utifrån den skattskyldiges perspektiv är att en person som omfattas av reglerna om väsentlig anknytning ganska ofta blir obegränsat skattskyldig i såväl Sverige som i inflyttningsstaten. Med den obegränsade skattskyldigheten följer skyldighet att deklarerat.

I praxis har många olika former av administrativa krav prövats i förhållande till fördragets krav på fri rörlighet. Det har exempelvis handlat om skyldighet att utse en representant i utflyttningsstaten som ska hantera den skattskyldiges skattemässiga angelägenheter, krav på att i utflyttningssituationen lämna en deklaration, krav på att ansöka om uppskov för att slippa betala skatt direkt vid utflyttning och krav på att ställa säkerhet för skatteuppskov i utflyttningsstaten.⁶¹⁹ Samtliga dessa administrativa krav har ansetts utgöra hinder enligt EU-domstolen.⁶²⁰

⁶¹⁸ Se avsnitt 2.11 ovan.

⁶¹⁹ Se exempelvis mål *Lasteyrie*, *N-målet*, mål *Kommissionen mot Tyskland* och mål *C-267/09 Kommissionen mot Portugal*.

⁶²⁰ Se Cejje, K., 2010 s. 341–344. Kravet på att utse en representant och kravet på säkerhet har inte kunnat rättfärdigas enligt EU-domstolen (mål *Lasteyrie* och mål *C-267/09 Kommissionen mot Portugal* och mål *C-678/11 Kommissionen mot Spanien*). Däremot har kravet på att deklarerat i samband med utflyttningstidpunkten rättfärdigats med stöd av argumentet om att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten och territorialitetsprincipen (*N-målet* p. 49).

När det gäller frågan om att deklarera så har domstolen, som antytt ovan, endast prövat frågan om det utgör ett hinder att vid utflyttnings-tidpunkten kräva att den skattskyldige upprättar en deklaration. Frågan om att löpande deklarera inkomster på årsbasis efter det att en flytt har ägt rum har inte prövats av domstolen.⁶²¹ Jämför man med en rent intern situation behöver även personen som flyttar till Lund deklarera sin inkomst på årsbasis. Olägenheten som uppstår, dvs. att den skattskyldige sannolikt behöver deklarera i såväl Sverige som i inflyttningsstaten kan snarare ses som en olägenhet som uppstår på grund av att två stater parallellt utövar sin beskattningsrätt.⁶²² Med denna typ av resonemang skulle något hinder inte föreligga.

Å andra sidan har domstolen i sin praxis rörande fasta driftställen konstaterat att ett hinder förelåg när det krävdes att företaget utöver den franska bokföringen (hos bolaget) var tvunget att upprätta bokföring i Luxemburg (för filialen) för att kunna erhålla avdrag för förluster. Den svenska lagstiftningen, till skillnad mot den Luxemburgska, innebär dock att både de med hemvist i landet och de utan hemvist i landet måste deklarera. I den Luxemburgska lagstiftningen torde dock kravet på vederbörlig bokföring för filialen endast utgöra ett merarbete för utländska bolag, eftersom Luxemburgska bolag med inhemska filialer redan bokförde enligt Luxemburgs lagstiftning. Mot bakgrund av detta anser jag det Luxemburgska målet, *Futura Participations SA*, som intressant men inte direkt vägledande för den nu aktuella frågan.

4.4.3.2 *Internationell juridisk dubbelbeskattning – än en gång*

I inledningen till kapitlet presenterades utgångspunkten att internationell juridisk dubbelbeskattning inte utgör ett hinder, utan att det snarare handlar om ett tillåtet parallellt utövande av respektive stats beskattningsrätt. I analysen i avsnitt 4.3.2 ovan presenterades en tolkningen av mål *van Hilten* som att det eventuellt kan föreligga ett krav på fullständigt undanröjande av dubbelbeskattning vid tillämpning av en utsträckt hemvistprincip. Om så inte sker i en situation där den utsträckt hemvistprincipen används kan ett hinder trots allt föreligga, enligt denna tolkning.

I nu aktuell studie har det inte gjorts någon analys av huruvida en tillämpning av reglerna om väsentlig anknytning i kombination med alla av Sverige ingångna skatteavtal leder till att all dubbelbeskattning undanröjs eller ej. Detsamma gäller för de fall då skatteavtal saknas och den skattskyldige har att förlita sig på avräkningslagen i intern rätt. Det är dock

⁶²¹ Cejic, K., 2010 s. 461–466.

⁶²² A.a. s. 290–298 med vidarehänvisningar.

sannolikt att det finns situationer när dubbelbeskattning uppkommer. Mot bakgrund av en av de tolkningar som presenterats ovan av rättsfallet *van Hilten*, skulle en sådan dubbelbeskattning kunna utgöra ett hinder. Rättsläget får dock ses som oklart i denna del.

4.4.4 Sammanfattande kommentarer

I avsnittet har olika praktiska aspekter på reglerna om väsentlig anknytning diskuterats. Mot bakgrund av att det i princip inte finns någon praxis från EU-domstolen beträffande de nu diskuterade frågorna bör det erinras om att rättsläget får ses som oklart. Domstolen har dock, vid upprepade tillfällen, uttalat sig om andra administrativa aspekter på olika regler och alltid funnit att dessa har utgjort restriktioner.⁶²³ Det har ovan argumenterats för att samtliga omständigheter som måste beaktas av den skattskyldige före en flytt torde kunna avskräcka denne från att utnyttja en fördragsfrihet. Det kan även anföras att även om de olika omständigheterna var för sig inte skulle avskräcka den skattskyldige från att flytta, torde de eventuellt kunna beaktas sammantaget och på så vis utgöra ett hinder. En sådan "sammantagen" prövning har dock än så länge aldrig tillämpats av EU-domstolen när det gäller restriktionsprövningen. Däremot tillämpar domstolen, på regelbunden basis, en sammantagen prövning av flera olika rättfärdigande grunder.⁶²⁴

Ser man till de omständigheter och skyldigheter som uppstår efter en flytt förefaller rättsläget än mer oklart. Tentativt skulle kravet på att deklarerat kunna hamna inom ramen för det som domstolen ger uttryck för som tillåten olikbehandling i form av att det utgör resultatet av ett "parallellt utnyttjande av medlemsstaternas beskattningsrätt". Det är på detta sätt som domstolen normalt även kategoriserar internationell juridisk dubbelbeskattning. Mot bakgrund av rättsfallet *van Hilten* är det dock högst oklart om detta även gäller dubbelbeskattning som uppstår när medlemsstaterna använder sig av den utsträckt hemvistprincipen. I nästa avsnitt analyseras huruvida de potentiella restriktionerna kan rättfärdigas.

⁶²³ Se avsnitt 4.3.3 ovan.

⁶²⁴ Denna tillämpning av flera rättfärdigande grunder sammantaget tillämpades för första gången 2005 i mål *Marks & Spencer*.

4.5 Rättfärdigandeprövning

4.5.1 Inledning – en koppling till syftena med reglerna

Vid den EU-rättsliga rättfärdigandeprövningen krävs dels att man finner ett skäl av allmänintresse som kan motivera den inskränkning som reglerna utgör, dels att reglerna ses som proportionerliga i förhållande till den inskränkning de utgör. Vid denna bedömning krävs att reglerna är ändamålsenliga och nödvändiga.⁶²⁵

De argument som vanligtvis kan motivera en inskränkning kan delas in i två grupper. Till den första gruppen kan argument i syfte att bibehålla symmetrin inom skattesystemet hänföras. Till den andra gruppen kan argument som syftar till att förhindra olika former av missbruk hänföras.⁶²⁶

En första fråga man bör ställa sig vid rättfärdigandeprövningen är om de skäl av allmänintresse som ska motivera reglerna bör hänföras till reglerna om väsentlig anknytning som sådana eller till de särskilda omständigheterna som isolerat (eller sammantaget) ansågs utgöra inskränkningarna. Jag kan i dagsläget inte erinra mig någon praxis från EU-domstolen där denna fråga diskuterats. Eftersom regeln om väsentlig anknytning är så pass nära förknippad med de olika omständigheterna håller jag det dock inte för uteslutet att domstolen skulle kunna tänkas beakta syftet med såväl reglerna om väsentlig anknytning som syftet med de *per se* inskränkande omständigheterna.

Syftet med reglerna om väsentlig anknytning synes vara att förhindra dubbel skattefrihet samt bibehålla beskattningsrätten till Sverige en tid efter flytt, samtidigt som de syftar till att förhindra skenbosättningar. Därtill var syftet med den senaste reformen att skapa förutsebara och enkla regler. Både argumentet att förhindra dubbel skattefrihet och argumentet att förhindra skenbosättningar kan ses som argument i syfte att förhindra missbruk. Detsamma torde även kunna gälla syftet att bibehålla beskattningsrätten i Sverige en tid efter flytt, även om det syftet även går att koppla till ett territoriellt resonemang. Det territoriella resonemanget skulle baseras på den syn som EU-domstolen har när det gäller hemvistprincipens ställning i EU-rätten (se avsnitt 4.2 ovan). För mig framstår detta synsätt dock som lite väl långsökt, då det i nu aktuellt fall inte handlar om en territoriell koppling utan snarare om en *utsträckt* territoriell koppling.

Ser man till syftet bakom de omständigheter som föranleder de olika praktiska problemen och olägenheterna som uppstår vid bedömningen av

⁶²⁵ Se exempelvis Berglund, M. & Cejie, K., 2014 s. 106 ff. och Moëll, C., 2003.

⁶²⁶ Berglund, M., 2014a s. 121 ff. och 136 ff.

om väsentlig anknytning föreligger kan följande kort noteras. Syftet med bevisbörderegeln torde vara att lägga bevisbördan på den som lättast kan uppfylla den.⁶²⁷ Det finns naturligtvis inget direkt syfte som skulle kunna rättfärdiga att reglerna visat sig vara oförutsebara och att det i princip krävs ett förhandsbesked för att den skattskyldige ska känna sig säker på om hen ska ses som begränsat eller obegränsat skattskyldig efter en flytt. Däremot torde det finnas ett syfte med att den skattskyldige ska deklarerat även om hen bor i utlandet. Deklarationen fyller en kontrollfunktion och utgör underlag för beslut om slutlig skatt. Som nämnts ovan kan det dock argumenteras för att kravet på årlig deklaration inte utgör en negativ särbehandling, eftersom även den som bor i Sverige måste deklarerat. Effekten av reglerna med väsentlig anknytning är att den skattskyldige blir obegränsat skattskyldig i Sverige. Detta kan i sin tur leda till dubbelbeskattning, vilket är en naturlig följd av reglerna. De skäl som anförts ovan för att motivera reglerna som sådana, torde därför även användas i diskussionen om en internationell dubbelbeskattning kan motiveras.

Samtliga de syften som nu identifierats går att hänföra till kategorin av argument som har med missbruk att göra. Dessa diskuteras i avsnitt 4.5.2. Därefter diskuteras proportionalitetsprövningen i avsnitt 4.5.3. Avsnittet avslutas med några korta kommentarer i avsnitt 4.5.4 där en sammanfattning av huruvida de praktiska problem som identifierats ovan utgör förbjudna hinder eller ej.

4.5.2 Argument om att förhindra olika typer av missbruk

När det gäller argument om att förhindra olika typer av missbruk är det primärt två argument som godtagits av EU-domstolen. Det första argumentet handlar om att förhindra skatteflykt och skatteundandragande och det andra argumentet handlar om att uppnå en effektiv skattekontroll.

När det gäller det första argumentet, att *förhindra skatteflykt och skatteundandragande* har argumentet successivt utvecklats och förtydligats i praxis.⁶²⁸ Flera klagoranden gjordes i mål *Cadbury Schweppes* som avgjordes av stora avdelningen år 2006. För att en inskränkning av en frihandelsfrihet ska kunna motiveras av behovet att motverka skatteflykt krävs att:

⁶²⁷ Prop. 1966:127 s. 49.

⁶²⁸ Se Cejic, K., 2010 s. 363–374. Grunden accepterades redan tidigt i exempelvis *ICI*-målet. År 2006 förtydligades flera av de kriterier som ställdes upp i *ICI*-målet genom mål *Cadbury Schweppes*.

1. regeln tar sikte på rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring i verkligheten,
2. upplägget ska ha arrangerats i syfte att undvika skatt som normalt skulle ha betalats på vinst från verksamhet som bedrivs i hemstaten, och
3. att den skattskyldige ska beredas möjlighet att redogöra för skälen för den aktuella transaktionen.

De objektiva och subjektiva rekvisiten i punkt 1 och 2 ovan har i praxis givits en snäv innebörd. Det är endast i ett fåtal fall som grunden har lett till att ett hinder har kunnat rättfärdigas.⁶²⁹ Det kan även noteras att även om rättfärdigandegrunden har förtydligats genom mål *Cadbury Schweppes* så kvarstår flera oklarheter.

I det följande prövas reglerna om väsentlig anknytning mot argumentet att förhindra skatteflykt enligt *Cadbury Schweppes*-doktrinen. Inledningsvis krävs att en fall till fall prövning görs. Detta talar för att mekaniskt utformade skatteflyktsbestämmelser inte är tillåtna. När det gäller reglerna om väsentlig anknytning kan man å ena sidan säga att de innebär en prövning i det enskilda fallet, vilket skulle tala för att regeln uppfyller detta krav. Å andra sidan föreligger, vilket framgått ovan en relativt stark presumtion för att väsentlig anknytning föreligger efter en flytt, vilket skulle tala för att regeln tar sikte på alla utflyttningsfall och inte enbart konstlade upplägg. Det är svårt att sia om hur EU-domstolen skulle ställa sig till detta, men jag håller det ändå inte för uteslutet – i och med att en prövning i det enskilda fallet de facto sker – att reglerna om väsentlig anknytning skulle uppfylla denna del av prövningen. Ser man till syftet med reglerna torde tanken med prövningen av om väsentlig anknytning föreligger eller inte syfta till att vaska fram de situationer där rent konstlade utflyttningar (skenbosättningar) äger rum, vilket skulle tala för att det första kravet är uppfyllt. Ser man däremot till hur reglerna tillämpas i praktiken så omfattas betydligt fler personer än de som enbart flyttar ut för skens skull.

En oklarhet som fortfarande föreligger, med koppling till punkt 2 ovan, är hur tungt vägande syftet att uppnå en skatteförmån måste vara för att det ska handla om skatteflykt. EU-domstolen använder sig av olika uttryck i denna del.⁶³⁰ Frågan är relevant i synnerhet eftersom det är fullt

⁶²⁹ Se exempelvis mål *Thin Cap*.

⁶³⁰ Domstolen använder sig av uttryck såsom ”uteslutande i syfte att undvika skatt”, ”med enda syfte att undvika skatt”, ”med huvudsakligt syfte att undvika skatt” och ”enbart i syfte att undvika skatt”. Se exempelvis mål *Cadbury Schweppes* p. 63, mål *Lasteyrie* p. 54 och p. 64 samt mål *Thin Cap* punkterna 77, 81 och 92.

förenligt med EUF-fördraget att utnyttja skillnader mellan länders lagstiftning. När det gäller detta rekvisit är det svårt att göra en prövning av reglerna, eftersom det är den skattskyldiges subjektiva uppfattning som ska prövas. Det kan dock noteras att reglerna om väsentlig anknytning inte har till syfte att beakta den skattskyldiges subjektiva avsikter och följaktligen inte heller beaktar skälen bakom flytten utomlands. Detta talar för att reglerna om väsentlig anknytning inte uppfyller det andra kravet.

När det gäller den andra delen av det andra kravet – att skatt normalt skulle ha betalats på vinst från verksamhet som bedrevs i hemstaten (Sverige i detta fall), torde det inte vara uppfyllt då reglerna syftar till att beskatta alla inkomster enligt globalinkomstprincipen.

När det slutligen gäller den tredje punkten, dvs. att den skattskyldige ska ha möjlighet att redogöra för skälen för, i vårt fall flytten, får man nog utgå från att den möjligheten finns eftersom en dialog förs mellan Skatteverk och den skattskyldig när beslut fattas om väsentlig anknytning ska föreligga eller inte. Här kommer även den ovan nämnda bosättningsutredningen in.

Ser man sammantaget till de tre kraven ovan och reglerna om väsentlig anknytning, förefaller de inte fullt ut uppfyllda. Av praxis följer dock att argumentet om skatteflykt och skatteundandragande har använts i kombination med andra rättfärdigandeargument och att domstolen i de situationerna har bortsett från exempelvis kravet på rent konstlade upplägg.⁶³¹

När det gäller det andra argumentet om *effektiv skattekontroll* framstod det länge, mot bakgrund av de direktiv som finns på området,⁶³² som att argumentet endast kunde uppfylla proportionalitetstestet i de situationer då direktiven inte var tillämpliga.⁶³³ En sådan situation är exempelvis i förhållande till tredjeland. Under senare år har dock domstolen inte fullt ut upprätthållit dessa principer. I mål C-493/09 *Kommissionen mot Portugal* kunde argumentet inte rättfärdiga en inskränkning, trots att det handlade om tredje land.⁶³⁴ Skälet härför torde ha varit att de portugisiska reglerna inte var villkorade av att det fanns ett bilateralt avtal om

⁶³¹ Mål *Marks & Spencer*. För efterföljande praxis se exempelvis mål *Oy AA* och mål *SGI*. Se även Cejje, K., 2010 s. 395–428 och Hilling, M., SvSkT 2012 s. 767 f.

⁶³² Rådet direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG och Rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

⁶³³ Cejje, K., 2010 s. 357–363. Se även exempelvis mål *Kommissionen mot Italien* från senare år.

⁶³⁴ Skälet till att målnummer presenteras här är att jag använder mig av flera olika mål med samma namn, se även exempelvis fotnot 613 ovan.

bistånd motsvarande de som finns inom EU.⁶³⁵ I *X NV* däremot accepterades argumentet som rättfärdigandegrund, trots att det handlade om en situation *inom* EU.⁶³⁶

Av analysen ovan torde framgå att *om* det finns något hållbart argument för rättfärdigande torde det vara kombinationen av att förhindra skatteundandragande⁶³⁷ och att uppnå en effektiv skattekontroll. Skälet härför är att de olika kriterierna för att uppfylla *Cadbury Schweppes*-doktrinen sannolikt inte är uppfyllda i alla delar. Även om domstolen de senaste åren funnit fler möjligheter för medlemsstaterna att rättfärdiga sina diskriminerande skattelagar, är jag osäker på om argumenten håller i förhållande till de ovan noterade inskränkningarna. Om man finner att ett rättfärdigandeargument är aktuellt måste den prövade regeln även uppfylla proportionalitetsprövningen.

Avslutningsvis ska något kort sägas om syftet att förhindra dubbel skattefrihet. Inte heller här finns det någon uttrycklig praxis från EU-domstolen. Eftersom EU-domstolen, som bekant, tidigare har uttalat att dubbel beskattning inte utgör ett hinder, framstår det å ena sidan som sannolikt att domstolen även när det gäller dubbel skattefrihet menar att det är ett utflöde av medlemsstaternas parallella utnyttjande av sin beskattningsrätt och därför inte anser att det är en grund för rättfärdigande.⁶³⁸ Å andra sidan, torde syftet att förhindra dubbel skattefrihet, i viss mån kunna jämföras med att söka motverka skatteundandragande. Som bekant har EU-domstolen i flera mål accepterat att medlemsstaterna rättfärdigar hindrande regler med stöd av att man vill neka möjligheten till dubbla avdrag.⁶³⁹ Rättsläget får därför anses oklart även i denna del.

4.5.3 Proportionalitetsprövningen – det EU-rättsliga nålsögat

För att en regel ska uppfylla det sista steget i prövningen om ett förbudet hinder föreligger eller inte krävs att en prövning görs av reglernas

⁶³⁵ Cejje, K. & Hilling, M., SN 2012 s. 414 ff.

⁶³⁶ Cejje, K. & Hilling, M., SN 2013 s. 422 f.

⁶³⁷ Hilling har i en studie om hur skatteflyktsregler bör utformas för att uppfylla EU-rättens krav konstaterat att medlemsstaternas lagstiftare bör sträva efter att så långt som möjligt i lagtexten precisera vilka förfaranden som inte accepteras och införa undantagsregler som möjliggör för de skattskyldiga att undkomma en tillämning av reglerna efter en prövning i det enskilda fallet, se Hilling, M., SvSkT 2012 s. 820.

⁶³⁸ En parallell kan eventuellt dras till rättsfallet *Imfeld*, där EU-domstolen konstaterade att dubbla förmåner utgjorde ett resultat av medlemsstaternas parallella utövande av beskattningsrätten, se *Imfeld* p. 77–78.

⁶³⁹ Se exempelvis mål *Marks & Spencer*.

ändamålsenlighet och deras nödvändighet (proportionalitet).⁶⁴⁰ I detta led prövar EU-domstolen om det efterstävade ändamålet uppnås och att reglerna inte är mer långtgående än vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet. Det handlar således om en avvägning mellan den nationella regelns hindrande effekter i förhållande till dess syfte.

Hilling menar att det är regelns karaktär, räckvidd och varaktighet som ska stå i rimlig relation till vad som ska uppnås med regeln. Det handlar inte om en ”allt eller intet-bedömning” utan en regel kan anses proportionerlig i vissa fall, men inte i andra.⁶⁴¹

Ser man till reglerna om väsentlig anknytning som sådana och syftet att förhindra skenbosättningar torde de inte ses som ändamålsenliga och proportionerliga, då reglerna är allt för omfattande och även träffar dem som verkligen flyttar från Sverige men som exempelvis behåller sin tidigare permanentbostad. Ser man till de olika omständigheterna såsom att den skattskyldige i många fall behöver fylla i en bosättningsutredning och söka förhandsbesked för att möjliggöra en förutsebar bedömning torde reglerna inte heller i denna del ses som nödvändiga. Mer förutsebara regler torde stå att finna.⁶⁴² Det kan här tilläggas att EU-domstolen inte begränsar sin proportionalitetsprövning till befintliga regler utan tillåter sig att spåna relativt fritt.

I rättsfallet *SIAT* tog EU-domstolen för första gången in rättssäkerhetsaspekter, såsom bristande förutsebarhet, i proportionalitetsprövningen. Målet, som rör företagsbeskattning, handlar om avdrag för intäkternas förvärvande. Lite förenklat kan man säga att i rent nationella situationer förelåg en presumtion för avdragsrätt, medan det i vissa gränsöverskridande situationer förelåg strängare villkor för avdragsrätt. I det sistnämnda fallet förelåg snarast en presumtion för att avdragsrätt inte skulle medges. Detta gällde om betalningar skett till tjänsteutövare i utlandet som inte var skyldig att erlägga inkomstskatt eller som omfattades av väsentligt förmånligare skatteregler än de som tillämpas på det företag som betalade tjänsterna i Belgien. För att få avdrag var den skattskyldige tvungen att motbevisa presumtionen, genom att visa att det inte handlade om skentransaktioner.⁶⁴³ Regeln som gällde i den gränsöverskridande situationen

⁶⁴⁰ Se närmare Moëll, C., 2003, Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., 2011 s. 149–151 och Cejje, K., 2010 s. 350–353 med vidarehänvisningar. Se exempelvis mål *Thin Cap* punkt 64 och mål *Marks & Spencer* punkt 35.

⁶⁴¹ Hilling, M., SvSkT 2012 s. 815 f., mål *Marks & Spencer* – där domstolen konstaterade att det var proportionerligt att neka avdrag för moderbolag att dra av förluster hos dotterbolag i andra stater, men att det var oproportionerligt när det handlade om slutliga förluster.

⁶⁴² Se kapitel 6 nedan.

⁶⁴³ Mål *SIAT* punkterna 22 och 24.

var även otydlig på så sätt att det inte exakt gick att i förväg bestämma om regeln var tillämplig, och om så var fallet var det dessutom svårt att fastställa effekterna av den.⁶⁴⁴ EU-domstolen konstaterade mot bakgrund av detta att en inskränkning förelåg.⁶⁴⁵

Domstolen konstaterade dock att inskränkningen gick att motivera eftersom den syftade till att förhindra skattebedrägeri och skatteundandragande (enligt *Cadbury Schweppes*-doktrinen). Lagstiftningen kunde även motiveras av behovet att bevara en effektiv skattekontroll, i syfte att bekämpa skattebedrägeri.⁶⁴⁶ Även argumentet om en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten var tillämpligt i målet. Domstolen konstaterade att de tre grunderna var starkt sammankopplade i det aktuella målet.⁶⁴⁷

Därefter prövade domstolen om den aktuella lagstiftningen var ändamålsenlig och det är, enligt min mening, här det börjar bli riktigt intressant. Domstolen inleder med att, i enlighet med etablerad praxis, konstatera att den skattskyldige ska ges möjlighet, utan onödigt administrativ omgång, lägga fram uppgifter som rör upplägget och således visa att det inte handlar om skentransaktioner. Kravet att lägga fram sådan bevisning för att transaktionerna var verkliga och legitima ansågs inte gå utöver vad som krävdes för att uppnå syftena.⁶⁴⁸ Här torde det gå att göra en koppling till den bosättningsutredning som Skatteverket ber den skattskyldige att fylla i. Sannolikt får den anses ändamålsenlig och sannolikt även nödvändig för att uppnå reglernas syften.

Därefter konstaterade domstolen att den belgiska regeln innebar att "den skattskyldige åläggs en skyldighet att systematiskt visa att alla [...] tillhandahållna tjänster är legitima och att all ersättning för dem ligger på en normal nivå, trots att skattemyndigheten inte är skyldig att lägga fram ens ett indicium som pekar på skattebedrägeri eller skatteundandragande."⁶⁴⁹ Även här kan en koppling till reglerna om väsentlig anknytning göras, då det även vid dess tillämpning föreligger en omvärd bevisbörda. När det gäller reglerna om väsentlig anknytning finns dock katalogen av anknytningsfaktorer, vilken kanske kan ses som de indicier som EU-domstolen efterfrågar. Genom fastighetsregister och folkbokföringsregister m.m. kan Skatteverket visa att den skattskyldige exempelvis har kvar sin permanentbostad.

⁶⁴⁴ Mål *SIAT* punkt 27.

⁶⁴⁵ Se särskilt mål *SIAT* punkterna 27–29 och avsnitt 4.4.2.2 ovan.

⁶⁴⁶ Mål *SIAT* punkterna 43–44.

⁶⁴⁷ Mål *SIAT* punkterna 45–48.

⁶⁴⁸ Mål *SIAT* punkterna 49–53.

⁶⁴⁹ Mål *SIAT* punkt 55.

Domstolen konstaterade vidare att den aktuella regeln innebar att det inte var möjligt att med tillräcklig precision i förväg bestämma regelns tillämpningsområde och att det därför var oklart huruvida den skulle tillämpas eller inte. I och med detta uppfyllde regeln inte kraven på rätts-säkerhet och kunde därför inte anses proportionerlig. Med rättssäkerhet avsåg domstolen ”att rättsregler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av desamma ska vara förutsebar, i synnerhet om rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och företag”.⁶⁵⁰ Även i efterföljande praxis har domstolen tagit in denna typ av resonemang om rättssäkerhet i proportionalitetsprövningen i skattemål, vilket talar för att det inte endast var ett *in casu*-avgörande i *SIAT* målet.⁶⁵¹

Av det nyss sagda torde följa att reglerna om väsentlig anknytning kan tänkas utgöra ett förbjudet hinder för den fria rörligheten, mot bakgrund av att det föreligger en stor brist i förutsebarheten av effekterna av reglerna. Även om reglerna skulle kunna rättfärdigas uppfyller de sannolikt inte proportionalitetskraven, då bristerna i förutsebarheten på senare tid har vägts in i denna prövning av EU-domstolen.

Det kan avslutningsvis nämnas att rättssäkerhetsaspekten och den bristande förutsebarheten används på liknande sätt av Kommissionen i deras formella underrättelse till Sverige avseende de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna.⁶⁵²

4.5.4 Sammanfattande kommentarer

I avsnittet har frågan om reglerna om väsentlig anknytning kan rättfärdigas för det fall att de, eller de praktiska problem som de förorsaker den skattskyldige, anses utgöra ett hinder analyserats.

Som grund för rättfärdigande har syftet att förhindra skatteflykt och skatteundandragande samt syftet att uppnå en effektiv skattekontroll diskuterats. Även om dessa grunder skulle accepteras av domstolen vid en prövning innebär sannolikt de brister i förutsebarhet som reglerna innebär för den skattskyldige att de skulle ses som oproportionerliga och därmed utgöra ett förbjudet hinder.

⁶⁵⁰ Se mål *SIAT* punkterna 57–59, där citatet har hämtats ur punkt 58.

⁶⁵¹ Mål *Itelcar* punkt 44. Se även Cejje, K. & Hilling, M., SN 2014 s. 438 ff. På andra områden har resonemanger funnits redan tidigare, se Hilling, M., SvSKT 2012 s. 819 f. med vidarehänvisningar.

⁶⁵² Europeiska Kommissionen – Överträdelsenummer 2013/4206, C(2014)8699 final.

4.6 Något kort om exitbeskattning

Syftet med detta avsnitt är att ytterst kortfattat redogöra för de principer avseende exitbeskattning som synes gälla mot bakgrund av EU-domstolens praxis på området.⁶⁵³ Avsnittet är motiverat eftersom jag avser att behandla alternativa regler till reglerna om väsentlig anknytning i kapitel 6 nedan. Ett uppenbart alternativ skulle kunna vara att införa en exitskatt i stället. Med exitskatt avses i det följande en skatt som fastställs direkt vid utflyttningstillfället. Det bör också noteras att i den numera ganska rikhaltiga praxis som finns på området synes domstolen göra en skillnad mellan beskattning av individer och av företag.⁶⁵⁴ I det följande behandlas endast huvudprinciperna för individer.

En exitskatt är accepterad på ett principiellt plan med stöd av bland annat den ovan nämnda territorialitetsprincipen. Av praxis framgår dock att det inte är förenligt med EU-rätten att kräva betalning av en sådan skatt direkt vid utflyttningstillfället utan uppskov med betalningen måste ges. Sannolikt krävs dessutom att uppskovet måste ges automatiskt och att det dessutom inte får vara förenat med stränga villkor såsom krav på ställande av säkerhet.⁶⁵⁵ Huruvida uppskovet kan beläggas med ränta är i dagsläget oklart. När det gäller värdeökningar på aktier, framgår det av praxis, att en eventuell värdeminskning som uppstår efter flytt måste beaktas i en av staterna för att reglerna inte ska anses strida mot proportionalitetsprincipen.⁶⁵⁶

4.7 Avslutande kommentarer

I kapitlet har det inledningsvis konstaterats att internationell juridisk dubbelbeskattning normalt sett inte utgör ett förbjudet hinder enligt FEUF. Denna omständighet har dock problematiserats i avsnitt 4.3 där den *utsträckta hemvistprincipen* mot bakgrund av målet *van Hilten* har

⁶⁵³ För en närmare analys av exitskatter se Cejje, K., 2010.

⁶⁵⁴ Se exempelvis mål *Lasteyrie* och *N*-målet det gäller individer och mål *National Grid Indus*, mål C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*, mål C-64/11 *Kommissionen mot Spanien*, mål *Kommissionen mot Danmark*, mål *Kommissionen mot Nederländerna*, mål *DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle* och *DMC*-målet när det gäller företag. För en analys av likheter och skillnader se Cejje, K., SN 2014 s. 295 f. och Cejje, K., SvSkT 2012 s. 163–178.

⁶⁵⁵ Se mål *Lasteyrie* och mål *N*, jämfört med mål *National Grid Indus* och Cejje, K., SN 2014 s. 295 med vidarehänvisningar.

⁶⁵⁶ *N*-målet punkt 54. Se även Scarioni, P., Intertax 2011 s. 266 och Wattel, P., IBFD 2007 s. 139 f. för motsvarande analys.

analyserats.⁶⁵⁷ Målet kan tolkas på flera olika sätt. Ett alternativ är att all internationell juridisk dubbelbeskattning måste undanröjas vid en tillämpning av den utsträckta hemvistprincipen för att den ska vara förenlig med EU-rätten. Ett annat alternativ är att se den internationella juridiska dubbelbeskattningen som ett resultat av att två medlemsstater utövar sin beskattningsrätt parallellt och att det i sig inte utgör ett hinder, oavsett bakomliggande beskattningsprinciper (se huvudregeln ovan).

I avsnitt 4.4–4.5 har de praktiska problemen, som uppstår när reglerna om väsentlig anknytning tillämpas, prövats mot EU-rätten. Avsnitten bygger på den metod som EU-domstolen vanligtvis använder för att vägleda de nationella domstolarna i bedömningen av om de nationella reglerna utgör ett förbjudet hinder eller inte. Mot bakgrund av att det saknas praxis från EU-domstolen rörande de flesta av de i kapitlet aktuella frågorna är bedömningen högst tentativ och olika alternativa argumentationslinjer har identifierats. Eventuellt skulle den *bosättningsutredning* som den skattskyldige har att fylla i före flytt (eventuellt i kombination med den omvända bevisbördan) kunna utgöra ett hinder. Mot bakgrund av syftet att kunna bedöma och kontrollera den skattskyldiges status efter flytt kan detta eventuellt gå att rättfärdiga med stöd av syftet att förhindra skatteundandragande och att uppnå en effektiv skattekontroll (redan före flytt). Detta skulle kunna motivera att man tar reda på omständigheterna i det enskilda fallet. Mot bakgrund av det resonemang som domstolen förde i målet *SIAT* när det gällde ändamålsbedömningen torde motsvarande kunna gälla för denna situation. Resonemanget skulle innebära att det är ändamålsenligt att kräva att den skattskyldige fyller i en bosättningsutredning. Det kan nämnas att även i de regler som prövades i *SIAT* målet förelåg en omvänd bevisbörda till nackdel för den skattskyldige. I *N*-målet uttalade EU-domstolen att omständigheten att den skattskyldige avkrävdes en deklaration vid utflyttningstillfället utgjorde ett hinder som gick att rättfärdiga.⁶⁵⁸ Jämställer man ifyllandet av en bosättningsutredning med skyldigheten att deklarerat, talar även detta rättsfall för att bosättningsutredningen inte utgör ett förbjudet hinder.

Även reglernas *bristande förutsebarhet*, vilket resulterat i att *förhandsbeskedsinstitutet har blivit ett naturligt inslag i processen*, har identifierats som ett potentiellt hinder. Här handlar det dels om ett ekonomiskt hinder (kostnaden att söka förhandsbesked), dels om ett administrativt hinder. Jag har svårt att se att dessa hinder skulle gå att rättfärdiga. Om inte annat torde de inte uppfylla nödvändighetsprövningen eftersom ett alternativ

⁶⁵⁷ I avsnitt 4.2 har det även framkommit att hemvistprincipen (baserad på exempelvis bosättning eller stadigvarande vistelse) anses ha en stark ställning i EU-rätten.

⁶⁵⁸ Mål *N* punkt 49.

är att införa mer förutsebara regler där förhandsbeskedsinstitutet inte utgör ett naturligt inslag i processen. Även här kan en jämförelse med EU-domstolens prövning i *SIAT* målet göras.

Även efter en flytt aktualiseras vissa åligganden för den skattskyldige om hen anses ha väsentlig anknytning till Sverige. För det första krävs att den skattskyldige *deklarerar* i Sverige varje år. Att bli krävd på en deklaration torde dock inte utgöra ett hinder eftersom någon negativ särbehandling av en utflyttad jämfört med en kvarboende inte föreligger. Den olägenhet som uppstår torde vara ett resultat av att två stater parallellt utövar sin beskattningsrätt. Detsamma brukar gälla för *internationell juridisk dubbelbeskattning*. En av de tolkningar som har presenterats av rättsfallet *van Hilten*, ovan såväl som i annan forskning, innebär dock att internationell juridisk dubbelbeskattning som uppstår på grund av att en stat använder sig av den utsträckta hemvistprincipen måste undanröjas. I dessa situationer innebär en icke undanröjd dubbelbeskattning eventuellt ett hinder. Om detta hinder skulle gå att rättfärdiga torde det hela bli en form av cirkelresonemang, varför jag inte har utvecklat detta närmare. Det bör dock återigen erinras om att rättsfallet *van Hilten* är ett rättsfall som berör arvsbeskattning och att det är ytterst svårtolkat. Alternativ till nyss nämnda tolkning har även presenterats i kapitlet, vilken stämmer bättre överens med huvudprincipen att internationell juridisk dubbelbeskattning inte utgör ett hinder.

I avsnitt 4.6 har slutligen EU-domstolens praxis rörande exitskatter kort berörts. Några viktiga principer har noterats som kan vara intressanta att beakta om man överväger att införa exitskatter som alternativ till dagens reglering.

5 Komparativ utblick

5.1 Inledning – syfte, metod och terminologi

Syftet med detta kapitel är att kort presentera vilka grunder övriga nordiska länder använder för att beskatta personer som flyttar från landet såsom obegränsat skattskyldiga. Fokus ligger på hur den utsträckta hemvistprincipen tillämpas. På motsvarande sätt som nämndes för svenskt vidkommande i avsnitt 1.1.2 ovan (bosatt och stadigvarande vistelse), nämns även de andra sätt som används för att konstituera obegränsad skattskyldighet i dessa länder. Metoden kan på så vis sägas vara komparativ (rättsjämförande), i syfte att erhålla uppslag till alternativ till dagens reglering om väsentlig anknytning.⁶⁵⁹ Kapitlet är endast av översiktlig karaktär och utgör ett led i att se hur problemen har lösts i andra länder. Mot bakgrund av denna ringa ambitionsnivå har sekundärkällor och doktrin använts i hög utsträckning. Utgångspunkten har tagits i avhandlingar och etablerade forskares läroböcker på området. Jag har gjort en avstämning mot nu aktuell lagtext för att försäkra mig om att några lagändringar inte har ägt rum efter publikationen av denna litteratur. Skälet till varför just de nordiska länderna har valts är att de har en liknande rättstradition som den svenska och ett likartat skattesystem som vårt svenska system.⁶⁶⁰

Termen ”obegränsad skattskyldig” används genomgående, även om andra termer används i våra nordiska grannländer.⁶⁶¹ Innebörden är densamma, dvs. att en utflyttad person fortsätter att beskattas enligt globalinkomstprincipen⁶⁶² även efter exempelvis en flytt till utlandet. En avgränsning har gjorts i det följande, vilken innebär att endast huvudreglerna för obegränsad skattskyldighet behandlas. I flertalet av länderna finns även specialregler som innebär att vissa kategorier av arbetstagare

⁶⁵⁹ Se exempelvis Lindencrona, G., 1972 s. 137 f. och Strömholm, S., SvJT 1972 s. 461 ff.

⁶⁶⁰ Zweigert, K. & Kötz, H., 1998 s. 277 ff.

⁶⁶¹ Som exempel kan nämnas att termerna allmän skattskyldighet, bosatt i riket, full skatteplikt, osv. används.

⁶⁶² Med globalinkomstprincipen avses att alla inkomster oavsett varifrån de härrör beskattas i landet, jämför 3:8 IL.

anses obegränsat skattskyldiga. Det kan exempelvis gälla personer som arbetar till sjöss eller arbetstagare som är utsända av staten eller av kommunen.⁶⁶³

5.2 Finland

I Finland skiljer man mellan obegränsad (allmän) och begränsad skattskyldighet. Den obegränsade skattskyldigheten konstituerar grund för beskattning enligt globalinkomstprincipen.⁶⁶⁴ Det finns tre grunder för obegränsad skattskyldighet (bosättning) i Finland, vilket framkommer av 11 § i den finska inkomstskattelagen (ISkL). Paragrafen lyder:⁶⁶⁵

Boende i Finland

En person anses vara bosatt i Finland, om han har sitt stadigvarande bo och hemvist här eller om han vistas här över sex månader i följd, varvid tillfällig frånvaro inte anses medföra avbrott i vistelsen. En finsk medborgare anses dock vara bosatt i Finland även om han inte vistas här över sex månader i följd, tills tre år har förflutit efter utgången av det år under vilket han lämnade landet, om han inte visar att han inte under skatteåret har haft väsentlig anknytning till Finland. Visas inte något annat, anses en finsk medborgare efter nämnda tidpunkt inte vara bosatt i Finland.

Som bosatt i Finland anses även [...]

De tre grunder är: 1) stadigvarande bo och hemvist, 2) vistelse över sex månader⁶⁶⁶ och 3) den s.k. treårsregeln. I en utflyttningssituation är det vanligtvis stadigvarande bo och hemvist samt treårsregeln som aktualiseras, medan vistelse över sex månader – precis som den svenska regeln om stadigvarande vistelse i 3:3 st. 1 p. 2 IL – vanligtvis tar sikte på inflyttningsfallen.

