



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Erik Karlsson

Väsentlig anknytning –  
betydelsen av ekonomisk  
anknytning till Sverige

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Handledare  
Mats Tjernberg

Ämnesområde  
Individbeskattning, Skatterätt

Termin  
vt 2011

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>4</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>5</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>6</b>
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problemdiskussion	6
1.3 Syfte	7
1.4 Metod och material	7
1.5 Disposition	8
1.6 Avgränsning	9
<b>2 SKATTSKYLDIGHET I SVERIGE</b>	<b>10</b>
2.1 Inledning	10
2.2 Beskattningsprinciper	10
2.3 Obegränsat skattskyldig	12
2.3.1 Allmänt	12
2.3.2 Bosatt	12
2.3.2.1 Allmänt	12
2.3.3 Stadigvarande vistelse	14
2.3.3.1 Allmänt	14
2.3.4 Väsentlig anknytning	15
2.3.4.1 Allmänt	15
2.3.4.2 Den historiska utvecklingen	16
2.3.4.3 Bevisbörderegeln	19
2.3.4.4 Svenskt medborgarskap	21
2.3.4.5 Tid den skattskyldige varit bosatt i Sverige	22
2.3.4.6 Varaktigt bosatt på en viss utländsk ort	22
2.3.4.7 Vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl	24
2.3.4.8 Har en bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk	25
2.3.4.9 Familj i Sverige	26
2.3.4.10 Näringsverksamhet eller ekonomiskt engagerad i Sverige	27
2.3.4.11 Fastighetsinnehav i Sverige	30
2.3.4.12 Liknande förhållanden	30
2.4 Begränsat skattskyldig	32

2.4.1 Allmänt	32
---------------	----

### **3 PRAXIS 33**

#### **3.1 Regeringsrätten 33**

3.1.1 RÅ 1971 fi 1770	33
3.1.1.1 Kommentar	33
3.1.2 RÅ 1972 ref 46	34
3.1.2.1 Kommentar	35
3.1.3 RÅ 1974 ref 97	35
3.1.3.1 Kommentar	36
3.1.4 RÅ 1977 Aa 217	36
3.1.4.1 Kommentar	37
3.1.5 RÅ 1979 Aa 58	37
3.1.5.1 Kommentar	37
3.1.6 RÅ 1982 Aa 141	37
3.1.6.1 Kommentar	38
3.1.7 RÅ 1982 Aa 145	38
3.1.7.1 Kommentar	38
3.1.8 RÅ 1989 ref 18	38
3.1.8.1 Kommentar	39
3.1.9 RÅ 1989 ref 103	39
3.1.9.1 Kommentar	39
3.1.10 RÅ 1989 ref 118	40
3.1.10.1 Kommentar	41
3.1.11 RÅ 1992 not 367	42
3.1.11.1 Kommentar	42
3.1.12 RÅ 1999 not 69	42
3.1.12.1 Kommentar	43
3.1.13 RÅ 2001 not 1	43
3.1.13.1 Kommentar	43
3.1.14 RÅ 2001 not 2	44
3.1.14.1 Kommentar	44
3.1.15 RÅ 2001 not 41	44
3.1.15.1 Kommentar	45
3.1.16 RÅ 2001 not 113	45
3.1.16.1 Kommentar	46
3.1.17 RÅ 2001 not 114	46
3.1.17.1 Kommentar	46
3.1.18 RÅ 2002 not 150	47
3.1.18.1 Kommentar	47
3.1.19 Rå 2003 not 140	47
3.1.19.1 Kommentar	48
3.1.20 RÅ 2003 not 210	48
3.1.20.1 Kommentar	48
3.1.21 Rå 2004 not 215	49
3.1.21.1 Kommentar	49
3.1.22 Rå 2006 ref 67	50
3.1.22.1 Kommentar	51
3.1.23 RÅ 2009 not 82	51
3.1.23.1 Kommentar	52
3.1.24 RÅ 2009 not 83	52
3.1.24.1 Kommentar	53
3.1.25 RÅ 2009 not 85	53
3.1.25.1 Kommentar	53

#### **3.2 Kammarrätten 54**

3.2.1	Kammarrätten i Stockholm, 2008-10-20, Mål nr 7073-07	54
3.2.1.1	Kommentar	54
3.2.2	Kammarrätten i Jönköping, 2009-11-06, Mål nr 2886-2890-07	55
3.2.2.1	Kommentar	55
3.2.3	Kammarrätten i Stockholm, 2010-03-19, Mål nr 8018-08	55
3.2.3.1	Kommentar	56
3.2.4	Kammarrätten i Sundsvall, 2010-03-22, mål nr 12-09	56
3.2.4.1	Kommentar	57
<b>3.3</b>	<b>Skatterättsnämnden</b>	<b>57</b>
3.3.1	75-08/D och 76-08/D	57
3.3.1.1	Kommentar 75-08/D och 76-08/D	58
3.3.2	99-08/D	58
3.3.2.1	Kommentar	58
3.3.3	54-09/D	58
3.3.3.1	Kommentar	59
3.3.4	67-09/D	59
3.3.4.1	Kommentar	59
3.3.5	142-09/D	60
3.3.5.1	Kommentar	60
3.3.6	32-10/D	60
3.3.6.1	Kommentar	60
<b>4</b>	<b>ANALYS</b>	<b>61</b>
<b>4.1</b>	<b>Förutsättningar för ekonomisk anknytning till Sverige</b>	<b>61</b>
4.1.1	Rena kapitalplaceringar	61
4.1.2	Aktiekapitalet eller rösterna	61
4.1.3	Storlek på andelsinnehav som krävs för väsentligt inflytande	62
4.1.4	Betydelsen av andra innehav än aktier	64
<b>4.2</b>	<b>Betydelse av ekonomisk anknytning i förhållande till andra anknytningsmoment</b>	<b>66</b>
4.2.1	Svenskt medborgarskap	66
4.2.2	Tid den skattskyldige varit bosatt i Sverige	67
4.2.3	Varaktigt bosatt på en viss utländsk ort	68
4.2.4	Vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl	68
4.2.5	Har en bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk	69
4.2.6	Familj i Sverige	70
4.2.7	Fastighetsinnehav i Sverige	71
4.2.8	Liknande förhållanden	71
<b>4.3</b>	<b>Tendenser i avgöranden under senare tid</b>	<b>73</b>
<b>5</b>	<b>AVSLUTANDE KOMMENTAR</b>	<b>75</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>79</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>82</b>

# Summary

Swedish tax liability is divided into two different tax subjects, limited and unlimited tax residents. An unlimited tax resident is the one who, according to the provisions in the third paragraph in the third chapter of the Swedish income tax act, is resident, permanently staying or have a substantial connection to Sweden. Whether a person have a substantial connection to Sweden or not is determined through an overall assessment of several connection factors, first part seventh paragraph third chapter in the Swedish income tax act, of which point seven and eight in the mentioned provision state an economic connection to Sweden. The implication of the connection factors and their internal rank is not fully established in neither law nor travail prépartoire why primarily the court through judgements outline the law.