När det gäller frågan om *stadigvarande bo och hemvist*⁶⁶⁷ ska flera faktorer beaktas vid bedömningen. Som exempel på sådana faktorer nämner Frände var familjen är bosatt, var personen arbetar, arbetsavtalets längd, huruvida äktenskap har ingåtts med finländare, orsak till vistelsen i landet, huruvida personen har införskaffat bostad, ett eventuellt hyresavtals längd, längden av vistelsen i Finland, i vilket land personen tidigare varit bosatt, anteckningar i befolkningsdatasystemet, huruvida personen

⁶⁶³ Se avsnitt 1.1.2 ovan för motsvarande avgränsning för beskrivningen av de svenska reglerna.

⁶⁶⁴ Frände, J., 2013 s. 52 och Andersson, E. & Frände, J., 2014 s. 33.

⁶⁶⁵ Lagtexten är hämtad via www.finlex.fi (2014-03-27).

⁶⁶⁶ Se Frände, J., 2013 s. 59–66 för en redogörelse för regeln om vistelse i Finland.

⁶⁶⁷ Se närmare a.a. s. 52–59 för en utförlig redogörelse för regeln.

omfattas av den bosättningsbaserade sociala tryggheten, osv. Anknytningarna till Finland kan således vara såväl ekonomiska som personliga. En bedömning ska göras i varje enskilt fall. Att personen har registrerat sig i befolkningsdatasystemet är inte avgörande men kan ses som en presumption för att bo och hemvist föreligger.⁶⁶⁸ Det framstår som att reglerna främst syftar till att fastställa om en person de facto bor och lever i Finland eller inte.

En egen reflektion är att reglerna påminner om de svenska reglerna om bo och hemvist i Sverige enligt 3:3 st. 1 p. 1 IL. De synes därför inte främst syfta till att bibehålla beskattningsrätten i Finland i en utflyttningssituation (även om de kan tillämpas i dessa fall). Detta bekräftas i viss mån av Frände som menar att regeln om stadigvarande bo och hemvist även kan aktualiseras när utländska medborgare flyttar från Finland. Det handlar då främst om frågeställningen vid vilken tidpunkt som bo och hemvist upphör.⁶⁶⁹ Det kan nämnas att de finska medborgarna i utflyttningsfallen faller in under treårsregeln (se strax nedan). När man i en utflyttningssituation tillämpar regeln framstår det, enligt min bedömning, som att den i viss mån påminner om den bedömning som görs i svensk rätt vid en tillämpning av reglerna om väsentlig anknytning. I den finska lagtexten anges (till skillnad mot i svensk rätt) inte de ovan nämnda faktorerna vilka beaktas för att fastställa om personliga eller ekonomiska intressen finns i Finland.

Treårsregeln får anses vara den "riktiga" s.k. utflyttningsregeln.⁶⁷⁰ Föregångare till den nu gällande treårsregeln fanns redan på 1940-talet i Finland. Regeln fick dock sin nuvarande utformning 1975 (med vissa språkliga justeringar 1988). Vid utformandet av treårsregeln hade den finska lagstiftaren de svenska reglerna om väsentlig anknytning som förebild.⁶⁷¹ Precis som den svenska förebilden hade den finska regeln till syfte att förhindra skenutflyttningar och att urskilja dessa från verkliga utflyttningar.⁶⁷² Den finska treårsregeln lyder (se ovan):

En finsk medborgare anses dock vara bosatt i Finland även om han inte vistas här över sex månader i följd, tills tre år har förflutit efter utgången av

⁶⁶⁸ Frände, J., 2013 s. 55, se även efterföljande sidor för exempel i praxis där en bedömning har skett. Dessa fall handlar dock snarare om inflyttning till Finland eller s.k. återbosättning, varför jag inte går närmare in på dem.

⁶⁶⁹ A.a. s. 59.

⁶⁷⁰ För en djupare redogörelse för treårsregeln se a.a. s. 66–108.

⁶⁷¹ A.a. s. 67. Se avsnitt 2.1.2.2 ovan och 1967 års lagändring.

⁶⁷² A.a. s. 68. Se även Andersson, E. & Frände, J., 2014 s. 33 där de anger att "[s]yftet är att kritiskt bedöma utflyttningens slutlighet för att förhindra att bl.a. de som flyttar utomlands av skatteskäl omedelbart upphör att vara allmänt skattskyldiga, om det är osäkert om flyttningen blir slutlig. Treårsregeln kan anses bekämpa skatteflykt."

det år under vilket han lämnade landet, om han inte visar att han inte under skatteåret har haft väsentlig anknytning till Finland. Visas inte något annat, anses en finsk medborgare efter nämnda tidpunkt inte vara bosatt i Finland.

Inledningsvis kan det noteras att den finska treårsregeln innehåller en presumtion – att finska medborgare som flyttar från Finland är obegränsat skattskyldiga i Finland under utflyttningsåret och ytterligare tre år därefter. Det är den skattskyldige som har bevisbördan för att väsentlig anknytning inte föreligger efter flytten.⁶⁷³ I jämförelse med den svenska motsvarigheten har den finska regeln ett snävare tillämpningsområde, då den enbart gäller för finska medborgare. Därtill kan nämnas att den inte tar sikte på återbosättningsfall. En återbosättning i Finland kan därför endast göras om personen flyttar åter och får stadigvarande bo och hemvist i Finland eller om hen vistats i Finland mer än sex månader i följd. Det kan därför konstateras att den finska regeln har stora likheter med den reglering som fanns före 1985, då regleringen tog sikte på svenska medborgare som flyttade ut och innehöll en bevisbörderegeln på tre år. En skillnad som kan noteras mellan reglerna är att (den obegränsade) skattskyldigheten enligt finsk rätt som huvudregel upphör efter tre år efter utflyttningsåret (se sista meningen i lagtexten ovan).⁶⁷⁴ Den finska lösningen är på detta sätt mer förutsebar än dess svenska motsvarighet. Skattskyldigheten kan dock upphöra redan tidigare om den skattskyldige visar det. En skillnad som eventuellt kan ses som en brist i förutsebarhetshänseende i den finska lagstiftningen är att några kriterier för vad som kan anses utgöra väsentlig anknytning inte finns uppräddade i lagtexten.⁶⁷⁵ I de finska förarbetena från 1974 anges att bland annat följande kriterier kan beaktas:⁶⁷⁶

- personen har inte bosatt sig stadigvarande på någon viss ort utomlands
- han vistas utomlands bara på grund av studier eller hälsovård
- han driver rörelse eller äger fastighet i Finland eller
- hans familj är stadigvarande bosatt i Finland.

Vidare ska en helhetbedömning i det enskilda fallet göras. Frände går i sin studie igenom praxis från den finska Högsta förvaltningsdomstolen

⁶⁷³ För en närmare studie av fördelningen av bevisbördan, se Frände, J., 2013 s. 104–108.

⁶⁷⁴ Se även a.a. s. 70 med vidarehänvisning till finsk rättspraxis: HFD 1987 B 506 och HFD 20.4.2010 1. 823.

⁶⁷⁵ Se ovan avsnitt 1.3 med vidarehänvisningar där utgångspunkten tas i att en mer detaljerad lagstiftning torde vara mer förutsebar.

⁶⁷⁶ Se Frände, J., 2013 s. 75.

och diskuterar olika anknytningsfaktorer. Kortfattat kan sägas att många av de anknytningsfaktorer som har beaktats av den finska Högsta förvaltningsdomstolen påminner om de som nämns i 3:7 IL.⁶⁷⁷ En skillnad föreligger och det är att den finska Högsta förvaltningsdomstolen i några fall har nämnt social trygghet i samband med redogörelsen för personens anknytningar till Finland och utlandet. Att social trygghet beaktas framstår som klart, men däremot inte vilken vikt den ges i de olika domarna.⁶⁷⁸

När det gäller treårsregeln, den finska användningen av den utsträckt hemvistprincipen, kan det avslutningsvis nämnas att Frände efterfrågar en lagstadgad lista på väsentliga anknytningar i lagtexten motsvarande de som finns i 3:7 IL, i syfte att förtydliga rättsläget och göra det mer förutsebart.⁶⁷⁹

5.3 Norge

Även i Norge skiljer man mellan begränsad och obegränsad skattskyldighet (alminnelig skatteplikt). Den som är skattemässigt bosatt i Norge betalar skatt på alla sina inkomster i Norge oavsett var de intjänats, på motsvarande sätt som i Sverige och Finland (globalinkomstprincipen).⁶⁸⁰

Obegränsad skattskyldighet (bosatt i riket)⁶⁸¹ gäller dels de som de facto är bosatta i Norge, dels de som vistas där i relativt stor omfattning. Vistelsetiden är satt till 183 dagar under en 12 månaders-period eller 270 dagar över en period på 36 månader.⁶⁸² Alla dagar som en person vistats i Norge räknas in vid beräkningen, vilket innebär att även dagpendlare normalt sett blir obegränsat skattskyldiga i Norge.⁶⁸³

Obegränsad skattskyldighet kan precis som i Sverige och Finland föreligga trots att utflyttning sker från Norge. För att bli begränsat skattskyldig vid flytt krävs att tre omständigheter är uppfyllda: personen ska

⁶⁷⁷ Frände, J., 2013 sidorna 76–100.

⁶⁷⁸ A.a. s. 99–100, HFD 2004:6, HFD 20.4.2010 1. 823 samt Frändes vidarehänvisningar till doktrin såsom Marjaana Helminen, Kirsi Hellsten och Marianne Malmgrén. Se även www.nordisketax.net (2014-03-26) där finskt socialskydd nämns som en omständighet som påverkar bedömningen.

⁶⁷⁹ Frände, J., 2013 s. 118.

⁶⁸⁰ Se 2–1 (9) sktl: "Skattepliten gjelder all formue og inntekt her i riket og i utlandet." Se även Zimmer, F., 2014, s. 107.

⁶⁸¹ Enligt den norska terminologin används uttrycket "bosatt i riket". Den nu gällande skatteloven (sktl.) trädde i kraft den 1 januari 2000, Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

⁶⁸² Se 2–1 (2) sktl.

⁶⁸³ Zimmer, F., 2009 s. 123.

uppehålla sig permanent i utlandet, inte ha tillgång till bostad i Norge och inte vistas i Norge mer än 61 dagar per år. Dessa rekvisit framgår av 2–1 (3) skatteloven (sktl.). I lagtexten skiljer man mellan de utflyttade som varit bosatta i Norge i mindre än tio år (a) och de som varit bosatta i mer än tio år (b). Medborgarskap saknar betydelse. I båda situationerna krävs att den skattskyldige har permanent uppehålle i utlandet och att hen eller hans närstående inte disponerar bostad i Norge eller vistas i allt för stor utsträckning i landet efter flytten. Vistelsen i Norge får som nämnts inte överstiga 61 dagar per år.⁶⁸⁴ Lagtexten i 2–1 (3) sktl. har följande lydelse:⁶⁸⁵

- a) For person som tar fast opphold i utlandet, opphør bostedet i riket for det godtgjøres at personen ikke har oppeholdt seg i riket i en eller flere perioder som overstiger 61 dager i inntektsåret og at personen eller dennes nærstående ikke har disponert bolig i riket. Bostedet opphører uansett ikke for det tidspunkt personen eller dennes nærstående ikke lenger disponerer bolig i riket.
- b) For person som har vært bosatt i riket i minst ti år for det inntektsår vedkommende tar fast opphold i utlandet, opphører bosted i riket etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsår vedkommende tar slikt fast opphold i utlandet, men bare hvis det for hvert av de tre inntektsårene godtgjøres at personen ikke har oppholdt seg i riket i en eller flere perioder som overstiger 61 dager i inntektsåret og at personen eller dennes nærstående ikke har disponert bolig i riket.

Om den skattskyldige har varit bosatt i Norge i mindre än tio år (a) före det inkomstår då hen böjar uppehålla sig permanent i utlandet, upphör den obegränsade skattskyldigheten det inkomstår som samtliga av de tre villkoren är uppfyllda. Om villkoren uppfylls under olika år blir det enligt Zimmer lite mer komplicerat att fastställa när skattskyldigheten upphör. Andra meningen i punkt a) är avsedd att förtydliga att om det är bostaden som är det sista villkoret att bli uppfyllt så upphör skattskyldigheten vid den tidpunkt då villkoret uppfylls. Om det däremot är vistelseskriteriet som uppfylls sist anses bosättningen upphöra den 1 januari.⁶⁸⁶

⁶⁸⁴ Här handlar det om kalenderår, till skillnad mot inflyttningssituationen där en tolv-månadersperiod avses. Se även Zimmer, F., 2009 s. 124.

⁶⁸⁵ För korrekthetens skull kan nämnas att norska ö används in lagtexten, men att jag inte har haft möjlighet att få till dessa i texten.

⁶⁸⁶ Zimmer, F., 2009 s. 125.

Om den skattskyldige däremot har varit obegränsat skattskyldig i mer än tio år (b) upphör den obegränsade skattskyldigheten först efter utgången av det tredje inkomståret efter det år då hen började uppehålla sig permanent i utlandet. För vart och ett av dessa tre år måste kriterierna om maximal vistelse (61 dagar) och avsaknaden av dispositionsrätt till bostad vara uppfyllda. Några undantag till denna regel finns inte.⁶⁸⁷ Om villkoren uppfylls under olika år anses tidsfristen börja löpa vid utgången av det år då alla villkor är uppfyllda. Om kraven är uppfyllda år 1 och 2 men att den skattskyldige vistas för mycket i Norge under år 3 och återigen uppfyller kraven år 4 torde, enligt Zimmer, den treåriga fristen påbörjas igen efter utgången av det fjärde året.⁶⁸⁸

I 2–1 (4–6) skatteloven definieras begreppen närstående, disponera och bostad. Av lagtexten framgår att med närstående avses make, sambo och minderåriga barn.⁶⁸⁹ Disponera innebär, på liknande sätt som i svensk rätt, en möjlighet att förfoga över en bostad. Det synes vara möjligheten att använda bostaden som är relevant. Formen såsom ägande, hyra eller annan möjlighet till disposition saknar därför betydelse. I praxis har man även beaktat närståendes dispositionsrätt till bostad när den utflyttade i princip har obegränsad tillgång till bostaden och det snarast framstår som en skenhandling att bostaden överlåtits på en annan familjemedlem.⁶⁹⁰ När det gäller bostaden framgår det av lagtexten att det ska handla om en åretruntbostad med vatten och avlopp. Detta innebär i princip att sommarstugor inte anses utgöra bostad (jämför de svenska reglerna om väsentlig anknytning).⁶⁹¹ Om däremot sommarstugan i realiteten har använts som bostad omfattas den dock enligt 2–1 (6b) sktl. Om bostaden har anskaffats tidigare än fem år före det att den skattskyldige flyttar och den under minst fem år före flytten inte har använts som bostad av den skattskyldige eller dennes närstående räknas den dock inte som bostad, utan ses som ett investeringsobjekt, vilket saknar betydelse för bedömningen.⁶⁹²

⁶⁸⁷ Zimmer, F., 2009 s. 125 ff.

⁶⁸⁸ A.a. s. 125 f.

⁶⁸⁹ Jämför diskussionen i avsnitt 2.2.2 ovan om sambo. Om den ena parten i ett samboförhållande flyttar utomlands och den andre parten stannar i Norge anses de inte längre vara sambo enligt norsk rätt. Se Frände, J., 2013 s. 236 med vidarehänvisning. Den norska definitionen av sambo synes därmed sammanfalla med den i dagligt tal införstådda innebörden av begreppet.

⁶⁹⁰ Frände, J., 2013 s. 237 med vidarehänvisningar. Däremot omfattas inte minderåriga barns boende, då de efter en skilsmässa bor kvar hos den ena föräldern i Norge, se Zimmer, F., 2009 s. 124 med hänvisning till praxis.

⁶⁹¹ Zimmer, F., 2009 s. 124.

⁶⁹² A.a. s. 124. Jämför Frände, J., 2013 s. 237 för en delvis annan tolkning.

Å ena sidan framstår de allmänna reglerna om obegränsad skattskyldighet i Norge, i dagsläget, som något strängare än dess motsvarigheter i Sverige och Finland. Vistelsetiden på 183 eller 270 dagar framstår som relativt sträng då även dagpendlare omfattas. Å andra sidan får den norska regeln ses som relativt förutsebar på grund av de tydliga tidsgränserna.⁶⁹³ Även den norska utflyttningsregeln får anses relativt förutsebar – i en jämförelse med motsvarigheterna i Sverige och Finland, även om den utifrån ett norskt perspektiv är svårare att tillämpa än inflyttningsreglerna. Enligt Zimmer föreligger ofta oenighet i praxis i utflyttningssituationer.⁶⁹⁴

En nackdel med den norska regeln är dock att den är oflexibel, i synnerhet för de personer som varit bosatta i mer än tio år. Dessa förblir obegränsat skattskyldiga i ytterligare tre år efter flytten, oavsett de verkliga omständigheterna. Regelns okomplicerade natur och dess förenklande karaktär leder dock till ett förutsebart om än inte rättvist resultat för den skattskyldige. Frände drar slutsatsen att de norska reglerna framstår som negativa för gränsöverskridande rörlighet då det i inresesituationer är lätt att bli obegränsat skattskyldig (jämför dagpendlare ovan) samtidigt som det är relativt svårt att klippa banden i en utflyttningssituation.⁶⁹⁵ En likhet mellan den finska och norska utflyttningsregeln är att de tar sin utgångspunkt i tre år, att jämföra med fem år i den svenska regleringen (3:7 st. 2 IL).

Innan de regler som nyss behandlats trädde i kraft (2004) använde sig Norge av andra regler baserade på den utsträckta hemvistprincipen. Reglerna som var tre till antalet gick under benämningarna emigrationsregeln, ettårsregeln och fyraårsregeln. Emigrationsregeln påminde till stor del om våra regler om väsentlig anknytning, även om anknytningarna inte angavs i lagtexten. Omständigheter såsom bostad, familj och ekonomiska bindningar till Norge beaktades i praxis. Ettårsregeln innebar att den skattskyldige, om hen vistades i utlandet i mer än ett år och betraktades som obegränsat skattskyldig där, inte längre var skattskyldig i Norge. Det framstår dock som något oklart om det var den obegränsade skattskyldigheten som föll bort när ettårsregeln tillämpades eller om det var skatteplikten på samtliga inkomster som föll bort.⁶⁹⁶ Fyraårsregeln innebar en obegränsad skattskyldighet i Norge i fyra år om personen vistades stadigvarande utanför Norge under denna tid. Fyraårsregeln tillämpades

⁶⁹³ Denna uppfattning delas även av Frände, se dens., 2013 s. 238.

⁶⁹⁴ Zimmer, F., 2009 s. 123.

⁶⁹⁵ Frände, J., 2013 s. 239.

⁶⁹⁶ Se SOU 1997:75 s. 105–108 för en genomgång av de äldre reglerna.

oftast endast då den skattskyldige begärde det och först om emigrationsregeln eller ettårsregeln inte var tillämpliga.

5.4 Danmark

Även i dansk rätt skiljer man mellan obegränsad (full) och begränsad skattskyldighet. I portalparagrafen i den danska kildeskatteloven (1 § KSL) stadgas att en person som är bosatt (bopael)⁶⁹⁷ i Danmark eller som vistas i landet under minst 6 månader i följd anses obegränsat skattskyldig.⁶⁹⁸ Det finns inga definitioner i lagtexten av vad som utgör en bosättning eller i vilken utsträckning kortare avbrott får göras under sexmånadersperioden. Det framstår dock som om bosättningsbegreppet baseras på både objektiva och subjektiva kriterier. Det finns även en hel del praxis på området.⁶⁹⁹

I 7–8 §§ KSL finns särskilda regler i inflyttningsfall. I princip innebär dessa att en person som förvärvat en *bosättning* i Danmark och uppehåller sig i landet blir obegränsat skattskyldig. Några motsvarande regler finns inte när det gäller utflyttningsituationer. Bosättningsbegreppet framstår därför som centralt även i utflyttningsfallen och har utvecklats i praxis.⁷⁰⁰ Som exempel kan nämnas att om den skattskyldige har en bostad i kombination med andra anknytningspunkter så kan det mycket väl konstituera bosättning i Danmark även efter en flytt. En sådan fråga som har behandlats i praxis är exempelvis om en sommarbostad kan konstituera bosättning och på vilket sätt tiden för vistelsen utomlands påverkar bedömningen.⁷⁰¹ Även omständigheten att maken kvarstannar i Danmark utgör en sådan omständighet som påverkar bedömningen av om bosättning föreligger eller inte.⁷⁰² Mot bakgrund av den redogörelse som görs i doktrin över praxis rörande denna fråga är min slutsats att den påminner om den bedömning som görs i svensk rätt genom reglerna om

⁶⁹⁷ Se Michelsen, A., m.fl. 2011 s. 720–733 och Michelsen, A., 2003 s. 123–143.

⁶⁹⁸ Se om vistelse i Danmark, Michelsen, A., m.fl. 2011 s. 733–735 och Michelsen, A., 2003 s. 143–145. Därtill kan nämnas att danska medborgare på danska fartyg eller danska medborgare som är utsända av danska staten, motsvarigheten till ett svenskt län, eller en kommun för tjänstgöring i utlandet (1 § 3–4 KSL) kan anses obegränsat skattskyldiga. Se exempelvis Frände, J., 2013 s. 240–243 för en redogörelse över dessa regler och en problematisering. Se även Michelsen, A. m.fl. 2011 s. 735–737 och Michelsen, A., 2003 s. 145–147.

⁶⁹⁹ Michelsen, A., m.fl. 2011 s. 723 f. och Michelsen, A., 2003 s. 123 ff.

⁷⁰⁰ SOU 1997:75 s. 92, Frände, J., 2013 s. 240–242 och Michelsen, A., 2003 s. 129–139.

⁷⁰¹ Se Michelsen, A., m.fl. 2011 s. 724 och Michelsen, A., 2003 s. 133 f.

⁷⁰² SOU 1997:75 s. 93.

väsentlig anknytning. I den danska lagstiftningen görs dock ingen uppräkning på det sätt som görs i 3:7 IL.

Danmark använde sig före 1995 av den utsträckta hemvistprincipen på ett mer uttryckligt sätt genom en s.k. *fyraårsregel*. Regeln innebar att obegränsad skattskyldighet förelåg i fyra år efter en flytt om inte den skattskyldige visade att han beskattades i utlandet och att den skatt som uppbars i utlandet uppnådde en "godkänd" nivå.⁷⁰³ I och med att fyraårsregeln slutade att tillämpas i Danmark infördes en generell uttagsbeskattningsregel. Därtill fanns redan en utflyttningsbeskattningsregel för vinster på aktier (numera 38–40 §§ ABL)⁷⁰⁴. De nu gällande *utflyttningsreglerna* återfinns i 8 A § KSL (uttagsbeskattning av varulager m.m. i näringsverksamhet) och 10 § KSL (utflyttningsbeskattning av vissa typer av tillgångar). Jag ska dock inte fördjupa mig i dessa två regler, då de primärt behandlar utflyttningsbeskattning av företag. Det kan dock kort nämnas att EU-domstolen i *Kommissionen mot Danmark* har prövat 8 A § KSL. Enligt reglerna betraktades en överföring av ett företags tillgångar ut ur landet som en överlåtelse. Tillgångarna ansågs i dessa fall avyttrade till ett pris motsvarande marknadsvärdet vid överlåtelsefallet.⁷⁰⁵ I en rent intern dansk situation, dvs. när överlåtelsen exempelvis skedde till ett danskt fast driftställe, beskattades inte motsvarande överlåtelse. Danmark försökte argumentera för att de danska reglerna, till skillnad från de som var föremål för prövning i *National Grid Indus*, avsåg tillgångar som inte var avsedda att avyttras (exempelvis olika typer av tillgångar som användes i verksamheten och immateriella tillgångar), vilket skulle motivera en annan bedömning.⁷⁰⁶ Domstolen bemötte inte dessa synpunkter utan konstaterade att ett förbudet hinder mot etableringsfriheten förelåg. Denna bedömning synes förenlig med tidigare praxis, dvs. att en omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar och en omedelbar uppbörd av skatten inte är förenlig med etableringsfriheten.

Reglerna om utflyttningsbeskattning av vinster på aktier har ändrats otaliga gånger sedan de infördes 1987 (nu gällande 38–40 §§ ABL). Regeln kom till i syfte att motverka att en person som bedrivit verksamhet i aktiebolagsform, och som upparbetat stora värdestegringar i bolaget, flyttade ut från Danmark och realiserade vinsten. Regeln innebar att flyt-

⁷⁰³ SOU 1997:75 s. 93.

⁷⁰⁴ För en redogörelse över alla turer med de danska utflyttningsbeskattningsreglerna på aktier se Michelsen, A., m.fl. 2011 s. 753–756.

⁷⁰⁵ Se närmare domen i rättsfallet *Kommissionen mot Danmark* (dansk översättning), och Friis Hansen, S., 2011 s. 64–65 och 68.

⁷⁰⁶ Se Cejje, K., SN 2014 s. 295 ff. för en analys i förhållande till de svenska anståndsreglerna om successivt återförande när det handlar om immateriella tillgångar och inventarier. Se även Tell, M., ET 2014 p. 47–55.

ten jämfördes med en försäljning av aktierna och beskattning skedde därför. Reglerna kompletterades med en möjlighet till uppskov med betalningen av skatten såväl som krav på ställande av säkerhet. Även dessa kompletterande bestämmelser har ändrats vid flera tillfällen. Kommissionen har sedan mars 2010 kommunicerat med den danska regeringen rörande dessa regler då den anser att de står i strid med EU-rätten.⁷⁰⁷ Någon talan har ännu inte väckts. I juni 2011 kom den danska Högsta domstolen fram till att reglerna stred mot den fria rörligheten men att de kunde rättfärdigas. Någon begäran om förhandsavgörande gjordes inte.⁷⁰⁸ I oktober 2013 ändrades ABL senast, men som jag förstår det omfattade inte ändringen reglerna vid utflyttning.

5.5 Island

I Island finns det i princip tre grunder för obegränsad skattskyldighet. För det första omfattas de som är folkbokförda i Island. För det andra omfattas de som bor där längre än 183 dagar under en tolv månaders period. Detsamma gäller de som arbetar på flyg eller skepp som är registrerade i Island. För det tredje gäller den utsträckta hemvistprincipen. Den tillämpas på så sätt att de som inte längre är folkbokförda i Island förblir obegränsat skattskyldiga där i tre år från årsskiftet efter utflyttningen. Om den skattskyldige visar att hen är obegränsat skattskyldig i ett annat land under denna period upphör skattskyldigheten i Island.⁷⁰⁹

Den isländska användningen av den utsträckta hemvistprincipen påminner således mycket om den tidigare danska fyraårsregeln. En skillnad utöver tiden är dock att den isländska regeln inte ställer upp ett krav på ”godkänd” skattenivå i det andra landet.

5.6 Avslutande kommentarer

Sammanfattningsvis finns det i samtliga nordiska länder likartade regleringar även om detaljerna skiljer sig åt. I princip finns motsvarigheter till de i inkomstskattelagen angivna grunderna för obegränsad skattskyldighet i samtliga nordiska länder. En jämförelse ger inledningsvis vid handen att den som:

⁷⁰⁷ Se Friis Hansen, S., 2011 s. 66 med vidarehänvisning.

⁷⁰⁸ Se SKM2011.466HR i Friis Hansen, S., 2011 s. 66 och Michelsen, A., m.fl., 2011 s. 755.

⁷⁰⁹ www.noridsketax.net och www.norden.org (2014-03-26).

III

FRAMTID

Sammanfattningsvis är således en skattelagstiftning dålig om den inte förmår uppfylla lagstiftarens intentioner och om den är oklar i sin utformning. Särskilt dålig är den då den är oklar såväl till sina intentioner som till sin tekniska utformning.

Gustaf Lindencrona

6 Alternativa förslag till dagens reglering

6.1 Inledning

6.1.1 Bakgrund – en sammanfattande kommentar

Redan i inledningen till denna bok nämndes några principer som får anses betydelsefulla när det gäller grunderna för en god skattelagstiftning i allmänhet och skattskyldighet baserad på väsentlig anknytning i synnerhet. Reglerna om väsentlig anknytning kan sägas syfta till att beskattningsrätten ska bibehållas i Sverige även en tid efter flytt utomlands (motverka skenbosättningar i utlandet) och förhindra att dubbel skattefrihet uppstår. Vidare skulle den revidering som skedde för närmare 30 år sedan leda till enklare regler som var mer förutsebara för den enskilde. Mot bakgrund av den rättsfallsgenomgång som har gjorts i kapitel 2 kan det konstateras att åtminstone denna sista målsättning får anses ha brutit. Detta kommer till uttryck inte minst i de hundratals förhandsbesked och avgöranden i domstolarna som finns på området. Enbart HFD har bedömt frågan i närmare etthundra fall, varav ett sextiotial sedan reglerna ändrades 1985. Även målsättningen att förhindra att dubbel skattefrihet uppstår, har ifrågasatts ovan.⁷¹³ Den politiska rationaliteten med reglerna kan mot bakgrund av detta ifrågasättas.

I det tredje och fjärde kapitlet i boken har reglerna prövats mot internationella rättskällor och frågan om reglerna kan ses som internationellt effektiva har behandlats. Väger man samman de resurser som årligen läggs ner på prövningen av om väsentlig anknytning föreligger för utflyttade personer, med den beskattningsrätt som föreligger i Sverige *efter* det att skatteavtalen har tillämpats, framstår reglerna som mindre effektiva. Ett skatteavtal syftar bland annat till att undanröja eller begränsa internationell juridisk dubbelbeskattning. Reglerna om väsentlig anknytning kan leda till att dubbelbeskattning uppstår, exempelvis om något skat-

⁷¹³ Se närmare avsnitt 2.11 med vidarehänvisningar.

teavtalsrättsligt hemvist inte kan fastställas. Mot bakgrund av detta torde reglerna inte fullt ut uppfylla kravet på internationell effektivitet, vilket kan ses som en brist i rationaliteten.

Efter att ha studerat EU-rättens krav på icke-diskriminering har det inledningsvis konstaterats att den utsträckt hemvistprincipen sannolikt är en acceptabel princip att använda för att konstitueras obegränsad skattskyldighet i utflyttningssituationer. Rättsläget är dock oklart, eftersom användandet av principen eventuellt kräver att ett totalt undanröjande av internationell dubbelbeskattning ska ske, för att regeln som baseras på principen inte ska utgöra ett förbjudet hinder. När det gäller reglerna om väsentlig anknytning föranleder de en rad olika åligganden för den skattskyldige, såväl före som efter flytt. Som exempel kan nämnas att den bristande förutsebarheten huruvida väsentlig anknytning föreligger eller inte leder till att förhandsbeskedsinstitutet synes ha blivit ett naturligt inslag i processen, vilket i sig kan ses som betungande såväl administrativt som ekonomiskt, varför det skulle kunna utgöra ett förbjudet hinder.

I studien har ett historiskt perspektiv använts. Perspektivet har visat att förändringar i samhället har gjort lagstiftningen inaktuell. Mot bakgrund av den tid som förflutit sedan reglerna infördes och de stora förändringar som skett i vår omvärld de senaste 30 åren, framstår regleringen idag som föråldrad. Till skillnad från tidigare, har vi i dag betydligt fler skatteavtal. Även den fria rörligheten av människor inom EU (men även en ökad rörlighet globalt sett) leder till nya utmaningar. Dessutom har den interna rätten förändrats genom att skattebasen för begränsat skattskyldiga har breddats. 1990 års skattereform medförde även en proportionerlig skattesats i inkomstslaget kapital, vilket har utjämnat beskattningsnivåerna mellan Sverige och omvärlden. Dessa förändringar har reducerat incitamenten för kapitalägare att flytta utomlands och "vända" en kapitalvinst.⁷¹⁴ Man kan idag tänka sig att det är få personer som flyttar utomlands enkom för att fly svensk beskattning och i många fall föreligger helt legitima skäl. Att lagstiftningen inte har anpassats till dessa förändringar i samhället kan ses som en rationalitetsbrist utifrån kravet på kulturell rationalitet.

Fokus i denna monografi har främst legat på de problem som reglerna om väsentlig anknytning föranleder. Det bör dock erinras om att det i många situationer är fördelaktigt att omfattas av reglerna. Som obegränsat skattskyldig i Sverige har man exempelvis rätt till avdrag för räntekostnader samt skattereduktion för RUT och ROT.

⁷¹⁴ Se Sundgren, P., SN 1996 s. 231.

6.1.2 Vilka syften bör regleringen uppnå?

Syftet med detta kapitel är att analysera en rad olika alternativ till dagens reglering av obegränsad skattskyldighet i utflyttningssituationer. Utgångspunkten tas i att samma syften som reglerna om väsentlig anknytning söker uppnå bör uppnås genom nu diskuterade förslag. Syftena är att *förhindra dubbel skattefrihet* och att *bibehålla beskattningsrätten i Sverige en tid efter flytt i syfte att förhindra skenbosättningar*. Därtill gäller en ambition att reglerna bör göras betydligt *enklare och mer förutsebara* för den skattskyldige. Detta var också en målsättning vid den senaste revideringen av reglerna för snart 30 år sedan. Om dessa målsättningar kan uppfyllas skulle det bidra till att reglerna i högre utsträckning uppfyller kravet på politisk rationalitet. Krav på förutsebarhet är dessutom ett viktigt kriterium i sig för att reglerna ska anses utgöra en god lagstiftning. Därtill bör reglerna utformas så att de är *effektiva*, dels i ett *verktillighetsperspektiv*, dels i en *internationell kontext*. Med att reglerna bör vara effektiva i en internationell kontext avses att de bör vara effektiva även efter det att ett skatteavtal har tillämpats och att de bör vara icke-diskriminerande utifrån ett EU-rättsligt perspektiv. Det bör dock erinras att även om Sverige har ingått skatteavtal med många stater så saknas det avtal med många stater, varför regeln har stor betydelse när avtal saknas.

Även om utgångspunkten tas i de syften som slogs fast för snart 30 år sedan, kompletteras analysen mot bakgrund av de förändringar som har skett i skattesystemet och vår omvärld. I denna kompletterande analys ställs förslagen mot de syften som synes mest beaktansvärda idag. Vilka inkomster som är mest skyddsvärda och vilka dessa kan tänkas vara diskuteras i detta avsnitt.

Sedan skattereformen har vi tre inkomstslag i Sverige; näringsverksamhet, tjänst och kapital. När det gäller näringsverksamhet som bedrivs i Sverige beskattas den som huvudregel här. Det är inte primärt dessa inkomster som reglerna om väsentlig anknytning syftar till att omfatta. När det gäller tjänsteinkomster finns redan undantagsbestämmelser i 3:9 IL (sexmånadersregeln och ettårsregeln). Inte heller dessa inkomster torde vara de som man vill beskatta i en utflyttningssituation med stöd av 3:7 IL. När det gäller kapitalinkomster beskattas obegränsat skattskyldiga personer som bor utomlands och som i dagsläget omfattas av reglerna om väsentlig anknytning huvudsakligen för utdelningar, ränteinkomster och kapitalvinster. Av genomgången i kapitel 3 framgår att Sverige även kan beskatta begränsat skattskyldiga personer för utdelningar (KupL) och kapitalvinster som har sin källa i Sverige (3:19 IL). Även kapitalvinster på utländska andelar är skattepliktiga i Sverige om de förvärvades när personen var obegränsat skattskyldig här (3:19 st. 4 IL). Ränteinkomster

däremot är inte skattepliktiga för en begränsat skattskyldig person. Det framstår dock som föga osannolikt att det är ränteinkomsterna som är orsaken till att Sverige behåller reglerna om väsentlig anknytning.

Ett mer sannolikt scenario är de skatteupplägg som förekommer i dagens samhälle. Ett sådant exempel ska ges i det följande. Antag att en individ, vi kan kalla henne H överväger att starta ett företag i Sverige. H startar företaget (företag F) och ser till att äga det indirekt via ett nederländskt bolag (bolag B). Företag F går lysande och beskattas för sitt överskott i Sverige. Efter några år överväger H dock att på sikt avveckla sitt intresse i företag F och flyttar till Schweiz. Mot bakgrund av det indirekta innehavet i företag F i kombination med styrelseuppdrag är H obegränsat skattskyldig i Sverige efter flytt, enligt 3:3 och 3:7 IL. H säljer en tid efter flytt företag F och vinsten av försäljningen hamnar i bolag B. H plockar därefter ut kapitalvinsten som utdelning från bolag B, eftersom hon är ensam ägare även av det bolaget. Eftersom H är obegränsat skattskyldig i Sverige beskattas hon för utdelningen.

Om Sverige tog bort reglerna om väsentlig anknytning skulle H bli begränsat skattskyldig i Sverige efter flytt. Det skulle innebära att Sverige varken kan beskatta henne för avyttringen av företag F enligt tioårsregeln (3:19 IL) på grund av det mellanliggande bolaget, eller för erhållen utdelning från bolag B, enligt kupongskattelagen.

Mot bakgrund av detta skulle ett tänkbart syfte idag kunna vara att Sverige önskar bibehålla beskattningsrätten i Sverige en tid efter flytt *för kapitalvinster som uppkommit (har sin källa) i Sverige under den tid då den skattskyldige var bosatt här*, oavsett direkt eller indirekt ägande. Det ovan skisserade scenariot benämns i utländsk doktrin för "round trips".⁷¹⁵ Jag benämner det i det följande för temporära utflyttningar eftersom det är vanligt att den skattskyldige efter genomförd försäljning flyttar åter till Sverige. Syftet med en alternativ reglering i stället för väsentlig anknytning torde därför vara att *motverka temporära utflyttningar (round trips)*.

6.1.3 Disposition och avgränsningar

Syftet med detta kapitel är att identifiera och analysera ett antal olika alternativ (förslag) till reglerna om väsentlig anknytning och på så vis inspirera lagstiftaren till att höja kvalitén i lagstiftningen. Vissa förslag behandlas mer översiktligt än andra.

Inledningsvis redogörs för hur reglerna om väsentlig anknytning skulle kunna revideras för det fall att man behöll dem (avsnitt 6.2). Därefter presenteras tre förslag som alla har det gemensamt att de innebär att reg-

⁷¹⁵ De Broe, L., IBFD 2005 s. 218 ff.

lerna om väsentlig anknytning slopas, men där den utsträckta hemvistprincipen fortfarande tillämpas (avsnitt 6.3). Avslutningsvis presenteras och analyseras ytterligare tre förslag där den utsträckta hemvistprincipen slopas och alternativa metoder läggs till grund för beskattning (avsnitt 6.4). Syftet är att alla förslag analyseras utifrån kraven på *måluppfyllelse*, *förutsebarhet* och *effektivitet*. Dessa tre krav är, enligt min uppfattning, de mest centrala att beakta vid utformningen av en ny skattelagstiftning på detta område. När det gäller kravet på måluppfyllelse har utgångspunkten tagits i de syften som reglerna om väsentlig anknytning baseras på; *förhindra dubbel skattefrihet*, *bibehålla beskattningsrätten en tid efter flytt* (förhindra skenbosättningar) och att *skapa förutsebara regler*. Dessa syften har kompletterats med syftet att *motverka temporära utflyttningar (round trips)*.⁷¹⁶

Analysen görs löpande, men kapitlet innehåller även korta sammanfattningar och avslutande kommentarer inom ramen för respektive avsnitt. Kapitlet avslutas med en kort sammanfattande kommentar (avsnitt 6.5) som tillsammans med detta inledande kapitel kan ses som en sammanfattning av delar av boken och dess forskningsresultat.

6.2 Revidering av nuvarande reglering

6.2.1 Inledning

Syftet med avsnitt 6.2 är att analysera olika sätt att uppnå en mer ändamålsenlig lagstiftning samtidigt som reglerna om väsentlig anknytning bibehålls. Utgångspunkten för analysen tas huvudsakligen i två olika förslag, det första publicerat i en SOU från år 1997⁷¹⁷ och det andra publicerat i en studentuppsats från år 2013.⁷¹⁸ Även om förslagen är olika till sin form finns vissa gemensamma principiella frågeställningar. Avsnittet är uppbyggt och tematiserat utifrån dessa frågeställningar. Innan dessa presenteras ska förslagen kort beskrivas.