A too indistinct legislation and a too wide opportunity for the court to interpret the law, can affect the liability of the tax system in a negative way. This essay has therefore sought to clarify the implications of an economic connection to Sweden and how the economic connection is related to the other connection factors.

The foremost important fact to establish is that a person through the economic connection must have a substantial influence in a Swedish business to have a substantial connection to Sweden. Just to have a substantial influence, not derived from an economic possession, in a Swedish business is by other means not sufficient in this aspect. By cases from the Supreme Administrative Court in Sweden it is possible to deduct that the most common economic connection is direct or indirect shareholding. Generally possessions of ten percent of the shares suffice without regards to share of neither votes nor capital. However a more generous attitude can be found towards persons with shares in companies with a more scattered ownership structure or with a dominant owner such as a listed company, compared to family businesses and companies with a few close owners. The importance of other possessions is limited to comprise those who implicate a substantial influence in the business, but in terms of commercial properties the actual property value is also of importance. By newly settled cases from primarily the administrative court of appeals a view corresponding with the one set out by the Supreme Administrative Court, can be deducted.

In relation to the other connection factors a greater economic connection to Sweden of about ten percent is equivalent to keeping the permanent residence in Sweden when leaving the country. This will generally implicate a substantial connection to Sweden. The third of the more powerful connection factors, the family, is not frequented and analyzed by the court to that extent that it is possible make a deduction of its relation to economic connection. Other connection factors do usually value less important than economic connections.

It should be duly noted that the Supreme Administrative Courts arguments in many cases are scanty why it is hard to make precise deduction about many factors. Nevertheless the legislation in terms of the economic connection must be, foremost with regards to the opportunity of preliminary rulings, considered satisfactory and inspire confidence.

# Sammanfattning

Svensk skattskyldighet delas upp i begränsad respektive obegränsad skattskyldighet. Obegränsat skattskyldig är den som enligt 3 kap. 3 § IL är bosatt, stadigvarande vistandes eller väsentligt anknuten till Sverige. Huruvida en person är väsentligt anknuten till Sverige eller ej fastställs genom en samlad bedömning av en rad anknytningsfaktorer, 3 kap. 7 § 1 st. IL, varav den ekonomiska som i denna uppsats studerats återfinns i 3 kap. 7 § 1 st. p. 7-8 IL. Innebörden av anknytningsfaktorerna och dess inbördes vikt är inte fullständigt fastställd i lagstiftning och förarbeten utan domstolen har visst tolkningsutrymme.

Innebörden av tolkningsutrymmet och en oklar lagstiftning kan inverka menligt på förtroendet för skattesystemet. Uppsatsen har därför sökt klargöra innebörden av ekonomisk anknytning till Sverige samt därtill hur den ekonomiska anknytningen sätts i relation till övriga anknytningsfaktorer.

Grundbulten är att en ekonomisk anknytning ska medföra att personen på grund av just den ekonomiska aspekten har ett väsentligt inflytande i verksamheten. Ett väsentligt inflytande grundat på andra faktorer är ej tillräckligt. Av studerad praxis framkommer att den enskilt viktigaste orsaken till att väsentligt anknytning till Sverige föreligger, genom ekonomisk anknytning, är innehavet av aktier, direkt eller indirekt. Innehavet ska i regel uppgå till tio procent oavsett röster eller kapital. Viss generositet gentemot den skattskyldige kan dock uttydas vid innehav i företag med en mer spridd ägarbild eller där ett börsbolag har en kraftig majoritet, jämfört med fåmans- och familjebolag. Av andra innehavstyper är det viktigt att se till vilket faktiskt inflytande ett visst innehav medför i verksamheten, men i fråga om näringsfastigheter också det faktiska värdet. Av nyligen avgjorda ärenden i underinstanserna finns det inga tendenser till en åsikt som på något sätt avviker från den av Regeringsrätten redan etablerade.

I förhållande till andra anknytningsfaktorer kan en större ekonomisk anknytning till Sverige på minst tio procent vid en utflyttning framförallt jämföras med en behållen permanentbostad och i regel resultera i väsentligt anknytning till Sverige. Den tredje av de starkare anknytningsgrunderna är familjen vilken dock ej aktualiserats på ett sådant sätt att en slutsats kunnat dras om dess relation till en ekonomisk anknytning. I övrigt får anknytningsfaktorerna i regel anses tillmätas en ringare betydelse än ekonomisk anknytning.

Noteras ska att domstolens argumentation i många fall är knapphändig varmed det många gånger är svårt att uttyda en klar betydelse av många faktorer. Ändock får lagstiftningen ge en tillfredsställande förtroendegivande bild av lagstiftningen i fråga om ekonomisk anknytning och förutsägbarheten förstärks av möjligheten till förhandsbesked hos Skatterättsnämnden.

# Förord

Jag vill framförallt tacka min handledare Mats Tjernberg för värdefulla påpekanden, råd och hjälp på vägen. Därtill vill jag tacka min flickvän Linnea som i denna uppsats och många föregående uppsatser under utbildningen, bidragit med korrekturläsning och givande kritik. I övrigt vill jag rikta ett tack till övriga berörda, ingen nämnd, ingen glömd. Tack.



# Förkortningar

Bet.	Betänkande
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KamR	Kammarrätten
KL	Kommunskattelagen (1928:370)
Prop.	Regeringens proposition
RR	Regeringsrätten
SINK	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk skattetidning
LänR	Länsrätten

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Sverige har ett erkänt högt skattetryck, tillsammans med Danmark ett av de högsta i världen.<sup>1</sup> I Sverige har skatten traditionellt ansetts vara en förutsättning för välfärdsstaten och har på så vis rättfärdigats. Den är en del av vår vardag, vare sig vi vill det eller inte. För den oinvidige kan emellertid skattesystemet te sig abstrakt och komplicerat. Inte minst det till synes enkla faktum om vem som ska betala svensk skatt.

Utformningen av skattesystemet är i huvudsak en nationell angelägenhet varmed olika staters nationella skattenormer har en divergerande utformning och räckvidd. Följden är att skatteanspråken skiljer sig åt från stat till stat. Uppbörderna finansierar till stor del de statliga utgifterna varför det givetvis finns en strävan att skatteintäkterna ska bli så stora som möjligt. Å andra sidan finns det på individnivå, normalt sett, en önskan om så ringa beskattning som möjligt. I motsättningen mellan dessa ytterligheter ligger komplikationen med att utforma skattesystemet. Varje stat är fri att utforma sitt skatteanspråk efter eget skön varmed en avvägning måste göras mellan de båda huvudsakliga intressena. Alltför vittgående skatteanspråk medför ett större incitament för individen att minska sin skattebörda på ett både tillåtet och otillåtet sådant, eller uteblivna investeringar. Den ursprungliga tanken att tillföra staten kapital kan på så vis gå om intet.

I Sverige sker en uppdelning av skattskyldigheten i obegränsat<sup>2</sup> och begränsat<sup>3</sup> skattskyldiga individer. En fysisk person som befinner sig i Sverige är obegränsat skattskyldig för all sin internationella inkomst här i Sverige medan en begränsat skattskyldig person endast är skattskyldig för en viss del. Den obegränsade skattskyldigheten baseras på tre alternativa grunder och som utgörs av individens bosättning, stadigvarande vistelse eller väsentliga anknytning i Sverige.

## 1.2 Problemdiskussion

När Sveriges beskattningsanspråk för en viss individ ska bestämmas kan som i inledningen nämns ett flertal faktorer grunda en persons obegränsade skattskyldighet i Sverige. Bedömningen är i många fall enkel men kan å andra sidan i andra fall verka oviss när det är frågan om en förhandsbedömning. Så är fallet framförallt när det kommer till väsentlig anknytning.

---

<sup>1</sup> OECD, skattestatistik.

<sup>2</sup> Även kallad oinskränkt skattskyldig.

<sup>3</sup> Även kallad inskränkt skattskyldig.

Väsentlig anknytning bestäms genom en sammanvägning av en rad anknytningsmoment varigenom individens anknytning till Sverige bestäms.

Faktorerna är i sig givna men lagstiftaren har i vissa avseenden överlämnat dess närmare innebörd till rättsväsendet att fastställa.

Frågorna som uppsatsen ämnade undersöka var om det går att uttyda i praxis, vad som krävs i fråga om ekonomisk anknytning<sup>4</sup> för att en person ska anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige? Vidare, om det går att se några tendenser i praxis vilken vikt som läggs vid ekonomisk anknytning i bedömningen av väsentlig anknytning jämfört med övriga anknytningsmoment?

## 1.3 Syfte

En av de grundläggande förutsättningarna för en lagstiftning är att den är förutsägbar. Av denna anledning är det av stor vikt för den enskilde att denne kan beräkna konsekvenserna av sina handlingar. Med utgångspunkt i detta resonemang syftar uppsatsen till att undersöka de närmare förutsättningarna att enligt lagstiftning och praxis kvalificera en person som obegränsat skattskyldig i Sverige utifrån begreppet väsentlig anknytning och då specifikt genom individens ekonomiska anknytning i Sverige.

## 1.4 Metod och material

I uppsatsen undersöks gällande svensk rätt genom tillämpningen av en traditionell rättsdogmatisk metod. De grundläggande rättskällorna, lagstiftning, prejudikat, förarbeten och doktrin har studerats. Därtill har även material från Skatteverket(SKV) studerats och genom en analys har gällande rätt försökt fastställas.

Det primära lagrummet på området är sedan dess tillkomst Inkomstskattelagen (1999:1229)(IL). IL utgör givetvis utgångspunkten för uppsatsens författande men därtill får även ledning sökas i Kommunalskattelagen (1928:370)(KL). KL utgör föregångaren till IL och många av dagens begrepp kom där till uttryck första gången.

Ur en hierarkisk rättsdogmatisk synvinkel utgör Regeringsrättens(RR)<sup>5</sup> avgöranden grunden och de tyngsta argumenten i diskussionen vid sidan av lagtexten. I svensk rätt finns inte formell prejudikatsbindning men följsamheten är så pass stor på området att det är möjligt att tillmäta domstols-

---

<sup>4</sup> Med ekonomisk anknytning förstås sådan anknytning som erhålls av 3 kap. 7 § 7-8 p. IL.

<sup>5</sup> Sedan januari 2011 är Regeringsrätten omdöpt och heter numera Högsta förvaltningsdomstolen. I uppsatsen kommer dock Regeringsrätten genomgående att användas.

avgöranden ett betydande rättskällevärde.<sup>6</sup> Därutöver studeras även avgöranden från Kammarrätten(KamR) och från Skatterättsnämnden(SRN). Av normhierarkiska skäl tillmätes inte dessa avgöranden någon tyngd i fråga om prejudikatvärde. De frågor som emellertid avgörs i underinstanserna är ofta vanligt förekommande och avgörandena kan tjäna som en indikator på de problem som kan förekomma på området. Det är även en källa till idéer hur problem som uppkommer möjligen kan lösas.

Förarbetena utgör en viktig källa med tanke på det perspektiv som anlagts på uppsatsen. Flertalet utredningar har skett från och med införandet av KL som berör exempelvis ekonomisk brottslighet och skatteundandragande. Vid dessa utredningar har då ofta en redogörelse skett som i någon utsträckning identifierar och utvecklar bosättningsbegreppet och den problematik som dess uttryck innebär. Generellt gäller vid förarbeten att det senast sagda är det som gäller. Ett uttalande i en proposition tar alltså över ett uttalande i ett kommittébetänkande om dessa skulle vara motstridiga. Emellertid kan givetvis ett uttalande i ett betänkande ha ett rättskällevärde om ett lagförslag antas utan att det som i betänkandet sägs inte närmare kommenteras.<sup>7</sup>

Liksom så ofta vid författande på skatterättsens område utgör även i denna uppsats SKVs material en viktig rättskälla vid sidan av de traditionella rättskällorna. SKVs kompletterar lagstiftningen med framförallt föreskrifter och allmänna råd men verket ger också ut skrivelser där verket ger sin syn på och tolkning av specifika rättsliga frågor. Föreskrifterna är bindande för individen och SKV vilket de allmänna råden inte är. Skrivelserna har slutligen ännu lägre dignitet än de allmänna råden. Skatteverkets föreskrifter intar således en normhierarkisk position precis över doktrinen.<sup>8</sup> Råd och skrivelser är dock mer att jämföra med doktrin.

Doktrinen samt Skatteverkets råd och skrivelser rättskällevärde är beroende av den argumentation och analys som där förs. Som författare är man tvungen att göra en värdering av dessa faktorer. Mycket av den doktrin som behandlats i uppsatsen är i mångt och mycket likalydande med utgångspunkt i det som anförts i förarbetena. Vissa undantag, där en djuplodande analys återfinns, finns givetvis men är ganska få till antalet men har, förutsatt att analysen är väl underbyggd, ett större rättskällevärde.

## 1.5 Disposition

Uppsatsens disposition är som följande. Initialt sker en redogörelse av grundläggande skatterättsliga begrepp. Begreppen är en nödvändig utgångspunkt för att förstå problematiken på området.

---

<sup>6</sup> Rabe m.fl., Det svenska skattesystemet, s. 58f.

<sup>7</sup> Ibid, s. 57f.

<sup>8</sup> Ibid, s. 60f.

I den nästkommande delen sker redogörelsen av den praxisutveckling som skett på området i fråga om väsentlig anknytning genom ekonomiskt engagemang i Sverige.

Avslutande del utgörs av analysen av den praxis och teori som tidigare anförts. Här sker den övergripande diskussionen kring frågeställningen och i den avslutande kommentaren konkretiseras diskussionen i analysen till ett svar på frågeställningen.

## 1.6 Avgränsning

Uppsatsen avser skattskyldigheten för fysiska personer där väsentlig anknytning ska utredas. Men det kommer också ske en redogörelse av bosättningsbegreppen bosatt och stadigvarande vistelse. På så vis är det möjligt att på ett mer utförligt vis avspegla framväxten av och bakgrunden till begreppet väsentlig anknytning i jämförelse med de övriga två.