År 1997 lämnade en särskild utredare, dåvarande professor Nils Mattsson, ett slutbetänkande (SOU 1997:75) gällande bosättningsbegreppet

⁷¹⁶ De tre syftena att förhindra dubbel skattefrihet, att bibehålla beskattningsrätten till Sverige en tid efter flytt (motverka skenbosättningar) och att motverka temporära utflyttningar har alla gemensamma drag. För en analys av deras olika innebörd se avsnitt 2.1.4 och avsnitt 6.1.1 (motverka temporära utflyttningar) ovan.

⁷¹⁷ För en kort sammanfattning av SOU 1997:75 se Lindén, B. & Korsell, L E., SN 1997 s. 609–614.

⁷¹⁸ Författaren var jur. stud. Lars T. Larsson och handledare Roger Persson Österman, Examensarbete i skatterätt, Stockholms universitet, 30 hp.

för fysiska personer. Betänkandet utgör en gedigen rättsutredning i såväl en historisk som en internationellt komparativ kontext. Det kan redan inledningsvis nämnas att förslaget till förändrade regler om obegränsad skattskyldighet, enligt min uppfattning, är välmotiverat och utifrån då rådande förutsättningar välgrundat. Därmed inte sagt att det inte kan ifrågasättas utifrån dagens förutsättningar och den utveckling som har skett de senaste 18 åren. Betänkandet behandlar samtliga tre grunder för obegränsad skattskyldighet (bo och hemvist, stadigvarande vistelse och väsentlig anknytning).⁷¹⁹ I detta avsnitt redogörs endast för de delar av förslaget som rör reglerna om väsentlig anknytning.

Utredningen föreslog en modell som påminde om den som gällde vid tidpunkten för förslaget.⁷²⁰ Man menade att väsentlig anknytning var ett lämpligt kriterium utifrån principiella grunder och att det fanns många praktiska fördelar med att behålla den tidigare grundstrukturen. Vidare poängterades att liknande regler även fanns i de andra nordiska länderna, vilket talade för att behålla reglerna.⁷²¹

Utredningen föreslog således att reglerna om väsentlig anknytning i huvudsak skulle behållas, men förändras genom att den lista av anknytningsfaktorer som talar för väsentlig anknytning skulle slopas. Vidare skulle någon väsentlig anknytning inte föreligga om personen hade sin starkaste anknytning till en annan stat och betraktades som obegränsat skattskyldig där. Någon bevisbörderegeln ansågs inte längre behövlig utan den kunde utmönstras ur regeln. Samtidigt föreslog utredningen att en längsta tid för hur länge väsentlig anknytning kunde föreligga efter utflyttning skulle införas. Utredningens förslag i denna del lød:⁷²²

⁷¹⁹ I utredningen föreslogs att kriteriet egentlig bo och hemvist (numera bosatt) skulle ersättas med att en koppling gjordes till det folkbokföringsrättsliga regelverket. Skattskyldigheten skulle baseras på om man *skulle vara* folkbokförd i landet enligt folkbokföringslagen (1991:481), inte om man de facto var folkbokförd (SOU 1997:75 s. 165–173). När det gällde kriteriet för stadigvarande vistelse föreslog utredningen att tidsramarna skulle anges i lagtexten. Stadigvarande vistelse föreslogs föreligga vid en eller flera vistelser som sammanlagt översteg 183 dagar under en tolv månadersperiod (SOU 1997:75 s. 173–175). Slutligen föreslog utredningen att bosättningsbegreppet skulle vara detsamma i förmögenhetsskattesammanhang. Förmögenhetsskatten slopades kort tid därefter, varför någon närmare översyn av de reglerna aldrig blev aktuell. Båda dessa förtydliganden i 3:3 st. 1 p. 1–2 IL vore enligt min uppfattning än i dag lämpliga att göra. Det bör dock noteras att det numera finns ett krav på uppehållsrätt eller uppehållstillstånd i 4 § folkbokföringslagen. Som framgår av kapitel 5 ovan finns snarlika regler i Island (folkbokföring) såväl som i samtliga andra nordiska länder (sex månaders vistelse eller 183 dagar över en 12-månaders period). Dessa regler framstår som tydligare än den svenska regeln om stadigvarande vistelse, vilken i praxis i princip har ansetts omfatta sex månader.

⁷²⁰ Jämför avsnitt 2.1.2.3 ovan om reglerna efter 1985 års lagändring.

⁷²¹ SOU 1997:75 s. 176.

⁷²² A.a. s. 24–25.

53 § anv p 1. Följande personer räknas såsom bosatta här i landet:
[...]

c) Den som inte stadigvarande vistas i Sverige men som tidigare rätteligen har varit eller borde ha varit folkbokförd här i landet om han har väsentlig anknytning till Sverige.

Även om personen har väsentlig anknytning till Sverige enligt första stycket c skall han inte anses bosatt här om han kan styrka att han har sina starkaste personliga och ekonomiska förbindelser med annan stat och i denna stat är skattskyldig som där bosatt utan utnyttjad valmöjlighet eller rätt till undantag.

Även om en person har väsentlig anknytning till Sverige enligt första stycket c skall han inte anses bosatt här när fyra kalenderår förflutit från utgången av det kalenderår under vilket utflyttningen från Sverige skedde.

Utredningens förslag beträffande det inkomstskatterättsliga bosättningsbegreppet ledde aldrig till vidare åtgärder. Orsaken till detta är oklar.⁷²³

Under hösten 2013 hade jag förmånen att lämna synpunkter på ett pågående examensarbete, vid Juridiska institutionen, Stockholms universitet: *Larsson, Väsentlig anknytning – en tandlös tiger i ett de lege ferenda perspektiv*.⁷²⁴ I examensarbetets tredje kapitel lades ett lagförslag till nuvarande reglering i 3:7 IL fram. Förslaget är intressant och förtjänar att analyseras närmare. I det följande har jag använt mig av den slutliga examensuppsatsen. Förslaget innebar i princip att listan med anknytningsfaktorer behölls men reviderades genom att det tydliggjordes vilka faktorer som var viktigast. Vidare innebar förslaget att den nuvarande bevisbörderegeln bibehölls i oförändrat skick.

De båda förslagen såväl som skälen för dessa diskuteras i det följande. Inledningsvis prövas frågan om en lista med lagstadgade anknytningsfaktorer bör finnas eller inte (avsnitt 6.2.2). I avsnitt 6.2.3 diskuteras frågan om reglerna enbart bör omfatta utflyttande personer eller om även de som efter en flytt ökar sin anknytning till Sverige (s.k. återbosättningsfall) bör omfattas. I efterföljande avsnitt (6.2.4) diskuteras frågan om bevisbörderegeln i 3:7 st. 2 IL bör vara kvar eller tas bort. I avsnitt 6.2.5–6.2.6 diskuteras frågor om införandet av nya bestämmelser. Den första av dessa är om en eventuell sluttidpunkt för hur länge väsentlig anknytning kan bestå bör införas i lagstiftningen. Den andra frågan är om det bör införas ett undantag från reglerna om väsentlig anknytning på liknande sätt som finns i exempelvis isländsk lagstiftning. Samtliga delfrågor diskuteras som nämnts utifrån de båda förslagen och synpunkter på dessa lämnas löpande. Avsnittet avslutas med några sammanfattande kommentarer i

⁷²³ Skattskyldigheten för juridiska personer utreddes i ett betänkande år 1995, se SOU 1995:134. Inte heller det förslaget ledde till vidare åtgärder.

⁷²⁴ Se fotnot 717 ovan.

avsnitt 6.2.7. I avsnittet lämnas även ytterligare synpunkter på frågan om förslaget utgör en rationell lagstiftning utifrån de kriterier som identifierats i avsnitt 1.3 och avsnitt 6.1.2.

6.2.2 Listan med lagstadgade anknytningsfaktorer

6.2.2.1 Slopna listan

Redan 1997 var det tydligt att de olika anknytningsfaktorerna hade olika vikt och att bedömningen kunde variera från fall till fall. Uppräkningen i (numera) 3:7 IL ansågs då som nu vara av exemplifierande karaktär. Utredningen ansåg att uppräkningslistan kunde invagga de skattskyldiga i en falsk trygghet om att det endast var dessa faktorer som skulle beaktas. Det torde på ett tydligare sätt framgå att bedömningen som domstolar och myndigheter (verk) gör kan baseras på andra omständigheter och därför föreslog utredningen att uppräkningslistan av anknytningsfaktorer skulle slopas.

I sin motivering till förslaget hänvisade utredningen till den omfattande praxis som förelåg redan år 1997 och menade att förutsebarheten inte gynnades av en uppräkningslista av faktorer. Utredningen var av uppfattningen att den praxis som fanns, på ett relativt tydligt sätt hade klarlagt begreppets innebörd och att det inte fanns anledning att ändra på vad som krävdes för att banden till Sverige skulle anses upphöra.⁷²⁵ Denna slutsats ledde till att utredningen ville att den praxis som fanns på området skulle fortsätta att gälla, men att domstolarna vid sin bedömning skulle kunna känna sig lite mer obundna av i lagtexten uppräknade faktorer. Ett slopande av anknytningsfaktorerna i lagtexten skulle även kunna gynna rättsutvecklingen genom att nya faktorer skulle kunna tillkomma, menade man.⁷²⁶

Framförallt två synpunkter kan lämnas på förslaget. För det första framstår det som tilltalande att öppna upp för rättsutvecklingen på så sätt att nya faktorer kan komma att inbegripas. Allt eftersom samhället förändras finns det ett ökat behov för rättsutvecklingen att följa med. Här kan en återkoppling till kravet på kulturell rationalitet och kravet på att lagstiftningen lätt bör kunna anpassas till samhällsutvecklingen (enligt OECD) som nämndes i avsnitt 1.3 ovan göras.⁷²⁷ Ett sådant exempel är den utveckling som har skett när det gäller praxis avseende "barn"

⁷²⁵ SOU 1997:75 s. 179.

⁷²⁶ A.a. s. 183–184.

⁷²⁷ Se OECD 2005 s. 4.

såsom anknytningsfaktor (jämför familj ovan).⁷²⁸ Det bör dock noteras att det finns en anknytningsfaktor i uppräknings i 3:7 IL som heter "liknande förhållanden", vilken torde signalera att uppräknings inte är uttömmande. Det är min uppfattning att den flexibilitet som efterfrågas i utredningen bör kunna beaktas i praxis även om anknytningsfaktorerna finns kvar.

Den andra synpunkten har att göra med huruvida praxis var och skulle kunna bli än mer förutsebar om anknytningsfaktorerna togs bort ur lagtexten. På ett sätt vore det enkelt att instämma i utredningens påstående att praxis borde ge en tydlig vägledning om vilken vikt och på vilket sätt olika anknytningsfaktorer inverkar på bedömningen. Jag tror inte att jag överdriver om jag säger att de flesta som idag arbetar med reglerna om väsentlig anknytning sannolikt inte skulle ansluta sig till utredningens uppfattning att praxis på ett relativt tydligt sätt har klarlagt begreppets innebörd (i vart fall inte numera). Inte minst de många förhandsbesked som varje år söks av skattskyldiga torde tala för reglernas komplexitet och föga förutsebara utgång.⁷²⁹ Enligt allmän uppfattning bidrar en mer detaljerad lagstiftning till ökad förutsebarhet.⁷³⁰ Mot bakgrund av den spretiga praxis som finns tror jag inte att det skulle bli mer förutsebart om de nuvarande anknytningsfaktorerna togs bort i sin helhet, till förmån för en ännu friare bedömning hos domstolar och verk. Mot bakgrund av att ett av syftena med den senaste revideringen av reglerna var att öka förutsebarheten för den skattskyldige delar jag inte utredningens uppfattning att anknytningsfaktorerna nödvändigtvis måste tas bort. Här kan även en koppling göras till avsnitt 5.2 ovan och Frändes studie av den finska regleringen. I syfte att öka förutsebarheten efterlyser han en liknande uppräknings av anknytningsfaktorer i finsk lagtext som den som finns i svensk rätt. Som framkommer i kapitel 2 kan dock en detaljerad lagstiftning leda till stora tolkningssvårigheter om den inte är tillräckligt klar och tydlig. Förslag på hur lagtexten kan förtydligas samtidigt som de lagstadgade anknytningsfaktorerna behålls diskuteras i följande avsnitt.

⁷²⁸ En annan sådan närliggande fråga, som ännu inte har prövats i praxis, är hur man ser på sambor. Se avsnitt 2.2.2 ovan och vid fotnot 686 angående norsk rätt.

⁷²⁹ Se kapitel 2 ovan.

⁷³⁰ Se avsnitt 1.3 ovan med vidarehänvisningar.

6.2.2.2 *Ha kvar listan*

Som nämnts ovan föreslog Larsson i sitt examensarbete en revidering av 3:7 IL. Förslaget presenteras och analyseras närmare i detta avsnitt. Förslaget löd:⁷³¹

1 st. För att avgöra om en person som är varaktigt bosatt på viss utländsk ort och som tidigare har varit bosatt i Sverige har väsentlig anknytning hit gäller följande:

2 st. Följande personer ska presumeras ha väsentlig anknytning:

- den som behåller tidigare permanentbostad intill utgången av det femte året från utflyttningen, eller
- den vars make/maka kvarstannar eller återflyttar till Sverige, eller
- den som bedriver näringsverksamhet här, eller
- den som är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här.

3 st. Väsentlig anknytning kan även föreligga vid en samlad bedömning av:

- om han är svensk medborgare,
- hur länge han varit bosatt i Sverige,
- om han har minderåriga barn som kvarstannar eller återflyttar till Sverige,
- om han äger en fritidsbostad utrustad för åretruntbruk,
- om han ämnar återflytta till Sverige inom en snar framtid, eller
- liknande förhållanden.

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

Det kan inledningsvis noteras att syftet med lagförslaget synes vara att klargöra och förtydliga den reglering som gäller i dagsläget mot bakgrund av hur rekvisiten har tolkats i praxis. Det innebär exempelvis att uttrycket i det första stycket innebär att den som flyttar från Sverige och tar varaktig bosättning utomlands kan ha väsentlig anknytning till Sverige även efter flytt. Med varaktig bosättning, torde inte förstås att den skattskyldige nödvändigtvis är obegränsat skattskyldig i utlandet (jämför avsnitt 2.8 ovan). Det andra stycket innebär att om någon av de faktorer som nämns i stycket föreligger så presumeras den skattskyldige ha väsentlig anknytning efter flytt. I det tredje stycket finns en möjlighet att genom en samlad bedömning komma fram till samma sak. Det fjärde stycket,

⁷³¹ Larsson, L T., 2013 s. 54.

som är en kopia av dagens bevisbörderegeln i 3:7 st. 2 IL, innebär i princip att väsentlig anknytning föreligger i fem år för svenska medborgare och för utländska medborgare som har bott i Sverige i mer än tio år, såvida de inte kan visa att väsentlig anknytning inte föreligger.

I det andra stycket uppställs de fyra kriterier som i praxis har ansetts väga tyngst.⁷³² Enligt förslaget skulle en person ha väsentlig anknytning om någon av dessa föreligger. Anknytningsfaktorerna är i korthet permanentbostad, make/maka, näringsverksamhet och ekonomiskt engagemang i Sverige. Den första anknytningsfaktorn har förtydligats såtillvida att uttrycket permanentbostad används i stället för uttrycket "bostad inrättad för åretruntbruk".⁷³³ Mot bakgrund av Skatteverkets ställningstagande från år 2008 och HFD 2012 not. 21 bör även ett förtydligande om en femårig gräns kunna göras, på så sätt som har noterats ovan.⁷³⁴

Den andra strecksatsen syftar till att förtydliga dagens anknytningsfaktor "om han har sin familj här". I denna del föreslår Larsson att en uppdelning mellan make/maka respektive barn görs – eftersom en skillnad finns i praxis när det gäller bedömningen av dessa personer. Mot bakgrund av vad som framgår ovan instämmer jag i Larssons slutsats, såtillvida att praxis är relativt förutsebar när det gäller makar och att man i princip borde kunna lagfästa en sådan presumptionsregel.⁷³⁵ När det gäller barn har det visats att praxis är mer spretande, varför en bedömning av barns betydelse med fördel kan göras enligt det tredje stycket. Med en sådan uppdelning, menar Larsson att definitionen av barn i 2:21 IL skulle kunna användas. Enligt lagrummet omfattas även styvbarn och fosterbarn. Det är min uppfattning att förslaget i denna del harmonierar väl med den utveckling som har skett i samhället de senaste åren med ökade antal skilsmässor, etc. Att koppla regeln till definitionen i 2:21 IL ökar regelns interna rationalitet, vilket är bra.

Den tredje och fjärde strecksatsen syftar till att påvisa att anknytningsfaktorerna om ekonomiskt engagemang och näringsverksamhet i Sverige är starka anknytningsfaktorer. Larssons slutsats i denna del är att dessa faktorer bäst utvecklas i praxis och därför inte bör lagfästas, genom exempelvis procentuella röstvärden eller dylikt. När det gäller denna del av förslaget är jag inte övertygad av Larssons resonemang. Jag menar inledningsvis att det är värt att notera att bedömningen som görs när det gäller just dessa anknytningsfaktorer är den *i särklass svåraste* och att det torde

⁷³² Jämför kapitel 2 ovan.

⁷³³ Larsson har i denna del anslutit sig till min uppfattning. Se Cejje, K., 2003 s. 552 och Cejje, K., SN Akademisk årsskrift 2012 s. 82 f., se även avsnitt 2.3 ovan.

⁷³⁴ Se avsnitt 2.3.3.1 ovan.

⁷³⁵ Se avsnitt 2.2 ovan.

vara här som förutsebarheten brister allra mest. Mot bakgrund av detta, framstår det som lämpligt – om man nu vill göra ett förtydligande av befintliga regler – att lagstiftaren gör så även, och kanske i synnerhet, beträffande dessa anknytningsfaktorer. Detta skulle exempelvis kunna göras genom att någon form av riktlinje skrevs in i lagtexten. Ett förtydligande att rena kapitalplaceringar inte omfattas skulle också kunna göras.

I det tredje stycket har Larsson samlat och modifierat övriga anknytningsfaktorer som han har bedömt som värdefulla, om än inte lika tungt vägande som de som presenterats i andra stycket. Det innebär att dessa anknytningsfaktorer inte ensamma kan medföra att väsentlig anknytning föreligger, men att om flera av dem föreligger så kan det vid en samlad bedömning medföra att väsentlig anknytning är för handen.

När det gäller den samlade bedömningen av övriga faktorer kan det noteras att anknytningsfaktorn ”om han inte är varaktigt bosatt på viss utländsk ort” har inkluderats i det första stycket (se ovan), vilket framstår som en rimlig avvägning. Anknytningsfaktorn som sådan kan snarare ses som ett krav på att den skattskyldige är utflyttad. Anknytningen till det andra landet har ofta betydelse när olika lagförslag diskuteras. Att lyfta ut denna faktor och sätta in den i det inledande stycket framstår som synnerligen lämpligt såväl ur pedagogiskt hänseende som för att öka förutsebarheten för den skattskyldige.

Vidare anser Larsson att de två förstnämnda faktorerna, vilka även finns i dagens reglering (”om han är svensk medborgare” och ”hur länge han varit bosatt i Sverige”) är relativt ointressanta, men likväl bör tas med – då det, precis som ovan framgått, kan spela roll om en person med utländskt medborgarskap flyttar tillbaka till sitt hemland.⁷³⁶

Som tredje anknytningsfaktor av ”lätt vägande” karaktär tar Larsson upp om den utflyttade har minderåriga barn som kvarstannat eller återflyttat till Sverige. Anknytningsfaktorn, såsom lagstadgad sådan, är ny – men framkommer likväl av praxis. För mig förefaller denna uppdelning av familjebegreppet som fullt adekvat mot bakgrund av den praxis som finns. Att dessutom förtydliga att det handlar om minderåriga barn, redan i lagtexten, ökar förutsebarheten.

Utan någon närmare förklaring sätter Larsson upp en fjärde anknytningsfaktor i det tredje stycket. Denna fjärde punkt är om den skattskyldige äger en fritidsbostad utrustad för åretruntbruk. Som framkommit ovan är det synnerligen lämpligt att förtydliga dagens anknytningsfaktor rörande permanentbostad. Av vad som framkommit i kapitel 2 inverkar inte omständigheten att en fritidsfastighet i Sverige behålls eller förvärvas

⁷³⁶ Se avsnitt 2.6.2 ovan och Cejje, K., 2003 s. 554 samt dens., SN Akademisk årsskrift 2012 s. 78 ff.

på bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger eller inte, varför det kanske vore mer lämpligt och förutsebart att ta bort denna faktor helt från bedömningen. Regeln blir då mer förutsebar. Om faktorn utmönstrades ur lagtexten skulle den likväl kunna komma in i bedömningen av liknande förhållanden.⁷³⁷

Som en femte anknytningsfaktor föreslår Larsson en ny punkt: ”om han ämnar återflytta till Sverige inom en snar framtid”. Detta förslag, utgör enligt Larsson, en sammanslagning av anknytningsfaktorn som finns i dagsläget ”om han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl” och den diskussion som skett angående betydelsen av den skattskyldiges avsikt med utlandsvistelsen.⁷³⁸ Larsson påpekar att Skatteverket framstår som motsägelsefullt i sitt ställningstagande och i sin handledning där verket i den senare synes instämma i den uppfattning som har presenterats i doktrin om att exempelvis tjänstledighet i Sverige torde kunna beaktas i bedömningen.⁷³⁹ Larsson menar att den föreslagna anknytningsfaktorn är så pass vid att den kan inbegripa såväl tjänstlediga, som dem som vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl. Vidare motiverar han förslaget med att dagens formulering med hälsoskäl framstår som utdaterat. Här är det relativt lätt att instämma i Larssons slutsatser. Ser man dessutom till hur anknytningsfaktorn har behandlats i praxis på senare tid framgår det att den beaktas väldigt sällan och att när så sker har den mycket liten betydelse.⁷⁴⁰ Att ta bort anknytningsfaktorn på så sätt som Larsson föreslår och i stället fokusera på syftet bakom den (dvs. att personen förväntas komma tillbaka till Sverige) samt kombinera det med den skattskyldiges avsikt finner jag vara en bra avvägning. Lagtexten blir mer förutsebar och stämmer även bättre med praxis. Däremot kan naturligtvis svåra bevis-situationer uppstå då det handlar om att fastställa den skattskyldiges subjektiva avsikt. Eftersom Larsson tar upp faktorn som en av flera – och eftersom den inte ensamt skulle ha avgörande betydelse – torde förslaget dock kunna fungera på ett något mer förutsebart sätt än dagens regel. I dagsläget har anknytningsfaktorn om studier och hälsoskäl ingen direkt

⁷³⁷ I detta fall får man se det som ett liknande förhållande till permanentbostad, då en åretruntutrustad fritidsfastighet skulle kunna liknas vid en sådan. Den stora skillnaden torde dock ligga i hur fastigheten har använts, dvs. såsom permanentbostad eller fritidsbostad.

⁷³⁸ Se exempelvis Cejje, K., Akademisk årsskrift 2012 s. 96 och SKV:s ställningstagande dnr 131 390381-08/111 (2008-06-13).

⁷³⁹ Larsson, L.T., 2013 s. 50–51 med vidarehänvisning till Cejje, K., SN Akademisk årsskrift 2012 s. 96 och SKV 2013 s. 382.

⁷⁴⁰ Se avsnitt 2.9 ovan.

betydelse. Vidare är, som nämnts ovan, Skatteverkets uttalanden om avsiktens betydelse vid bedömningen motstridiga.⁷⁴¹

Avslutningsvis behåller Larsson, i en sjätte strecksats, anknytningsfaktorn liknande förhållanden. Motiveringen till att behålla anknytningsfaktorn bygger dock på ett missförstånd, baserat på Dahlberg och Fredborg som synes vara av uppfattningen att även raka motsatsförhållanden till de övriga anknytningsfaktorerna kan tas med i bedömningen.⁷⁴² Som framgår ovan (avsnitt 2.10) avses med liknande förhållanden sådana förhållanden som liknar de andra anknytningsfaktorerna, varför motsatsvisa förhållanden inte bör kunna beaktas. Likväl, det framstår som en rimlig åtgärd att behålla anknytningsfaktorn om inte annat för att signalera att även andra liknande faktorer än de i lagtexten uppräknade kan komma att påverka bedömningen. Denna öppning gör det även möjligt att anpassa bedömningen efter den utveckling som sker i samhället. I förtydligande syfte, och för att råda bot på den missuppfattning som föreligger i doktrin, skulle en återgång till kommunalskattelagens språkbruk kunna göras och uttrycket ”därmed liknande förhållanden” användas.

Slutligen ska noteras att Larsson önskar ta bort faktorn ”om han har en fastighet här”. Enligt Larsson är anledningen till att ta bort anknytningsfaktorn att den vanligtvis anknyter till någon av de båda faktorerna näringsverksamhet i Sverige eller bostad i Sverige. Detta stämmer väl överens med den tolkning som jag har gjort av anknytningsfaktorn ovan. Vidare framstår det som att den såsom ensam faktor synes sakna betydelse.⁷⁴³ Detta till trots, framstår anknytningsfaktorn – som en stödfaktor åt de båda andra faktorerna – som relativt tungt vägande. Jag är därför inte helt övertygad om att förutsebarheten skulle öka genom att slopa anknytningsfaktorn som sådan.

Sammanfattningsvis kan sägas att det nu diskuterade förslaget innehåller många intressanta justeringar av dagens reglering i 3:7 IL och återspeglar den praxis som finns på området relativt väl. Även om viss kritik har framkommit ovan anser jag att förslaget varit väl värt att lyfta fram. För det fall att man önskar bibehålla dagens reglering – är förslaget, i likhet med förslaget i SOU 1997:75, väl värt att diskutera.

⁷⁴¹ Se föregående fotnot.

⁷⁴² Larsson, L.T., 2013 s. 54.

⁷⁴³ Se exempelvis SRN förhandsbesked dnr 107-11/D (2012-03-05), och avsnitt 2.5.1 ovan.

6.2.2.3 *Avslutande kommentarer*

Av den analys som har gjorts av befintlig praxis på området och som har presenterats i kapitel 2 ovan framgår att lagtexten inte uppfyller kravet på förutsebarhet för den enskilde. Uppräkningen av anknytningsfaktorer i lagtexten inrymmer åtskilliga tolknings- och bedömningsproblem.

En skillnad mellan de två förslagen som har diskuterats i detta avsnitt är att ta bort respektive ha kvar katalogen med anknytningsfaktorer i lagtexten. Som redan har framgått delar jag uppfattningen, som även framkommit i finsk doktrin, att en katalog torde främja förutsebarheten mer än slopandet av densamma.

I förutsebarhetshänseende vore det lämpligt om listan återspeglar de principer som synes råda i praxis. Av kapitel 2 framgår att några av anknytningsfaktorerna i praxis har getts så stor betydelse att de ensamma har lett till att den skattskyldige har väsentlig anknytning hit efter en flytt. Dessa faktorer är bostad, familj och ekonomiskt engagemang. Att dessa faktorer är centrala borde framgå redan av lagtexten. Larsson har föreslagit att de utformas som presumtionsregler (jämför andra stycket i Larssons förslag). Att införa presumtionsregler av nyss nämnt slag skulle öka förutsebarheten jämfört med dagens reglering eftersom det visar att de angivna faktorerna ges en särskild tyngd vid bedömningen.

I syfte att öka förutsebarheten än mer skulle presumptionen kunna göras obligatorisk så tillvida att personen *ska* anses ha väsentlig anknytning hit om hen exempelvis har kvar sin make i Sverige. En sådan reglering skulle om inte annat eliminera de frågetecken som uppstått i praxis mot bakgrund av de ytterst fåtal fall där presumptionerna har frångåtts.⁷⁴⁴ Reglerna skulle även bli effektiva att verkställa, då de skulle fungera mer eller mindre mekaniskt. Att införa sådana mer eller mindre mekaniska regler har dock sina nackdelar. En sådan nackdel kan vara att mer mekaniska regler skulle kunna leda till ett mindre rättvisande resultat, eftersom någon helhetsbedömning inte görs. Mot bakgrund av att det trots allt finns avvikelser i praxis rörande dessa faktorer, och då framförallt praxis rörande anknytningsfaktorn ekonomiskt engagemang framstår som spretig, torde förtydliganden eller presumtioner vara att föredra framför en obligatorisk ”ska sats” i lagtexten.

6.2.3 **Skattskyldighet på grund av återbosättning**

Den andra frågan som bör diskuteras är huruvida reglerna om väsentlig anknytning – utöver de som flyttar från Sverige – även bör omfatta de

⁷⁴⁴ Se exempelvis avsnitt 2.2.3 och avsnitt 2.3.3.2 ovan.

som flyttat från Sverige och som har blivit begränsat skattskyldiga här efter flytt, men som därefter ökar sin anknytning till Sverige (s.k. återbosättning). Som exempel kan situationen nämnas att en skattskyldig och hans familj flyttar utomlands. Efter en tid blir de begränsat skattskyldiga i Sverige. Mot bakgrund av att det är dags för barnen att börja skolan flyttar maken och barnen åter till Sverige. Bör den i utlandet kvarboende maken bli obegränsat skattskyldig i Sverige enbart av den anledningen att maken och barnen bosatt sig här?

Frågan är inte enkel. Som jag har förstått betänkandet från år 1997 föreslogs att regeln om återbosättning skulle tas bort och förslaget avsåg endast att utflyttade personer skulle omfattas. I förslaget som presenterades i studentuppsatsen år 2013 föreslogs, utan närmare analys, att regeln skulle finnas kvar. Jag har ovan ifrågasatt praxis där man har konstaterat att minderåriga barn (i en utflyttningssituation) inte nödvändigtvis medfört väsentlig anknytning.⁷⁴⁵ Detta till trots, och sett till den rent juridiska kontexten⁷⁴⁶, dvs. den praxis som existerar och de regler som finns i våra grannländer, framstår det som att möjligheten att återbosätta folk är en svensk företeelse.

Ser man till övriga regler om obegränsad skattskyldighet kommer personer som flyttar till Sverige och bosätter sig här, eller vistas här stadigvarande, att bli obegränsat skattskyldiga här. Liknande regler finns i övriga nordiska länder.⁷⁴⁷ Ser vi exempelvis till situationen att maken och barnen återvänder till Sverige, men att hustrun fortsätter att vara bosatt i utlandet, skulle de förra men inte den sistnämnda bli obegränsat skattskyldiga om man följer 1997 års förslag. Att låta även hustrun bli obegränsat skattskyldig (genom dagens regler om väsentlig anknytning och återbosättning) framstår som relativt långtgående. Liknande regler finns som nämnts inte heller i våra grannländer. Utifrån ett EU-rättsligt perspektiv kanske en sådan långtgående utsträckt skattskyldighet – genom återbosättning – skulle kunna utgöra ett hinder mot den fria rörligheten. Ett hinder skulle uppstå på grund av reglernas avhållande effekt. De skulle leda till att familjen inte flyttar tillbaka till Sverige, eftersom man inte önskar att den kvarvarande hustrun ska bli obegränsat skattskyldig i två länder. Frågan om reglerna skulle kunna rättfärdigas synes än svårare att besvara jakande i ett fall av återbosättning än i ett utflyttningsfall. Ser man till syftena med reglerna om väsentlig anknytning, dvs. att skydda den svenska skattebasen och bibehålla den svenska beskattningsrätten en

⁷⁴⁵ Jämför fotnot 1 och fotnot 142 ovan.

⁷⁴⁶ Här bortses således från den rent emotionella aspekten som framförts fotnotsvis ovan.

⁷⁴⁷ Se kapitel 5 ovan.

tid efter flytt samt att förhindra dubbel skattefrihet, framstår en obegränsad skattskyldighet på grund av återbosättning som mycket långtgående.

Dessutom finns det en poäng med att ha snarlika regler som de som finns i andra staters rättsordningar eftersom det leder till en större internationell förståelse för reglerna. Mot bakgrund av det ovan sagda ansluter jag mig till 1997 års förslag i denna del, vilket skulle innebära att möjligheten att beskatta någon på grund av återbosättning utmönstras ur lagstiftningen.

6.2.4 Bevisbörderegeln

En tredje fråga som bör diskuteras är bevisbörderegeln vara eller icke vara. Som framkommit redan i avsnitt 2.1.3.2 är det högst oklart om och i så fall på vilket sätt den används i rättstillämpningen. I 1997 års utredning förslags att bevisbörderegeln borde slopas.⁷⁴⁸ I studentuppsatsen från år 2013 behålls bevisbörderegeln utan närmare motivering.

Förslaget att slopa regeln bygger på tre grunder. För det första att skälen bakom regeln är något oklara. För det andra, på slutsatsen att den nästan inte används i rättspraxis och för det tredje på svårigheten i den uppställda presumptionen, såtillvida att det förefaller svårt att bevisa att man inte har något.

Det är lätt att instämma i den första grunden till att reglerna borde slopas, dvs. att skälen bakom reglerna är oklara. När det gäller skälen bakom bevisbörderegeln synes de vara desamma som bakom reglerna i dess helhet, dvs. att leda till klarare regler för den skattskyldige, förhindra dubbel skattefrihet och bevara skattskyldigheten i Sverige en tid efter flytt (motverka skenbosättningar i utlandet). Som framgått ovan kan skälen bakom reglerna och syftet med reglerna om väsentlig anknytning problematiseras.⁷⁴⁹

När det gäller det andra skälet till att ta bort regeln, dvs. att bevisbörderegeln inte används i särskilt stor utsträckning, hänvisar utredningen till tre domar från HFD. Samtliga tre domar är från år 1989 (RÅ 1989 ref. 18, RÅ 1989 ref. 103 och RÅ 1989 ref. 118).⁷⁵⁰ Även Pahlsson kom till motsvarande slutsats tio år senare. Pahlsson noterar i en studie rörande praxis avseende perioden 1974–2004 att bevisbörderegeln endast har tillämpats i två fall efter år 1985, då regeln utsträcktes från tre till fem

⁷⁴⁸ Bevisbörderegeln i 3:7 st. 2 IL lyder: "Under fem år från den dag då en person har rest från Sverige anses han ha väsentlig anknytning hit, om han inte visar att han inte har en sådan anknytning. Detta gäller dock bara den som är svensk medborgare eller som under minst tio år har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här."

⁷⁴⁹ Se avsnitt 2.1.4 ovan och Lindencrona, G., JT 1992/93 s. 331–341.

⁷⁵⁰ SOU 1997:75 s. 180–183.

år.⁷⁵¹ Av detta drar Pålsson, som nämnts, slutsatsen att regeln i det närmaste helt förlorade sin explicita betydelse när väsentlig anknytning blev en självständig grund för skattskyldighet (1985).⁷⁵² Som framkommit redan i avsnitt 2.1.3.2 ovan är jag inte helt övertygad av detta argument. De domar som nämns av utredningen från år 1989 och det stora flertalet av de mål som var föremål för prövning i Pålssons studie, utgjorde överklagade förhandsbesked. De två mål däremot som Pålsson identifierat – där bevisbörderegeln har tillämpats är dock inte överklagade förhandsbesked. Min teori är att bevisbörderegeln inte tillämpas på grund av att den har mindre betydelse i förhandsbesked än i ordinära mål. Stöd för denna teori har jag i att ett förhandsbesked i normalfall handlar om renodlade rättsfrågor. Bevisfrågor behandlas vanligtvis inte av Skatterättsnämnden inom ramen för förhandsbeskedsinstitutet.⁷⁵³ Däremot är jag helt enig med utredningen och med Pålsson om att bevisbörderegeln i *praktiken* inte synes användas särskilt ofta av domstolarna.

När det gäller det tredje skälet, dvs. att det föreligger svårigheter att bevisa att man inte har något, kan följande korta kommentarer göras. Även om det kan framstå som svårt för den skattskyldige att visa att hen har klippt banden med Sverige, t.ex. sålt sin bostad eller vistas utomlands, så framstår det som än svårare för Skatteverket att visa var den skattskyldige exempelvis uppehåller sig.

Avslutningsvis konstaterade utredningen att vid en internationell jämförelse år 1997 var det bara Finland som hade en likartad bevisbörderegeln. Som noterats i kapitel 5 ovan var den finska, s.k. treårsregeln, hämtad från den svenska föregångaren till den nu gällande femåriga bevisbörderegeln.⁷⁵⁴ Mot bakgrund av detta föreslog som nämnts utredningen att bevisbörderegeln skulle utmönstras ur lagstiftningen.

Några avslutande synpunkter bör lämnas. Jag delar utredningens uppfattning att det framstår som att bevisbörderegeln inte har någon förankring i praxis. Orsaken härtil kan man dock diskutera. En omständighet som trots allt talar för att behålla bevisbörderegeln är att den eventuellt bidrar till att reglerna går att verkställa på ett effektivt sätt. I realiteten innebär regeln att lagstiftaren under de första fem åren efter en flytt har hjälpt Skatteverket med att fullgöra sin bevisbörda för att skattskyldighet föreligger (genom att införa den omvända bevisbörda som regeln innebär).⁷⁵⁵ Detta torde bidra till att reglerna är effektivare att verkställa

⁷⁵¹ Se även i avsnitt 2.1.3.2 ovan.

⁷⁵² Pålsson, R., 2007 s. 156–157. Se även avsnitt 2.1.3.2 ovan.

⁷⁵³ Se vidare Kristoffersson, E., SvSkT 2011 s. 840.

⁷⁵⁴ SOU 1997:75 s. 183 och Frände, J., s. 67 med vidarehänvisning.

⁷⁵⁵ Se avsnitt 2.1.3.2 ovan.

än om bevisbörderegeln inte fanns.⁷⁵⁶ Mot bakgrund av att bevisbörderregeln såväl till form som till innehåll är mycket svårbegriplig kan frågan ställas om inte målsättningen att en god lagstiftning ska vara effektiv går att uppfylla på något annat sätt.

I 1997 års utredning föreslås en alternativ regel som innebär att väsentlig anknytning föreligger under en viss tid efter flytten. Förslaget diskuteras i följande avsnitt.

6.2.5 Införandet av en sluttidpunkt när väsentlig anknytning upphör

Som nämndes i föregående avsnitt föreslog utredningen att ett slutdatum för hur länge väsentlig anknytning ska kunna fortgå borde införas. Som det såg ut då, precis som nu, kan väsentlig anknytning till Sverige föreligga hur länge som helst. Inom ramen för bevisbörderegeln ligger dock en uppfattning att tiden för vistelsen utomlands påverkar bedömningen. I förarbetena uttalade de sakkunniga att de i praktiken viktigaste kriterierna för utflyttningens definitiva karaktär låg i utlandsvistelsens varaktighet.⁷⁵⁷ Om man tar bort bevisbörderegeln bör därför tidsramarna regleras på annat sätt. Utredningen föreslog en bortre gräns som skulle infalla fyra till fem år efter flytten.⁷⁵⁸ Förslaget på lagtext till 53 § anvp. 1 c) st. 3 KL löd:⁷⁵⁹

Även om en person har väsentlig anknytning till Sverige enligt första stycket c skall han inte anses bosatt här när fyra kalenderår förflutit från utgången av det kalenderår under vilket utflyttningen från Sverige skedde.

Förslaget innebar mer exakt att den skatterättsliga bosättningen (obegränsad skattskyldighet) skulle upphöra fyra år efter det kalenderår då utflyttning skedde. Förslaget stämde även bra överens med den dåvarande norska s.k. fyraårsregeln (se avsnitt 5.3 ovan). Den norska regeln innebar att om en person flyttade från Norge upphörde den obegränsade skattskyldigheten efter fyra år. Det förelåg således en presumtion för obegränsad skattskyldighet i fyra år, men att denna bröts därefter. Efter fyra år ansågs den skattskyldige inte skattskyldig i Norge oavsett om hen hade familj eller bostad kvar. Det enda som kunde konstituera skattskyldighet i Norge för tiden därefter var om hen återigen börjar vistas stadigvarande

⁷⁵⁶ Se avsnitt 1.3 ovan om kriterier för en god skattelagstiftning.

⁷⁵⁷ Se avsnitt 2.1.3.2 ovan och prop. 1966:127 s. 30.

⁷⁵⁸ SOU 1997:75 s. 188–189.

⁷⁵⁹ Se avsnitt 6.2.1 ovan och SOU 1997:75 s. 25.

i Norge.⁷⁶⁰ Likheter finns även med de idag gällande norska reglerna för personer som har varit bosatta i Norge i mer än tio år före flytten. Den obegränsade skattskyldigheten upphör efter tre år om personen uppfyller vissa andra kriterier. Motsvarande sluttidpunkt för den utsträckta hemvistprincipens tillämpning finns även i den finska treårsregeln, där den obegränsade skattskyldigheten i princip upphör tre år efter utgången av utflyttningsåret.