Mot bakgrund av att uppsatsen även ska belysa samspelet mellan de olika anknytningsmomenten är det rent hypotetiska materialet i fråga om praxis mycket stort. Även ett litet innehav av aktier skulle rent hypotetiskt kvalificera en person till anknytningsmomentet ekonomiskt engagemang. För att på något sätt avgränsa materialet har utgångspunkten varit de rättsfall som omnämns i litteraturen, andra rättsfall samt i SKVs handledning. Fallen får anses vara de vägledande på området och belyser frågor som domstolen har uppfattat som viktiga för rättsutvecklingen.

I fråga om fall från KamR och avgöranden från SRN har avgränsningen varit de fall som har avgjorts de senaste tre åren för att belysa det som för tillfället är aktuellt på området.

Slutligen är det viktigt att uppmärksamma OECDs modellavtal. Avtalet utgör en grund för många av de dubbelbeskattningsavtal som Sverige slutit med andra stater. I avtalen görs en hemvistbedömning som i viss mån påminner om den svenska bosättningsbedömningen. Någon ledning från nämnda avtal går emellertid ej att söka eftersom avtalet aktualiseras först när skattskyldigheten enligt svensk och utländsk rätt redan är konstaterad. Därför har inte OECDs modellavtal behandlats i den aktuella uppsatsen.

## 2 Skattskyldighet i Sverige

### 2.1 Inledning

Ett ständigt problem inom beskattningsrätten är att avgöra vilken stat som har beskattningsrätt. Den ökade internationaliseringen har bidragit till att individer kan komma att beskattas för samma inkomster i flera länder, eller för den delen undgå beskattning. Orsaken är staternas skilda skatterättsliga system som utvecklats till följd av respektive stats suveränitet.

I det följande kapitlet kommer en redogörelse ske av vad som ligger till grund för det svenska skatteanspråket på fysiska personer. Initialt sker en beskrivning av de olika beskattningsprinciper som beskattningsreglerna kan inordnas under. Därefter följer beskrivningen av de svenska skatterättsliga regleringarna som kvalificerar en persons skattskyldighet i Sverige, eller för den delen, inte kvalificerar person som skattskyldig i Sverige. Den svenska skattskyldigheten är uppdelad enligt obegränsad och begränsad skattskyldighet och i redogörelsen nedan sker samma uppdelning.

### 2.2 Beskattningsprinciper

Namnet eller beskrivningen på vilken metod som huvudsakligen grundar en stats beskattningsanspråk kan möjligen divergera. Generellt sett kan dock metoderna med vilken beskattning sker huvudsakligen delas upp i tre principer; medborgarprincipen<sup>9</sup>, domicilprincipen<sup>10</sup> samt källstatsprincipen.

Nationalitetsprincipen innebär att en person är skattskyldig i den stat i vilken personen är medborgare.<sup>11</sup> Sedan spelar det ingen roll var personen i fråga har sin hemvist utan personen är i staten skattskyldig för all sin globala inkomst. Denna princip tillämpas endast av ett fåtal stater, däribland USA.<sup>12</sup>

Enligt domicilprincipen beskattas en individ i den stat där personen anses ha sin bosättning och även här sker beskattning av personens totala, globala inkomst. Motiveringen till principen är tvådelad. Dels sker beskattningen där personen i fråga bor, alltså där personen med störst sannolikhet utnyttjar samhällsfunktioner såsom sjukvård, rättsväsende osv. Dels är uppfattningen att domicilprincipen på ett mer korrekt sätt beaktar individens samlade

---

<sup>9</sup> Även kallad nationalitetsprincipen.

<sup>10</sup> Även kallad hemvistprincipen eller bosättningsprincipen.

<sup>11</sup> Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 128.

<sup>12</sup> Källqvist m.fl., Internationella skattehandboken, s. 18.

beskattningsförmåga och därmed möjliggör en rättvisare avvägning av skattebördan jämfört med källstatsprincipen.<sup>13</sup>

Källstatsprincipen däremot grundar beskattningsanspråket på den plats där inkomsten har uppkommit eller där egendomen är belägen. Här spelar individens hemvist eller medborgarskap ingen roll. Motiveringen till källstatsprincipen är att det land där inkomsten uppkommit har skapat förutsättningarna för inkomstens skapande. Det är därmed inte mer än rätt att denna stat också har beskattningsrätten. Kontrollen av att beskattning verkligen sker anses också vara lättare vid källan, vilket talar för källstatsprincipen.<sup>14</sup>

Sverige använder sig av domicil- och källstatsprincipen. Innebörden är att fysiska personer som bor i Sverige är skattskyldiga för all inkomst, domicilprincipen. Personer som däremot inte är att anse som bosatta i Sverige beskattas endast för inkomster som har någon form av anknytning till Sverige, källstatsprincipen.

De flesta stater använder sig utav flera principer vilket bidrar till omfattande skatteanspråk som i sin tur leder till en ökad risk för dubbelbeskattning av individen.<sup>15</sup> Men bara för att två stater tillämpar samma beskattningsprincip är inte risken för dubbelbeskattning undanröjd, dubbelbeskattningen kan alltså inträda ändå. Det är en följd av olikheter i tillämpningen och räckvidden av lagstiftningen hos de respektive staterna. En person kan exempelvis anses bosatt i två olika länder samtidigt enligt respektive lands lagstiftning och därmed också beskattas enligt gängse regler.<sup>16</sup> Samtidigt som divergenserna i skattesystemet kan leda till dubbelbeskattning måste man hålla i minnet att divergenserna samtidigt ger möjligheten att med tillåtna eller otillåtna medel utnyttja skattesystemen för att göra sig en profit.<sup>17</sup> För att komma till rätta med dubbelbeskattningen finns en rad möjligheter. I svensk rätt exemplifieras detta med sexmånaders- och ettårsreglerna. Därtill kan svenska skatteanspråk inskränkas till följd av skatteavtal. Om dubbelbeskattning ändå skulle ske utgå kan man i många fall få avräkna eller undanta viss skatt. Även om möjligheter till avhjälpande finns så måste dock först och främst skattskyldigheten i Sverige konstateras.

---

<sup>13</sup> Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 583f. Se även Pelin, Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv, s. 17.

<sup>14</sup> Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 583f. Se även Pelin, Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv, s. 17.

<sup>15</sup> Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 583f. Se även Pelin, Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv, s. 17.

<sup>16</sup> Pelin, Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv, s. 17.

<sup>17</sup> Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 583f. Se även Pelin, Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv, s. 17.

## 2.3 Obegränsat skattskyldig

### 2.3.1 Allmänt

I Sverige tillämpas i huvudsak domicilprincipen som kommit till uttryck i begreppet obegränsad skattskyldighet, 3 kap. 3-7 §§ IL.<sup>18</sup> En person som anses bosatt i Sverige, stadigvarande vistades i Sverige eller har väsentligt anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig här i riket och med det skattskyldig för all sin inkomst. Detta till skillnad från om personen vore att anse som begränsat skattskyldig, 3 kap. 17 § IL.<sup>19</sup>

Hur en person bestäms vara obegränsat skattskyldig genomgår en ständig utveckling. I takt med samhällsförändringar tvingas skattesystemet till en anpassning. Innan tillkomsten av 1928 års kommunalskattelag (SFS 1928:370), KL, grundades skattskyldigheten här i riket på medborgarskap och mantalsskrivningsskyldighet. Enligt reglerna skulle en svensk medborgare som var, eller skulle vara, mantalsskriven i Sverige, vara skattskyldig för all inkomst förvärvat i eller utanför Sverige samt för all förmögenhet i eller utom Sverige.<sup>20</sup> För övriga fysiska personer, svenska som utländska, gällde att beskattningen var inskränkt.

Utvecklingen av bosättningsbegreppet som tog sin början i och med införandet av KL, har resulterat i de tre faktorer som idag grundar obegränsad skattskyldighet enligt IL; bosättning, stadigvarande vistelse samt väsentlig anknytning.

### 2.3.2 Bosatt

#### 2.3.2.1 Allmänt

En person som anses vara bosatt i Sverige ska också vara obegränsat skattskyldig i Sverige, 3 kap. 3 § 1 p. IL. Detta är oberoende av om personen i fråga är en utländsk medborgare eller för tillfället vistas utomlands. Begreppet bosatt kom till vid införandet av IL och ersatte då det tidigare begreppet bo och hemvist i 53 § KL. Bytet var enligt lagstiftaren endast en språklig justering och innebar inte en förändring av begreppet i sak.<sup>21</sup>

Med bosatt förstås en allmänspråklig betydelse där viss ledning kan hämtas i 6-13 §§ folkbokföringslagen (1991:481).<sup>22</sup> Det är emellertid en bedömning som ska ske utifrån omständigheterna i det enskilda fallet.<sup>23</sup> Mer konkret

---

<sup>18</sup> Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 29.

<sup>19</sup> Se avsnitt 2.4.

<sup>20</sup> Prop. 1927:102, s. 255.

<sup>21</sup> Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 51. Införandet av den nya inkomstskattelagen (SFS 1999:1229) skedde framförallt för att utforma ett skattesystem som var överskådligt och språkligt moderniserat. Prop. 1999/2000:2 del 1, s. 474.

<sup>22</sup> Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 51, Prop. 2004/05:19, s. 30.

<sup>23</sup> Skatteverkets ställningstagande, 2005-12-05, dnr 131 656725-05/111.



ska det vara frågan om en verklig och varaktig bosättning i Sverige.<sup>24</sup> Vidare har SKV i ett ställningstagande anfört att en grundförutsättning för att anses som bosatt här är att man till en början uppfyller det tidsmässiga kravet för stadigvarande vistelse<sup>25 26</sup>.

Även om begreppet bo och hemvist vid övergången till IL var att jämställa med bosatt har bo och hemvist innan dess genomgått en förändring. Ursprunget till de nuvarande reglerna finns alltså att hämta i 53 § KL. Den som ansågs var bosatt i Sverige skulle också vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Med bosatt avsågs den som hade egentligt bo och hemvist i Sverige, Anv. 53 § KL, men också den som stadigvarande vistades i Sverige, 68 § KL.

Angående innebörden av begreppet egentligt bo och hemvist anförde Kommunalskattekommittén<sup>27</sup> att vid tolkning skulle begreppet tillmätas samma betydelse som i mantalsskrivningsförordningen.<sup>28</sup> Emellertid hade inte mantalsskrivningen i sig någon betydelse för skattskyldigheten, anv. 53 § 1 p. sista st. KL. Departementschefen instämde i förutsättningarna för obegränsad skattskyldighet.<sup>29</sup> Begreppet bo och hemvist saknades emellertid i mantalsskrivningsförordningen och en närmare definition av begreppet bosatt gavs inte. K.G.A. Sandström slöt sig emellertid till att en person var bosatt på den ort där personen hade sin stadigvarande, och för sådant ändamål, inredda bostad.<sup>30</sup>

I samband med 1966 års regeländring yttrade Dubbelbeskattningssakkunniga<sup>31</sup> att innebörden av begreppet bo och hemvist inte nödvändigtvis var att personen skulle ha sin bostad här i landet utan det skulle räcka med en anknytning till Sverige som var mer påtaglig. Mer påtaglig i bemärkelsen att en ringare anknytning inte var tillräcklig utan skulle ha viss substans. Detta exemplifierades med bohag eller personliga eller ekonomiska intressen i Sverige,<sup>32</sup> sådana anknytningsmoment som idag hänförs till väsentlig anknytning. Begreppet bo och hemvist kom 1966 också att delas upp genom att väsentlig anknytning bröts ut och bildade en kompletterande bosättningsgrund. Som tidigare nämnts likställdes sedan tidigare en person som utan att vara bosatt i Sverige med en bosatt om personen i fråga var stadigvarande vistades i Sverige.<sup>33</sup> Efter denna uppdelning kom alltså de två begreppen, väsentlig anknytning och egentligt bo och hemvist, att motsvara det som tidigare varit egentligt bo och hemvist.

---

<sup>24</sup> Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 30f.

<sup>25</sup> Se 2.3.3.1

<sup>26</sup> Skatteverkets ställningstagande, 2005-12-05, dnr 131 656725-05/111.

<sup>27</sup> SOU 1924:53.

<sup>28</sup> Ibid, s. 444.

<sup>29</sup> Prop. 1927:102, s. 258.

<sup>30</sup> Sandström, Om skattskyldighet för inkomst enligt svensk rätt, s. 21f.

<sup>31</sup> En titel på deltagarna i utredningen SOU 1962:59.

<sup>32</sup> Prop. 1966:127, s. 22.

<sup>33</sup> 68 § KL, Angående stadigvarande vistelse se avsnitt 2.3.2.

Genom lagändringen 1985 kom väsentlig anknytning att bli en helt självständig grund i fråga om obegränsad skattskyldighet i Sverige.<sup>34</sup> Betydelsen av begreppet bosatt i KL kom således till att omfatta tre begrepp nämligen bo och hemvist, stadigvarande vistelse samt väsentlig anknytning. Begreppet bosatt var alltså enligt KL mer att jämföra med det som vi idag benämner obegränsad skattskyldighet. Innebörden av ILs begrepp bosatt är därmed mer jämförbart med innebörden av begreppet bo och hemvist i KL. Betydelsen av bosatt i IL är med andra ord snävare i sin innebörd än vad bosatt var i KL.