Utredningens förslag i denna del framstår som rimligt i många avseenden, såväl utifrån då gällande förutsättningar som utifrån den utveckling som har skett därefter. Även ett av Skatteverket år 2008 lämnat ställningstagande kan nämnas i detta sammanhang, i vilket en diskussion förs rörande tiden för hur länge väsentlig anknytning rimligtvis bör föreligga. I ställningstagandet analyserar verket RÅ 2002 ref. 70. Skatteverket skriver:⁷⁶¹

I RÅ 2002 ref. 70 ansågs väsentlig anknytning p.g.a. innehav av tidigare permanentbostad föreligga intill utgången av femte året efter utflyttningsåret. Enligt Skatteverkets uppfattning får detta anses vara den bortre gränsen för när väsentlig anknytning föreligger p.g.a. innehav av tidigare permanentbostad som enda kvarvarande anknytningsfaktor av betydelse. Fr.o.m. det sjätte året efter utflyttningsåret ska inte längre väsentlig anknytning anses föreligga.

Som framgått av rättsfallsgenomgången i kapitel 2 har HFD i efterföljande mål rörande permanentbostad låtit den väsentliga anknytningen föreligga under hela det femte året efter utflyttningen. Slutsatsen kan därför dras, att även HFD och Skatteverket respekterar grundprincipen att utlandsvistelsens längd kan och bör inverka på bedömningen. Det ”väsentliga” i anknytningsfaktorerna brukar vanligtvis avta med åren utomlands. Denna grundprincip kommer som framgår ovan även till uttryck i utredningens förslag. Förslaget att uttryckligen lagfästa en sådan princip framstår som förutsebart och bra. Det harmonierar även väl med hur andra nordiska länder ser på frågeställningen. Hur lång denna tidsperiod bör vara kan naturligtvis diskuteras. I såväl Island som i Finland är perioden tre år. I 1997 års förslag föreslogs fyra år.

Frågan uppstår dock om det är lika effektivt att tillämpa en lag där en sluttidpunkt finns fastställd som en lag där den omvända bevisbördan är fastslagen i lagtexten. Detta är en svår fråga att besvara. Ser man till andra kriterier för en god lagstiftning torde en sluttidpunkt i vart fall framstå som rättssäker och förutsebar för den skattskyldige, då hen vet

⁷⁶⁰ SOU 1997:75 s. 106.

⁷⁶¹ SKV:s ställningstagande dnr 131 687505-07/111 (2008-04-08), se även avsnitt 2.3.3.1 ovan.

att det finns ett slutdatum för hur länge den utsträckta hemvistprincipen kan komma att tillämpas. Att så är fallet framgår inte av dagens reglering genom bevisbörderegeln. Vidare kan det konstateras att målsättningen att behålla beskattningsrätten i Sverige även en tid efter flytt och att därmed även förhindra dubbel skattefrihet går att uppnå genom att en sluttidpunkt införs. Frågan om den nu gällande bevisbörderegeln är mer effektiv när det gäller att motverka skenbosättningar än nu diskuterat förslag kan också ställas. Eftersom bevisbörderegeln i praktiken verkar som en presumption för att väsentlig anknytning föreligger i fem år efter flytt kan den eventuellt uppfattas som mer effektiv. Om katalogen med anknytningsfaktorer förtydligas – och (eventuellt) görs till lagreglerade presumtioner, och kombineras med att en sluttidpunkt införs, torde en sådan regel bli minst lika effektiv att tillämpa som nuvarande reglering. När det gäller syftet att motverka skenbosättningar är det, som nämnts ovan, komplext. Om man med skenbosättningar avser att en person bor kvar i Sverige men för skens skull bosätter sig i utlandet för att undvika svensk beskattning, men egentligen bor kvar i Sverige, torde varken bevisbörderegeln eller reglerandet av en sluttidpunkt bistå med att förhindra ett sådant otillåtet upplägg. Om man däremot med skenbosättning (skattekringgående) avser situationen att en person flyttar från Sverige, och under utlandsbosättningen företar några skattetransaktioner och därefter flyttar åter till Sverige (temporära utflyttningar) kan man med båda reglerna motverka ett sådant upplägg – om den skattskyldige fortfarande bedöms ha väsentlig anknytning hit enligt den materiella bedömningen. Mot bakgrund av det ovan sagda förespråkar jag att en sluttidpunkt införs och att bevisbörderegeln utmönstras ur lagstiftningen.

6.2.6 Införandet av ett undantag till reglerna om väsentlig anknytning

Den femte frågan, vilken diskuteras i detta avsnitt, är huruvida det bör införas ett undantag till reglerna om väsentlig anknytning. Ett sådant undantag som finns i exempelvis de isländska reglerna är att den som efter en flytt är obegränsat skattskyldig i utlandet inte längre ses som obegränsat skattskyldig i Island.

1997 års utredning går i sin studie igenom flera av de mest centrala anknytningsfaktorerna. En av dessa är ”att han inte har varaktig bo och hemvist på utländsk ort”⁷⁶². En diskussion förs och argument presenteras såväl för som emot ett jakande svar på frågan om omständigheten

⁷⁶² ”[O]m han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort” enligt IL:s terminologi 3:7 IL.

att den skattskyldige skulle anses icke obegränsat skattskyldig i utlandet innebär att hen har väsentlig anknytning till Sverige. Frågan är således: Finns det ett krav på att hen är obegränsat skattskyldig i något land? Utredningen drar slutsatsen att omständigheten bör ha betydelse men inte vara ensamt avgörande. Saknar den skattskyldige varaktig bosättning eller anses endast begränsat skattskyldig i inflyttningsstaten så kan det spela roll i den svenska bedömningen, men omständigheten bör inte i sig vara avgörande. Den bedömning som görs i utredningen är att väsentlig anknytning till Sverige kan upphöra även utan att den skattskyldige blir obegränsat skattskyldig i ett annat land.⁷⁶³

Senare års utveckling i praxis och då främst 2002 års domar från HFD stödjer utredningens uppfattning. I praxis är det numera klarlagt att anknytningsfaktorn ”om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort” inte innebär ett krav på obegränsad skattskyldighet i utlandet.⁷⁶⁴ HFD konstaterar, i likhet med utredningen ovan och till skillnad mot Skatteverket, att det är den fysiska bosättningen i utlandet som är relevant för bedömningen. Jag ansluter mig till utredningens och HFD:s uppfattning. Omständigheten bör dock fortfarande vara av betydelse i den samlade bedömningen.

Under reglernas livslängd har det vid varje reform löpande diskuterats vilken betydelse anknytningen till annan stat ska ha. Innebörden av *väsentlig* eller *väsentligast* har varit föremål för diskussion.⁷⁶⁵ Av praxis framgår dock tydligt att väsentlig anknytning kan föreligga i Sverige även om väsentligare anknytning föreligger till annan stat.⁷⁶⁶ Utredningen 1997 föreslog därför att ett undantag infördes för dem som kunde styrka att de hade väsentligare anknytning till ett annat land. Utredningen skriver:⁷⁶⁷

Det måste ju anses rimligt att den stat till vilken den skattskyldige har sina starkaste förbindelser skall ha rätt att beskatta enligt globalinkomstprincipen. Kan den skattskyldige styrka att han har starkare anknytning till en annan stat finns det ingen anledning för Sverige att efter samma princip kräva skatt på all inkomst oavsett varifrån den härrör. Det skall här understrykas att Sverige alltid har rätt att beskatta de inkomster som Sverige anser sig böra beskatta därför att inkomster härrör från Sverige som källstat.

För att bli behandlad som begränsat skattskyldig enligt detta undantag ansåg utredningen att en obegränsad skattskyldighet (bosatt med dåva-

⁷⁶³ SOU 1997:75 s. 178–179.

⁷⁶⁴ Se fotnot 286.

⁷⁶⁵ Se exempelvis SOU 1997:75 och bet. 1966:BevU54.

⁷⁶⁶ Se exempelvis RÅ 1989 ref. 118.

⁷⁶⁷ SOU 1997:75 s. 186.

rande terminologi) skulle föreligga i det andra landet. Bevisbördan för att styrka sådan skattskyldighet såväl som anknytningen till det andra landet borde ligga på den skattskyldige.⁷⁶⁸

Sammanfattningsvis menade utredningen att vid prövningen, av om väsentlig anknytning förelåg eller inte, skulle först en samlad bedömning göras. I den samlade bedömningen kunde sådant som varaktig bosättning i utlandet spela roll. Den samlade bedömningen kunde mycket väl leda till att väsentlig anknytning inte förelåg, även om obegränsad skattskyldighet i det andra landet inte var för handen. Utredningens förslag innebar dock att ett undantag skulle införas, dvs. någon samlad bedömning avseende väsentlig anknytning behövde inte göras, om den skattskyldige hade väsentligare anknytning⁷⁶⁹ till det andra landet och kunde visa att hen var obegränsat skattskyldig där. Det framstår dock som att undantaget innehåller två rekvisit som den skattskyldige ska visa, dels att hen har sin starkaste personliga och ekonomiska förbindelse (väsentligaste anknytning) med annan stat, dels att hen är obegränsat skattskyldig i den staten.⁷⁷⁰

Som framgår av avsnitt 6.2.1 ovan var utredningens förslag till lagtext, avseende detta undantag, som följer (mina hakparenteser):⁷⁷¹

Även om personen har väsentlig anknytning till Sverige enligt första stycket c skall han inte anses bosatt [obegränsat skattskyldig] här om han kan styrka att han har sina starkaste personliga och ekonomiska förbindelser med annan stat och i denna stat är skattskyldig som där bosatt [obegränsat skattskyldig] utan utnyttjad valmöjlighet eller rätt till undantag.

I utredningen görs ingen koppling till skatteavtalen i denna del, men det framstår som att inspiration har hämtats från artikel 4(2) i OECD:s modellavtal där det står att: "he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests)". Frågan om 4(2) som utgångspunkt för en svensk reglering behandlas i avsnitt 6.3.2 nedan. Det kan dock noteras att liknande regler som de som föreslogs av utredningen år 1997 tidigare fanns i Norge och i Danmark och fortfarande är i kraft i Island. Den likhet jag har i åtanke är att om den skattskyldige visar att hen är obegränsat skattskyldig i inflyttningsstaten upphör den utsträckta hemvistprincipen att tillämpas. Den danska regeln gällde i fyra år och den norska i ett år efter flytten. Reglerna utgjorde en form av presumptionsregel.

⁷⁶⁸ SOU 1997:75 s. 185–188.

⁷⁶⁹ Detta innebär naturligtvis att en samlad bedömning trots allt måste ske, men det är en annan typ av bedömning.

⁷⁷⁰ Att rekvisiten är kumulativa går att utläsa ur SOU 1997:75 s. 12 och s. 187.

⁷⁷¹ A.a. s. 24 f.

Några ytterligare synpunkter ska lämnas för det fall att man inför föreslagen undantagsregel. För det första bör man fundera över om obegränsad skattskyldighet i vilket land som helst bör accepteras eller om det bör krävas viss nivå på det aktuella skatteuttaget? Vissa länder har mycket låga skattesatser. Räcker det att vara obegränsat skattskyldig i ett sådant land, eller krävs det en viss "höjd" på beskattningen i det andra landet för att undantaget ska bli tillämpligt?⁷⁷²

Här kan en koppling till den tidigare gällande fyraårsregeln i dansk rätt (avsnitt 5.4 ovan) göras, där det krävdes en viss godkänd nivå på skatteuttaget för att den skattskyldige inte längre skulle anses skattskyldig i Danmark efter flytt. Av det material jag har kunnat finna, ställs däremot inte något krav på att viss skatt tas ut för att det isländska undantaget ska träda i kraft.

I förslaget besvaras inte denna fråga. Det sägs dock att de skattskyldiga, som omfattas av lindrigare beskattning i det andra landet än andra personer som är bosatta där (t.ex. de brittiska remittance-reglerna), inte kan anses uppfylla de krav på obegränsad skattskyldighet som bör ställas i Sverige för att de utflyttade personerna ska anses bli begränsat skattskyldiga.⁷⁷³ Av förutsebarhetsskäl finner jag det lämpligare att inte ställa krav på viss skattenivå. Ett sådant krav skulle leda till bedömningar i enskilda fall. Om ett sådant krav skulle införas borde man även överväga att införa en s.k. vit lista där man noterar vilka länder som har en "godkänd skattenivå".

Som nämnts ovan krävs enligt förslaget två rekvisit, dels obegränsad skattskyldighet i inflyttningsstaten, dels att den utflyttade har starkast ekonomiska och personliga band till inflyttningsstaten (väsentligaste anknytning). Jämfört med de regler som tidigare fanns i Norge och i Danmark kan man dock fundera på om den föreslagna lösningen innehåller ett krav för mycket. Kanske kunde det räcka med att den skattskyldige visar att hen är obegränsat skattskyldig i utlandet, utan att även behöva visa att de starkaste personliga och ekonomiska förbindelserna är med inflyttningsstaten (väsentligaste anknytningen). En sådan bedöm-

⁷⁷² När det gäller denna del kan en något långsökt jämförelse göras med till 3:9 IL och den s.k. sexmånadersregeln. För att sexmånadersregeln ska bli tillämplig krävs enligt lagtexten att inkomsten har beskattats i verksamhetslandet. Skatteverket har dock i sin tillämpning ansett att det räcker att bruttoinkomsten ska ligga till grund för beskattning. Om däremot verksamhetslandet har så pass höga grundavdrag eller andra avdragsmöjligheter att någon skatt de facto inte påförs, anses inkomsten ändå beskattad i verksamhetslandet, (SKV:s ställningstagande dnr 131 337392-06/111 (2006-05-29)). Det framstår som om utredningen ställde högre krav på skattskyldighet och skattebetalning i det andra landet än vad som gäller dagens sexmånadersregel.

⁷⁷³ SOU 1997:75 s. 187 f.

ning har, som framgått i avsnitt 3.2.3 ovan, vissa likheter med den prövning som görs enligt 3:7 IL och skulle kunna bli relativt omfattande. Behovet av de kumulativa rekvisiten kan ur detta perspektiv ifrågasättas. Ser man däremot till önskan att förhindra kringgåenden av reglerna bör kumulativa rekvisit övervägas.

Vid en jämförelse av nu aktuellt förslag med kriterierna för en god lagstiftning torde det inledningsvis konstateras att det sannolikt skulle vara mer effektivt att verkställa en lagstiftning där ett undantag införs för de som är obegränsat skattskyldiga i utlandet. Liknande undantag finns som bekant i sexmånaders- och ettårsregeln i svensk lagstiftning med hänsyn till arbetsinkomster. Nu aktuellt förslag skulle dock innebära att den obegränsade beskattningsrätten till samtliga utländska inkomster skulle gå förlorade. Om vi återkopplar till kapitel 3 och den prövning av beskattningsrätten som ges till Sverige för utländska inkomster i typfall 2 jämfört med typfall 3 framstår den dock som relativt liten. Oavsett om man i undantaget lagfäster att de personliga och ekonomiska omständigheterna ska vara starkast till inflyttningsstaten eller inte, så torde dessa vara starkast där, varför inflyttningsstaten ses som hemviststat enligt avtalet. Den reella skillnaden i beskattning uppstår bara i de situationer då den skattskyldige är fortsatt obegränsat skattskyldig här samtidigt som Sverige utses till hemviststat (typfall 1) jämfört med typfall 3, vilket skulle kunna bli effekten av införandet av nu diskuterat undantag. Som framkommit i kapitel 3 blir den största skillnaden att någon svensk beskattningsrätt till utländska inkomster inte skulle aktualiseras om undantaget infördes (den skattskyldige skulle falla inom typfall 3).⁷⁷⁴ Det bör dock beaktas att en person som flyttar utomlands och blir obegränsat skattskyldig i inflyttningsstaten sannolikt inte kommer att falla inom det första typfallet utan sannolikt får hen hemvist i inflyttningsstaten enligt avtalet och faller in i det andra eller tredje typfallet.

Kopplar man undantagsregeln till en tillämpning av skatteavtalen framstår de dubbla kriterierna i utredningens förslag (obegränsad skattskyldighet och väsentligast anknytning till inflyttningsstaten) som mer begripliga. Har man ett krav på att de personliga och ekonomiska förhållandena (den väsentligaste anknytningen) ska vara starkast till inflyttningsstaten för att undantaget ska bli tillämpligt, kan situationen uppstå att typfall 1 (obegränsat skattskyldig i Sverige, hemvist Sverige) kan aktualiseras (även om det som nämnts ovan torde vara relativt ovanligt) trots att den skattskyldige blir obegränsat skattskyldig i inflyttningsstaten. Om undantaget enbart innehöll ett krav på obegränsad skattskyldighet i inflyttningsstaten aktualiseras typfall 3 omedelbart.

⁷⁷⁴ Jämför typfall 1 och 3 i kapitel 3 ovan.

En annan fråga man bör fundera över är varför denna motsvarighet till undantagsregel togs bort när reglerna ändrades i Danmark (1995) och Norge (2004). Jag har inte funnit svar på denna fråga i litteraturen men kan tänka mig att eftersom de numera gällande danska reglerna i princip inte bygger på den utsträckta hemvistprincipen utan snarare är en form av exitregel saknar den nu diskuterade undantagsregeln betydelse. När det gäller den tidigare gällande norska ettårsregeln framstår dess innebörd, som framkommit ovan, som oklar och jag har inget svar på den nu uppställda frågan.⁷⁷⁵

Avslutningsvis bör poängteras att förslaget innebär att den skattskyldige skulle ha bevisbördan. Ett sådant förslag framstår som naturligt och rimligt, eftersom det är den skattskyldige som har kännedom om såväl sina personliga som ekonomiska förbindelser och till hur hen blir beskattad i det andra landet.

Sammanfattningsvis förefaller införandet av en undantagsregel som en effektiv och enkel lösning. Om man i undantaget endast uppställer ett krav på att den skattskyldige ska visa att hen är obegränsat skattskyldig i utlandet förefaller regeln även relativt förutsebar. Det krävs ingen bedömning av var den skattskyldige har sin väsentligaste anknytning eller huruvida hen betalar en tillräckligt hög skatt. Huruvida den nu föreslagna undantagsregeln skulle uppfylla syftet att förhindra dubbel skattefrihet kan dock ifrågasättas, såvida man inte ställer ett krav på viss skattenivå eller ett visst skatteuttag i inflyttningsstaten. Även syftet att bibehålla beskattningsrätten en tid efter flytt kan ifrågasättas. Om den skattskyldige flyttar och en undantagsregel införs skulle personen inte längre vara obegränsat skattskyldig i Sverige efter en flytt, utan endast bli begränsat skattskyldig här i vissa fall. Mot bakgrund av risken för kringgående med endast ett kriterium förespråkar jag dubbla kriterier i detta led.

6.2.7 Avslutande kommentarer

6.2.7.1 Sammanfattning

Som inledningsvis anfördes är min uppfattning att 1997 års utredning innehåller ett välavvägt och bra förslag. När det gäller de fem delförslagen kan sammanfattningsvis sägas att jag inte tror att förutsebarheten skulle öka om man tog bort de i lagtexten uppräddade anknytningsfaktorerna och samtidigt gav domstolar och Skatteverket ett ökat spelrum.⁷⁷⁶ Den flexibilitet i bedömningen som efterfrågas bör kunna beaktas inom ramen

⁷⁷⁵ Se avsnitt 5.3 ovan.

⁷⁷⁶ Se för liknande uppfattning Frände, J., 2013 s. 118.

för nuvarande reglering. Därmed inte sagt att reglerna och anknytningsfaktorerna bör förbli på det sätt de är idag. En översyn bör göras, men inte genom att slopa listan med lagstadgade anknytningsfaktorer. I stället bör faktorerna förtydligas på så sätt att de återspeglar praxis på ett bättre sätt.

Vidare har det i avsnittet konstaterats att dagens reglering, där även återbosättning, omfattas framstår som för omfattande, dels utifrån en internationell jämförelse dels utifrån ett EU-rättsligt perspektiv. Vid en samlad bedömning framstår reglerna i 3:3 st.1 p. 1–2 IL som fullt tillräckliga. Vid en framtida revidering bör därför tillämpningsområdet för reglerna ses över.

När det gäller den avvägning som gjordes i utredningen mellan att bibehålla en bevisbörderegul om fem år eller att lagstadga en längsta tid för väsentlig anknytning delar jag till fullo den bedömning som gjordes i utredningen. Att sätta in en bortre tidsgräns i lagtexten för hur länge väsentlig anknytning kan föreligga framstår som mycket lovvärt och förutsebart. I såväl praxis som i Skatteverkets ställningstagande har liknande synpunkter kommit till uttryck. Liknande tidsfrister finns även i såväl finsk, norsk som isländsk rätt.

I avsnittet har även möjligheten att införa en undantagsregel för den som har sina (1) starkaste personliga och ekonomiska förbindelser med inflyttningsstaten och (2) beaktades som obegränsat skattskyldig där, diskuterats. En undantagsregel är som utgångspunkt bra. I avsnittet har analyserats huruvida de dubbla kriterierna är befogade. Efter att ha studerat effekterna av en tillämpning av skatteavtalen på olika typfall har jag dock dragit slutsatsen att de dubbla kriterierna fyller en viktig funktion. Även om en undantagsregel infördes skulle målet med lagstiftningen – att undvika dubbel skattefrihet – kunna uppnås i de flesta fall genom att det krävs att den skattskyldige blir obegränsat skattskyldig i inflyttningsstaten. Att införa dubbla kriterier skulle sannolikt försvåra kringgående genom att den skattskyldige såg till att bli obegränsat skattskyldig i den andra staten samtidigt som hen hade kvar starka (väsentliga) anknytningar hit, vilket vore bra. Vilket kriterium som bör väljas i kombination med obegränsad skattskyldighet i utlandet bör utredas vidare.

Sammanfattningsvis, om reglerna om väsentlig anknytning ska vara kvar bör katalogen av anknytningsfaktorer på ett tydligare sätt återspegla den praxis som finns. Att införa presumtionsregler framstår som en adekvat lösning för att öka förutsebarheten. Däremot framstår det som att såväl regleringen om återbosättning som bevisbörderegeln bör kunna utmönstras ur regeln. I stället bör en sluttidpunkt för hur länge väsentlig anknytning kan bestå lagfästas. Att dessutom införa en undantagsregel

framstår som lämpligt, vilket talar för att en sådan införs. Exakt hur en sådan bör utformas bör undersökas ytterligare.

Lagförslaget (3:7 IL) skulle kunna ha följande lydelse:

För att avgöra om en person som är varaktigt bosatt på viss utländsk ort (inflyttningsstaten) och som tidigare har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige har väsentlig anknytning hit gäller stycke 2 och 3 nedan, såvida hen inte styrker att hen är obegränsat skattskyldig i inflyttningsstaten och [...⁷⁷⁷] Om den utflyttade styrker detta gäller inte stycke 2–3.

En person ska presumeras ha^[778] väsentlig anknytning till Sverige efter utlandsflytt om hen:

- behåller sin tidigare permanentbostad i Sverige (med permanentbostad avses en bostad där den skattskyldige tidigare har bott)⁷⁷⁹, eller
- har make^[780] i Sverige, eller
- bedriver näringsverksamhet här, eller
- är ekonomiskt engagerad genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger hen ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här. (Med inflytande kan exempelvis inflytande genom ägande eller ägande i kombination med uppdrag avses. Rena kapitalplaceringar omfattas inte.)

Väsentlig anknytning kan även föreligga vid en samlad bedömning av om hen:

- har minderåriga barn i Sverige,
- har en fastighet i Sverige med betydande taxeringsvärde eller omsättning,
- ämnar återflytta till Sverige inom en snar framtid, eller
- därmed liknande förhållanden.

Även om en person har väsentlig anknytning till Sverige enligt andra eller tredje stycket ska hen inte anses ha väsentlig anknytning hit när tre [fyra] kalenderår förflutit från utgången av det kalenderår under vilket utflyttningen från Sverige skedde.

6.2.7.2 Några sammanfattande kommentarer utifrån kriterierna för en god skattelagstiftning

Även nu framlagt förslag innehåller många brister. Förtydliganden avseende såväl vad som avses med make som vad som är ett ekonomiskt engagemang kan behöva göras. Reglerna förefaller (i synnerhet om andra

⁷⁷⁷ Här bör ytterligare överväganden göras. Jämför avsnitt 6.2.6 ovan om exempelvis dubbla kriterier och miniminivåer på skatteuttaget.

⁷⁷⁸ Här kan man diskutera huruvida det ska vara presumtioner eller mekaniskt utformade regler ”ska ha”, jämför avsnitt 6.2.2.3 ovan.

⁷⁷⁹ Här kan ett visst tidskriterium bli nödvändigt att införa, se ovan.

⁷⁸⁰ Se avsnitt 2.2.2 ovan för terminologin i detta avseende och de förtydliganden som kan behöva göras.

stycket formuleras med en ska-sats istället för en presumtionsregel) vid en första anblick som mer mekaniska än dagens reglering. Mekaniskt utformade skatteflyktsregler är, om de utgör ett hinder för den fria rörligheten, sällan motiverade utifrån ett EU-rättsligt perspektiv. Tanken med nu diskuterade parametrar är dock inte att ett mekaniskt regelverk ska bli följden. Mot bakgrund av detta förespråkar jag presumtionsregler. Även om dessa inte skulle vara mekaniskt tillämpliga så återspeglar de det ovan omtalade formella synsättet.⁷⁸¹

En av de främsta styrkorna med dagens reglering är att en bedömning görs i det enskilda fallet. En individuell bedömning baserad på en detaljerad lagstiftning torde bli relativt rättvis. Om den katalog med anknytningsfaktorer som finns idag moderniseras och om den vikt som ges till de olika faktorerna signaleras på ett tydligare sätt i lagstiftningen torde även förutsebarheten för den skattskyldige kunna förbättras. Nu angivet, eller liknande, förslag torde uppfylla målsättningen om en ökad klarhet för den skattskyldige på ett bättre sätt än dagens reglering.

När det gäller målsättningarna att förhindra dubbel skattefrihet, att bibehålla beskattningsrätten i Sverige även en tid efter flytt och att motverka temporära utflyttningar (round trips) torde dessa uppfyllas trots att en undantagsregel införs och trots att en sluttidpunkt förs in i lagtexten.⁷⁸² Båda dessa nya regler leder till en ökad förutsebarhet för den enskilde och till en ökad verkställighetsrationalitet. Vidare torde mängden praxis kunna minska om man införde presumtionsregler. Ur ett skatteavtalsrättsligt perspektiv (internationellt) framstår även undantagsregeln som rationell. Hur denna reviderade reglering om väsentlig anknytning står sig i förhållande till EU-rätten är, precis som nu gällande reglering, oklart. Om reglerna blir mer förutsebara är sannolikheten för att de är förenliga med EU-rätten större.

I avsnitt 6.3 nedan diskuteras ett flertal förslag på regleringar där dagens reglering slopas, i syfte att hitta en mer optimal reglering av tillämpningen av den utsträckta hemvistprincipen.

⁷⁸¹ Se avsnitt 2.1.5 ovan.

⁷⁸² Se dock fotnot 774 ovan och avsnitt 6.2.6 ovan.

6.3 Alternativ tillämpning av den utsträckta hemvistprincipen

6.3.1 Inledning

Syftet med detta avsnitt är att presentera och analysera olika alternativa regleringar till reglerna om väsentlig anknytning. Förslagen har alla det gemensamt att de utgår från att reglerna om väsentlig anknytning tas bort, men att beskattningen baseras på principen om en utsträckt hemvist. I detta avsnitt presenteras dels förslag som tidigare har publicerats i andra sammanhang, dels förslag som – mig veterligen – inte har presenterats tidigare. Även i detta avsnitt har en tematisering gjorts genom att grundtankarna och rekvisiten för respektive förslag inledningsvis presenteras och analyseras. Eftersom principen är densamma (utsträckt hemvistprincip) som den som ligger till grund för reglerna om väsentlig anknytning blir några av de frågor som de som har diskuterats ovan aktuella. Det gäller primärt frågan huruvida en sluttidpunkt för när reglerna bör upphöra att tillämpas och frågan om ett undantag till reglernas tillämpningsområde bör införas. Dessa mer övergripande frågor diskuterats sist i avsnittet (avsnitt 6.3.5) och hålls relativt kort mot bakgrund av att de redan har diskuterats ovan (6.2.5–6.2.6).

I avsnitt 6.3.2 redogörs inledningsvis för ett alternativ till reglering där inspiration har hämtats från artikel 4(2) i OECD:s modellavtal. Förslaget har flera likheter med dagens reglering i 3:7 IL men innehåller avsevärda skillnader. Den största likheten är att det krävs en individuell bedömning i det enskilda fallet. De två andra förslagen som presenteras i detta avsnitt är mer mekaniskt utformade regler där likheter med de regler som tillämpas i Norge och i Island finns. I avsnitt 6.3.3 analyseras alternativet att införa en utsträckt hemvistregel liknande den som används i Norge och i avsnitt 6.3.4 diskuterats alternativet att införa en absolut utflyttningsregel liknande den som finns i isländsk rätt.

Samtliga tre förslag utvärderas löpande i förhållande till kriterierna för en god skattelagstiftning och sammanfattas i viss mån i avsnitt 6.3.6 nedan.

6.3.2 Centrum för levnadsintressen

6.3.2.1 Inledning

Som framgått av kapitel 3 görs vanligtvis två bedömningar för att fastställa en individs skattskyldighet i ett visst land. Först görs en bedömning enligt den interna lagstiftningen (inkomstskattelagen) och därefter görs

en bedömning av i vilken stat den skattskyldige har sitt avtalsrättsliga hemvist enligt ingånget skatteavtal (om sådant finns). Som framgått av avsnitt 3.2.3 ovan finns likheter och skillnader mellan de två bedömningarna, dvs. bedömningen som görs enligt 3:7 IL och enligt artikel 4(2) i skatteavtalen.⁷⁸³ Av analysen i kapitel 3 följer att när inflyttningsstaten utgör det avtalsrättsliga hemvistet begränsas utflyttningsstatens skatteanspråk i relativt hög utsträckning, i synnerhet för utländska inkomster.

Syftet med detta avsnitt är att studera huruvida det vore ett bra alternativ att utmönstra reglerna om väsentlig anknytning ur lagstiftningen och implementera motsvarigheten till 4(2) modellavtalet. Syftet med en sådan implementering vore att söka förenkla förfarandet genom att endast en bedömning och tolkning vore nödvändig. I detta avsnitt avser jag att studera vilka effekter en sådan implementering skulle kunna tänkas få. Lagtexten i 3:3 IL skulle förslagsvis kunna få följande lydelse:

Följande personer är obegränsat skattskyldiga:

1. Den som är bosatt i Sverige.
2. Den som stadigvarande vistas i Sverige.
3. Den som har en bostad och sitt centrum för levnadsintressen i Sverige.

I förtydligande syfte skulle även ett andra stycke kunna infogas där innebörden av bostad och centrum för levnadsintressen skulle definieras.⁷⁸⁴ Något i stil med följande skulle kunna vara aktuellt:

Med bostad, i denna paragraf, avses alla typer av bostäder som den skattskyldige stadigvarande kan förfoga över. Med centrum för levnadsintressena avses att den skattskyldige har sina personliga och ekonomiska intressen väsentligast kopplade till Sverige.

Genom att helt utesluta begreppet väsentlig anknytning ur lagstiftningen skulle en tydlig frikoppling från dagens reglering göras. De två rekvisiten bostad och centrum för levnadsintressen analyseras i de följande avsnitten.

6.3.2.2 *Bostad i Sverige*

En första fråga man bör ställa sig är huruvida det krävs två rekvisit (bostad och centrum för levnadsintressen) för att regeln ska bli effektiv. Tanken med att införa båda rekvisiten tar sin utgångspunkt i hur stegen i artikel

⁷⁸³ Lindencrona, G., JT 1992/93 s. 340. Se även Frände, J., 2013 s. 433–437 angående den finska treårsregeln och dess likheter och skillnader med artikel 4.

⁷⁸⁴ Enligt det svenska modellavtalet framgår att begreppen "permanent home" tillika "centre of vital interests" används på, som det framstår, motsvarande sätt som i modellavtalet.

4(2) är utformad. För att möjliggöra att den skattskyldige även efter flytt skulle kunna bedömas ha sitt skatteavtalsrättsliga hemvist i Sverige krävs enligt artikel 4(2) att hen har en bostad som står till hens stadigvarande förfogande. Om man i den interna lagstiftningen uteslöt rekvisitet bostad och endast använde sig av rekvisitet centrum för levnadsintressena skulle hemvistet redan vid det första steget i stegen tillfalla inflyttningsstaten. Som nämnts ovan är ett av syftena med reglerna om väsentlig anknytning att bibehålla beskattningsrätten till Sverige en tid efter flytt. Av analysen i tredje kapitlet framgår att om det skatteavtalsrättsliga hemvistet tilldelas Sverige blir Sveriges möjligheter att beskatta inkomster större än om det tilldelas inflyttningsstaten.⁷⁸⁵

Vid en jämförelse med övriga nordiska länder kan det konstateras att även Norge använder bostad som kriterium för att konstituera obegränsad skattskyldighet. I norsk lagstiftning är det centralt att den skattskyldige kan disponera bostaden.⁷⁸⁶

Frågan hur bostad i svensk intern lagstiftning bör tolkas, skulle kunna kopplas till hur begreppet tolkas i skatteavtalen. Enligt en sådan tolkning innebär det att alla typer av bostäder räknas; fritidsfastigheter, hyreslägenheter, lantbruksfastigheter med mangårdsbyggnader villor, etc. Med tillägget att bostaden ska finnas tillgänglig (stadigvarande stå till den skattskyldiges förfogande) innebär i princip att uthyrda bostäder avgränsas bort. Det är på detta sätt som bostadsbegreppet vanligtvis tolkas enligt skatteavtalen (se avsnitt 3.2.3 ovan).

Ett argument mot att på detta sätt kopiera det avtalsrättsliga bostadsbegreppet är att det framstår som synnerligen enkelt att kringgå obegränsad skattskyldighet i Sverige. Det räcker att hyra ut bostaden. Åtskilliga bevisituationer skulle uppstå. Sannolikt skulle man rent administrativt behöva kräva antingen att någon annan har folkbokfört sig på adressen eller att den skattskyldige deklarerar hyresinkomster. Oaktat detta, skulle det kunna vara ett "billigt" sätt att kringgå obegränsad skattskyldighet i Sverige i en utflyttningsituation.

För att motverka ett kringgående skulle det krävas att man inför ett vidare bostadsbegrepp i intern rätt än i avtalen. Det skulle dock innebära att någon bostad i avtalets bemärkelse inte finns i Sverige (eftersom den exempelvis är uthyrd) och det avtalsrättsliga hemvistet skulle tilldelas inflyttningsstaten (artikel 4(2)a) om den skattskyldige hade en stadigvarande bostad i inflyttningsstaten. Detta skulle få till följd att den skattskyldige skulle vara obegränsat skattskyldig i Sverige men ha avtalsrättslig hemvist i inflyttningsstaten (se typfall 2 ovan). Om man däremot införde

⁷⁸⁵ Jämför typfall 1 och 2.

⁷⁸⁶ Se avsnitt 5.3 ovan.

motsvarande begrepp som i skatteavtalen (dvs. krav på stadigvarande) skulle personen bli begränsat skattskyldig i Sverige och således få avtalsrättlig hemvist i inflyttningsstaten (se typfall 3 ovan).

En jämförelse har gjorts mellan typfall 2 (*obegränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) och typfall 3 (*begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) i kapitel 3 ovan. Av genomgången i avsnitt 3.3 framgår att skillnader endast föreligger avseende utdelningar, ränteinkomster och kapitalvinster på utländska andelar. Skillnaden när det gäller utdelning handlar endast om uppbörd (skatteförfarandelagen och kupongskattelagen). När det gäller ränteinkomster saknas interna regler för skattskyldighet för begränsat skattskyldiga personer, och när det slutligen gäller kapitalvinstbeskattning avseende utländska andelar finns vissa begränsningar i intern rätt i det tredje typfallet, dvs. för begränsat skattskyldiga personer. Dessa skillnader bör inte överdrivas. Fördelen med att samordna bedömningen med den avtalsrättsliga bedömningen torde därför övervinna dessa nackdelar. Vidare står det den svenske lagstiftaren fritt att utöka skatteanspråken på begränsat skattskyldiga personer (se avsnitt 6.4.2 nedan). Mitt förslag är mot bakgrund av detta att det skatteavtalsrättsliga begreppet *stadigvarande bostad* används även i intern rätt.

Genom att utesluta begreppet väsentlig anknytning från lagtexten, torde det framgå att begreppet bostad ska tolkas annorlunda än hur begreppet "bostad här som är inrättad för åretruntbruk" i 3:7 IL tidigare har tolkats i praxis. Önskar man med än större tydlighet visa på denna skillnad kan man förslagsvis i lagtexten koppla tolkningen till OECD:s modellavtal och dess kommentarer. En sådan koppling kan exempelvis göras i det andra stycket där begreppen förtydligas. En mindre kontroversiell, och betydligt mer sannolik, metod skulle vara att tydliggöra detta i förarbetena till lagstiftningen.⁷⁸⁷

6.3.2.3 Personliga och ekonomiska förbindelser

Det andra kravet för obegränsad skattskyldighet är att den skattskyldige ska ha sin väsentligaste koppling av personliga och ekonomiska förbindelser till Sverige (centrum för levnadsintressen). Förutsatt att hen har en stadigvarande bostad i Sverige aktualiseras denna bedömning. Som framgått av avsnitt 3.2.3 ovan finns likheter och skillnader mellan bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger och den avtalsrättsliga bedömningen av var den skattskyldige har sitt centrum för levnadsintressen. Dessa likheter och skillnader behöver dock inte upprepas i detta

⁷⁸⁷ Ett sådant förtydligande finns exempelvis när det gäller tolkningen av begreppet fast driftställe i 2:29 IL, se prop. 1986/87:30 s. 42 ff.

sammanhang, eftersom förslaget är att begreppet väsentlig anknytning utmönstras ur lagtexten.

Bedömningen i nu aktuell del syftar till att fastställa till vilken av de båda staterna som den skattskyldige har *väsentligast* anknytning. Eftersom förslaget innebär en frikoppling från tidigare praxis och lagtext, används inte begreppet väsentligast anknytning, utan istället införs begreppet centrum för levnadsintressen. Ytterligare en fördel med det senare uttrycket är att en koppling till skatteavtalen kan göras, eftersom begreppet har hämtats därifrån.

Centrum för levnadsintressen fastställs genom att de personliga och ekonomiska intressena vägs samman. I bedömningen av till vilken stat de personliga intressena eller relationerna är starkast kan faktorer som var man har vuxit upp, var man har sin familj, sitt sociala nätverk och vänner samt var man har sitt politiska och kulturella engagemang beaktas. När det gäller de ekonomiska intressena kan omständigheter som var man arbetar, var man bedriver näringsverksamhet och var man utövar kontrollen över sin förmögenhet och ekonomi vägas in.⁷⁸⁸

Som framgått ovan har, i skatteavtals-sammanhang, en diskussion förts huruvida de personliga eller ekonomiska förbindelserna ska väga tyngst. I det sammanhanget förordade jag att de bör väga lika tungt och att det är den samlade bedömningen som är avgörande. Om en bedömning inte kunde göras förordades att man fick gå vidare i stegen i artikel 4. I den ovan angivna 3:3 st. 1 p. 3 IL i förslaget finns inga ytterligare steg att ta, utan det krävs att man de facto kan bedöma till vilken stat anknytningarna är starkast. Mot bakgrund av detta skulle ett förtydligande kunna göras antingen genom att exempelvis de personliga anknytningarna väger något tyngre vid bedömningen, att en kompletterande reglering införs som tar över i de fall då centrum för levnadsintressena inte kan bedömas eller att man låter fallet vara oreglerat.

Att tydliggöra att de personliga anknytningarna ska väga tyngre än de ekonomiska framstår på ett mänskligt plan som en rimlig avvägning. Det bör dock beaktas att de två omständigheterna väger lika tungt i avtals-sammanhang.⁷⁸⁹ Om man vid den interna tolkningen, ger de personliga intressena en tyngre vikt faller poängen med att implementera det avtalsrättsliga konceptet i den interna rätten. För att uppnå en större effektivitet framstår det som lämpligt att de två bedömningarna (enligt intern rätt och skatteavtalen) görs på ett så pass enhetligt sätt som möjligt. Om så sker återstår alternativet att antingen införa en kompletterande regel eller att låta situationen vara oreglerad.

⁷⁸⁸ Se kommentaren till artikel 4 punkterna 14–15.

⁷⁸⁹ Se avsnitt 3.2.3 ovan.

Om man väljer det första alternativet skulle en kompletterande regel kunna infogas i ett tredje stycke. Förslagsvis skulle även den kompletterande regeln utformas med inspiration av modellavtalet. Nästa omständighet som är av betydelse i stegen i artikel 4(2b) är var den skattskyldige stadigvarande vistas. En sådan kompletterande regel skulle kunna lyda:

I de fall då den skattskyldiges centrum för levnadsintressen inte går att fastställa [...eller då ingången skatteavtal saknas...] anses även den som stadigvarande vistas i Sverige såsom obegränsat skattskyldig här.

Förslaget att på detta sätt följa modellavtalets steg är inte okomplicerat. Obegränsad skattskyldighet på grund av stadigvarande vistelse föreligger redan enligt 3:3 st. 1 p. 2 IL (se ovan). Om en kompletterande regel av det nu diskuterade slaget skulle införas, skulle ett förtydligande krävas att det i detta avseende handlar om en annan bedömning av stadigvarande vistelse än i 3:3 st. 1 p. 2 IL.⁷⁹⁰ Ett alternativ är att begreppet stadigvarande vistas tas bort ur punkt 2 och att ett förtydligande på motsvarande sätt som har gjorts i några av de övriga nordiska ländernas lagstiftning samt som föreslogs i SOU 1997:75 görs.⁷⁹¹

Ett alternativ till att införa en kompletterande regel (tredje stycket) skulle kunna vara att låta situationen vara oreglerad. Att låta situationen vara oreglerad skulle utgöra en påtryckning för att den nationella rättstillämparen de facto måste bestämma sig för i vilken stat som den skattskyldige har sitt centrum för levnadsintressen. En risk är dock att bedömningen i gränsfallssituationer utfaller på så sätt att den skattskyldige blir obegränsat skattskyldig här, eftersom det inte är omöjligt att fiskus (omedvetet?) skulle söka gynna den svenska beskattningsrätten. Vid en senare tillämpning av ingången skatteavtal kan man eventuellt hamna i situationen att man behöver gå vidare i stegen och bedöma var den skattskyldige stadigvarande vistas. Att skillnad i de båda tolkningarna skulle kunna aktualiseras framstår som rimlig mot bakgrund av att tolkningssituationen vanligtvis är en annan när avtalet tolkas och tillämpas, jämfört med när den interna rätten tolkas och tillämpas. För att motverka detta krävs att det förtydligas att det är en folkrättslig tolkningsmetod som bör användas vid den interna bedömningen.⁷⁹² Detta kan, som nämnts ovan, förslagsvis tydliggöras i förarbetena till lagtexten.

De två alternativen har båda förtjänster och brister. Om en kompletterande regel införs bör dock, som nämnts ovan, hela 3:3 IL ses över och begreppet stadigvarande vistas specificeras i lagtexten. Ett enkelt och

⁷⁹⁰ Jämför avsnitt 3.2.3 ovan.

⁷⁹¹ Se fotnot 718 ovan och avsnitt 6.3.2.4 nedan.

⁷⁹² För tolkning av avtal se exempelvis Cejic, K., 2010 s. 79–98 med vidarehänvisningar.

mycket förutsebart sätt att göra det är att förtydliga punkt 1 och 2 i enlighet med 1997 års förslag.⁷⁹³

6.3.2.4 *Avslutande kommentarer*

Inledningsvis bör det noteras att även skattskyldighet på grund av att den skattskyldige har sitt centrum för levnadsintressen i Sverige måste falla in under artikel 4(1) i avtalen för att stegen i avtalet ska bli tillämplig. Det innebär att skattskyldighet på grund av centrum för levnadsintressen måste kunna jämföras med skattskyldighet på grund av domicil, bosättning eller annan liknande grund. I avsnitt 3.2.2 ovan drogs slutsatsen att personer som omfattas av dagens reglering rörande väsentlig anknytning omfattas av dessa begrepp. Liknande slutsats torde kunna dras när det gäller skattskyldighet på grund av centrum för levnadsintressen.

Om man skulle utmönstra reglerna om väsentlig anknytning ur lagtexten och införa skattskyldighet baserad på centrum för levnadsintressen och anse att denna reglering bör kompletteras med ytterligare bedömningar skulle lagtexten (3:3 IL) mot bakgrund av de ovan förda resonemangen kunna få följande utformning:

Följande personer är obegränsat skattskyldiga:

1. Den som enligt folkbokföringslagen rätteligen ska vara folkbokförd i Sverige[...]⁷⁹⁴
2. Den som vistas i Sverige under en eller flera tidsperioder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolv månaders period.
3. Den som har en bostad och sitt centrum för levnadsintressen i Sverige.

Med bostad, i denna paragraf, avses alla typer av bostäder som den skattskyldige stadigvarande kan förfoga över. Med centrum för levnadsintressena avses att den skattskyldige har sina personliga och ekonomiska intressen väsentligast kopplade till Sverige.

I de fall då den skattskyldiges centrum för levnadsintressen inte går att fastställa anses även den som stadigvarande vistas i Sverige såsom obegränsat skattskyldig här. [Här skulle ytterligare steg från stegen i artikel 4(2) kunna infogas].

En stor nackdel med nu föreslagen regel är att den inte är särskilt förutsebar för den skattskyldige och att en minst lika stor mängd av förhandsbesked som meddelas idag sannolikt skulle fortsätta att behöva lämnas av Skatterättsnämnden. Bedömningen skulle dock bli en helt annan än den som görs idag och en ny praxis skulle behöva utvecklas. Även hem-

⁷⁹³ Se fotnot 718 ovan.

⁷⁹⁴ Observera dock kravet som numera är uppställt i 4 § folkbokföringslagen på uppehållsrätt eller uppehållstillstånd. Ytterligare överväganden kan behöva göras i denna del.

vistbedömningen enligt skatteavtalen brukar nämligen vålla problem i rättstillämpningen. En fördel är dock att ett sådant förhandsbesked sannolikt skulle ge den skattskyldige viss vägledning om hur skatteutfallet skulle bli efter det att ett skatteavtal har tillämpats, eftersom tanken är att bedömningarna i huvudsak skulle vara likartade. I dagsläget är Skatterättsnämnden och HFD ovilliga att bedöma hur hemvistartikeln i ett avtal ska tillämpas.⁷⁹⁵ Om man inför nu diskuterat förslag skulle de dock vara tvungna att ta ställning i frågan och dessutom tillämpa en folkrättslig tolkningsmetod.

En skillnad, med detta förslag är dock att Skatterättsnämnden inte skulle ta ställning till avtalsartikeln utan till intern rätt, men att en *liknande* (eller samma) bedömning skulle aktualiseras vid en avtalsrättslig tolkning i ett senare led. Poängen skulle vara att Skatteverket, Skatterättsnämnden och HFD skulle försöka fastställa centrum för levnadsintressena enligt den bedömning som senare ändå skulle komma att göras vid en bedömning enligt 4(2), dvs. genom att tillämpa en folkrättslig tolkningsmetod.⁷⁹⁶ Om detta inte lyckas föreligger dock faran att den skattskyldige skulle finna sig i en falsk trygghet och tro att hens skattemässiga situation skulle komma att utfalla på ett visst sätt. Det är ju trots allt inte säkert att den andra staten (inflyttningsstaten) skulle komma att göra samma bedömning av skatteavtalet och centrum för levnadsintressena som Skatteverket, Skatterättsnämnden eller HFD. Mot bakgrund av detta och i kombination med svårigheten att fastställa centrum för levnadsintressena finner jag inte att reglerna är mer förutsebara än dagens reglering. En helt ny praxis skulle dessutom behöva etableras, sannolikt med hjälp av förhandsbesked från Skatterättsnämnden, vilket inte heller skulle göra regeln mer verkställighetsrationell än dagens reglering. Om regleringen skulle leda till att förhandsbeskedsinstitutet blev ett naturligt inslag i processen skulle regleringen även kunna ifrågasättas utifrån ett EU-rättsligt perspektiv och kravet på icke-diskriminering (se avsnitt 4.4 ovan).

Studerar man förslaget i förhållande till övriga syften med reglerna om väsentlig anknytning borde det på liknande sätt som vid en revidering av befintlig lagtext⁷⁹⁷ gå att uppfylla målsättningen att förhindra dubbel skattefrihet och att behålla beskattningsrätten i Sverige även en tid efter flytt, i synnerhet om en liknande undantagsbestämmelse som diskuterats

⁷⁹⁵ Se referenser i fotnot 418 ovan, RÅ 1979 Aa 5, RÅ 1979 Aa 60 och Mattsson, N., 1982 s. 31.

⁷⁹⁶ Se närmare om den folkrättsliga tolkningsmetoden i exempelvis Lindencrona, G., 1994 s. 83–89 och fotnot 788 ovan.

⁷⁹⁷ Se avsnitt 6.2 ovan.

ovan införs.⁷⁹⁸ Det ovan problematiserade syftet att förhindra skenbosättningar i utlandet är svårt att förhålla sig till. Man skulle dock kunna tänka sig att eftersom man i detta förslag även beaktar omständigheter såsom var ens vänner bor, var man har vuxit upp etc., så kanske detta förslag skulle leda till att fler personer blir obegränsat skattskyldiga i Sverige, än vid bedömningen enligt nuvarande reglering.⁷⁹⁹ Ser man till syftet att motverka temporära utflyttningar (round trips) torde denna regel minst lika bra som reglerna om väsentlig anknytning kunna uppnå det. Här bör naturligtvis även de bevisvårigheter som förslaget medför beaktas. Ju fler subjektiva kriterier som beaktas, desto svårare bevisläge.

När det gäller kravet på verkställighetsrationalitet har det redan ovan konstaterats att det inledningsvis skulle behöva utvecklas ny praxis på området. Detta skulle vara kostsamt såväl för den enskilde som för samhället. På lite längre sikt, när praxis är etablerad, skulle det dock kunna leda till effektivitetsvinster, då syftet är att stor ledning redan har erhållits inför bedömningen var det skatteavtalsrättsliga hemvistet ska anses vara genom att fastställa huruvida obegränsad skattskyldighet föreligger enligt IL eller ej. I analysen ovan har dessutom effekten efter det att ett skatteavtal har tillämpats redan beaktats vid utformningen av reglerna, varför förslaget framstår som mer internationellt effektivt än reglerna om väsentlig anknytning.⁸⁰⁰

6.3.3 En utsträckt hemvistregel

6.3.3.1 Inledning

Som nämnts inledningsvis kan den utsträckt hemvistprincipen lagfästas även på andra sätt än genom att individuella bedömningar i de enskilda fallen behöver göras. I detta avsnitt diskuteras alternativ till 3:7 IL som innebär att 3:7 IL såväl som alla resonemang om personliga och ekonomiska anknytningsfaktorer till Sverige kan slopas. Detsamma torde gälla den praxis som redogjorts för i kapitel 2 ovan.⁸⁰¹ Fördelen med mer mekaniska regler skulle onekligen vara att de tar mindre resurser i anspråk för att verkställa. I detta avsnitt diskuteras dels ett förslag som publicerats i en webbaserad tidskrift,⁸⁰² dels ett förslag där inspiration har hämtats från norsk rätt.

⁷⁹⁸ Se avsnitt 6.3.5 nedan.

⁷⁹⁹ Se kommentaren till artikel 4 modellavtalet och kapitel 3 ovan.

⁸⁰⁰ Jämför kapitel 3 ovan.

⁸⁰¹ Se dock avsnitt 6.3.3.3 för en öppning för vissa undantag till detta påstående.

⁸⁰² Sundgren, P., 2012.

Det första förslaget bygger på den skattskyldiges status i utländsk rätt i kombination med viss vistelsetid i Sverige. Det andra förslaget bygger på att den skattskyldige har kvar sin bostad i Sverige samtidigt som hen vistas här i viss omfattning. Förslagen har således gemensamt att de båda innehåller ett rekvisit om maximal vistelsetid i Sverige efter flytt. Ett tematiskt angreppssätt används och de tre rekvisiten (status i utlandet, bostad och maximal vistelsetid) analyseras i följande avsnitt. Frågan om reglerna bör innehålla en sluttidpunkt och eller en undantagsregel diskuteras, som nämnts ovan, i avsnitt 6.3.5, då dessa frågor är aktuella för samtliga förslag som baseras på en utsträckt hemvistprincip.

6.3.3.2 Ett krav på begränsad skattskyldighet i utlandet

Sundgren har som alternativ till 3:3 st. 1 p. 3 och 3:7 IL föreslagit att de kriterier som bör beaktas för att den skattskyldige ska anses obegränsat skattskyldig efter flytt är att: 1) den utflyttades skattestatus i utlandet i kombination med 2) en maximal vistelse i Sverige. I detta avsnitt ska primärt kriteriet avseende den skattskyldiges status i utlandet diskuteras (punkt 1). Det är dock oundvikligt att även tidskriteriet (punkt 2) i viss mån berörs. Detta kriterium analyseras vidare i avsnitt 6.3.3.4 nedan. Förslaget till 3:3 IL lyder:⁸⁰³

Följande personer är obegränsat skattskyldiga:
[...]

3. Den som tidigare varit obegränsat skattskyldig här enligt 1 eller 2 ovan och enligt lagstiftningen i annan stat eller enligt skatteavtal som denna stat träffat med Sverige inte blivit skattskyldig där på grund av hemvist, domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet och under de närmaste fem åren därefter inte visar att han vistas i Sverige endast tillfälligt. Därmed förstås vistelse i Sverige högst 72 dagar under ett kalenderår.

Eftersom förslaget är formulerat med dubbla negationer är det mycket svårläst och svårtillämpat. För att bli obegränsat skattskyldig i Sverige krävs för det första i princip att den skattskyldige är begränsat skattskyldig i det andra landet. För det andra krävs att den skattskyldige under de närmast påföljande fem åren efter det att hen flyttat från Sverige brister i att bevisa att hen vistas i Sverige högst 72 dagar per år. Detta torde innebära – om man uttrycker det i positiva ordalag och något förenklat – att man anses obegränsat skattskyldig i Sverige om man 1) är begränsat

⁸⁰³ Sundgren, P., 2012.

skattskyldig utomlands och 2) vistas i Sverige mer än 73 dagar per år.⁸⁰⁴ Rekvisen framstår som kumulativa varför en person blir begränsat skattskyldig om ett av rekvisen brister.⁸⁰⁵ Det torde alltså innebära att man är begränsat skattskyldig i Sverige om man är obegränsat skattskyldig i utlandet – oavsett om man vistas här eller inte. Detsamma gäller om den skattskyldige är begränsat skattskyldig i utlandet men vistas lite i Sverige.

Ett genomgående tema när den utsträckta hemvistprincipen diskuteras synes vara att införa undantagsregler när den skattskyldige är obegränsat skattskyldig i utlandet.⁸⁰⁶ Kravet på begränsad skattskyldighet i utlandet leder i praktiken till samma sak och det framstår som att vistelsens betydelse i Sverige saknar betydelse. Följande (förenklade) illustration kan vara till hjälp för att förstå de kumulativa rekvisen och deras effekter.

	Skattskyldighet	Vistelsetid i Sverige	Skattskyldighet i Sverige efter flytt
Situation I (huvudregeln), Sundgren	Inte obegränsat skattskyldig utomlands (A1)	(inte visar) att hen vistas endast tillfälligt (max 72 dagar) i Sverige (A2)	A1+A2 = Obegränsat skattskyldig i Sverige
Situation I (huvudregeln)	Begränsat skattskyldig utomlands (A1)	Vistas mycket i Sverige (A2)*	A1+A2 = Obegränsat skattskyldig i Sverige
Situation II	Obegränsat skattskyldig utomlands (B1)	Vistas lite i Sverige (B2)	B1+B2 = Begränsat skattskyldig i Sverige
Situation III	Obegränsat skattskyldig utomlands (B1)	Vistas mycket i Sverige (A2)	B1+A2 = Begränsat skattskyldig i Sverige
Situation IV	Begränsat skattskyldig utomlands (A1)	Vistas lite i Sverige (B2)	A1+B2 = Begränsat skattskyldig i Sverige

* I detta exempel precis som ovan bortses för enkelhetens skull från bevisbördan och en förenkling görs, eftersom det är tillräckligt komplicerat som det är.

⁸⁰⁴ Mer korrekt uttryckt: brister i att visa att man vistas i Sverige högst 72 dagar per år. I förslaget har bevisbördan lagts på den skattskyldige.

⁸⁰⁵ Se dock nedan vid fotnot 808 om svårigheten med regeln.

⁸⁰⁶ Jämför avsnitt 6.2.6 och 6.3.5.2.

Resultatet av de två kumulativa rekvisiten i nu diskuterat förslag synes vara just detta, dvs. att om den skattskyldige är obegränsat skattskyldig utomlands blir hen begränsat skattskyldig i Sverige.

Sundgren, som är upphovsman till förslaget, synes mena att i de flesta fall skulle just detta inträffa, dvs. att den skattskyldige skulle bli begränsat skattskyldig i Sverige. När så sker blir inflyttningsstaten hemviststat enligt skatteavtalet (se typfall 3 i kapitel 3 ovan). Att tie-breakerregeln inte behöver tillämpas ser Sundgren som en fördel.⁸⁰⁷ Vidare poängterar han att detta även skulle innebära att den skattskyldige skulle bli förhindrad att ta del av de skattefördelar som i nuläget (med reglerna om väsentlig anknytning) kan uppnås genom exempelvis dubbla ränteavdrag, jobb-skatteavdrag för arbete som utförs i Sverige, allmänna avdrag och avdrag för ROT och RUT för arbete som utförs i utlandet. Här bör dock noteras att det är högst oklart i dagsläget huruvida det i vissa fall även kan vara möjligt för begränsat skattskyldiga att kräva vissa av dessa avdrag m.m.⁸⁰⁸

Som har framgått ovan har skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga personer enligt intern rätt blivit allt mer omfattande genom åren, vilket innebär att skillnaderna inte skulle bli allt för stora när det gäller möjligheten att beskatta inkomster från Sverige, men desto större när det gäller utländska inkomster (jämför typfall 1 och 2 med typfall 3 ovan).

6.3.3.3 *Bostad i Sverige*

I den norska regeln där den utsträckta hemvistprincipen kommer till uttryck krävs, i stället för den nyss diskuterade skattestatusen i utlandet, att den skattskyldige har tillgång till en bostad i Norge för att obegränsad skattskyldighet ska föreligga (i kombination med viss tids vistelse i landet). Av avsnitt 2.3.3 framgår att permanentbostad i Sverige är en viktig omständighet vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger eller ej. Även i den finska treårsregeln är bostad en omständighet av stor betydelse för att bedöma skattskyldighet vid utflyttning.⁸⁰⁹ Även i skatteavtalsrättsliga sammanhang har det visats att bostaden har betydelse (avsnitt 3.2.3 och 6.3.2.2 ovan), varför en koppling till bostad framstår som en synnerligen intressant omständighet att beakta.

En tydlig och vid första anblicken enkel reglering, som baseras på den utsträckta hemvistprincipen, skulle kunna vara att knyta skattskyldigheten till om den skattskyldige har kvar en bostad i Sverige. I den norska motsvarigheten till regel är det möjligheten att förfoga över bostaden som

⁸⁰⁷ Sundgren, P., 2012.

⁸⁰⁸ Se avsnitt 1.1.2 ovan och mål *Hirvonen*.

⁸⁰⁹ Frände, J., 2013 s. 79–85.

är relevant. Av norsk doktrin framgår dock att praxis är spretande när det gäller att fastställa obegränsad skattskyldighet i dessa situationer, varför regleringen vid närmare studie inte är så enkel som först kan synas.⁸¹⁰

En möjlighet skulle kunna vara att lagstiftaren använder sig av bostad som ett rekvisit i detta sammanhang, men att man tydliggör att den praxis, avseende anknytningsfaktorn bostad inrättad för åretruntbruk, som tidigare gällt avseende väsentlig anknytning även fortsättningsvis ska gälla. Det innebär i huvudsak att det ska handla om den utflyttades permanentbostad och att hen ska ha bott i densamma före flytten. Som framgår av avsnitt 2.3.5 ovan kan lagtexten förtydligas i detta avseende. Mot bakgrund av den analys som tidigare presenterats avseende bostadens betydelse i skatteavtalssammanhang, är ett alternativ att låta det vara den stadigvarande bostaden som beaktas.⁸¹¹

Personligen finner jag bostadskriterier mer lämpligt än kravet på obegränsad skattskyldighet i utlandet. Rekvisitet bostad i Sverige bör dock kombineras med ytterligare ett kriterium. I följande avsnitt diskuteras ett sådant.

6.3.3.4 *Maximal vistelsetid i Sverige*

Såväl Sundgrens förslag som den norska regeln har som ett andra rekvisit en begränsning till hur mycket den skattskyldige får vistas i Sverige efter en flytt för att inte anses obegränsat skattskyldig i Sverige. I förslaget handlar det om en tillfällig vistelse, vilken motsvarar högst 72 dagar per kalenderår. I den norska regeln handlar det om att den skattskyldige inte får vistas i Norge mer än 61 dagar under intäktsåret (beskattningsåret).

Sundgren motiverar sitt förslag om 72 dagar med att den skattskyldige, när hen uppnått statusen av obegränsad skattskyldighet i utlandet, inte borde kunna vistas i Sverige ända upp till den gräns som gäller enligt 3:3 st. 1 p. 2 IL om *stadigvarande vistas*. Därför innehåller förslaget ett krav på maxtidsvistelse i Sverige under de fem första åren efter flytten. Han skriver (min betoning):⁸¹²

Som ett ytterligare krav för att Sverige ska släppa den utflyttande från obegränsad skattskyldighet uppställs vidare att vederbörande inte fortsatt vistas i Sverige mer än tillfälligt. Detta för att motverka skenbosättning utomlands. I förslaget har en eller flera vistelser som under ett kalenderår uppgår till högst 72 dagar ansetts som en skälig uppskattning av vad som kan anses utgöra en tillfällig tidsperiod. Denna 72-dagarsspärr bör gälla under de

⁸¹⁰ Zimmer, F., 2009 s. 123.

⁸¹¹ Se avsnitt 3.2.3 och 6.3.2.2 ovan.

⁸¹² Sundgren, P., 2012.

närmaste fem åren efter en utflyttning [...]. Om vederbörande bryter mot 72-dagarsregeln uppkommer *obegränsad skattskyldighet* för all inkomst som uppbärs från och med den första dagen av denna ”förbjudna” vistelsetid.

Här blir det problematiskt. Om de båda rekvisiten ska vara kumulativa torde det innebära att så fort ett av dem brister saknar det andra relevans. Som ovan noterats (se exempelvis situation III i tabellen ovan) torde den skattskyldige *inte* bli obegränsat skattskyldig här om hen är obegränsat skattskyldig utomlands, oavsett vistelsetiden i Sverige.

Tanken, att koppla samman ett rekvisit (t.ex. skattskyldighet eller bostad i landet) med en vistelsetid, förefaller dock intressant. Frågan är hur detta kan göras på lämpligt sätt. Nedan inleder jag med att studera den norska regeln för att se om det ens är möjligt att uppställa två kumulativa rekvisit. Den norska regeln innebär⁸¹³ att den som har flyttat från Norge och som (1) inte har haft tillgång till en bostad i Norge och (2) inte heller har vistats mer än 61 dagar under beskattningsåret anses som begränsat skattskyldig i Norge.

	Bostad	Vistelsetid i Norge	Skattskyldighet i Norge efter flytt
Situation I (huvudregeln)	Ingen bostad i Norge (A1)	Vistats mindre än 61 dagar i Norge (A2)	A1+A2 = Begränsat skattskyldig i Norge
Situation II	Bostad i Norge (B1)	Vistas mer än 61 dagar i Norge (B2)	B1+B2 = Obegränsat skattskyldig i Norge
Situation III	Bostad i Norge (B1)	Vistas lite i Norge (A2)	B1+A2 = Obegränsat skattskyldig i Norge
Situation IV	Ingen bostad i Norge (A1)	Vistas mycket i Norge (B2)	A1+B2 = Obegränsat skattskyldig i Norge

Vid en första anblick synes den norska regeln fungera bättre än det förslag som inledningsvis diskuterats i avsnitt 6.3.3.2 ovan. Om man studerar den fjärde situationen närmare uppstår vissa problem om man beaktar den interna rationaliteten i den norska lagstiftningen.⁸¹⁴ Situation IV innebär nämligen att den som vistas mer än 61 dagar i Norge anses obe-

⁸¹³ Fri tolkning av 2–1 (3) a sktl. som citerats i avsnitt 5.3 ovan.

⁸¹⁴ Med den interna rationaliteten avses att bestämmelsen är anpassad till omkringliggande lagar och bestämmelser, se avsnitt 1.3 ovan med vidarehänvisningar.

gränsat skattskyldig. Som framkommit i avsnitt 5.3 har Norge även en regel motsvarande vår regel om stadigvarande vistelse (183 dagar under en tolv månadersperiod eller 270 dagar över en 36-månadersperiod). I den nu diskuterade situationen skulle en person som vistas 62 dagar bli obegränsat skattskyldig. Frågan uppstår hur dessa till synes motstridiga bestämmelser ska förstås. Min tolkning av de norska reglerna är att regeln om stadigvarande vistelse kan aktualiseras i alla möjliga tänkta fall av in- och utflyttningar. Regeln som diskuteras i detta och föregående avsnitt avser endast utflyttningsfallen. Det innebär att om en person flyttar från Norge ställs det högre krav på att hen inte direkt efter flytt ska uppehålla sig i landet i allt för stor utsträckning, dvs. ända upp till gränsen för när någon anses stadigvarande vistande där. Tolkningen innebär att den interna rationaliteten inte behöver ifrågasättas. Att ställa högre krav på att en person inte ska vistas i landet i utflyttningsfall synes ändamålsenlig eftersom även de norska reglerna syftar till att motverka skenbosättningar.

Det nu återgivna exemplet med den norska regeln som underlag för analys visar på att det går att föreskriva kumulativa rekvisit men att viss försiktighet bör iakttas, då det – som visats med det första exemplet – kan bli ganska komplicerat.

Om en maximal vistelsetid ska införas (sannolikt i kombination med något annat rekvisit) bör antalet dagar diskuteras. Som framkom ovan har den norske lagstiftaren valt en gräns på cirka två månader. I det inledningsvis diskuterade förslaget sattes gränsen till 72 dagar. Gränsen på 72 dagar har motiverats med de snarlika reglerna i 3:10 IL om kortare avbrott vid tillämpningen av sexmånaders- och ettårsregeln.⁸¹⁵ När det gäller denna bedömning kan det dels noteras att det kanske vore än mer tydligt att göra en direkt koppling till den nyss nämnda paragrafen, dels att Skatteverket i ett ställningstagande tidigare har frångått lagtexten på nu nämnda punkt och angivit att:⁸¹⁶

Kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande i Sverige och i tredje land får vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln inte vara längre än att de sammanlagt motsvarar åtta dagar för varje hel månad som anställningen varar eller 96 dagar under ett och samma anställningsår.

På grund av efterföljande praxis från HFD 2014 ref. 9 I–II upphävde Skatteverket det nyss nämnda ställningstagandet i mars 2014 och med-

⁸¹⁵ Sundgren, P., 2012. 3:10 IL lyder: "Kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande som inte infaller i början eller slutet av anställningen utomlands räknas in i den tid för vistelse som anges i 9 §. Uppehåll i Sverige för sådana ändamål får inte vara längre än att de motsvarar sex dagar för varje hel månad som anställningen varar eller 72 dagar under ett och samma anställningsår."

⁸¹⁶ SKV:s ställningstagande dnr 131 643031-10/111 (2010-10-25).

delade ett nytt i december 2014.⁸¹⁷ Mot bakgrund av den turbulens som varit framstår å ena sidan en koppling till de 72 dagar som finns i lagtexten som adekvat. Å andra sidan förefaller tanken att den skattskyldiges vistelsetid i Sverige bör begränsas ytterligare jämfört med möjligheten för en icke utflyttad att vistas stadigvarande här som attraktiv. En normal svensk arbetstagare har 25 dagar semester per år.⁸¹⁸ Den norska maximigränsen förefaller mot bakgrund av det som fullt tillräcklig.

Vid en eventuell översyn, där en reglering av antal dagar i Sverige övervägs, bör även frågan om valet av kalenderår i stället för tolv månadersperiod utredas ytterligare. I Sundgrens förslag motiveras valet av kalenderår med att det är praktiskt mot bakgrund av att det sammanfaller med beskattningsåret. Även den norske lagstiftaren har valt att se till inkomståret och inte till en tolv månaders period, vilket den dock valde att göra för att reglera motsvarigheten till ”stadigvarande vistelse” i Norge.⁸¹⁹ Att se till kalenderår framstår mot bakgrund av detta som rationellt. Valet av kalenderår (inkomstår) skulle dock lätt kunna kringgå och syftet att begränsa den skattskyldiges vistelse i Sverige skulle inte uppnås. Väljer man kalenderår kan den skattskyldige vistas här i det närmaste fyra månader i rad (november–februari). Ser man till möjligheten till kringgående torde tolv månadersperiod vara att föredra.

6.3.3.5 *Avslutande kommentarer*

I avsnittet har olika rekvisit för att skapa en utsträckt hemvistregel diskuterats. De tre rekvisiten är (1) begränsad skattskyldighet i utlandet, (2) bostad i Sverige och (3) viss maximal vistelsetid i Sverige. Det förslag som har diskuterats och som baseras på det första och tredje kriteriet framstår som allt för komplext. Vid en närmare analys framstår dessutom bostad som ett lämpligare kriterium. Skälen för detta är den vikt en sådan tidigare har haft i praxis, att även andra nordiska länder betonar bostadens betydelse och att innehav av bostad även är en parameter som beaktas i skatteavtalsrätlig kontext. Som framgått ovan kan med fördel bostäder som utgjort den skattskyldiges permanentbostad före flytt beaktas. Om den praxis som redan finns avseende permanentbostäder

⁸¹⁷ SKV:s ställningstagande dnr 131 129844-14/111 (2014-03-03). Vissa oklarheter förelåg under den tid då ställningstagandet gällde. En sådan oklarhet var huruvida Skatteverket genom ställningstagandet gick utöver sina befogenheter. I lagtexten regleras visteltiden i Sverige (jämför fotnot 816 ovan) och frågan är om Skatteverket tolkar lagtexten eller de facto skapar rätt genom sitt ställningstagande. Denna fråga behandlas inte ytterligare här. Det nya ställningstagandet har dnr 131 520139-14/111 (2014-12-17).

⁸¹⁸ 4 § semesterlagen (1977:480).

⁸¹⁹ Se avsnitt 5.3 ovan.

beaktas i framtiden torde rättsläget klarna successivt. Som har framkommit ovan är praxis relativt klar på denna punkt, varför ett förtydligande av lagtextens ordalydelse torde räcka. I förarbetena bör förtydligas att den avvikelse som RÅ 2010 not. 80 innebar är överspelad. Om så sker framstår praxis som relativt klar, koncis och enhetlig. Jämfört med dagens reglering blir bedömningen betydligt enklare samtidigt som förslaget inte utgör en rent mekanisk regel.

I syfte att förtydliga lagtexten och samtidigt minimera möjligheterna till kringgående skulle en definition av permanentbostad kunna tas in i lagtexten. För att den skattskyldige inte några månader före flytten ska kunna skaffa sig dubbla bostäder och flytta från bostad A till bostad B och därifrån utomlands (och sälja bostad B och samtidigt behålla bostad A) bör en tidsgräns införas i definitionen. Med en permanentbostad skulle exempelvis den åretruntbostad där den skattskyldige har varit bosatt någon gång under de tre år som föregår flytten kunna avses. Beaktar man bostadens betydelse i skatteavtalssammanhang kan ett alternativ vara att ta sikte på en *stadigvarande bostad* i stället för ett bibehållande av en *permanentbostad*.⁸²⁰

Även jämfört med förslaget som presenterats i avsnitt 6.3.2 (centrum för levnadsintressena) torde den interna bedömningen bli enklare med detta förslag, då några bedömningar av var den skattskyldige har sina starkaste anknytningar inte behöver göras.

Även frågan om bostadskriteriet bör kombineras med en maximal vistelsetid i Sverige för att obegränsad skattskyldighet ska föreligga eller inte har diskuterats. Slutsatsen har dragits att om en sådan införs bör den ligga runt 61 dagar och att tidräkningen bör avse en tolv månadersperiod.

En nackdel med att införa en viss maximal tid som den skattskyldige får vistas i Sverige är att det onekligen kommer att leda till frågor om bevisning. En naturlig utgångspunkt vore att låta den skattskyldige visa att hen inte vistas i Sverige mer än tillåten tid. Frågan är om det trots allt kommer att leda till stora problem ur effektivitetssynpunkt. I dagens samhälle där nästan alla inköp görs med kontokort torde det dock vara en relativt enkel sak för den skattskyldige att visa var hen har uppehållit sig under vissa tider.⁸²¹ Eventuellt skulle dock ett tillägg av en vistelsetid trots allt motverka att den skattskyldige uppehåller sig här och endast för skens skull flyttar utomlands. Jag är benägen att förespråka att en tidsgräns införs. Om inte annat kan en sådan regel ha en preventiv funktion.

Sammanfattningsvis skulle 3:3 IL förslagsvis kunna lyda:

⁸²⁰ Se avsnitt 3.2.3 och 6.3.2.2 ovan.

⁸²¹ Naturligvis kan reglerna kringgås genom att den skattskyldige i så fall endast handlar med kontanta medel under sin vistelse i Sverige.

Följande personer är obegränsat skattskyldiga:

[...]

3. Den som tidigare har varit bosatt eller stadigvarande vistats här (enligt punkt 1 eller 2) och som efter en flytt utomlands har kvar sin permanentbostad i Sverige och samtidigt vistas här mer än 61 dagar under en tolv-månadersperiod. Med permanentbostad avses en åretruntbostad som den skattskyldige har varit bosatt i någon gång under de tre åren före flytten.

Alternativt:

3. Den som tidigare har varit bosatt eller stadigvarande vistats här (enligt punkt 1 eller 2) och som efter en flytt utomlands har en stadigvarande bostad i Sverige och samtidigt vistas här mer än 61 dagar under en tolv-månadersperiod.

Huruvida regeln bör kombineras med en undantagsregel och en sluttidpunkt diskuteras i avsnitt 6.3.5 nedan.

De norska reglerna har inte, vad jag känner till, varit föremål för prövning mot de fria rörligheterna inom EES. Frågan är om förslaget om en utsträckt hemvistregel skulle strida mot EU-rätten. Precis som konstaterats ovan torde den utsträckta hemvistprincipen i sig anses legitim enligt EU-rätten och således inte utgöra en diskriminerande åtgärd. Även förutsebarheten torde bli bättre än med dagens reglering, trots att bevis-situationer skulle uppstå rörande hur många dagar den skattskyldige vis-tats i Sverige etc. Som regel som sådan får detta förslag dock anses vara mer förutsebart än dagens reglering, varför behovet av exempelvis för-handsbesked bör vara betydligt lägre. Förslaget torde därför kunna upp-fylla kravet på att vara icke-diskriminerande.⁸²²

6.3.4 En absolut utflyttningsregel

6.3.4.1 Inledning

Samtidigt som Mattsson arbetade efter de givna utredningsdirektiven i 1997 års utredning presenterade Sundgren, då fri från de krav som ställ-des på 1997 års utredning, ett förslag ”som likt ett alexanderhugg lösgör den knut som dragits åt allt hårdare runt vårt bosättningsbegrepp.”⁸²³ Förslaget innebar att en absolut utflyttningsregel skulle införas. Nedan redogörs för förslaget men med viss moderniserad terminologi. Vid IL:s ikraftträdande moderniserades terminologin och den numera övergri-pande terminologin för om en person är skattskyldig fullt ut i Sverige är obegränsad skattskyldig. Tidigare användes termen bosatt. De tre

⁸²² Se kapitel 4 ovan.

⁸²³ Sundgren, P., SN 1996 s. 233.

grunderna för bosättning [nu obegränsad skattskyldighet] var tidigare: 1) egentlig bo och hemvist – vilken numera benämns bosatt, 2) stadigvarande vistas och 3) väsentlig anknytning.⁸²⁴ Mot bakgrund av denna terminologiska ändring och de olika innebörderna av begreppet *bosatt* kan förvirring lätt uppstå. Den äldre terminologin är införd i hakparantes i lagförslaget nedan. Förslaget löd:⁸²⁵

En svensk medborgare som inte stadigvarande vistas här i riket men som tidigare varit bosatt [haft sitt egentliga bo och hemvist] här skall anses obegränsat skattskyldig [bosatt] här i riket under de fem (tre) kalenderår som följer efter det år då han upphörde att vara bosatt [ha sådant bo och hemvist] i Sverige. Därefter skall han anses som begränsat skattskyldig [inte bosatt] i Sverige.

En utländsk medborgare som inte stadigvarande visas här i riket men som tidigare varit bosatt [haft sitt egentliga bo och hemvist] här skall anses obegränsat skattskyldig [bosatt] här i riket under så många kalenderår som motsvarar det antal kalenderår, dock högst fem (tre), under vilka han varit bosatt [haft sitt egentliga bo och hemvist] i Sverige. Därefter skall han anses som begränsat skattskyldig [inte bosatt] i Sverige.

Bosättning [Egentlig bo och hemvist] här i riket upphör när personen som utreser från Sverige förvärvat varaktig bo och hemvist på viss utländsk ort enligt inkomstskattelagstiftningen därstädes.

Sundgren skriver i sin artikel att regeln är klar, enkel och förutsebar, genom att det endast krävs två saker, dels att man vet om man är svensk medborgare eller inte, dels – för det fall att man inte är svensk medborgare – att man vet hur länge man har vistats i Sverige.⁸²⁶ I det följande studeras dessa två omständigheter närmare (6.3.4.2–6.3.4.3).

Förslaget innebär att en i princip helt mekanisk och absolut utflyttningsregel införs. Inledningsvis framstår det som en regel utan undantag. Huruvida det föreligger ett undantag från regeln diskuteras i avsnitt 6.3.4.4 och baseras på hur det tredje stycket i förslaget ska tolkas. Avsnittet avslutas med några korta kommentarer inklusive ett reviderat förslag (6.3.4.5).

6.3.4.2 *Medborgarskapets betydelse*

I förslaget skiljer man på svenska och utländska medborgare. I båda situationerna anses den utflyttade vara obegränsat skattskyldig i Sverige under ett antal år efter flytten. Hur många år kan diskuteras, men i förslaget

⁸²⁴ Prop. 1999/2000:2, del 2 s. 50 f.

⁸²⁵ Sundgren, P., SN 1996 s. 234.

⁸²⁶ A.a. s. 234.

nämns tre eller fem år som två alternativ. För svenska medborgare gäller att hen är obegränsat skattskyldig i exempelvis fem år efter flytten och att hen blir begränsat skattskyldig därefter. Jag instämmer med Sundgren, såtillvida att regeln framstår som klar, enkel och förutsebar jämfört med dagens tolkningar av begreppet väsentlig anknytning. Detta gäller även vid en jämförelse med den finska treårsregeln där en bedömning görs i varje enskilt fall. Även jämfört med den utsträckta hemvistregeln, med inspiration från norsk rätt, som diskuterats ovan framstår den nu föreslagna regeln som enklare och mer förutsebar.⁸²⁷ Även de danska reglerna om bosättning innebär en bedömning av olika anknytningar, vilket ofta leder till mindre förutsebarhet än en absolut utflyttningsregel.

De regler som gällde fram till år 1995 i Danmark och år 2004 i Norge och som fortfarande gäller i Island har stora likheter med den nu föreslagna regeln på så sätt att en fast tidsgräns slås fast (fyra år, ett år, tre år) varunder den skattskyldige ses som obegränsat skattskyldig.

Varken den äldre norska regeln eller den danska synes ha tagit sikte på medborgarskap. Inte heller den isländska regeln avser endast isländska medborgare utan tar sikte på den som har varit folkbokförd i Island före flytten. Ett alternativ skulle därför kunna vara att regeln tar sikte på den som rätteligen skulle ha varit folkbokförd här före flytten, snarare än medborgarskapet.