## 2.3.3 Stadigvarande vistelse

### 2.3.3.1 Allmänt

Den som stadigvarande vistas i Sverige, utan att vara bosatt här, är att anses som obegränsat skattskyldig, 3 kap. 3 § 2 p. IL. Anknytningsgrunden infördes i 68 § KL i samband med översynen av bosättningsbegreppet då också hela KL infördes. Anledningen var att det under kristiden<sup>35</sup> framträdde ett klart behov av att beskatta utländska personer som vistades i Sverige under lång tid. Personer uppehöll sig på hotell och pensionat under längre tider och var ej föremål för svensk beskattning eftersom de inte var skyldiga att mantalsskriva sig och inte heller var bosatta i Sverige.<sup>36</sup>

Ingen närmare definition av begreppet<sup>37</sup> skedde vid införandet och än idag är betydelsen av stadigvarande vistelse inte definierad utan man är hänvisad till att tolka ordets allmänna innebörd.<sup>38</sup> Vid bedömningen tillmäts framförallt vikt vid vistelsens tid. Ett par år innan KLs tillkomst hade de skandinaviska regeringarna slutit sig till att en vistelse under åtminstone sex månader borde grunda oinskränkt skattskyldighet.<sup>39</sup> Departementschefen ansåg dock inte att en faktisk tidsgräns var nödvändig men uttalade att det endast möjligen i undantagsfall skulle vara aktuellt att underkasta personer som endast uppehöll sig några månader i Sverige full skattskyldighet.<sup>40</sup> Idag är emellertid, enligt praxis, en vistelse att anse som stadigvarande om den är sammanhängande och uppgår till minst sex månader. Under perioden ska den skattskyldige tillbringa sin dygnsvila i Sverige men tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen saknar betydelse.<sup>41</sup>

---

<sup>34</sup> Angående väsentlig anknytning se avsnitt 2.3.3.

<sup>35</sup> Benämns i Prop. 1927:102 bil. 3, s. 46 som kristiden med vilket torde förstås tiden under första världskriget.

<sup>36</sup> Prop. 1927:102 bil. 3, s. 46.

<sup>37</sup> Se Anv. till 49 § KL.

<sup>38</sup> Prop. 2004/05:19, s. 30.

<sup>39</sup> Prop. 1927:102 bil. 3, s. 38.

<sup>40</sup> Prop. 1927:102, s. 258.

<sup>41</sup> Tjernberg, SN 2009 s. 219, Prop. 1927/102 bil. 3, s. 46f, Prop. 2004/05:19, s. 30. Jfr RÅ 1981 not 4, RÅ 1997 ref 25.

## 2.3.4 Väsentlig anknytning

### 2.3.4.1 Allmänt

Väsentlig anknytning är det sista begreppet som identifierar en obegränsat skattskyldig person i Sverige. Innebörden är att en person som tidigare har varit bosatt i Sverige, men som inte stadigvarande vistas här, ska anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige om denne fortfarande anses ha väsentlig anknytning hit, 3 kap. 3 § 3 p. IL.

Vid bedömningen av om en person ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige finns i lagtexten vissa uppräknade anknytningsfaktorer som genom en sammanvägning läggs till grund för beslutet, 3 kap. 7 § 1 st. IL. Samtidigt ska vikt tillmätas vid vad personen har för anknytning till det nya påstådda hemlandet. Som framkommer senare i avsnittet har faktorerna som anges i lagtexten i viss mån varierat över tiden. Det spelar dock mindre roll vilka faktorer som de facto har angivits i lagtexten utan hänsyn ska tas till samtliga faktorer, uppräknade eller ej, som är vid handen i det enskilda fallet. De som anges är dock sådana som måste beaktas.<sup>42</sup> De anknytningsfaktorer som idag anges är följande:

- om personen är svensk medborgare,
- hur länge personen var bosatt här,
- om personen inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort,
- om personen vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl,
- om personen har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk,
- om personen har sin familj här,
- om personen bedriver näringsverksamhet här,
- om personen är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger denne ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här,
- om personen har en fastighet här, och
- liknande förhållanden.

Vilken vikt som ska läggas vid respektive faktor framgår inte uttryckligen av lagtexten. Att det är en skillnad i tyngd mellan de olika faktorerna framgår emellertid av praxis och doktrin. Bland annat nämns i SKVs handledning för internationell beskattning, ”*De skilda anknytningsfaktorerna har naturligtvis olika inbördes vikt*”<sup>43</sup>.

Faktorernas syfte är att bestämma anknytningen till Sverige och inte till vilket land som anknytningen är starkast, det räcker alltså med att väsentlig anknytning till Sverige ska föreligga.<sup>44</sup> Vidare är det viktigt att notera att en persons avsikt inför utflyttningen inte tillmäts någon vikt. Denna faktor nämns inte bland de uppräknade anknytningsgrunderna och inte heller i

---

<sup>42</sup> Prop. 1966:127, s. 49.

<sup>43</sup> Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 35.

<sup>44</sup> Prop. 1984/85:175, s. 11f.

förarbetena. Vad som går att utläsa är att istället ska bedömningen grundas på de faktiska förhållanden som rådde under beskattningsåret.<sup>45</sup>

Om en person skulle komma att anses vara begränsat skatteskyldig efter en utflyttning är det möjligt att personen återigen blir obegränsat skatteskyldig i Sverige om personen ökar sin anknytning till Sverige. Normalt sett krävs det emellertid en större anknytning till Sverige för att en person ska anses återfå sin anknytning hit än då personen från början ska behålla sin väsentliga anknytning till Sverige.<sup>46</sup> Än idag finns det ingen gräns för hur länge en sådan bosättning lever kvar och kan medför en risk för att individen återigen blir obegränsat skattskyldig i Sverige.<sup>47</sup>

Som tidigare nämnts ska en samlad bedömning göras av förhållandena med vilka individen har en anknytning till Sverige. Samtidigt ska man också vid bedömningen tillmäta vikt vid vad personen har för anknytning till det nya påstådda hemlandet. Motsvarande bedömning som här görs i Sverige ska då även göras av den skattskyldiges förhållanden till utlandet.<sup>48</sup> Enligt Källqvist m.fl. utgör anknytningen till utlandet en spegelbild av anknytningen till Sverige varför samma faktorer skulle vara av intresse som vid bedömningen av om en person ska anses vara obegränsat skattskyldig till Sverige.<sup>49</sup> Vid bedömningen tillmäts vikt vid hur pass varaktig utlandsvistelsen är. Ju längre en person har varit utomlands desto mindre vikt läggs vid respektive anknytningsfaktor i Sverige.<sup>50</sup>

### 2.3.4.2 Den historiska utvecklingen

Begreppet väsentlig anknytning infördes första gången 1966 i anvisningen till 53 § 1 p. 2 mom. KL. Men sanningen är att personer med viss anknytning skulle behandlas som obegränsat skattskyldiga i Sverige redan i den ursprungliga lydelsen av KL.<sup>51</sup> Där angavs vissa speciella fall när bosättningen skulle bestämmas som kunde leda till att en person ansågs bosatt i Sverige, bland annat i de fall då personen vistades utomlands men hade bohag eller personliga eller ekonomiska intressen i Sverige.<sup>52</sup> Fram till 1966 var reglerna i princip oförändrade. De var emellertid i viss mån oklara i sin utformning och tillämpning vilket medförde en osäkerhet för individen vid en utflyttningssituation. När den internationella rörligheten och skattetrycket sedan ökade medförde det att fokus hamnade på regleringen. Framförallt var detta i fråga om personer som tillfälligt vistades utomlands och om dessa även i fortsättningen skulle anses bosatta i Sverige.<sup>53</sup>

---

<sup>45</sup> Prop. 1966:127, s. 31.