6.3.4.3 *Vistelsetidens betydelse för utländska medborgare*

Om det handlar om en utländsk medborgare föreslås motsvarande regel gälla som för svenska medborgare under förutsättning att hen varit bosatt här i minst fem år. Om den utländske medborgaren varit bosatt här mindre än fem år innebär Sundgrens förslag att den skattskyldige blir obegränsat skattskyldig under motsvarande tid som bosättningen i Sverige varat. När denna tid har gått ut blir personen begränsat skattskyldig.

Ett alternativ som diskuteras i samband med nu angivet förslag var att låta de utländska medborgarna som vistats i Sverige under en begränsad tid, låt säga fem år, bli begränsat skattskyldiga på en gång vid utflyttningen.⁸²⁸ Antagligen vore en sådan lösning ännu enklare än den nyss föreslagna eftersom en diskussion om den fysiska bosättningen med all sannolikhet skulle kunna aktualiseras och problematiseras i dessa situa-

⁸²⁷ Se även den norska regeln som innebär att en person är obegränsat skattskyldig trots att hen har fast vistelse i utlandet om hen har en bostad i Norge eller vistats där mer än 61 dagar per år. Som framgått ovan är det inte alltid enkelt att bedöma vad som utgör en bostad enligt den norska regeln, varför det blir fråga om bedömningar även i den situationen.

⁸²⁸ Sundgren, P., SN 1996 s. 233.

tioner. Att den som varit bosatt här i mindre än fem år inte omfattas av en absolut utflyttningsregel framstår inte som stötande, då fem år får anses vara en relativt kort tid. Därtill kan tilläggas att dessa personer redan i dag, mot bakgrund av den praxis som avhandlats i avsnitt 2.6.2 ovan, kan sägas behandlas lindrigare än svenska medborgare, i vart fall om de återvänder till sina hemländer. Om syftet med reglerna fortfarande är att förhindra skenbosättningar i utlandet framstår en absolut utflyttningsregel för utländska medborgare som en onödig omväg.

6.3.4.4 *Betydelsen av att ha tagit varaktig bo och hemvist på viss utländsk ort*

Det tredje stycket i nu presenterat förslag kan antingen tolkas som en definition till vad som avses med bosatt i Sverige och när tidsberäkningen börjar löpa eller som en undantagssituation från den absoluta utflyttningsregeln. Den *första tolkningen* innebär att de som tidigare har varit bosatta här fortsätter att vara obegränsat skattskyldiga här även efter flytt. Detta gäller i fem år från den dag då personer utreser från Sverige och samtidigt förvärvar varaktig bo och hemvist på viss utländsk ort enligt inkomstskattelagstiftningen i det landet. Ytterligare förtydliganden av det nyss sagda krävs dock. Dagen från vilken femårsgränsen börjar räknas synes vara dagen för utresan. Frågan är dock om det dessutom krävs att den skattskyldige förvärvar varaktig bo och hemvist i inflyttningslandet för att tidsberäkningen ska påbörjas. Det framstår vid en läsning av texten som att båda dessa rekvisit måste vara uppfyllda för att beräkningen ska påbörjas. En andra fråga är vad som avses med att personen förvärvat varaktig bo och hemvist i inflyttningsstaten. Denna frågeställning påminner om den diskussion som fördes före 2002 års avgöranden från HFD beträffande anknytningsfaktorn *om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort* (se avsnitt 2.8.2 ovan).

Den *andra tolkningen* innebär att man läser det tredje stycket som ett undantag till den absoluta utflyttningsregeln i det första och andra stycket. Ett undantag kan mot bakgrund av de regler som gällde i framförallt Norge och i Island tolkas som att den absoluta utflyttningsregeln genombröts, och den obegränsade skattskyldigheten i Sverige upphör, om personen efter flytt tar varaktig bo och hemvist utomlands. En sådan tolkning bygger på att uttrycket varaktig bo och hemvist jämföras med obegränsad skattskyldighet i det andra landet.⁸²⁹ För ytterligare diskussion om införandet av en eventuell undantagsregel se avsnitt 6.3.5.2 nedan.

⁸²⁹ Sett mot bakgrund av dagens reglering av väsentlig anknytning bör det noteras att

6.3.4.5 *Avslutande kommentarer*

Förslaget med en absolut utflyttningsregel, på så sätt att den utsträckta hemvistprincipen tillämpas oavsett anknytning till utflyttningsstaten framstår som ett enkelt, klart och förutsebart förslag. Vidare krävs inte de resurser som läggs ner i dagsläget på att fastställa om väsentlig anknytning till Sverige föreligger efter flytt eller inte. Regeln är synnerligen mekanisk och någon samlad bedömning behöver inte göras. En fördel i ett sammanhang kan naturligtvis vara en nackdel i ett annat sammanhang, den samlade bedömning som görs med nuvarande regler kan ses som betydligt mer rättvis än en mekaniskt tillämplig regel, där den skattskyldige inte kan påverka utgången.

Ett ännu enklare förslag är att de utländska medborgare som vistats kortare tid i Sverige än fem år blir begränsat skattskyldiga direkt vid utflyttningsstillfället. På detta sätt slipper man problem med bevisning avseende vistelsetidens längd i flera fall. För att undvika att utländska medborgare, som exempelvis endast varit bosatta här två år, omfattas av regeln bör regeln omfatta svenska medborgare snarare än dem som rätteligen borde ha varit folkbokförda här. Ett sådant förslag skulle dock inte omfatta de utländska medborgare som varit bosatta i Sverige under en längre tid, varför det kan synas orättvist jämfört med svenska medborgarna som flyttar. För att uppnå än större likabehandling kanske regeln skulle ta sikte på de som rätteligen skulle ha varit folkbokförda här de senaste fem åren före flytt. Ett förslag på lagtext skulle kunna få följande lydelse:

En person som flyttar från Sverige och som under de fem åren dessförinnan rätteligen borde ha varit folkbokförd här ska anses obegränsat skattskyldig i Sverige under de fem (tre) kalenderår som följer efter det år då hen upphörde att vara bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige.

Regeln framstår som såväl förutsebar som möjlig att verkställa på ett effektivt sätt, i vart fall enligt interna regler. Ser man till en tillämpning av skatteavtalen är det dock inte självklart vilken stat som blir hemviststat enligt avtalen. Den skattskyldige som är svensk medborgare skulle kunna falla in i samtliga tre typfall som diskuterades i kapitel 3.

Regeln torde även kunna uppfylla kravet på att vara icke-diskriminerande, baserat på slutsatsen att den utsträckta hemvistprincipen som sådan inte torde utgöra ett förbjudet hinder enligt EU-rätten.⁸³⁰ Även om man bestämmer sig för att endast låta svenska medborgare omfattas av

en sådan tolkning inte är korrekt. När Sundgren utarbetade förslaget var detta dock en öppen fråga.

⁸³⁰ Se avsnitt 4.3 ovan.

regeln krävs att den uppfyller kravet på icke-diskriminering. De administrativa krav som skulle följa av denna typ av regel (att deklarerat i Sverige) torde inte heller utgöra ett förbjudet hinder.⁸³¹ Om regeln trots allt skulle anses utgöra ett hinder enligt EUF-fördraget kan det vara svårt att rättfärdiga den. Regler som syftar till att förhindra skatteflykt accepteras sällan om de är mekaniskt utformade.⁸³² Avslutningsvis kan det även noteras att den nu föreslagna regeln även torde uppfylla de mål som den är satt att fylla, dvs. att bibehålla beskattningsrätten till Sverige en tid efter flytt (förhindra skenbosättningar i utlandet och temporära utflyttningar) samt förhindra att dubbel skattefrihet uppstår. Regeln är som inledningsvis nämnts betydligt mer förutsebar än dagens reglering.

6.3.5 Övergripande frågeställningar – än en gång

6.3.5.1 *Införandet av en sluttidpunkt*

Frågan om införandet av en sluttidpunkt diskuterades ovan i avsnitt 6.2.5, beträffande reglerna om väsentlig anknytning. Eftersom de tre förslagen som har diskuterats i detta avsnitt baseras på samma utsträckta hemvistprincip, kan frågan ställas även i förhållande till dessa förslag.

Det förslag som är mest likt dagens reglering är förslaget om att införa en reglering baserad på centrum för levnadsintressen. Ovan har konstaterats att en sluttidpunkt kan vara en lämplig åtgärd för att, om inte annat, begränsa räckvidden av de oförutsebara reglernas tillämpning i tiden. När det gäller regler om väsentlig anknytning framstår det som rimligt att det väsentliga i en anknytning i regel avtar ju längre tid som passerar. I förslaget om centrum för levnadsintressen görs en annan typ av bedömning och det framstår inte som fullt lika nödvändigt att införa en sluttidpunkt, eftersom tidsfaktorn i sig kan antas inverka på bedömningen av de olika faktorerna. Ju längre tid man har varit bosatt i en stat ju starkare anknytning dit kan man antas få.⁸³³

När det gäller en regel motsvarande den utsträckta hemvistregeln kan det konstateras att en variant på sluttidpunkt finns i dess motsvarighet i norsk lagstiftning. I den norska regeln skiljer man på personer som varit bosatta längre eller kortare tid än tio år. För dem som varit bosatta mer än tio år synes regeln innebära att de blir obegränsat skattskyldiga i Norge i tre år efter flytt oavsett de faktiska omständigheterna. Denna

⁸³¹ Se avsnitt 4.4.3.1 ovan.

⁸³² Cejje, K., 2010 s. 363–374 och s. 428–431 samt avsnitt 4.5 ovan.

⁸³³ Mot bakgrund av att många personer även flyttar runt mellan olika stater kan dock en sluttidpunkt eventuellt vara motiverad.

tolkning innebär att en absolut utflyttningsregel är inbyggd i den norska lagstiftningen.⁸³⁴

Ett förtydligande om sluttidpunkt torde inte behövas när det gäller den föreslagna utsträckta hemvistregeln, eftersom regeln framstår som relativt klar. Regeln bygger på att rekvisiten bostad (permanentbostad eller stadigvarande bostad) och vistelsetiden i Sverige är kumulativa. Om bostaden säljs blir personen begränsat skattskyldig. För att regeln inte enbart ska gälla året efter utflyttningsåret, eller för att motverka att den skattskyldige det ena året är obegränsat skattskyldig och nästa år är begränsat skattskyldig och det tredje året efter flytt återigen är obegränsat skattskyldig behöver rekvisiten kompletteras med en tidsfrist. Förslagsvis kopplar man en treårsgräns till regeln som innebär att de två förutsättningarna måste brista tre år i rad för att personen ska bli begränsat skattskyldig. Denna tidsgräns är dock något annat än en sluttidpunkt (se nedan).

När det gäller förslaget om en absolut utflyttningsregel kan det noteras att en sluttidpunkt redan är införd i själva förslaget, eftersom regeln per definition är tänkt att gälla i tre (fem) år. Som framkommit ovan finns motsvarande sluttidpunkt inbyggda i den isländska motsvarigheten till regeln.

Efter att inledningsvis ha varit väldigt positivt inställd till införandet av en sluttidpunkt anser jag att det trots allt inte är nödvändig om något av de förslag som presenterats i avsnitt 6.3 införs.⁸³⁵

6.3.5.2 *Införandet av en undantagsregel*

Den andra frågan av mer övergripande natur och som är relevant till samtliga tre nu diskuterade förslag är om man bör införa en undantagsregel till de föreslagna reglerna. I avsnitt 6.2.6 har frågan diskuterats ingående, och för- och nackdelar med att införa en sådan har ventilerats. Motsvarande principiella resonemang torde vara tillämpliga även i nu aktuellt sammanhang.

Förslaget som ovan benämns centrum för levnadsintressena kan i viss mån jämföras med exempelvis förslaget som publicerades i 1997 års betänkande. I förslaget fanns en undantagsregel från skattskyldighet på grund av väsentlig anknytning. Undantagsregeln innebar att om den skattskyldige kunde styrka att hen hade *sina starkaste personliga och eko-*

⁸³⁴ Se avsnitt 5.3 ovan.

⁸³⁵ Som nämnts behöver en annan typ av tidsreglering dock införas i syfte att skapa viss kontinuitet för den skattskyldige. Jämför den norska regeln i avsnitt 5.3 ovan, särskilt 2–1 (3a) sktl.

*nomiska förbindelser med annan stat och var obegränsat skattskyldig där utan utnyttjad valmöjlighet eller rätt till undantag skulle hen inte anses ha väsentlig anknytning till Sverige.*⁸³⁶

Kopplar man detta undantag till förslaget om skattskyldighet på grund av centrum för levnadsintressena, skulle man kunna överväga att införa ett krav på att, om bedömningen av centrum för levnadsintressen skulle leda till att denna ansågs vara i inflyttningsstaten, det skulle krävas att den skattskyldige dessutom var obegränsat skattskyldig där för att inte stå kvar som obegränsat skattskyldig i Sverige. Med ett sådant tillägg skulle man undvika att en person blev begränsat skattskyldig i båda staterna och således i större mån motverka att vissa inkomster eventuellt skulle bli föremål för dubbel icke-beskattnings. Undantaget skulle kunna införas i ett fjärde stycke och lyda:

Utflyttad skattskyldig som har sitt centrum för levnadsintressen i en annan stat än Sverige och som är obegränsat skattskyldig där är begränsat skattskyldig i Sverige.

När det gäller förslaget att införa en utsträckt hemvistregel innebär det att obegränsad skattskyldighet grundas på innehavet av en bostad i Sverige i kombination med att personen vistas i Sverige mer än 61 dagar per tolv månadersperiod. Denna regel framstår som relativt förutsebar och det framstår som ganska enkelt att uppnå en begränsad skattskyldighet genom att sälja bostaden eller genom att sluta vistas mer än 61 dagar per år i Sverige. Behovet av en undantagsregel framstår därför inte som lika stort som när det gäller de diskuterade förslagen om en revidering av 3:7 IL och om införandet av en regel baserad på centrum för levnadsintressena.

För det fall att en absolut utflyttningsregel införs kan motsvarande undantagsregel införas som tidigare fanns i norsk och dansk rätt och som i dagsläget finns i isländsk rätt. Undantagsregeln, vilken kan tolkas in i det tredje stycket i förslaget som diskuterats ovan (6.3.4.4), bör innebära att om en person, som omfattas av den absoluta utflyttningsregeln blir obegränsat skattskyldig i utlandet, blir personen med automatik begränsat skattskyldig i Sverige. Mot bakgrund av det ovan sagda skulle regeln som föreslås i avsnitt 6.3.4.5 kunna kompletteras med ett andra stycke och få följande lydelse:

Den utflyttade ska även anses begränsat skattskyldig i Sverige om hen visar att hen är obegränsat skattskyldig i inflyttningsstaten.

⁸³⁶ Se avsnitt 6.2.6 ovan.

Skälet till att den absoluta utflyttningsregeln bör kompletteras med en undantagsregel medan den utsträckta hemvistregeln inte nödvändigtvis bör kompletteras kan förstås mot bakgrund av att den absoluta utflyttningsregeln är mekanisk. Någon möjlighet att undvika obegränsad skattskyldighet i Sverige, oavsett de verkliga omständigheterna finns inte. Regeln framstår som synnerligen oflexibelt. Förslaget som benämns utsträckt hemvistregel är mer flexibelt och den skattskyldige kan själv påverka utfallet av densamma genom sitt agerande.

Att införa en undantagsregel (oavsett vilket förslag som än må utgöra huvudförslaget) innebär å ena sidan att målsättningen att beskattningsrätten ska bibehållas i Sverige en tid efter flytt (förhindra skenbosättningar) inte nödvändigtvis går att uppfylla. Å andra sidan, om den skattskyldige blir obegränsat skattskyldig i inflyttningsstaten kanske det kan ses som väl protektionistiskt att söka bibehålla beskattningsrätten även i dessa situationer. Genom kravet på att den skattskyldige ska vara obegränsat skattskyldig i inflyttningsstaten bör målsättningen att förhindra dubbel skattefrihet i de flesta fall uppnås. För att vara helt säker på att denna målsättning nås bör dock undantagsregeln kompletteras med ett krav på "godkänd skattenivå" för uppbörd av skatt i det andra landet. Se ovan i avsnitt 6.2.6 om för- och nackdelar med en sådan "godkänd nivå".

6.3.6 Avslutande kommentarer

6.3.6.1 Sammanfattning

I avsnitt 6.3 har olika förslag på en alternativ tillämpning av den utsträckta hemvistprincipen diskuterats. Inledningsvis (avsnitt 6.3.2) analyserades ett förslag där reglerna som återfinns i artikel 4(2) i OECD:s modellavtal inspirerade till en regel om obegränsad skattskyldighet baserad på att det finns en bostad och att den skattskyldige ansågs ha sitt *centrum för levnadsintressena* här. Den utsträckta hemvistprincipen kan även användas för att bibehålla beskattningsrätten i Sverige en tid efter flytt genom att mer mekaniska regler införs. Genom mer mekaniska regler kan bedömningar i de enskilda fallen (liksom reglerna om väsentlig anknytning eller centrum för levnadsintressena) undvikas. Två sådana mekaniska regler har presenterats och analyserats i avsnittet, en *utsträckt hemvistregel* och en *absolut utflyttningsregel*. Det första av dessa förslag innebär något förenklat att den som har kvar sin bostad (permanent eller stadigvarande) i Sverige och samtidigt vistas här mer än 61 dagar per tolv månaders period anses som obegränsat skattskyldig (6.3.3). Det andra förslaget innebär

att personer⁸³⁷ som flyttar från Sverige anses obegränsat skattskyldiga här under en viss tid efter flytten (tre–fem år), se avsnitt 6.3.4.

I ett avslutande avsnitt har två frågor av mer övergripande karaktär diskuterats i förhållande till de tre förslagen. Frågorna är om det bör införas en sluttidpunkt för när den obegränsade skattskyldigheten ska upphöra och om det bör införas ett undantag till den obegränsade skattskyldigheten.

6.3.6.2 Några sammanfattande kommentarer utifrån kriterierna för en god skattelagstiftning

I detta avsnitt sammanfattas kort de olika förslagen och några av deras förtjänster och brister i förhållande till kriterierna för en god skattelagstiftning. Jämfört med dagens reglering innehåller inget av de i avsnittet diskuterade förslagen en möjlighet att återbosätta skattskyldiga i Sverige.⁸³⁸ Vid en jämförelse med de övriga nordiska länderna framkommer att inte heller dessa har regler om återbosättning. De svenska reglerna som gäller i dagsläget framstår på den punkten som unika i sitt slag. Om regeln om återbosättning tas bort kan det nämnas att reglerna om stadigvarande vistelse i 3:3 st. 1 p. 2 IL fortfarande fångar upp dem som vistas här i riket i betydande omfattning.

Till det första förslaget, *centrum för levnadsintressen*, har inspiration hämtats från stegen i artikel 4(2) modellavtalet. Som framgått ovan finns för- och nackdelar med förslaget. En omständighet som kan ses som antingen en för- eller nackdel, beroende på vems perspektiv man utgår ifrån, är att en individuell bedömning i det enskilda fallet görs avseende till vilken stat den skattskyldige har sina starkaste personliga och ekonomiska förbindelser. Nackdelen med detta, på motsvarande vis som med dagens reglering, är att individuella bedömningar är svåra att förutse för den skattskyldige. En fördel är att bedömningen blir mer rättvis och torde återspegla verkligheten på ett bättre sätt än med en mer mekaniskt tillämpad regel. En fördel jämfört med dagens reglering torde även vara att skatteavtalens hemvistbedömning föregripits redan i intern rätt, vilket torde leda till ökad förutsebarhet. En nackdel med att föregripa den avtalsrättsliga bedömningen är dock, trots att en folkrättslig tolkningsmetod skulle tillämpas, att det kan uppstå ”feltolkningar” från den svenske rättstillämparens sida, vilket i senare led skulle kunna innebära

⁸³⁷ Här har en diskussion förts huruvida enbart svenska medborgare bör omfattas eller om alla som rätteligen borde ha varit folkbokförda de senaste fem åren, eller andra former av omfångsbestämmelser bör gälla.

⁸³⁸ Jämför avsnitt 6.2.3 ovan.

att det avtalsrättsliga hemvistet skulle bli ett annat än det som rättstillämparen avsett och signalerat till den skattskyldige. En annan nackdel med förslaget är att ny praxis skulle behöva utvecklas. När så väl har skett torde förutsebarheten bli större för den skattskyldige än med dagens reglering. Att införa en definition av vad som avses med bostad och centrum för levnadsintressen och hur dessa bör tolkas torde vittna om en bättre intern rationalitet än beträffande dagens reglering.

Även i det andra förslaget (*utsträckt hemvistregel*) föreslås att en definition av bostad ges, vilket är bra utifrån kravet på intern rationalitet.⁸³⁹ Några fördelar med förslaget är att det tillvaratar omständigheten att den skattskyldige inte har klippt banden med Sverige genom att ha kvar sin bostad och dessutom vistas här i stor utsträckning. Regeln är inte heller fullt så mekanisk som det tredje förslaget om en absolut utflyttningsregel, utan den skattskyldige kan på ett förutsebart sätt själv reglera sin skattemässiga situation. Förslaget framstår även som relativt förutsebart och enkelt. Även möjligheten att verkställa detsamma framstår därför som betydligt enklare än dagens reglering och förslaget om centrum för levnadsintressen. Eftersom ett krav på bostad finns hamnar man i skatteavtalssammanhang i artikel 4(2) modellavtalet och den stegvisa bedömning som görs där. Genom regleringen kan därför de i kapitel 3 beskrivna typfallen 1 och 2 aktualiseras. Den omfattande praxis som finns beträffande väsentlig anknytning skulle i princip kunna ses som obsolet och behov av ny praxis torde inte behövas i allt för stor utsträckning. Mot bakgrund av analysen i kapitel 4 torde regeln sannolikt inte utgöra ett förbjudet hinder enligt EU-rätten.

Även det tredje förslaget (*en absolut utflyttningsregel*) framstår som betydligt enklare och mer förutsebart än dagens reglering. Nackdelen med det tredje förslaget är att den skattskyldige i princip inte kan påverka utfallet eftersom det är en mekanisk regel. Om en undantagsregel införs (vilket föreslagits ovan) kan den skattskyldige dock undvika svensk beskattning, vilket kan ses som en mer rättvis reglering. En sådan möjlighet skulle sannolikt öka legitimiteten och den kulturella rationaliteten av reglerna, då de skattskyldiga skulle ha en ökad förståelse och sympati för desamma. Eftersom en absolut utflyttningsregel baseras på den utsträckt hemvistprincipen och knappast leder till några oförutsebara effekter torde den även vara förenlig med de fria rörligheterna i EUF-fördraget. Det avtalsrättsliga hemvistet skulle sannolikt tilldelas inflyttningsstaten, eftersom något krav på bostad i Sverige inte ställs (jämför artikel 4(2) modellavtalet).

⁸³⁹ Huruvida rekvisitet bostad ska avse tidigare permanentbostad eller en stadigvarande bostad (likt 4(2) i modellavtalet) bör analyseras vidare, se ovan.

Det kan avslutningsvis noteras att samtliga de nu diskuterade förslagen uppnår syftet att motverka temporära utflyttningar (round trips), eftersom de bygger på den utsträckta hemvistprincipen. Mot bakgrund av detta syfte bör dock tidsaspekterna för de olika förslagen analyseras en ytterligare vända. Det görs dock inte i detta sammanhang. Sammanfattningsvis kan sägas att såväl den utsträckta hemvistregeln som en absolut utflyttningsregel framstår som relativt bra förslag. Den stora nackdelen är att de är relativt mekaniska och att den skattskyldige inte riktigt kan råda över situationen (åtminstone i det sista fallet). Mot bakgrund av detta och mot bakgrund av kravet på internationell effektivitet förespråkar jag den utsträckta hemvistregeln framför en absolut utflyttningsregel. Jag tror att införandet av en regel, motsvarande den i avsnittet diskuterade regeln om centrum för levnadsintressen, skulle bli allt för komplicerad att tillämpa och således brista i verkställighetsrationalitet. I följande avsnitt analyseras olika förslag där den utsträckta hemvistprincipen som grund för beskattning inte längre tillämpas.

6.4 Alternativ till den utsträckta hemvistprincipen

6.4.1 Inledning

I avsnitt 6.2–6.3 har den utsträckta hemvistprincipen utgjort grunden för de diskuterade förslagen. Man skulle dock kunna låta bli att tillämpa principen och se om det finns andra grunder eller principer att basera skattskyldigheten på efter en flytt från Sverige. Syftet med detta avsnitt är att analysera olika sätt att komplettera lagstiftningen om reglerna om väsentlig anknytning utmönstrades ur inkomstskattelagen. Effekten av att ta bort 3:3 st. 1 p. 3 och 3:7 IL skulle bli att enbart de som är bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige är obegränsat skattskyldiga här. Övriga skulle bli begränsat skattskyldiga.

I detta avsnitt diskuteras tre huvudalternativ som ett slopande av reglerna om väsentlig anknytning och den utsträckta hemvistprincipen skulle kunna kompletteras med. Inledningsvis diskuteras möjligheten att utöka skattebasen för de inkomster som en begränsat skattskyldig person är skattskyldig för (avsnitt 6.4.2). Därefter diskuteras möjligheten att införa en s.k. claw back-regel. Vad en claw back-regel är och vad en sådan skulle kunna innebära behandlas i avsnitt 6.4.3. Slutligen i avsnitt 6.4.4 diskuteras möjligheten att komplettera regleringen med en form av exitskatt. Avsnittet avslutas med en sammanfattande kommentar där slutsatserna av analysen i avsnittet ytterligare prövas mot kriterierna för en god skattelagstiftning (avsnitt 6.4.5).

6.4.2 Utvidgad begränsad skattskyldighet

6.4.2.1 Inledning

Att utmönstra reglerna om väsentlig anknytning ur lagtexten skulle med fördel kunna kombineras med att reglerna om begränsad skattskyldighet utvidgas i vissa fall. Detta skulle exempelvis kunna göras genom att bredda skattebasen för begränsat skattskyldiga personer, införa en löpande schablonbeskattning av värdeökningar på aktier eller genom att införa en form av utsträckt (utvidgad) begränsad skattskyldighet. Samtliga dessa alternativ diskuteras i detta avsnitt.

6.4.2.2 Bredare skattebas för begränsat skattskyldiga

När det gäller det första alternativet, att bredda skattebasen, bör man inledningsvis även studera huruvida reglerna skulle bli effektiva internationellt sett, dvs. hur står sig de svenska skatteanspråken (genom den bredare skattebasen) efter det att ett skatteavtal har tillämpats.⁸⁴⁰

En viktig effekt av denna typ av reglering skulle bli att den skattskyldige, vid en tillämpning enligt artikel 4(1) i avtalen inte skulle kunna få avtalsrättslig hemvist i Sverige. Personen i fråga skulle sannolikt falla in i det tredje typfallet (*begränsat skattskyldig, hemvist inflyttningsstaten*) som analyserades i kapitel 3 ovan. Av analysen i kapitel 3 följer i princip att den enda regeln som idag saknas och där avtalet ger Sverige beskattningsrätten är ränteinkomster från Sverige.⁸⁴¹ Förslaget skulle därför innebära att 3:18 IL kompletteras med en punkt som stadgar skattskyldighet i Sverige för ränteinkomster som härrör från Sverige. Det bör dock noteras att EU-rätten, genom sparandedirektivet, högst sannolikt sätter käppar i hjulet för ett sådant förslag, då direktivets målsättning är att säkerställa att ränteinkomsterna endast beskattas i hemviststaten, dvs. inte Sverige i dessa fall. EU-rätten hindrar dock inte att *ränteinkomster görs skattepliktiga då mottagaren har hemvist utanför EU/EES*.

I syfte att motverka temporära utflyttningar skulle även 3:19 IL kunna breddas på så vis att även *andelar som ägs indirekt kapitalvinstbeskattas* i Sverige vid avyttring. En begränsning skulle kunna göras till att avse den värdeökning som har uppstått i Sverige fram till flytt, baserad på källstatsprincipen.

En fördel med detta förslag är att det på ett avsevärt sätt skulle gagna förutsebarheten för den skattskyldige. Dessutom skulle det frigöra mycket tid för rättstillämparna och praktiskt verksamma skattejurister. Frågan

⁸⁴⁰ I de situationer där ett tillämpligt skatteavtal saknas blir reglerna effektiva.

⁸⁴¹ Se avsnitt 3.4 ovan vid fotnot 551.

hur stora skatteinkomster som skulle gå förlorade bör naturligtvis undersökas innan denna typ av förslag, precis som alla andra typer av förslag, genomförs.

6.4.2.3 *Löpande schablonbeskattning av värdeökningar på aktier*

Ett sätt att motverka temporära utflyttningar (round trips) vore att löpande beskatta värdeökningar på aktier.⁸⁴² Inspiration till en sådan reglering skulle kunna hämtas i reglerna för och principerna bakom investeringsparkonton.⁸⁴³ För att inte en negativ särbehandling av begränsat skattskyldiga ska uppstå (likviditetsmässig nackdel) och för att inte hamna i det EU-rättsliga dilemmat med olika lagar för begränsat och obegränsat skattskyldiga, bör även kapitalvinstbeskattningssystemet för obegränsat skattskyldiga ändras på motsvarande sätt.⁸⁴⁴ Till skillnad mot dagens reglering av investeringssparkonton bör begränsat skattskyldiga beskattas på samma sätt som obegränsat skattskyldiga.⁸⁴⁵ Det bör dock noteras att det även finns vissa skatteavtalsrättsliga problem som bör beaktas om denna typ av förslag övervägs. Det handlar exempelvis om hur inkomsten skulle komma att klassificeras. Klassificeras den som *annan inkomst* (enligt artikel 21 modellavtalet) tilldelas normalt den avtalsrättsliga hemviststaten exklusiv beskattningsrätt till inkomsten.⁸⁴⁶ Mot bakgrund av att en begränsat skattskyldig person inte kan ha avtalsrättslig hemvist i Sverige måste, för att Sverige ska få beskattningsrätt, avtal omförhandlas.

En nackdel med förslaget, jämfört med övriga förslag i detta avsnitt, är att denna metod för beskattning av värdeökningar på aktier inte är vanligt förekommande vid en internationell jämförelse. Vanligtvis är det bra att ha skatteregler som andra stater känner igen och kan relatera till (internationell rationalitet).

⁸⁴² Detta alternativ har varit lite svårplacerat. Eftersom förslaget bygger på att det *först* införs schablonbeskattning för obegränsat skattskyldiga personer och att det *därefter* införs motsvarande reglering för begränsat skattskyldiga personer har jag valt att placera förslaget i detta avsnitt.

⁸⁴³ LLMSS, 2013 s. 235–238, 42:35–42 IL och lag (2011:1268) om investeringssparkonto.

⁸⁴⁴ De problem som åsyftas med ”dilemmat med olika lagar” är den osäkerhet som föreligger när begränsat skattskyldiga beskattas enligt ett system (SINK, KupL) och obegränsat skattskyldiga enligt ett annat (IL/AvkL). Se de anhängigjorda målen *Hirvonen* och *PMT* samt Cejje, K., Linde 2015.

⁸⁴⁵ Se exempelvis SKV:s ställningstagande dnr 131 415888-12/111 (2012-07-13) och fotnot 498 ovan.

⁸⁴⁶ Se exempelvis HFD 2013 ref. 34 om investeringssparkonton.

6.4.2.4 *Utsträckt (utvidgad) begränsad skattskyldighet*

Med inspiration från tysk rätt skulle även ett alternativ kunna vara att en utsträckt begränsad skattskyldighet införs.⁸⁴⁷ I den tyska regeln anses, en tysk medborgare som de senaste tio åren före utflyttningen var obegränsat skattskyldig under minst fem år, och som efter flytt är bosatt i ett lågskatteländ eller inte är skattskyldig utomlands och som har ett väsentlig ekonomiskt intresse i Tyskland, som utvidgat begränsat skattskyldig. Den utvidgade begränsade skattskyldigheten omfattar utflyttningsåret och de därpå följande tio åren.

I den tyska regleringen förklaras vad som avses med väsentligt ekonomiskt intresse. Något förenklat kan man säga att det motsvarar ett innehav av 25 procent av aktierna i ett tyskt bolag. Vidare anses ett väsentligt ekonomiskt intresse föreligga om den utflyttade har inkomster från Tyskland som överstiger 30 procent av hans totala inkomster eller en viss summa pengar.⁸⁴⁸ Om man överväger denna typ av reglering bör ett flertal förtydliganden göras. Som exempel behöver det förtydligas vilka inkomster som skulle omfattas av denna skattskyldighet. I tysk rätt synes ett större antal inkomster omfattas än för en ”vanligt” begränsat skattskyldig person.⁸⁴⁹ Om man skulle införa ett liknande förslag i inkomstskattelagen skulle det kunna manifesteras genom att komplettera reglerna i 3:18–21 IL med följande lydelse:

En person ses som utvidgat begränsat skattskyldig om hen

- de senaste tio åren före utflyttningen var obegränsat skattskyldig i Sverige,^[850] och
- efter flytten inte är obegränsat skattskyldig i ett annat land, och
- har ett väsentligt ekonomiskt intresse i Sverige.

Denna skattskyldighet omfattar utflyttningsåret och de därpå följande fem åren. De inkomster som är skattepliktiga är ...

När det gäller den andra strecksatsen kan det noteras att det i de tyska reglerna sägs att personen antingen är bosatt i ett utländskt område med låg skatt eller inte är skattskyldig i något land. Om syftet ska vara att mot-

⁸⁴⁷ Angående de tyska reglerna se exempelvis Frände, J., 2013 s. 246–252 och SOU 1997:75 s. 112–115. Det kan dock noteras att det finns stora principiella likheter mellan detta förslag och de förslag som baseras på en utsträckt hemvistprincip.

⁸⁴⁸ SOU 1997:75 s. 115. Det kan även nämnas att de tyska reglerna har kritiserats för att vara onödigt komplicerade och med ett begränsat tillämpningsområde, se Pohl, D., 2002 s. 282.

⁸⁴⁹ I tysk rätt innebär den utvidgade begränsade skattskyldigheten att den skattskyldiges samtliga inkomster läggs till grund för beräkningen av skatten (progressionsförbehåll), se SOU 1997:75 s.115 och även Frände, J., 2013 s. 250.

⁸⁵⁰ I de tyska reglerna ställs krav på tyskt medborgarskap.

verka skenbosättningar (och skatteflykt) skulle det eventuellt räcka med att personen betraktas som obegränsat skattskyldig i utlandet.⁸⁵¹ Om däremot syftet är att bibehålla beskattningsrätten till Sverige en tid efter flytt och även att motverka temporära utflyttningar kanske kravet borde kompletteras med ett krav på att den utflyttade har flyttat till ett lågskatteländ. Syftet att koppla skattskyldigheten till personer med väsentligt ekonomiskt intresse i Sverige (eller möjligtvis ekonomiskt engagemang i Sverige – motsvarande den prövning som görs i 3:7 IL) torde vara att tydliggöra att det primärt är det ekonomiska engagemanget, i form av äganden i bolag, som binder den skattskyldige till Sverige. Detta stämmer väl överens med syftet att motverka temporära utflyttningar (round trips).

Jämfört med dagens reglering har jag lite svårt att se poängen med denna typ av reglering. För det första skulle bolaget fortfarande vara skattskyldigt i Sverige. De inkomster som den skattskyldige uppbar från bolaget omfattas i stor utsträckning redan av dagens reglering genom exempelvis kupongskattelagen. Om personen, för det andra, fortsätter att arbeta i företaget men från utländsk ort skulle personen inte nödvändigtvis ens om hen var obegränsat skattskyldig behöva betala skatt i Sverige på arbetsinkomsten, mot bakgrund av 3:9 IL. För det tredje skulle nya bedömningssituationer uppstå där förhandsbesked och praxis skulle behöva komplettera lagstiftningen. Ett sådant exempel är vad som vi i Sverige skulle avse med väsentligt ekonomiskt intresse. I syfte att motverka temporära utflyttningar finns det, enligt min bedömning enklare sätt att uppnå det syftet. Jag finner detta förslag för komplicerat om det enda syftet är att motverka temporära utflyttningar (round trips).

Ett alternativ eller en variant på det nyss diskuterade förslaget är att särreglera just temporära utflyttningar i 3:19 IL (se ovan om bredare skattebas). Även i en sådan situation skulle den skattskyldige falla inom det tredje typfallet som diskuterats ovan i kapitel 3.

6.4.2.5 *Sammanfattning*

I avsnittet har tre varianter av s.k. utvidgad begränsad skattskyldighet diskuterats. Mot bakgrund av det ovan anförda, och de skatteavtalsrättsliga problem som föreligger med schablonskatt samt de komplicerade frågor som uppstår vid en (utvidgad) utsträckt begränsad skattskyldighet, förefaller alternativet att bredda skattebasen för begränsat skattskyldiga som det lämpligaste förslaget. Sammanfattningsvis kan man konstatera att dagens reglering av skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga perso-

⁸⁵¹ Jämför dock avsnitt 6.2.6 och 6.3.5.2 ovan rörande frågan om det behövs dubbla kriterier.

ner inte i någon högre utsträckning kan göras vidare än den redan är. Två situationer har identifierats där inkomster skulle kunna göras skattepliktiga. Den ena är att ränteinkomster som betalas till personer med hemvist utanför EU/EES kan göras skattepliktiga och den andra är att kapitalvinstbeskattning av indirekta innehav av svenska aktiebolag (i syfte att motverka temporära utflyttningar) bör införas. Förslaget innebär därför i princip att dagens reglering av skattskyldighet för begränsat skattskyldiga personer skulle behållas samtidigt som reglerna om väsentlig anknytning slopades. En sådan åtgärd skulle öka förutsebarheten för den skattskyldige. Reglerna om väsentlig anknytning syftar utöver detta även till att förhindra dubbel skattefrihet och att bibehålla beskattningsrätten i Sverige en tid efter flytt (och motverka skenbosättningar). Dessa målsättningar är inte fullt ut lika väl tillgodosedda om endast en reglering av begränsad skattskyldighet finns. Beaktar man nuvarande reglering efter det att skatteavtal har tillämpats uppfyller inte heller dessa de nu nämnda syftena.

Däremot skulle reglerna om en bredare skattebas kunna ses som internationellt effektiva, då personen omedelbart får hemvist enligt avtalet i den andra staten vilket skulle innebära att även förutsebarheten, i förhållande till en tillämpning av avtalen, skulle bli bättre. Huruvida de regler som idag gäller för begränsat skattskyldiga personer uppfyller kravet på icke-diskriminering i förhållande till EU-rätten kan diskuteras, men utgör i sig ett eget forskningsprojekt. Som redan nämnts ovan, vid upprepade tillfällen, kan vissa av reglerna komma att ändras framöver.⁸⁵² Bortser vi från det oklara rättsläget när det gäller EU-rätten torde kravet på verkställighetsrationalitet vara tillgodosett.

Naturligtvis finns nackdelar med nu diskuterat förslag. En sådan är kontrollaspekten. Om vi återkopplar till scenariot i avsnitt 6.1.2 om H som flyttade ut och sålde sina indirekta innehav i företaget F, uppstår frågan hur Skatteverket får veta att aktierna i företag F har avyttrats. Om det inte redan finns ett system för denna typ av informationsutbyte kan sådana behöva utvecklas.

6.4.3 Claw back vid återflyttning

6.4.3.1 Inledning

Om reglerna om väsentlig anknytning togs bort och den utflyttade blev begränsat skattskyldig direkt vid utflyttningstillfället skulle reglerna kunna kompletteras med en s.k. claw back-regel eller återflyttningsregel.

⁸⁵² Se vid fotnot 17 och 537 samt Cejic, K., SN 2010 s. 557–560 och Brokelind, C., SvSKT 2010 s. 564–573.

I såväl Storbritannien som Nya Zealand har man, (eller hade man åtminstone år 2002), regler som i viss mån kan klassificeras som claw back-regler. I Storbritannien omfattades kapitalvinster till följd av avyttrade tillgångar som personen ägde när hen flyttade från landet och som realiseras utomlands. Tidsperioden var fem år, dvs. om personen återvände till Storbritannien inom fem år ansågs dessa tillgångar avyttrade vid återkomsten.⁸⁵³ Snarlika regler fanns i Nya Zealand avseende inkomster från utländska truster.⁸⁵⁴

En claw back-regel skulle antingen kunna omfatta alla den skattskyldiges inkomster som uppbars under tiden utomlands (nedan benämnd obegränsad claw back-regel) eller begränsas till att omfatta vissa typer av inkomster (nedan benämnd begränsad claw back-regel). Den första typen av regel skulle kunna infogas som en tredje punkt i 3:3 IL och stadga att den som återflyttar till Sverige inom exempelvis tre år anses som obegränsat skattskyldig i Sverige under hela utlandsvistelsen. Ett alternativ är att skapa en begränsad claw back-regel. En sådan skulle, om den införs, placeras i 3:18 IL eller där närliggande regelmateria. Båda dessa alternativ diskuteras i avsnitten nedan.

6.4.3.2 Retroaktiv obegränsad skattskyldighet

En obegränsad claw back-regel kan i viss mån ses som en variant av en tillämpning av den utsträckta hemvistprincipen, eftersom resultatet av en sådan regel skulle vara att personen vid en rekonstruktion skulle anses ha varit obegränsat skattskyldig i Sverige under hela utflyttningstiden. Jag har dock valt att placera förslaget i denna kategori, då jag finner det lämpligare att diskutera en begränsad variant av claw back-regel (se strax nedan). Ett skäl till detta är den uppenbara nackdel och arbetsbörda som uppstår med den obegränsade varianten av claw back-regel. Det skulle onekligen uppstå en hel del arbete med att i efterhand rekonstruera och bedöma den skattskyldiges inkomster de senaste tre till fem åren, varför målsättningen med att reglerna ska vara rationella att verkställa starkt kan ifrågasättas. Till detta kan även de omprövningar som sannolikt skulle behöva göras läggas. Omprövningar skulle behöva göras avseende alla de inkomster som personen har haft från Sverige under utlandstiden och som hen blivit beskattad för såsom begränsat skattskyldig.

⁸⁵³ de Broe, L., 2002 s. 50, Baker, P., 2002 s. 563 och de Broe, L., IBFD 2005 s. 229.

⁸⁵⁴ de Broe, L., 2002 s. 50 och Hart, J.W., 2002 s. 440 f.

6.4.3.3 *Retroaktiv skattskyldighet för vissa inkomster*

För svenskt vidkommande vore det möjligt att diskutera om det finns situationer eller snarare inkomster där en begränsad återflyttningsregel vore ändamålsenlig. Att som nämnts ovan införa en generell claw back-regel som innebär att personen anses obegränsat skattskyldig för hela perioden avseende alla inkomster framstår som ett oproportionerligt stort ingrepp. I synnerhet om personen under utflyttningstiden har varit obegränsat skattskyldig i utlandet. De inkomster som skulle kunna motivera en återflyttningsregel skulle antagligen vara kapitalvinster av olika slag. Dessa inkomster omfattas huvudsakligen av 3:18–19 IL, varför regleringen i viss mån framstår som omotiverad.⁸⁵⁵ Som framgår av avsnitt 6.1.2 ovan finns det dock situationer som inte fångas upp inom ramen för nuvarande system för begränsat skattskyldiga personer (se om temporära utflyttningar (round trips)).

Om en begränsad återflyttningsregel införs bör såväl tidsgränsen som vilka personer som bör omfattas av regeln utredas närmare. Tidsgränsen kommer inte att utredas närmare i detta sammanhang utan jag nöjer mig med att konstatera att en tidsgräns på tre till fem år sannolikt vore ändamålsenlig. Som nämnts ovan använde sig Storbritannien av en tidsgräns på fem år. Om syftet med regeln är att bibehålla den svenska beskattningsrätten en tid (förhindra skenbosättningar) torde en treårig gräns kunna räcka. Om regeln syftar till att fånga upp beskattningsrätten för temporära utflyttningar (round trips) kanske fem år är bättre (då dessa framstår som mindre skyddsvärda).

Även frågan vilka personer som borde omfattas kan diskuteras: Bör regeln omfatta endast svenska medborgare eller alla som vid utflyttnings-tidpunkten var obegränsat skattskyldiga i Sverige? De utländska medborgare som de facto återvänder till Sverige efter ett fåtal år är inte mer skyddsvärda än svenska medborgare. Ur ett likhetsperspektiv borde därför samtliga personer omfattas som vid utflyttnings-tidpunkten var bosatta eller stadigvarande vistades i Sverige och som direkt eller indirekt ägde aktier i Sverige.

Om en begränsning görs till att endast omfatta vissa typer av inkomster eller om tidsperioden sätts till tre år blir bedömningen lättare än om hela den skattskyldiges situation skulle utredas och tidsperioden skulle vara längre. En fördel är att regeln är klar och tydlig, vilket torde innebära att kravet på förutsebarhet är uppfyllt.

När det gäller frågan om verkställighetsrationalitet bör frågan om reglerna är icke-diskriminerande diskuteras. En claw back-regel skulle san-

⁸⁵⁵ Jämför avsnitt 6.4.2 ovan.

nolikt inte hindra personer från att flytta från Sverige, däremot skulle den kunna hindra personer från att återvända – i synnerhet de som flyttat ut för att sälja sina företag och därefter återvända (jämför temporära utflyttningar) – åtminstone inom den aktuella tidsperioden. En sådan återflyttning skulle mycket väl kunna falla inom ramen för en fördragsfrihet.⁸⁵⁶ Frågan är dock vilken situation som skulle utgöra den objektivt jämförbara situationen vid den EU-rättsliga prövningen. Är det en person som flyttar från stat X till Sverige men som inte omfattas av claw back-regeln eller är det en person som aldrig flyttade från Sverige i det första fallet. Vanligtvis jämför EU-domstolen en gränsöverskridande situation med en icke gränsöverskridande situation, dvs. den andra situationen. Jag är dock långt ifrån säker på hur EU-domstolen skulle göra i detta fall. Om en jämförbar situation skulle identifieras skulle en snarlik diskussion kunna föras som den som har förts ovan i avsnitt 4.4 om betungande administrativa bördor, då det eventuellt kan anses tyngre att behöva rekonstruera och deklarerat sina inkomster tre till fem år tillbaka i tiden än om så inte behöver ske. Görs jämförelsen däremot med en kvarboende person har denne redan deklarerat sin kapitalvinst, varför frågan om det föreligger en restriktion kan ifrågasättas.

På motsvarande sätt som nämnts ovan skulle en claw back-regel som omfattar endast vissa typer av inkomster (exempelvis kapitalvinster) bli mindre omfattande och sannolikt ses som mindre negativ än en obegränsad claw back-regel. Även små inskränkningar kan dock utgöra förbjudna hinder. Om ett hinder skulle föreligga mot bakgrund av detta, uppstår frågan om det skulle kunna gå att rättfärdiga. Även i denna del föreligger en hel del osäkerhet.⁸⁵⁷ När det gäller den EU-rättsliga prövningen kan det dock nämnas att EU-domstolen i *Lasteyrie* nämnde en återflyttningsregel som ett alternativ till den franska exitskatten när det gällde att motverka temporära utflyttningar (round trips).⁸⁵⁸ Detta bör dock inte tas som en garanti för att domstolen vid en prövning skulle komma till denna slutsats. Liknande uttalanden skedde exempelvis i rättsfallet *X & Y mot Riksskatteverket*⁸⁵⁹ avseende ställande av säkerhet för att i det efterföljande *Lasteyrie*-målet uttala att ställande av säkerhet utgjorde ett förbjudet hinder. I *National Grid Indus*-målet uttalade EU-domstolen återigen att ställande av säkerhet skulle kunna vara möjligt.⁸⁶⁰

⁸⁵⁶ Det kan nämnas att den brittiska regeln inte har varit föremål för EU-domstolens prövning.

⁸⁵⁷ Se avsnitt 4.5 ovan.

⁸⁵⁸ Mål *Lasteyrie* p. 54.

⁸⁵⁹ Mål *X & Y mot Riksskatteverket* p. 59.

⁸⁶⁰ Mål *National Grid Indus* p. 74. En möjlig tolkning av dessa uttalanden är att krav på

EU-domstolen godtar som framgått ovan inte mekaniskt utformade skatteflyktsregler. Eftersom regeln till sin karaktär är mekanisk, bör kompletteringar till en sådan regel övervägas. En sådan skulle kunna vara att låta den skattskyldige visa syftet med den temporära utflyttningen och låta regeln omfatta endast sådana situationer som skett i syfte att uppnå skattefördelar (jämför om rättfärdigande i avsnitt 4.5.2 ovan).

Beträffande skatteavtalsstillämpningen kan det noteras att om en claw back-regel skulle införas blir den skattskyldige, precis som i avsnittet ovan, att ses som begränsat skattskyldig till dess en eventuell återflytt aktualiseras. Skatteavtalsrättsligt blir bedömningen densamma som den som beskrevs i avsnitt 6.4.2 ovan under tiden då den skattskyldige bor utomlands. Hur den dubbelbeskattning som uppstår till följd av att en claw back-regel vid återflytten bör undanröjas är en komplicerad fråga som måste utredas vidare. Eventuellt skulle man kunna kombinera regeln med en obligatorisk avräkningsskyldighet i Sverige avseende den utländska skatten. Om man jämför denna begränsade claw back-regel med förslaget att utöka skattebasen för begränsat skattskyldiga till att omfatta även indirekta innehav synes denna regel mindre ingripande och mer proportionerlig ur ett EU-rättsligt perspektiv. Skälet till detta är att claw back-regeln endast omfattar de temporära utflyttningarna (jämför syftet i 6.1.2 ovan). Den utökade skattebasen däremot omfattar alla utflyttare och deras avyttrade kapitalvinster. Sett mot bakgrund av EU-domstolens prövning är det dock inte omöjligt att den begränsade skattskyldigheten, med den bredare skattebasen, är mer EU-förenlig trots allt. Den EU-rättsliga bedömningen beror också på hur reglerna, mer exakt, utformas.

6.4.4 Exitskatteregler

Som nämnts ovan i avsnitt 5.4 införde Danmark exitskatteregler för aktier i samband med att de slopade den uttryckliga tillämpningen av den utsträckta hemvistprincipen.⁸⁶¹ En liknande regel, i en svensk kontext, skulle exempelvis kunna innebära att den som flyttar från Sverige och som har ett innehav av aktier i ett svenskt bolag blir beskattad direkt vid flytten som om aktierna hade avyttrats. Flytten skulle således jämföras med en avyttring. I syfte att förhindra kringgående med temporära utflyttningar, torde även indirekta innehav omfattas. Kapitalvinsten (eller förlusten) skulle beräknas och ett uppskov med betalningen av skatten

ställande av säkerhet kan vara acceptabelt när den skattskyldige är ett bolag, men ej när hen är en individ.

⁸⁶¹ Se Bolander, J., SU 2009, 157 för en kommentar om de danska reglernas förenlighet med EU-rätten.

skulle ges automatiskt tills dess att aktierna de facto avyttrades.⁸⁶² För att vara förenliga med EU-rätten skulle det även sannolikt krävas att eventuella värdenedgångar efter flytten beaktades i endera av de två staterna.⁸⁶³

När det gäller kapitalvinster på aktier har vi som nämnts i dagsläget tioårsregeln i 3:19 IL. Sverige har även i relativt stor utsträckning säkerställt beskattningsrätten enligt tioårsregeln i ingångna skatteavtal. Det bör noteras att tiden under vilken tioårsregeln ges effekt i olika skatteavtal varierar kraftigt. I vissa avtal begränsas tioårsregeln även på så sätt att endast vinster fram till flytt omfattas.⁸⁶⁴ Slutresultatet med en exitskatt enligt nu föreslagen modell, synes bli ungefär detsamma som efter en tillämpning av tioårsregeln och ett ingånget skatteavtal, eftersom de flesta skatteavtal tilldelar Sverige beskattningsrätten för den del av kapitalvinsten som uppstod före flytten.

Ser man till syftet att motverka temporära utflyttningar (round trips) omfattas dessa, som nämnts ovan, inte av tioårsregeln eftersom regeln kringgås genom indirekta innehav. Ett alternativ till de ovan nämnda förslagen om en bredare skattebas och claw back-regler skulle kunna vara att införa en exitskatt kombinerad med ett automatiskt uppskov för dessa indirekta innehav.

Skillnaden mellan en exitskatt (kombinerad med uppskov) jämfört med en breddad skattebas är för det första tidpunkten för skatteberäkningen. En annan skillnad är att den bredare skattebasen, på liknande sätt som tioårsregeln, sannolikt skulle tidsbegränsas. Skillnaden mellan en exitskatt och en claw back-regel är att den senare endast aktualiseras för att motverka temporära utflyttningar. Ur ett EU-rättsligt perspektiv kan den således ses som mindre ingripande. EU-domstolen har dock vid upprepade tillfällen accepterat att medlemsstaterna beskattar vinster som uppstått inom deras territorium. En exitskatt av nu aktuellt slag kan därför övervägas i framtiden. Innan så sker, torde det dock var rimligt att invänta kommissionens och EU-domstolens ståndpunkter beträffande de danska reglerna.⁸⁶⁵

⁸⁶² Som en snarlik beskattningsmekanism i svensk rätt kan reglerna om uttagsbeskattning nämnas. Reglerna får dock bedömas enligt den praxis som finns avseende företagsbeskattning men innebär även den att komplicerade frågor uppstår. Se exempelvis Cejje, K., SvSkT 2012 s. 161–188 och dens., SN 2014 s. 295–308.

⁸⁶³ Se avsnitt 4.6 ovan.

⁸⁶⁴ Se vid fotnot 499 ovan.

⁸⁶⁵ Se vid fotnot 704–705 ovan.

6.4.5 Avslutande kommentarer

6.4.5.1 Sammanfattning

I avsnittet har tre huvudförslag till alternativa regler till väsentlig anknytning diskuterats. I samtliga förslag frångås den utsträckta hemvistprincipen som grund för skattskyldighet. Det första förslaget innebär att skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga ses över. Flera alternativ att göra detta på har analyserats i avsnitt 6.4.2. Mest lämpligt synes det vara att bredda skattebasen till att omfatta även ränteinkomster till personer med hemvist utanför EU/EES och kapitalvinster på indirekt ägda andelar i svenska bolag.

Det andra förslaget innebär att en claw back-regel införs (avsnitt 6.4.3). En sådan regel skulle förslagsvis innebära att om den skattskyldige flyttar åter till Sverige inom en viss tid skulle hen anses begränsat skattskyldig här för de kapitalvinster som hen erhållit på indirekt ägda aktier i svenska bolag. Det tredje förslaget innebär att en exitskatt på kapitalvinster på indirekt ägda aktier införs (avsnitt 6.4.4). Sammanfattningsvis, torde – om den utsträckta hemvistprincipen utmönstras som grund för skattskyldighet – dagens regler för begränsat skattskyldiga räcka långt. Man kan dock överväga att införa skattskyldighet även för kapitalvinster på indirekta äganden (i syfte att motverka temporära utflyttningar). När de olika alternativen ställs mot varandra framkommer att samtliga förslag har förtjänster och brister. Ett alternativ är att bredda skattebasen för ränteinkomster till personer med hemvist utanför EU/EES och samtidigt införa skattskyldighet för kapitalvinster på indirekta innehav av svenska aktier. Detta kan antingen göras genom en breddad skattebas, införandet av en claw back-regel eller en exitskatt.

6.4.5.2 Några sammanfattande kommentarer utifrån kriterierna för en god skattelagstiftning

I avsnittet har ett flertal exempel på skatteregler där den utsträckta hemvistprincipen inte har tillämpats diskuterats. Mot bakgrund av att Sverige under årens lopp har utvidgat reglerna för begränsat skattskyldiga i relativt stor utsträckning, är det min uppfattning att dessa inte behöver kompletteras i allt för hög utsträckning. Viss kompletterande lagstiftning i syfte att motverka temporära utflyttningar har dock föreslagits. Ser man till hur andra länder har valt att lösa liknande frågor, framstår den danska lösningen med en exitskatt som en mer vanligt förekommande lösning än en breddning av skattebasen för begränsat skattskyldiga eller en återflyttningsskatt. Hur denna lösning (exitskatt) står sig gentemot EU-rätten

torde även relativt snart bli klarlagt, varför en sådan lösning eventuellt kan komma att ha vissa försteg framför de andra förslagen.

Väljer man att ta bort reglerna om väsentlig anknytning i 3:3 st. 1 p. 3 och 3:7 IL blir den största skillnaden att samtliga personer som flyttar från Sverige, vid en tillämpning av skatteavtalen, faller inom tillämpningsområdet för det tredje typfallet. Effekten av det är att utländska inkomster i princip inte är skattepliktiga i Sverige.

Målsättningarna att bibehålla beskattningsrätten i Sverige även efter flytt (och förhindra skenbosättningar) skulle eventuellt inte uppnås till fullo. Det kan dock noteras att beskattningsrätten till de flesta inkomster som har sin källa i Sverige även fortsättningsvis skulle bibehållas. Inte heller målsättningen att förhindra dubbel skattefrihet kan uppnås i samtliga tänkbara situationer. Likväl, om man ser till rationaliteten i verkställighet och reglernas effektivitet, torde detta förslag uppnå dessa i betydligt högre grad än dagens reglering. Detsamma gäller kravet på ökad klarhet och förutsebarhet för den enskilde. Att slopa reglerna om väsentlig anknytning och dessutom hela den utsträckta hemvistprincipen skulle sannolikt gagna förutsebarheten då några avvägningar i den interna rätten inte behöver göras. Hur stora skatteintäkter som skulle bortfalla är i dagsläget oklart men många skattekonor skulle sannolikt vinnas på att rättstillämparen inte behöver göra de bedömningar som hen gör idag (se kapitel 2). Att slopa såväl reglerna om väsentlig anknytning som den utsträckta hemvistprincipen torde inte strida mot de fria rörligheterna inom EU. Beroende på hur lagstiftaren väljer att komplettera en sådan ändring finns dock vissa EU-rättsliga frågeställningar som måste utredas ytterligare.

6.5 Avslutande kommentarer

I detta kapitel har åtskilliga alternativ till reglerna i 3:3 st. 1 p. 3 och 3:7 IL (väsentlig anknytning) presenterats och analyserats. Syftet har varit att analysera om det finns andra metoder för beskattning som på ett bättre sätt än dagens reglering uppfyller kraven på en rationell och god lagstiftning. I bedömningen av om lagstiftningen kan ses som rationell har särskild vikt lagts vid kraven på förutsebarhet, måluppfyllelse och effektivitet. I kravet på effektivitet inbegrips även att reglerna bör vara rationella ur ett verkställighets- och internationellt perspektiv. Tanken med kapitlet har också varit att ge lagstiftaren inspiration till fortsatt utredning, eftersom det i studien tydligt framgår att reglerna om obegränsad skattskyldighet efter en flytt från Sverige förtjänar att moderniseras.

Tre olika huvudalternativ har diskuterats. Det första alternativet är att bibehålla dagens reglering men att söka göra den mer förutsebar. En *ny utformning av reglerna om väsentlig anknytning* och i synnerhet 3:7 IL har diskuterats. I avsnitt 6.2.7 har ett förslag baserat på en kodifiering av praxis presenterats. Om reglerna om väsentlig anknytning skulle revideras, bör man även ta ställning till om vissa regler bör utmönstras ur lagstiftningen. Exempel på sådana är bevisbörderegeln och möjligheten att återbosätta utflyttade personer efter det att de har blivit begränsat skattskyldiga i Sverige. I förslaget har dels införandet av en maximal tid under vilken väsentlig anknytning kan föreligga efter en flytt, dels möjligheten att införa en undantagsregel analyserats. En undantagsregel skulle kunna innebära att den som blir obegränsat skattskyldig i inflyttningsstaten undantas från beskattning i Sverige. I syfte att förhindra kringgåenden bör i så fall kravet på skattskyldighet i utlandet förslagsvis kombineras med ytterligare något kriterium, såsom exempelvis bosättning, visst krav på skatteuttag i det andra landet eller att den skattskyldige har sitt centrum för levnadsintressen där.

Även om de förslagna ändringarna skulle göras kan reglerna primärt ifrågasättas utifrån kravet på förutsebarhet och kravet på effektivitet. En fördel med att bibehålla reglerna om väsentlig anknytning (om än i reviderad form), till skillnad från övriga diskuterade förslag, är att den samlade bedömningen som görs i det enskilda fallet i viss mån bibehålls. Att kunna göra en individuell bedömning i det enskilda fallet är en av reglernas styrkor i dagsläget.⁸⁶⁶ Den samlade bedömningen utgör dock en bidragande orsak till svårigheten att förutse effekten av reglerna, vilket är en nackdel.

Det andra huvudalternativet är att skapa ett förslag där den utsträckt hemvistprincipen fortfarande tillämpas i utflyttningssituationer. De två förslag som framstår som mest rationella är, enligt min bedömning, att införa en *utsträckt hemvistregel* baserad på bostad och viss maximal vistelsetid i Sverige eller att införa en *absolut utflyttningsregel* (se avsnitt 6.3 ovan). Framförallt det sista av dessa förslag kan med fördel kombineras med en undantagsregel, på motsvarande sätt som diskuterats ovan. En fördel med sådana regler är att de är enkla och förutsebara. En nackdel är att de är relativt mekaniska och att den skattskyldige, framförallt när det gäller en absolut utflyttningsregel i princip inte kan styra över sin egna skattemässiga situation. En undantagsregel skulle dock i viss mån motverka detta.⁸⁶⁷ Snarlika regler som de nu diskuterade finns i norsk och i isländsk rätt, varför det vore intressant om reglernas förenlighet

⁸⁶⁶ För ytterligare för och nackdelar med förslaget, se avsnitt 6.2.7 ovan.

⁸⁶⁷ Se avsnitt 6.3.6 och 6.3.4.5 ovan.

med de fria rörligheterna inom EES kunde prövas av EFTA-domstolen. I analysen ovan har slutsatsen dragits att visst försteg torde kunna ges åt den *utsträckta hemvistregeln*, då den i ett senare led leder till en större effektiv tillämpning av artikel 4(2) i skatteavtalen och fördelningen av det avtalsrättsliga hemvistet.

Som ett tredje huvudalternativ diskuterades möjligheten att använda andra metoder än den utsträckta hemvistprincipen vid beskattning av utflyttade personer. Av de i avsnitt 6.4 diskuterade alternativen, framkommer att det enklaste vore att ta bort reglerna om väsentlig anknytning och inte införa några kompletterande regler alls, utan att endast falla tillbaka på dagens reglering av begränsat skattskyldiga personer. En enkel åtgärd vore dock att *bredda skattebasen* för begränsat skattskyldiga ytterligare och exempelvis göra räntebetalningar till personer med hemvist utanför EES/EU skattepliktiga. Det bör dock noteras att det med denna lösning kan uppstå luckor i lagstiftningen som kan behöva fyllas. Ett förfarande som inte skulle fångas upp av dagens regler för begränsat skattskyldiga är det som i studien har benämnts temporära utflyttningar (round trips).⁸⁶⁸ För att motverka dessa har utöver införandet av en bredare skattebas i 3:19 IL även införandet av en *återflyttningsskatt* (claw back-regel) eller en *exitskatt* diskuterats. Dessa förslags internationella effektivitet kan dock ifrågasättas och ytterligare analyser behöver göras.⁸⁶⁹ Vid det fortsatta arbetet kan det beaktas att dagens reglering av begränsat skattskyldiga personer är mycket förutsebar, jämfört med reglerna om väsentlig anknytning. Mot bakgrund av de slutsatser som drogs utifrån kapitel 3 får nuvarande regler för begränsat skattskyldiga även anses effektiva. Huruvida reglerna i alla delar är att se som förenliga med EU-rätten kan dock diskuteras. I avvaktan på EU-domstolens dom i rättsfallet *Hirvonen* utvecklas inte detta närmare. Som framgått ovan framstår det som klart att regler om begränsad skattskyldighet, på ett principiellt plan, inte strider mot EU-rätten utan att EU-domstolen accepterar källbeskattning. Samtliga de tre nyss nämnda alternativen baseras på denna princip. Såväl utformningen som uppbörden av denna beskattningsrätt kan dock ifrågasättas, och det finns sannolikt många anledningar till att återkomma till denna fråga längre fram, inom ramen för andra forskningsprojekt.

Ser man till kravet på måluppfyllelse (politisk rationalitet) synes å ena sidan en revidering av nuvarande regler troligtvis uppfylla syftet att förhindra dubbel skattefrihet och önskan att bibehålla beskattningsrätten i Sverige en tid efter flytt (motverka skenbosättningar) i högre utsträckning än

⁸⁶⁸ Se avsnitt 6.1.2 ovan.

⁸⁶⁹ Se vidare avsnitt 6.4.5 för några sammanfattande kommentarer om de olika alternativen.

de andra alternativen. Å andra sidan framstår övriga förslag (exempelvis en utsträckt hemvistregel eller en exitskatt) som betydligt mer förutsebara än dagens reglering och även mer förutsebara än alternativet att revidera denna. När det gäller kravet på effektivitet och verkställighetsrationalitet torde även de alternativa förslagen leda till större uppfyllelse av dessa än en revidering av nuvarande regler. En nackdel med de alternativa förslagen är dock att något utrymme inte ges för den individuella och samlade bedömning som görs enligt 3:7 IL. Den samlade bedömningen kan ge legitimitet och leda till en rättvis bedömning. Om exempelvis alla som flyttade från Sverige blev begränsat skattskyldiga direkt vid flytt, skulle viss effektivitet i rättstillämpningen även kunna uppnås vid skatteavtals-tillämpningen. Eftersom dessa omgående skulle få avtalsrättslig hemvist i den andra avtalsslutande staten, enligt artikel 4. Därtill framstår behovet av en samlad bedömning som större när den utsträckt hemvistprincipen tillämpas än exempelvis om en exitskatt skulle införas.

Jag föreslår att reglerna om väsentlig anknytning antingen revideras och förtydligas utifrån den praxis som finns, att de ersätts med en utsträckt hemvistregel, eller att de utmönstras ur lagstiftningen samtidigt som reglerna för begränsat skattskyldiga ses över en extra vända i kombination med införandet av en exitskatt. Personligen tilltalas jag av förutsebara regler. De förslag som framstår som mest förutsebara är förslagen om en absolut utflyttningsskatt eller de olika alternativa förslagen om begränsad skattskyldighet. Vilka mål som är mest beaktansvärda återstår dock för politikerna att bestämma.

En kombination av en bredare skattebas för begränsat skattskyldiga och något av de andra alternativen kan också övervägas. Ett sådant alternativ som nämnts ovan skulle kunna vara en exitskatt avseende värdeökningar på indirekta innehav i svenska bolag. Skillnaden mellan en exitskatt och en utökad beskattning enligt 3:19 IL skulle vara tidpunkten för beräkningen av skatten (om man även vid 3:19 IL begränsade anspråken till att omfatta värdeökningar som uppstått när den skattskyldige var bosatt i Sverige). Att beräkna skatten direkt vid utflyttningen och ge ett automatiskt uppskov till dess att aktierna avyttras torde sannolikt inte strida mot EU-rätten.⁸⁷⁰ Om det i ett senare led skulle visa sig att en exitskatt skulle strida mot EU-rätten kan den i så fall tas bort, utan att andra lagändringar behöver göras. Alla som flyttar från Sverige skulle då omfattas av de utvidgade reglerna för begränsat skattskyldiga personer (dvs. även de utökade reglerna avseende räntebetalningar).

Sammanfattningsvis kan konstateras att de förändringar som skett i samhället och i det svenska skattesystemet samt även den rättsutveckling

⁸⁷⁰ Se dock ovan om de danska reglerna och kommissionens diskussion med Danmark.

som skett på det internationella området under de senaste 30 åren innebär att reglerna om väsentlig anknytning behöver ses över. Flera förslag har lyfts upp till diskussion i detta avslutande kapitel. Vilka syften en sådan moderniserad lagstiftning är tänkt att uppfylla har naturligtvis stor betydelse för valet av underliggande princip till grund för skattskyldighet och för hur reglerna bör utformas. Denna studie kan vara en ingång till en revidering av reglerna och de principer som ligger bakom dem.

Undersök omgivningens möjligheter:

När ens hus inte ser ut som ett hus utan som ett kullblåst träd är det hög tid att man skaffar sig ett nytt.

Nalle Puh

Källförteckning

Offentligt tryck

Kommissionen

KOM(2006)825 slutlig: Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Europiska Ekonomiska Sociala Kommittén – Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik.

KOM(2011)712 slutlig: Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Europiska Ekonomiska Sociala Kommittén – Dubbelbeskattning på den inre marknaden.

Europeiska Kommissionen – Överträdelse nummer 2013/4206, C(2014)8699 final.

Propositioner

Prop. 1927:102 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till kommunalskattelag m.m.; given Stockholm den 22 februari 1927.

Prop. 1966:127 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 nr. 370, m.m.; given Stockholms slott den 29 april 1966.

Prop. 1975/76:178 om ändring av egenavgifter mm.

Prop. 1981/82:10 om ändrade avdragsregler för egenavgifter, m.m.

Prop. 1984/85:175 om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring.

Prop. 1986/87:30 om följdändringar till slopandet av den kommunala garanti- och utbokeskattningen.

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 1991/92:62 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna.

Prop. 1993/94:152 Ändrad tidpunkt för att lämna självdeklaration m.m.
 Prop. 1997/98:65 Reformerat förhandbesked i skatterfrågor, m.m.
 Prop. 1999/2000:2 del 1 Inkomstskattelagen.
 Prop. 1999/2000:2 del 2 Inkomstskattelagen.
 Prop. 2004/05:19 Beskattning av utomlands bosatta.
 Prop. 2006/07:19 Ändrade regler för uppskov med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad.
 Prop. 2007/08:24 Vissa personbeskattningsfrågor.
 Prop. 2007/08:27 Avskaffad statlig fastighetsskatt, m.m.
 Prop. 2007/08:146 Ändring i det nordiska skatteavtalet.
 Prop. 2008/09:182 Beskattning av utomlands bosatta artister, m.fl.

Betänkanden m.m.

SOU 1924:53 1921 års kommunalskattekommittés betänkande angående den kommunala beskattningen, avgivet den 15 oktober 1924, del I och del II.
 SOU 1962:59 Internationella skattefrågor – betänkande av dubbelbeskattningssakkunniga.
 Bet. 1966:BevU54
 Bet. 1984/85:SkU59 om nya bosättningsregler i skattlagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring.
 SOU 1997:75 Bosättningsbegreppet, Skatterättsliga regler för fysiska personer – Slutbetänkande av utredningen om översyn av de skatterättsliga hemvistbegreppen.
 SOU 1995:134 Verklig ledning – skattskyldighet för juridiska personer?
 SOU 2003:12 Ändrade skatteregler för utomlands bosatta.
 SOU 2014:40 Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet.
 SOU 2014:62 Förbättrat förhandsbeskedsinstitut.

Litteratur

Alhager, E., Rättskraft i skatteprocessen, Norstedts Juridik 2003.
Andersson, E., Skattelitteratur, SN 1973 s. 168–177.
Andersson, E. (red.), In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006, Suomalainen Lakimiesyhdistys 2007.
Andersson, E. & Frände, J., Inledning till skatterätten, Unigrafia Oy 2014.
Andersson, M., Saldén Enérus, A. & Tivéus, U., Inkomstskattelagen – En kommentar, Norstedts Gula Bibliotek, 2012.

- André, P.*, Förhandsbesked direkt skatt juli – december 2001, SN 2002 s. 63–80.
- Baker, P.*, National Report United Kingdom, i IFA Cahiers 2002 s. 559–596.
- Berglund, M.*, Avräkningsmetoden och EG-fördragets grundläggande friheter, SN 2008 s. 110–124.
- Sweden, i Lang, M., m.fl. (red.), Cambridge 2012 s. 1056–1082.
 - Avräkningsmetoden – En skatterättslig studie om undvikande av internationell dubbelbeskattning, Iustus Förlag 2013.
 - Schumackerdoktrinen – i ljuset av nyare rättspraxis och med beaktande av dess inverkan på svensk skatterätt, Elanders Sverige AB 2014 (cit. Berglund, M., 2014a).
 - Sweden: Is Fictitious Income Covered by Tax Treaties? i Kemmeren, E., m.fl. (red.), 2014 s. 271–275 (cit. Berglund, M., 2014b).
- Berglund, M. & Cejic, K.*, Basics of International Taxation – From a Methodological Point of View, Iustus Förlag 2014.
- Bergström, S.*, Skatter och civilrätt, Liber Förlag 1978.
- Förhandsbesked vid inkomsttaxeringen, Iustus Förlag 1990.
- Beyer, C.*, Rättssäkerhet – en formsak, JT 1990/91 s. 389–402.
- Bolander, J.*, Fraflytningsbeskattning og EU-retten, SU 2009, 157.
- Brokelind, C.*, Betyder retten att välja behandling som bosatt att de icke bosatta inte längre diskrimineras? SvSkT 2010 s. 564–573.
- Hirvonen. Non-resident taxpayer. Option for resident taxation. Pending case C-623/13⁸⁷¹, H&T 2014/133.
 - Three New Swedish Direct Taxation Cases on Their Way to the ECJ, ET 2014 s. 385–391.
- Bruins, Einaudi, Seligman & Sir Josiah Stamp* (cit. Bruins m.fl.), League of Nations, Economic and financial commission: Report on Double Taxation – submitted to the Financial Committee, Geneva 1923.
- Cejic, K.*, Pensions and social security payments, IUR-Information 11–12/2002 s. 23–31.
- Väsentlig anknytning – något om senare års praxis, SN 2003 s. 545–559.
 - Utgör tioårsregeln ett hinder mot de fria rörligheterna i EG-fördraget?, SN 2008 s. 253–267.
 - Utflytningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem, Västra Aros 2010.

⁸⁷¹ Det bör dock noteras att korrekt målnummer är C-632/13 *Hirvonen* och inte C-623/13 *de Ruyter*.

- Ny dom från EU-domstolen – återigen dags att ändra SINK och A-SINK? SN 2010 s. 557–560.
- New Swedish Emigration Taxes on Business Income, ETS 1/2012.
- Utflyttning av bolag, SvSkT 2012 s. 161–188.
- Väsentlig anknytning – ytterligare tio år med rättspraxis från HFD, SN Akademisk årsskrift 2012 s. 71–97.
- Anstånd med betalning av utflyttningsskatter – har rättsläget klarnat? SN 2014 s. 295–308.
- The Hirvonen, the Pensioenfonds Metaal en Technie and the X AB v Skatteverket Cases, i Lang, M., m.fl. (red.), Linde Verlag, 2015 s. 205–234.
- Cejie, K. & Hilling, M.*, EU-domstolens domar, SN 2014 s. 429–451.
- EU-domstolens domar, SN 2013 s. 406–428.
- EU-domstolens domar, SN 2012 s. 402–424.
- Cerioni, L.*, Tax Residence Conflicts and Double Taxation: Possible Solutions?, BFIT 2012/December s. 647–658.
- Dahlberg, M.*, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag – En studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt, Iustus Förlag 2000.
- Internationell beskattning, Studentlitteratur 2007.
- OECD:s nya tvåstegsmodell för att hänföra inkomster till fasta driftställen – en kritisk analys, SvSkT 2009 s. 632–647.
- Investeringsfonder och beskattning – nya problem med förändrad lagstiftning, i de lege Juridiska fakulteten i Uppsala årsbok 2012, Reglering och beskattning av investeringsfonder. Iustus Förlag 2012 s. 9–39.
- Internationell skatterätt, SN 2014 s. 390–393.
- Internationell beskattning, Studentlitteratur 2014.
- Dahlman, R., m.fl.*, Internationell beskattning, Zeteo (2013-09-01), (cit. Dahlman, R., m.fl., 2013).
- Dahlman, R. & Fredborg, L.*, Beskattning vid utlandsvistelse, Norstedts 1986.
- de Broe, L.*, General Report, i IFA Cahiers 2002 s. 19–94.
- Hard times for emigration taxes in the EC, i van Arendonk, H., m.fl. (red.), IBFD 2005 s. 210–236.
- The relevance of residence under EC tax law, i Maisto, G., IBFD 2010 s. 107–132.
- Dirkis, M.*, The expression “liable to tax by reason of his domicile, residence” under Article 4(1) of the OECD Model Convention, i Maisto, G., IBFD 2010 s. 135–152.

- Douma, S. & Engelen, F.* (red.), *The Legal status of the OECD commentaries*, IBFD 2008.
- Ekelöf, P. O., Edelstam, H., Heuman, L.*, Rättegång, Fjärde häftet, Norstedts Juridik, 7 uppl., 2010.
- Ewalds, N.*, Internationell beskattning av pensionsförsäkringar – det svenska skattesystemet i gränsöverskridande situationer, Norstedts Juridik, 2008.
- Fors, F. & Brülde, B.*, Välbefinnande och livstillfredsställelse i dagens Sverige, i Holmberg, S., m.fl. (red.), *SOM-institutet* 2011 s. 349–363.
- Francke, J. & Skurnik, H.*, Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet – Översättning, Iustus Förlag 1995.
- Fris Hansen, S.*, Denmark: Exit Tax on Companies' Transfer of Assets (Commission vs. Denmark, C-261/11), i Lang, M., m.fl. (red.), Linde Verlag 2011 s. 61–68.
- Frände, J.*, Dubbelboende vid beskattning av fysiska personer, Suomalainen Lakimiesyhdistys, 2013.
- Geijer, E.*, Om beskattning: i Sverige vid in- och utflyttning samt vistelse i utlandet m.m., Svenska handelsbanken 1964.
- Hall, M.*, Fördelning av vinster till fasta driftställen, SN 2006 s. 231–239.
- Hall, M. & Myllynen, M.*, OECD:s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen, SvSkT 2001 s. 963–974.
- Hammarstedt, C. & Kiviniemi, E.*, Konkurrenskraften i Sveriges skatteavtal, Svenskt näringsliv, Oktober 2010.
- Hart, J. W.*, National Report New Zealand, i IFA Cahiers 2002, s. 437–458.
- Hellner, J.*, Lagstiftning inom förmögenhetsrätten, praktik, teori, teknik, Juristförlaget 1990.
- Förmögenhetsskatt och lagstiftningsteknik, SvJT 1991 s. 481–495.
- Helminen, M.*, The Tax Residence of Family Members of EU Officials – The Relationship between the Concepts of Domestic and EU Law Residence, BFIT 2010 s. 541–543.
- EU Tax Law – Direct Taxation, IBFD 2013.
- Hilling, M.*, Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?
- En analys med särskilt fokus på rättfärdigandegrunden att upprätthålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten, SvSkT 2012 s. 754–772.
 - Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? – En analys med särskilt fokus på EU-domstolens proportionalitetsbedömning, SvSkT 2012 s. 814–827.

- Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster, SvSkT 2013 s. 187–219.
- Hinnekens, L. & Hinnekens, P.* (red.), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael, Kluwer 2008.
- Holmberg, S., m.fl.* (red.), *Lycksalighetens ö: fyrtioen kapitel om politik, medier och samhälle: SOM-undersökningen 2010*, SOM-institutet 2011.
- Holmes, K.*, *International Tax Policy and Double Tax Treaties. An Introduction to Principles and Application*, IBFD 2007.
- Hultqvist, A.*, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, Juristförlaget 1995.
- Hultqvist, A., Melz, P. och Pahlsson, R.* (red.), *Skattelagstiftning – Att lagstifta om skatt*, Norstedts Juridik 2014 (cit. Hultqvist, A., m.fl., 2014).
- Hästad, T., Lindblom, P. H. och Saldeen, Å.* (red.), *Festschrift till Anders Agell*, Iustus Förlag 1994.
- IFA Cahiers de droit fiscal international*, Volume LXVIa, *Mutual agreement – procedure and practice*, Kluwer 1981.
- Volume LXXXVIIb, *The tax treatment of transfer of residence by individuals*, Kluwer 2002.
- Volume 90a, *Source and residence: new configuration of their principles*, Sdu Fiscal & Financiële Uitgevers 2005.
- Jilkén, D., Grip, U. & Dufwa, J.*, *Kupongskattelagen – en kommentar*, Norstedts 2013.
- Kemmeren, E.*, *Principle of Origin in Tax Conventions – A Rethinking of Models*, Pijnenburg 2001.
- After repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: the EU objective of eliminating double taxation can be applied more widely, ECTR 4/2008 s. 156–158.
- Kemmeren, E., m.fl.* (red.), *Tax Treaty Case Law around the Globe 2014*, IBFD 2014.
- Kleist, D.*, *Skattebefriade subjekts möjligheter att åberopa dubbelbeskattningsavtal*, SN 2007 s. 411–418.
- HFD:s bedömning av vem som ”faktiskt har rätt till inkomsten” – det första svenska avgörandet om beneficial owner?, Skattenytt 2012 s. 619–625.
- Begreppet beneficial owner och dess relevans i svensk skatterätt, Svensk Skattetidning 2013 s. 34–59.
- Koch, K.*, *General report: Mutual agreement – procedure and practice*, i *IFA Cahiers* 1981 s. 93–129.