<sup>46</sup> Källqvist m.fl. Internationella skattehandboken, s. 53., Pelin, Internationell skatterätt, s. 43.

<sup>47</sup> Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 35.

<sup>48</sup> Prop. 1966:127, s. 49f.

<sup>49</sup> Källqvist m.fl. Internationella skattehandboken, s. 55.

<sup>50</sup> Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s 46.

<sup>51</sup> Prop. 1999/2000:2 Del 2, s. 51.

<sup>52</sup> Prop. 1966:127, s. 22, Anv. 53 § KL.

<sup>53</sup> Prop. 1966:127, s. 48, SOU 1962:59, s. 71f.

År 1962 genomfördes en utredning<sup>54</sup> av bosättningsbegreppet som utgjorde ett viktigt första steg mot den nya regleringen. Skälen till utredningen var tredelat. Dels skulle det svenska systemet anpassas till OECDs skattekommittés principer som låg till grund för beskattningsrätten genom dubbelbeskattningsavtal. Dels var de svenska reglerna förhållandevis liberala och en skärpning var nödvändig. Slutligen var det svårt enligt den då gällande praxisen att uppdra några fasta principer på området. De rättsfall som etablerats på området avsåg de speciella fall som var uppräknade i lagtexten eller andra typfall. Inte tolkningen av begreppet bo och hemvist i sig.<sup>55</sup>

Dubbelbeskattningssakkunniga anlade som vägledande princip att reglerna inte skulle hindra den som valde att lämna landet av andra än skattemässiga skäl. I övriga fall skulle reglerna utformas så att Sverige kunde behålla beskattningsrätten åtminstone viss tid efter utflyttningen.<sup>56</sup> Om en person alltså behöll sin anknytning till Sverige samtidigt som denna undvek att definitivt bosätta sig på viss plats utomlands ansågs det rimligt att individen vistats utomlands under en ganska lång sammanhängande tid innan begränsad skattskyldighet inträdde.<sup>57</sup>

Dubbelbeskattningssakkunniga tankegångar kom framförallt till uttryck i en bevisbördereg<sup>58</sup>, eller presumtionsregel, där den skattskyldige bar bevisbördan för att denne inte skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige under de första tre åren efter utflyttning. Därefter ankom det på SKV att visa att individen trots sin utflyttning skulle anses bosatt här. Vid bedömningen skulle samtliga relevanta omständigheter läggas till grund för avgörandet.<sup>59</sup>

I stora drag anslöt sig departementschefen till de dubbelbeskattningssakkunnigas förslag. De regelförändringar som slutligen kom till stånd ansågs motsvara utländska regler på området och skulle komma till rätta med den ökade internationella skatteflykten genom skenbosättning som möjliggjordes av en ökad mellanstatlig aktivitet. Viktigt att notera var att syftet med reglerna inte var att förhindra personer från att byta sin skatterättsliga hemvist. Den som önskade göra så skulle dock vara beredd på att bryta banden med Sverige i den utsträckning som reglerna påfordrade. Reglerna avsåg med andra ord att ge den skattskyldige klarhet i vilka faktorer som myndigheterna fäste vikt vid, att göra reglerna mer förutsägbara.<sup>60</sup>

Ändringen 1966 innebar i sak ingen förändring av bosättningsbegreppet bo och hemvist utan endast en processuell reglering av bevisbördan, treårsregeln.<sup>61</sup> Den skärpning av bosättningsbegreppet som förespråkats av dubbelbeskattningssakkunniga tonades således ned. Likt bedömningen av

---

<sup>54</sup> SOU 1962:59.

<sup>55</sup> SOU 1962:59, s. 72f, Mattsson SN 1990, s. 191.

<sup>56</sup> Prop. 1966:127, s. 27.

<sup>57</sup> SOU 1962:59, s. 76.

<sup>58</sup> Den så kallade treårsregeln, se avsnitt 2.3.4.3.

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

<sup>60</sup> Prop. 1966:127, s. 48f.

<sup>61</sup> Ibid, s. 49.

väsentlig anknytning sker idag bedömdes anknytningen enligt treårsregeln baserad på olika faktorer. Faktorerna som vid införandet angavs i lagtexten var följande:

- om personen inte tagit varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort
- om personen vistas utomlands för studier eller hälsans vårdande
- om personen har bo eller familj i Sverige
- om personen driver rörelse i Sverige
- om personen har fastighet i Sverige
- därmed jämförliga förhållanden

Bosättningsbedömningen skulle enligt både dubbelbeskattningssakkunniga och departementschefen ske genom en avvägning mellan samtliga faktorer som var vid handen.<sup>62</sup> Dubbelbeskattningssakkunniga gick dock steget längre och sa att om vissa faktorer förelåg skulle obegränsad skattskyldighet infinna sig direkt, till exempel om en person vore direkt eller indirekt ledare för ett företag och utövar ledningen över företaget från utlandet.<sup>63</sup> Departementschefen sa emellertid att det var självklart att väsentlig anknytning inte skulle föreligga så snart någon av de i lagtexten angivna omständigheterna var vid handen utan var beroende av omständigheterna i det enskilda fallet.<sup>64</sup> Samtidigt som en bedömning skedde av den svenska anknytningen skulle också motsvarande bedömning göras av utländska förhållanden enligt departementschefen.<sup>65</sup>

Reglerna bestod i oförändrad form fram till mitten av 1980-talet. Kommissionen mot ekonomisk brottslighet<sup>66</sup> påtalade inför ändringen 1985 att det svenska bosättningsbegreppet i vissa avseenden var alltför snävt utformat och förespråkade en utvidgning av bosättningsbegreppet. Risker var att individer kunde undslippa beskattning både i Sverige och i utlandet.<sup>67</sup> De regelförändringar som slutligen skedde 1985 ansågs ge uttryck för en avvägning mellan förhindrandet av skatteflykt samt möjligheten för en person som definitivt avsåg bryta förbindelsen med Sverige att faktiskt göra så. Rädslan för att ha ett alltför vittgående bosättningsbegrepp ansågs vara överdriven. Begränsningen som skedde genom dubbelbeskattningsavtalen skulle medföra en reducering av eventuella negativa verkningar en sådan utvidgning skulle medföra.<sup>68</sup>

Förändringarna som skedde 1985 innebar att reglerna kom att omfatta, inte bara svenska medborgare utan alla som i Sverige haft sitt egentliga bo och hemvist. Dessa individer skulle alltså i fortsättningen vid en avflyttning från Sverige kunna komma att ha väsentlig anknytning hit. Det är en viktig förutsättning att personen i fråga någon gång varit bosatt i Sverige. Att

---

<sup>62</sup> Prop. 1966:127, s. 49f.

<sup>63</sup> SOU 1962:59, s. 76f.

<sup>64</sup> Prop. 1966:127, s. 49f.

<sup>65</sup> Ibid, s. 49f.

<sup>66</sup> Kommissionen mot ekonomisk brottslighet, Ds Ju 1983:18.

<sup>67</sup> Ds Ju 1983:18, s. 37ff.