- Kokott, J.*, European Court of Justice, i *Maisto, G.*, IBFD 2007 s. 101–114.
- Kristoffersson, E.*, Mål C-67/08, *Margarete Block* – Är dubbelbeskattning av arv på grund av asymmetrisk begreppsbestämning att se som en icke tillåten restriktion på den fria rörligheten av kapital inom EU, SvSkT 2009 s. 1088–1092.
- Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen, SvSkT 2011 s. 835–849.
- Källqvist, J. & Köhlmark, A.*, Internationella skattehandboken, 6 uppl., Norstedts Juridik 2007.
- Lang, M.*, Direct taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction? ET/September 2006 s. 421–430.
- Introduction to the Law of Double taxation Conventions, Linde Verlag 2013.
- Lang, M., m.fl.* (red.), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2011, Linde Verlag 2011.
- The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties, Cambridge 2012.
 - ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2014, Linde Verlag 2015.
- Larsson, L. T.*, Väsentlig anknytning – en tandlös tiger i ett de lege ferenda perspektiv, Studentuppsats från Stockholm universitet, 2013.
- Lindbeck, A. & Lindencrona, G.*, Är skatterna ett samhällsproblem s. 9–29 i *Skatterna ett samhällsproblem*, Riksbankens Jubileumsfond 1986.
- Lindeberg, N.*, Företagsskattekommitténs slutbetänkande, Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet, SN 2014 s. 532–543.
- Lindén, B., & Korsell, L E.*, Bosättningsbegreppet – skatterättsliga regler för fysiska personer, SN 1997 s. 609–614.
- Lindencrona, G.*, Skatter och kapitalflykt, Jurist- och Samhällsvetareförbundets Förlag AB 1972.
- Skattesystemets komplexitet och skatternas höjd s. 70–88 i *Skatterna ett samhällsproblem*, Riksbankens Jubileumsfond 1986.
 - Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad?, JT 1992/93 s. 331–341.
 - Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Juristförlaget 1994.
- Lindencrona, G. & Mattsson, N.*, Arbitration in taxation, P A Norstedt & Söners förlag, 1981.
- Lindencrona, G., Mattsson, N., Ståhl, I. & Bröms, J.*, Enhetlig inkomstskatt, SACO/SR 1986 (cit. *Lindencrona, G., m.fl.*).
- Lemos, M.*, United Kingdom, i *Masito, G.*, IBFD 2010 s. 583–643.

- Lodin, S-O.*, Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning, SN 2007 s. 477–490.
- Viktiga kriterier för en god skattelagstiftning, i Andersson, E. (red.), 2007.
- Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C. och Simon-Almendal, T.*, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Studentlitteratur 2013 (cit. LLMSS).
- Lombardo, M.*, The Mutual Agreement Procedure (Art. 25 OECD MC) – A tool to overcome interpretation problems?, i Schilcher, M., Weninger, P. (red.), Linde Verlag 2008 s. 457–480.
- Lundberg, K., m.fl.*, Juridik: Civilrätt, Straffrätt, Processrätt, Bonnier 2011.
- Lundin, A-K.* (red.), Regeringsrätten 100 år, Iustus Förlag 2009.
- Maisto, G.* (red.), Court and Tax Treaty Law, EC and International Tax Law Series Volume 3, IBFD 2007.
- (red.), Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law, EC and International Tax Law Series Volume 6, IBFD 2010.
- Mattsson, N.*, Svensk internationell beskattningsrätt, 2:a upplagan, P A Norstedt & Söners förlag 1972.
- Bosättningsbegreppet i kommunalskattelagen – I, SvSkT 1975 s. 373–396.
 - Bosättningsbegreppet i kommunalskattelagen – II, SvSkT 1975 s. 451–483.
 - Svensk internationell beskattningsrätt, 6:e upplagan, P A Norstedt & Söners förlag 1982.
 - Några utvecklingslinjer i svensk internationell beskattningsrätt. En genomgång av praxis, SvSkT 1982 s. 457–474.
 - Bosättningsbegreppet. Några ord om motiven bakom reglerna, SN 1990 s. 189–195.
 - Lagstiftningsteknik. Några exempel hämtade från beskattningen av handelsbolag, i Håstad, T., Lindblom, P H. och Saldeen, Å., Iustus Förlag 1994.
 - Svensk internationell beskattningsrätt, 14:e upplagan, Norstedts Juridik 2004.
- Melander, G.G.*, Mantalsskrivningsplikt och skattskyldighet: särskilt utlänningars, Ivar Häggströms boktryckeri och bokförlag AB 1945.
- Michelsen, A.*, International Skatteret, 3 udg., Thomson/GadJura 2003.
- Michelsen, A., m.fl.*, Laerebog om indkomstskat, Jursit- og Økonomforbundets Forlag 2011.
- Miller, A. & Oats, L.*, Principles of International Taxation, 4th ed., Bloomsbury 2014.
- Milne, A. A.*, Nalle Puhs lilla klokbo, Bonnier Carlsen 2000.

- Moëll, C.*, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, Juristförlaget i Lund, 2003.
- Mutén, L.*, Ovanligt inskränkt skattskyldighet, SvSkT 1995 s. 778 ff.
- Will Case Law Do? i Hinnekens, L. & Hinnekens, P., Kluwer 2008 s. 657–668.
- Nouel, L.*, The New Article 7 of the OECD Model Tax Convention: The end of the Road, BFIT 2011/January s. 5–12.
- OECD*, OECD Guiding Principles for Regulatory Quality and Performance, Paris 2005 (cit. OECD 2005).
- Clarification of the Meaning of "Beneficial Owner" in the OECD Model Tax Convention, Discussion draft, 29 April 2011 to 15 July 2011 (cit. OECD 2011).
 - Model Tax Convention: Revised Proposal Concerning the Meaning of "Beneficial Owner" in Articles 10, 11 and 12, 19 October 2012 to 15 December 2012 (cit. OECD 2012).
 - International Migration Outlook 2014, OECD Publishing (cit. OECD 2014).
 - OECD Estate, Inheritance and Gift Model Convention (1982).
 - Estate, Inheritance and Gift Model Convention (Commentary) (1982).
 - Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, 2008.
 - Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, 2010.
 - Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, 2014.
- Paulin, I.*, Väsentlig anknytning till Sverige vid bosättning utomlands – sex regeringsrättsdomar, SvSkT 2002 s. 689–694.
- Väsentlig anknytning på grund av gamla permanentbostaden – spretig praxis kräver ny lagstiftning, Infotorg Juridik 2012-12-10.
- Pelin, L.*, En ny lag om tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal, SN 1996 s. 291–299.
- Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, Studentlitteratur 2011.
- Persson Österman, R.*, Förhandbesked i skattefrågor, Iustus Förlag 2013.
- Pijl, H.*, The Excluded Resident and the Term in "Law"/"Laws" in Article 4 of the OECD Draft (1963) and OECD Model (1977/2010), BFIT 2012/January s. 3–25.
- Pohl, D.*, National Report Germany (tyska), i IFA Cahiers 2002 s. 273–295.

- Påhlsson, R.*, Likhhet inför Skattelag, Iustus Förlag 2007.
- Kritiska rättsfallsstudier – exemplet väsentlig anknytning, i Lundin A-K. (red.), Iustus Förlag 2009 s. 415–425.
 - Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys, SN 2011 s. 113–125.
- Rabe, G.*, Skattelagstiftning: lagar och andra författningar som de lyder den 1 juli 2014 14:2, Norstedts Juridik AB 2014.
- Riksrevisionen*, RiR 2010:24, Sveriges skatteavtal med andra länder – effekterna av regeringens arbete (cit. RiR 2010:24).
- RSV*, RSV:s Handledning för internationell beskattning (SKV 352 utgåva 7), 2003 (cit. RSV 2003).
- Rust, A.*, The concept of residence in inheritance tax law, i Maisto, G., IBFD 2010 s. 85–104.
- Sallander, A-S.*, Ömsesidiga överenskommelser enligt skattavtal, JIBS 2013.
- Sandström, K G A.*, Kupongskatten. En redogörelse för kupongskatteförordningens bestämmelser, SvSkT 1944 s. 169 ff.
- Svenska dubbelbeskattningsavtal i vad avse skatt å inkomst eller förmögenhet, Norstedts & Söner 1949.
 - Om skattskyldighet för inkomst enligt svensk rätt, Norstedts 1953.
- Scarioni, P.*, Change of Individual's Residence within EU: The 'Tax Residence' Issue as a Possible Obstacle from an Italian Perspective, Intertax Vol. 29, Issue 5, 2001 s. 266–270.
- Schilcher, M., Weninger, P.* (red.), Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation, Linde Verlag 2008.
- Schindel, A. & Atchababian, A.*, General report: Source and residence: new configuration of their principles, i IFA Cahiers 2005 s. 21–80.
- Schuchter, Y. & Kras, A.*, Austria – Individual Taxation sec. 1., Country Surveys IBFD (accessed 28 May 2014). http://online.ibfd.org.ezproxy.its.uu.se/document/gthb_at_s_1.
- SKV*, Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (SKV 399 utg. 2), 2013 (cit. SKV 2013).
- Skatteverkets Handledning för internationell beskattning, (SKV 352 utg. 15), 2011 (cit. SKV 2011).
 - Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst 2014 (SKV 399 utg. 3), 2014 (cit. SKV 2014).
 - Skatteverkets Rättslig vägledning 2014.
- Smith, D.J. & Kiegebeld, B.J.*, EC free movement of Capital, income taxation and third countries, four selected issues, Kluwer 2008.
- Språkrådet*, Pronomenet hen (2013-05-07).
- Stuart, E.*, Article 4(2) of the OECD Model Convention: Practice and case law, i Maisto, G., IBFD 2010 s. 181–196.

- Strömholm, S.*, Har den komparativa rätten en metod?, SvJT 1972 s. 456–465.
- Rätt, Rättskällor och Rättstillämpning – en lärobok i allmän rättslära, Norstedts Juridik 5 uppl., 1996.
- Ståhl, K.*, Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser, Iustus Förlag 1996.
- EG-domstolens domar, SN 2007 s. 350–361.
- Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J.*, EU-skatte rätt 3 uppl., Iustus Förlag 2011.
- Sundgren, P.*, Tolkning av dubbelbeskattningsavtal – analys av ett rättsfall, SN 1990 s. 3–19.
- Skatterättslig bosättning för fysisk person vid utflyttning från Sverige, förslag till lagstiftning, SN 1996 s. 230–242.
 - Bostad/hem i Sverige vid utflyttning, del 1, SN 2007 s. 166–176.
 - Bostad/hem i Sverige vid utflyttning, del 2, SN 2007 s. 213–223.
 - <http://petersundgren.blogspot.se>, se WebJournal on International Taxation in Sweden (WTIS) NO 4/2012 (cit. Sundgren, P., 2012).
- Swedish Model Tax Convention*, September 2009 (cit. SMTIC).
- Söderlund, J.*, Omfattas svenska investeringsfonder av skatteavtal? SN 2013 s. 253–260.
- Tell, M.*, Exit Taxation within European union/European Economic Area – After Commission v. Denmark (C-261/11), ET 2014 s. 47–55.
- Thorell, P.* (red.), Studier i skatterätt: tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen, Iustus Förlag 1988.
- Tivén, U.* (red.), Internationella skattehandboken, 3 uppl., Norstedts Juridik 1997.
- van Arendonk, H., Engelen, F., Jansen, S.*, A Tax Globalist: Essays in honour of Maarten J. Ellis, IBFD 2005.
- van den Broek, J. & Wildeboer, M.*, European Court of Justice Permits Inheritance Tax Based on Nationality in van Hilten-van der Heijden, BFIT 2007/May s. 214–219.
- van Raad, K.*, 2008 OECD Model: Operation and Effect of Article 4(1) in Dual Residence Issues under the Updated Commentary, BFIT 2009/5-6 s. 187–190.
- Vogel, K.*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3 uppl., London 1997.
- Wahlgren, P.*, Syfte och nytta med rättsvetenskapliga arbeten, SvJT 2002 s. 293–303.
- Lagstiftning – Rationalitet, teknik, möjligheter, 2 uppl., Jure 2014.
- Wattel, P.*, EC Treaty freedoms, tax treaties and national courts, i Maisto, G., IBFD 2007 s. 115–158.

- Weber, D.*, In search of a (New) equilibrium between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC, *Intertax* Vol. 34, Issue 12, 2006 s. 585–616.
- Wiman, B.*, Beskattning av royalties m.m. till utlandet, i Thorell, P. (red.), Iustus Förlag 1988, s. 167–215.
- Zimmer, F.*, Internasjonal inntektsskatterett, 4 utg. Universitetsforlaget 2009.
- Laerebok I Skatterett, 7 utg., Universitetsforlaget 2014.
- Zweigert, K. & Kötz, H.*, An introduction to comparative law, Third ed. Oxford 1998.
- Örtenhed, K.*, Bosättningsanknytningar i gränsöverskridande familjeförhållanden – en internationell privat- och processrättslig studie, Iustus Förlag 2006.

Rättsfall

EU-domstolen

- Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655. 192
- Banco Bilbao*, C-157/10, EU:C:2011:813. 180
- Barbier*, C-364/01, EU:C:2003:665. 185, 187
- Block*, C-67/08, EU:C:2009:92. 180
- Bouanich*, C-265/04, EU:C:2006:51. 149
- Cadbury Schweppes*, C-196/04, EU:C:2006:544. 201 f., 204, 206
- Damseaux*, C-128/08, EU:C:2009:471. 180
- DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle*, C-380/11, EU:C:2012:552. 208
- DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20. 208
- Futura Participations SA*, C-250/95, EU:C:1997:239. 182, 198
- Gistö*, C-270/10, EU:C:2011:529. 183, 185, 188 f., 193
- ICI (Imperial Chemical Industries mot Comer)*, C-264/96, EU:C:1998:370. 201
- Imfeld*, C-303/12, EU:C:2013:822. 204
- Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629. 207
- Kerkhaert*, C-513/04, EU:C:2006:713. 180
- Kommissionen mot Danmark*, C-261/11, EU:C:2013:480 (ännu ej publicerat). 208, 220
- Kommissionen mot Italien*, C-540/07, EU:C:2009:717. 203
- Kommissionen mot Nederländerna*, C-301/11, EU:C:2013:47 (ännu ej publicerat). 208

Kommissionen mot Portugal, C-38/10, EU:C:2012:521 (cit. inkl. målnummer). 208

Kommissionen mot Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273 (cit. inkl. målnummer). 197

Kommissionen mot Portugal, C-493/09, EU:C:2011:635 (cit. inkl. målnummer). 203

Kommissionen mot Spanien, C-64/11, EU:C:2013:264 (cit. inkl. målnummer). 208

Kommissionen mot Spanien, C-678/11, EU:C:2014:2434 (cit. inkl. målnummer). 197

Kommissionen mot Sverige, C-104/06, EU:C:2007:40. 155

Kommissionen mot Tyskland, C-269/07, EU:C:2009:527. 197

Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452. 151

Lasteyrie, C-9/02, EU:C:2014:138. 197, 202, 208, 292

Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763. 182, 199, 203 ff.

N, C-470/04, EU:C:2006:525. 181 ff., 187, 189, 197, 208 f.

National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785. 208, 220, 292

Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194. 182

Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610. 189

SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415. 196, 205 ff., 209

Thin Cap (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation), C-524/04, EU:C:2007:161. 202, 205

van Hilten, C-513/03, EU:C:2006:131. 183 ff., 187 ff., 192 f., 198 f., 208, 210

X NV, C-498/10, EU:C:2012:635. 204

X & Y mot Riksskatteverket, C-436/00, EU:C:2002:704. 292

EU-domstolen, pågående mål

de Ruyter, C-623/13. 303

Hirvonen, C-632/13. 24, 116, 163 f., 168, 171, 174 f., 267, 286, 298, 303

PMT (Pensioenfonds Metaal en Technie), C-252/14. 286

Generaladvokaternas förslag till avgörande

Förslag till avgörande, Kokotts förslag i *N*, C-470/04, EU:C:2006:217. 181

Förslag till avgörande, Légers förslag i *van Hilten*, C-513/03, EU:C:2005:416. 184

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1933 ref. 10	94, 97, 100
RÅ 1935 Fi 352	49 f., 104
RÅ 1939 Fi 602	49
RÅ 1954 Fi 479	94, 100
RÅ 1954 Fi 1239	100
RÅ 1955 Fi 1062	100
RÅ 1956 Fi 1152	94, 97, 100
RÅ 1957 Fi 314–315	100
RÅ 1962 Fi 45	104
RÅ 1963 ref. 10	49
RÅ 1964 Fi 1057	49
RÅ 1965 ref. 10	94
RÅ 1965 Fi 14	49
RÅ 1965 Fi 332	49
RÅ 1965 Fi 745–746	100
RÅ 1965 Fi 1563	49
RÅ 1965 Fi 2234	94
RÅ 1966 Fi 476	49
RÅ 1967 Fi 1407–1410	94
RÅ 1968 Fi 209	104
RÅ 1968 Fi 333	100
RÅ 1968 Fi 1459	49
RÅ 1968 Fi 1596	44, 100
RÅ 1969 Fi 1419	94
RÅ 1970 Fi 822	49
RÅ 1970 Fi 918	103
RÅ 1971 Fi 112	56
RÅ 1972 ref. 46	68 f., 102, 105
RÅ 1973 Fi 332–333	100
RÅ 1974 ref. 97	59, 68
RÅ 1974 A 738	63, 102
RÅ 1974 A 1220	58
RÅ 1975 Aa 297	100
RÅ 1975 Aa 909	63, 105
RÅ 1976 ref. 116	49 f., 55, 87
RÅ 1977 Aa 181	78
RÅ 1977 Aa 217	68
RÅ 1979 Aa 5	49 f., 55, 263
RÅ 1979 Aa 58	68, 72, 77, 81
RÅ 1979 Aa 60	263

RÅ80 Aa 71 165
 RÅ 1982 Aa 141 68
 RÅ 1982 Aa 145 68
 RÅ 1982 not. 129 49, 55
 RÅ 1983 ref. 1:57 105
 RÅ 1983 Aa 115 49 f., 55
 RÅ 1984 Aa 190 49 f., 55, 64
 RÅ 1985 Aa 164 64
 RÅ 1987 ref. 162 114, 121
 RÅ 1987 not. 276 65
 RÅ 1987 not. 309 121
 RÅ 1987 not. 800 59, 65
 RÅ 1987 not. 801 59, 65
 RÅ 1987 not. 829 49, 51, 59, 102
 RÅ 1989 ref. 18 83 f., 243
 RÅ 1989 ref. 32 124
 RÅ 1989 ref. 37 145, 153
 RÅ 1989 ref. 103 83 f., 102, 243
 RÅ 1989 ref. 118 50 f., 58, 69, 83 f., 86, 91, 102 f., 105, 243, 248
 RÅ 1989 not. 276 59
 RÅ 1989 not. 443 49 f., 56, 99
 RÅ 1991 not. 228 135
 RÅ 1992 not. 128 165
 RÅ 1992 not. 367 59, 79
 RÅ 1995 ref. 69 118, 130
 RÅ 1995 ref. 91 145, 153
 RÅ 1996 ref. 38 118, 130
 RÅ 1996 ref. 84 114, 121
 RÅ 1997 ref. 25 23
 RÅ 1997 not. 197 59, 63, 87 ff.
 RÅ 1998 not. 67 55 f., 87, 92
 RÅ 1999 not. 58 42, 94
 RÅ 1999 not. 69 43, 78
 RÅ 2001 not. 1 76, 79
 RÅ 2001 not. 2 72, 77 f., 88, 105
 RÅ 2001 not. 4 73
 RÅ 2001 not. 9 74
 RÅ 2001 not. 41 73, 76, 78 f., 81
 RÅ 2001 not. 88 161
 RÅ 2001 not. 113 72, 74, 77, 81
 RÅ 2001 not. 114 83 ff.
 RÅ 2002 ref. 70 43, 61 f., 67, 89, 95, 246

RÅ 2002 ref. 89 142
 RÅ 2002 ref. 99 43, 89, 95
 RÅ 2002 not. 2 81
 RÅ 2002 not. 134 96, 98 f., 104
 RÅ 2002 not. 146 43, 59, 89, 95
 RÅ 2002 not. 149 43, 89, 95, 101
 RÅ 2002 not. 150 73 f., 76, 79, 81
 RÅ 2002 not. 151 43, 89, 95
 RÅ 2002 not. 152 59
 RÅ 2002 not. 153 42, 89, 95
 RÅ 2003 ref. 20 169
 RÅ 2003 ref. 52 50, 52 ff., 56, 58, 103
 RÅ 2003 ref. 57 109
 RÅ 2003 not. 140 49, 52
 RÅ 2003 not. 210 65 f., 83 f.
 RÅ 2004 ref. 29 121
 RÅ 2004 ref. 43 146
 RÅ 2004 not. 215 69, 74, 76, 79 ff., 103
 RÅ 2006 ref. 67 72 ff., 79 f., 103, 109
 RÅ 2008 ref. 16 23, 55, 128
 RÅ 2008 ref. 24 115
 RÅ 2008 ref. 56 23, 55, 128
 RÅ 2008 not. 71 160
 RÅ 2008 not. 166 23, 55
 RÅ 2009 ref. 21 135
 RÅ 2009 not. 81 49 f., 57, 91
 RÅ 2009 not. 82 72, 77 ff., 81, 98
 RÅ 2009 not. 83 58, 62, 75, 81
 RÅ 2009 not. 84 58, 88, 109
 RÅ 2009 not. 85 53, 75, 80, 103
 RÅ 2010 ref. 112 115, 159
 RÅ 2010 not. 78 49, 53 f., 58, 103
 RÅ 2010 not. 80 55, 60, 63, 65 f., 71, 87, 272
 RÅ 2010 not. 84 160
 HFD 2011 ref. 40 54
 HFD 2012 ref. 14 169
 HFD 2012 ref. 18 162
 HFD 2012 ref. 20 158
 HFD 2012 ref. 60 156
 HFD 2012 not. 9 75, 81
 HFD 2012 not. 21 58, 62, 237
 HFD 2012 not. 50 51, 56

HFD 2012 not. 51 60 f., 67
HFD 2013 ref. 4 65, 69, 80, 109, 130
HFD 2013 ref. 34 156, 286
HFD 2013 not. 37 83 ff.
HFD 2014 ref. 9 I–II 270
HFD 2014 ref. 78 153

HFD mål nr 6497-04 (2005-02-09) – ingen placering. 77
HFD mål nr 216-10 (2010-12-14) – ingen placering. 55, 59, 65, 67, 75
HFD mål nr 1736-10 (återkallat). 58
HFD mål nr 6688-11. 156

Kammarrätterna

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3779-10 (2011-11-14). 161
Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4059-11 (2012-02-13). 64, 90
Kammarrätten i Stockholm, (1999-12-17). 135
Kammarrätten i Stockholm, (2010-07-19). 135

Skatterättsnämnden

SRN:s förhandsbesked 1998-10-19 (RSV:s rättsfallsprotokoll 34/98). 97, 99
SRN:s förhandsbesked 2001-12-20 (RSV:s rättsfallsprotokoll 01/02). 56, 87
SRN:s förhandsbesked 2006-03-07. 101

SRN dnr 187–188-06/D (2007-09-13). 51
SRN dnr 32-07/D (2007-09-15). 84
SRN dnr 48-08/D (2008-10-14). 89
SRN dnr 75-08/D (2008-12-01). 99
SRN dnr 76-08/D (2008-12-01). 99
SRN dnr 139-08/D (2009-02-05). 51, 65, 99
SRN dnr 7-09/D (2009-05-18). 60, 65
SRN dnr 9-09/D (2009-04-02). 60, 65
SRN dnr 10-09/D (2009-05-11). 60, 65
SRN dnr 67-09/D (2009-08-09). 98
SRN dnr 130-09/D (2010-02-17). 58
SRN dnr 142-09/D (2010-03-03). 84
SRN dnr 64-10/D (2011-02-11). 52
SRN dnr 120-10/D (2011-03-22). 64, 90
SRN dnr 57-11/D (2011-09-16). 63, 90, 92, 98

SRN dnr 102-11/D (2012-03-29).	130
SRN dnr 107-11/D (2012-03-05).	55, 65, 82, 240
SRN dnr 108-11/D (2012-07-06).	78
SRN dnr 11-12/D (2012-04-18).	65
SRN dnr 17-12/D (2012-09-10).	54
SRN dnr 79-12/D (2013-04-09).	65
SRN dnr 46-14/D (2014-12-19).	85

Utländska domar

HFD 20.4.2010 1. 823 (Finland).	214 f.
HFD 1987 B 506 (Finland).	214
HFD 2004:6 (Finland).	215

Skat Ud. 101 (1990) (Danmark).	125
SKM2011.466HR (Danmark).	221

Övrigt

Skatteverkets ställningstaganden

- Vad är tillfälligt avbrott i en stadigvarande vistelse?, dnr 130 92654-05/111 (2005-02-14). 23
- Krävs 78 övernattningar för stadigvarande vistelse?, dnr 131 612166-05/111 (2005-11-15). 23
- Folkbokföringens betydelse för begreppet bosatt i Sverige i 3 kap. 3 § IL, dnr 131 656725-05/111 (2005-12-02). 23
- Vad innebär "beskattas" i 3 kap 9 § inkomstskattelagen?, dnr 131 337392-06/111 (2006-05-29). 250
- Tillämpning av skatteavtal på schablonintäkt på uppskovsbelopp, dnr 131 745783-07/111 (2007-12-20). 156
- Väsentlig anknytning p.g.a. innehav av tidigare permanentbostad, dnr 131 687505-07/111 (2008-04-08). 62, 99, 246
- Tillämpning av sexmånadersregeln vid flera anställningar, dnr 131 219580-08/111 (2008-04-14). 54
- Har avsikten någon betydelse vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger efter utflyttning från Sverige eller inför en förestående återflyttning hit?, dnr 131 390381-08/111 (2008-06-13). 97, 104, 239

- Hur ska man, enligt intern rätt och skatteavtal, se på ersättning från arbetsgivare för arbetsbefriad tid? dnr 131 529671-08/111 (2008-09-10). 161
- Beskattning av vinst på bortbytta aktier för personer som flyttar till annat EES-land, dnr 131 657877-08/111 (2008-11-11). 161
- Väsentlig anknytning p.g.a. makes återflyttning till Sverige, dnr 131 285447-09/111 (2009-03-12). 50, 56, 91
- Beskattning av lönegaranti till begränsat skattskyldig person, dnr 131 719374-09/111 (2009-09-21). 161
- Arbetsgivarbegreppet i skatteavtalen, dnr 131 670082-10/111 (2010-10-19). 162
- Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln, dnr 131 643031-10/111 (2010-10-25). 54, 270
- Schablonintäkt på investeringssparkonto omfattas av skatteavtal, dnr 131 415888-12/111 (2012-07-13). 156, 286
- Tjänstepension med anledning av tidigare offentlig tjänst och tillämpning av artikel 19 punkt 2a i OECD:s modellavtal, dnr 131 555673-13/111 (2013-09-16). 169
- Beskattning av vinst på bortbytta och mottagna andelar efter andelsbyte när flytt sker från Sverige eller EES, dnr 131 86227-14/111 (2014-02-11). 160
- Nedsättning av avkastningsskatt med utländsk skatt, dnr 131 129844-14/111 (2014-03-03). 271

Internetkällor

<http://petersundgren.blogspot.se>, se WebJournal on International Taxation in Sweden (WTIS) no 4/2012.
www.finlex.fi (2014-03-27).
www.nordisketax.net (2014-03-26).
www.norden.org (2014-03-26).

Sakregister

A

anställning 76, 78, 90, 97 f., 122,
161 ff., 168 ff., 189, 191, 196, 270
artister 134, 138, 141 ff.
A-SINK 115 f., 142 ff.
avsikt
– lagstiftarens 45
– parternas 114, 156
– skattskyldiges 35, 55 f., 66,
73, 84, 86, 94, 96 ff., 104, 124,
126, 203, 239 f.

B

barn 50 ff., 69, 73, 102, 105, 127,
217, 234, 236 ff., 242, 254
begränsat skattskyldig 24, 36 ff.,
40, 49, 75, 116 ff., 123, 131 f.,
138, 146, 150 f., 153 ff., 159 f.,
163 f., 167 f., 170 ff., 174 ff., 193,
215, 228 ff., 242, 248, 250, 259,
265 ff., 274 ff., 279 ff., 284 ff.,
293, 295, 297 ff.
bevisbörderregeln (bevisbörda) 35,
40 ff., 62, 85 f., 94, 108, 180,
194 f., 201, 206 209, 214, 232 f.,
243 ff., 249, 252 f., 266, 297
bo och hemvist 34 ff., 61, 92,
212 ff., 222, 232, 247, 274, 276
bosatt här (tidskriterium, anknyt-
ningsfaktor) 39, 47 f., 89, 92 f.,
103, 160, 230, 233, 275 f.

bosatt utomlands (varaktigt) 35,
39, 48, 61, 94 ff., 103, 236, 238,
247 f., 254, 276

bostad

- fritidsbostad 52, 58 f., 65 f.,
79, 84, 87 ff., 98 f., 236,
238 f., 258
- permanent home (dvs. stadigva-
rande bostad) 123 f., 257
- permanent (svenska) 41, 44,
47, 57 ff., 69, 83, 85, 87 ff.,
96, 98, 108, 125, 145, 205 f.,
236 ff., 246, 254, 267 f.,
271 ff., 279, 281, 283
- stadigvarande 124 f., 191,
257 ff., 262, 268, 272 f., 279,
281 ff.
- åretrunt- 39, 48, 57 ff., 66 f.,
82, 125, 217, 236 ff., 259, 268,
272 f.

bosättningsutredning 180, 194 f.,
203, 205 f., 209

C

centrum för levnadsintres-
sen 125 ff., 131, 256 ff., 272,
278 ff., 297
claw back-regel 284, 289 ff., 298

D

deklaration 197 f., 201, 209 f.

direkt ägande 74, 76, 83
dubbelbeskattning 26, 39, 113 f.,
119, 130, 143, 145 ff., 150, 152,
159, 162 ff., 167, 170 f., 173 f.,
178 ff., 184 ff., 190 ff., 196, 198 f.,
201, 208 ff., 227 f., 293
dubbel skattefrihet 45 f., 94 ff.,
100, 107 f., 200, 204, 223, 227,
229, 231, 243, 247, 252 f., 255,
263, 278, 281, 289, 296, 298
dubbelt hemvist, se hemvist

E

effektiv

- internationellt 114, 116,
172, 177, 179, 227, 229, 264,
284 f., 289, 298
- skattekontroll 201, 203 f.,
206 f., 209
- (som målsättning för reg-
lerna) 26 f., 29 ff., 109, 134,
227, 229, 231, 241, 244 ff.,
251 f., 257, 260, 277, 296 ff.

ekonomiskt engagemang 48, 53,
59, 68 ff., 80, 82, 85, 102, 105 f.,
190, 237, 241, 254, 288

ekonomiskt engagerad 39, 48, 68,
88, 236, 254

enkel (som målsättning för reg-
lerna) 30, 179, 223, 252, 267,
274 f., 277, 283

ensam vårdnad (se barn) 52 ff., 56
exitbeskattning 180, 183, 208, 223
exitsskatt (regel) 187, 189, 208,
252, 284, 292, 294 f., 298 f.

F

familj 34 f., 39, 41, 49 ff., 62,
78 ff., 87, 89 ff., 96, 98 f., 106,
125 ff., 136, 188, 190, 212, 214,
218, 235, 237 f., 241 f., 245, 260

fastighet 35, 37 f., 40, 51 ff., 57 ff.,
65 f., 82 ff., 98, 102, 108, 137,
145 f., 153 ff., 214, 240, 254
fastighetsförvaltning 83, 85, 99,
108

femårsregeln 36, 43

fritidsfastighet, se bostad ovan

förhandsbesked (för specifika
förhandsbesked, se rättsfallslistan
ovan) 33, 43 f., 62, 66, 106 ff.,
180, 194, 196 f., 201, 205, 209 f.,
227 f., 235, 244, 262 f., 273, 288
förutsebarhet (förutsebar) 28 ff.,
36, 45 ff., 58, 66 f., 80, 103 ff.,
107 f., 179 f., 194, 196 f., 200 f.,
205, 207, 209 f., 214 f., 218, 223,
227 ff., 234 f., 237 ff., 246, 250,
252 f., 255, 262 f., 273 ff., 277 f.,
280, 282 f., 285, 289, 291, 296 ff.

G

gemensam vårdnad (se barn) 52 f.
globalinkomstprincipen 23, 121,
179, 203, 211 f., 215, 248

H

hemvist

- dubbelt 119 f., 123, 130
- skatteavtalsrättslig 122 f.,
130, 141, 174, 191

hemvistprincipen 22 ff., 26, 181 ff.,
200, 209

hustru (se även make) 50, 53, 56 f.,
59, 63 f., 69, 87, 91 f., 242

hyresinkomst 144 ff., 175, 258

hälsoskäl (hälsa) 35, 39, 48, 94,
99 ff., 104, 214, 239

I

indirekt ägande 72 f., 80, 83, 230

K

- kapitalvinst 290 ff.
– aktier/andelar 38 f., 113, 144,
156 ff., 170, 173 ff., 228 ff.,
259, 285 f., 289, 293 ff.
– fastigheter/bostäder 138, 144,
153 ff.
kommunalskattelagen 34 f., 49,
102, 111, 240
koncernchef 73, 78 f.
källstatsprincipen 22, 24, 131,
181 f., 285

L

- legitim 21, 28 ff., 46, 181, 273,
283
liknande förhållanden 40, 55, 71,
102 ff., 235 f., 239 f., 254

M

- make 50 f., 55 ff., 91, 102, 127,
217, 219, 236 f., 241 f., 254
medborgare
– svensk 34 ff., 39 ff., 52 f.,
55 f., 61, 71, 76 f., 85 ff.,
91 ff., 101, 103, 108, 122, 195,
236 ff., 243, 274 ff., 282, 291
– utländsk 55 f., 64, 86 ff.,
90 ff., 195, 274 ff.
medborgarskapsprincipen 22, 24,
34, 186
måluppfyllelse 29 ff., 44, 106, 108,
231, 296, 298

N

- nationalitetsprincipen 24, 34, 122
näringsverksamhet 39, 48, 68 f.,
72 ff., 77 ff., 98, 134 f., 138 ff.,
143, 220, 229, 236 f., 240, 254,
260

O

- offentlig tjänst 37, 161, 165, 168 f.

P

- partner 51
pension 37, 39, 56, 87, 105, 161,
165, 168 ff.

R

- rationalitet
– intern 28 f., 283
– kulturell 28 ff., 228, 234, 283
– politisk 28 ff., 227, 229, 298
– rättslig 28 f.
– verkställighet 28 ff., 195,
229, 241, 244, 251, 255,
263 f., 277, 283 f., 289, 291,
296, 299
royalty 134, 139 ff., 173 f., 176 f.
rättssäker(het) 28, 30 f., 47, 205,
207, 246
rörelse 35, 37 f., 68, 72 ff., 81, 98,
134, 142, 144, 165, 214

S

- sambo 50 ff., 69, 76, 79, 217, 235
SINK 24, 115 f., 150, 163 ff.,
170 f., 174, 286
skenbosättning 22, 36, 44 ff., 86 f.,
90, 94, 107 f., 200, 202, 205, 213,
223, 227, 229, 231, 243, 247, 264,
268, 270, 272, 276, 278, 281,
288 f., 291, 296, 298
sluttidpunkt 233, 245 ff., 253,
255 f., 265, 273, 278 f., 282
sportutövare 134, 141 ff.
stadigvarande vistas/vistelse 23,
41 f., 55, 103, 113, 121 f., 127 f.,
159, 209, 211 f., 222 f., 232 f.,
236, 243, 254, 257, 261 f., 268,
270 f., 273 f., 277, 279, 282, 284,
291

student 101, 161, 172
studier 35, 39, 48, 97, 99 ff., 104,
214, 239
styrelse 74 f., 77 f., 98
– arvoden 161, 166 ff., 191
– ledamot 70, 73, 76 ff., 88,
103
– ordförande 73, 79
– uppdrag 52, 69, 76 f., 79 ff.,
88, 190, 230

T

taxeringsvärde 59, 65, 83 ff., 254
temporära utflyttningar 230 f.,
247, 255, 264, 278, 284 ff., 288 f.,
291 ff., 298
territorialitetsprincipen 181 f., 197,
208
tioårsregeln 157, 159, 230, 294
tjänstledig(het) 97 ff., 103 f., 239
treårsregeln (finska) 122, 188, 193,
212 ff., 222, 244, 246, 257, 267,
275
treårsregeln (isländska) 221 f.
treårsregeln (svenska) 35 f., 40, 124

U

uppskov (uppskovsbelopp) 144,
155, 160 f., 182, 189 f., 197, 208,
221, 293 f., 299
utdelning(ar) 38, 70, 144, 147 ff.,
175 ff., 191, 229 f., 259
utflyttningsbeskattning 157, 183,
220
utflyttningsregel 213, 218, 256,
273 ff., 279 ff., 283 f., 297

utländsk ort (jämför varaktig bosätt-
ning) 35, 39, 48, 61, 89, 94 f.,
100, 236, 238, 247 f., 254, 274,
276, 288
utsträckt hemvistregel 256, 264,
271, 273, 280 f., 283, 297, 299
uttagsbeskattning 136 f., 220, 294

V

varaktig bosättning 89, 94, 96 ff.,
104, 236, 247 ff., 274, 276
vd 63, 73, 77 f.
vistelsetid 93, 215, 218, 265 f.,
268 ff., 275, 277, 279, 297
väsentligt inflytande 39, 48, 68 f.,
72 ff., 98, 236, 254

Å

återbosättning (återbosatt) 36, 39,
46, 49, 51, 56 f., 59, 62, 65, 77 ff.,
81, 84 f., 91, 93 f., 97, 99, 104,
213 f., 223, 233, 241 ff., 253, 282,
297
återflytt 56 f., 62, 88 f., 91, 98,
236, 238 f., 254, 289 ff., 295, 298

Ä

ägarkonstellation 72, 76, 78 ff.,
103

Ö

ömsesidig överenskommelse 119,
124, 128 f., 190

EN VANLIGT FÖREKOMMANDE PRINCIP, på vilken stater grundar skattskyldighet för individer, är *hemvistprincipen*. Principen innebär att den som bor eller vistas i landet betraktas som obegränsat skattskyldig (dvs. beskattas för alla sina inkomster oavsett var de uppkommer). Genom att använda sig av en *utsträckt hemvistprincip* kan stater behandla även de personer som har flyttat iväg från staten, men som har någon form av anknytning kvar i landet, såsom obegränsat skattskyldiga. Sverige använder sig av båda dessa principer som grund för skattskyldighet.

Syftet med boken är att kritiskt analysera den utsträckt hemvistprincipen såsom den kommer till uttryck i svensk rätt genom reglerna om *väsentlig anknytning*. Detta görs inledningsvis genom att de närmare 100 rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen som finns på området ingående analyseras och systematiseras. Därefter studeras frågan om reglerna utgör en god och rationell lagstiftning. Denna analys görs mot bakgrund av lagstiftningens syften samt kraven på förutsebarhet och effektivitet. Dessa frågor diskuteras utifrån såväl intern rätt, skatteavtalsrätt som ur ett EU-rättsligt perspektiv.

Det är nu trettio år sedan reglerna om väsentlig anknytning senast reviderades. Under denna tid har stora förändringar skett både i samhället som helhet och i skattesystemet. Därför är det intressant att studera alternativa förslag till dagens reglering. Tre olika typer av förslag presenteras och analyseras. Inledningsvis diskuteras att nuvarande regler enbart förtydligas mot bakgrund av den praxis som finns på området. Därefter studeras förslag som tar sin utgångspunkt i att den utsträckt hemvistprincipen bibehålls samtidigt som reglerna om väsentlig anknytning slopas. Inspiration till dessa förslag har hämtats från andra nordiska länder. Avslutningsvis behandlas förslag där den utsträckt hemvistprincipen överges helt. Lagstiftningen skulle då kunna kompletteras med andra principer eller sätt för att på ett mer förutsebart och effektivt sätt uppfylla reglernas ändamål.

Katia Cejic är docent i finansrätt och verksam som universitetslektor vid Juridiska fakulteten, Uppsala universitet. Hon är även knuten till Stiftelsen Centrum för Skatterätt.

ISBN 978-91-7678-942-1
ISSN 0282-2040



§
IUSTUS