<sup>68</sup> Prop. 1984/85:175, s. 10f.

enbart grunda skattskyldigheten på faktorer som ger anknytning till Sverige nämns som otillfredsställande om detta inte vore kopplat till en tidigare bosättning. Regeln skulle bli alltför vid och personer som inte skulle ha omfattats av regeln skulle nu komma att göra det. Med det skulle också syftet att motverka skenbosättning sättas åt sidan.<sup>69</sup>

Samtidigt infördes också möjligheten att en person kunde återfå sin väsentliga anknytning till Sverige vilket tidigare inte varit möjligt. Den tidigare regeln hade som syfte att kvarhålla den skattskyldige i svensk beskattning även efter det att denne utflyttat från Sverige. Det kom till uttryck i lagtexten genom kravet att den skattskyldige *alltjämt* hade väsentlig anknytning till Sverige. Problemet detta hade inneburit var att en person som tidigare varit obegränsat skattskyldig men som sedan blivit begränsat skattskyldig kunde öka sin anknytning till Sverige igen utan risk för att åter få väsentlig anknytning till Sverige.<sup>70</sup>

Vid ändringen som skedde 1985 utvidgades antalet grunder till att i princip omfatta de som finns idag:

- om personen är svensk medborgare,
- den tidrymd under vilken personen tidigare har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige,
- om personen inte har varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort,
- om personen vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl,
- om personen har en bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk,
- om personen har familj i Sverige,
- om personen bedriver näringsverksamhet i Sverige eller genom innehav av tillgångar som direkt eller indirekt ger denne ett väsentligt inflytande i sådan näringsverksamhet,
- är ekonomiskt engagerad i Sverige eller
- om personen innehar fastighet här i riket och
- därmed jämförliga förhållanden.

Ändringarna som skedde i samband med införandet av IL var endast av redaktionell natur.<sup>71</sup>

### 2.3.4.3 Bevisbörderegeln

Som komplement till reglerna om väsentlig anknytning återfinns en bevisbörderegeln, den så kallade femårsregeln, 3 kap. 7 § 2 st. IL.<sup>72</sup> Regeln innebär att en person, från den dagen denne flyttar från Sverige, under fem år ska anses ha väsentlig anknytning hit förutsatt att han själv inte kan visa att så inte är fallet. Därefter förflyttas bevisbördan till SKV. Regeln gäller

---

<sup>69</sup> Prop. 1984/85:175, s. 12f.

<sup>70</sup> Ibid, s. 12f.

<sup>71</sup> Prop. 1999/2000:2 Del 1, s. 1, 493, Prop. 1999/2000:2 Del 2, s. 53.

<sup>72</sup> Tidigare p.1 3 st. Anv. till 53 § KL.

endast svenska medborgare eller den som under tio år varit bosatt eller stadigvarande vistats här.

Enligt hur reglerna är utformade innebär det för den skattskyldige att denne måste uppfylla beviskraven för varje beskattningsår som är aktuellt. I takt med att en person vistas utomlands med oförändrade anknytningsmoment till Sverige anses anknytningen till Sverige ändock minska efterhand som tiden går. Med det minskar också beviskraven för den enskilde. Möjligheten hade annars funnits att skattemyndigheten snabbt kunnat konstatera om det skett några förändringar i den enskildes anknytning till Sverige. Om så ej skett skulle denne därmed även fortsättningsvis vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Avsikten har ej varit att SKV ska kunna fullgöra sin bevis-skyldighet så lätt.<sup>73</sup> För den enskilde med ingen eller liten anknytning till Sverige torde skyldigheten att presentera sådana bevis uppstå först när SKV ifrågasätter den skatterättsliga bosättningen.<sup>74</sup>

Femårsregeln har sitt ursprung i treårsregeln som tillkom vid översynen av bosättningsbegreppet i samband med 1966 års lagändring, Anv. 53 § 2 st. 1 p. KL. Regeln infördes i samband med att väsentlig anknytning infördes i lagtexten. Tanken med treårsregeln var från början att skärpa bosättningsbegreppet.<sup>75</sup> När den slutliga regleringen sedan fastställdes beskrevs regeln dock inte innebära en förändring av bosättningsbegreppet som sådant utan endast en fördelning av bevisbördan på den skattskyldige. Bevisbördans placering är emellertid i sig inte kontroversiell eftersom det är den skattskyldige som själv disponerar bevismaterialet.<sup>76</sup>

Den ökade internationaliseringen som skedde fram till mitten av 1980-talet medförde att en förändring av bevisbörderegeln var nödvändig.<sup>77</sup> Kommissionen mot ekonomisk brottslighet uttalade att treårsregeln tillkomst i princip inte inneburit en skärpning av det skatterättsliga bosättningsbegreppet.<sup>78</sup> Kommissionen ansåg att tiden istället skulle utsträckas från tre till fem år och därmed skulle regelverket överensstamma mer med internationell rättsutveckling.<sup>79</sup>

Genom att utsträcka tiden till fem år för vilken bevisbördan ålåg den skattskyldiga fick personer som höll sin bosättning svävande med syftet att undgå beskattning svårare att hävda att bosättningen inte var i Sverige.<sup>80</sup> Beslutat att utöka tiden motiverades av departementschefen med att det vid tidpunkten var betydligt vanligare med internationell rörlighet. Visserligen var det skäligt att individens förpliktelser minskade med tiden sedan denne flyttat från Sverige, men exempelvis internationellt förgrenade koncerner gav möjlighet för den skattskyldige att hålla sin definitiva bosättning

<sup>73</sup> Prop. 1984/85:175, s. 15, Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 28f.

<sup>74</sup> Prop. 1984/85:175, s. 15, Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 47.

<sup>75</sup> Prop. 1966:127, s. 29f, SOU 1962:59, s. 76.

<sup>76</sup> Prop. 1966:127, s. 49.

<sup>77</sup> Prop. 1984/85:175, s. 10f.

<sup>78</sup> Ds Ju 1983:18, s. 38.

<sup>79</sup> Ibid, s. 47.

<sup>80</sup> Prop. 1984/85:175, s. 10f.



flytande under lång tid. Visserligen, nämnde departementschefen, var dessa personer ej ute i syfte att undandra sig skatt men det påvisade att det vid femårsregelns tillkomst fanns ett mer uttalat behov av en regel, mer utsträckt över tiden, än vad som fanns vid treårsregelns tillkomst.<sup>81</sup>

Bortsett från det uppenbara faktum att treårsregelns beviskrav sträckte sig över tre år och femårsregeln över fem år hade reglerna i princip samma innebörd. Undantaget var att treårsregeln omfattade en snävare personkrets, nämligen endast svenska medborgare, till skillnad från femårsregeln som även omfattade utländska medborgare på grund av den stora immigrationen till Sverige.<sup>82</sup>

#### 2.3.4.4 Svenskt medborgarskap

I samband med etableringen av väsentlig anknytning som fristående bosättningsbegrepp vid 1985 års lagändring infördes också svenskt medborgarskap som en grund för att bibehålla väsentlig anknytning till Sverige. Tidigare hade det svenskt medborgarskap varit en förutsättning för att grunda obegränsad skattskyldighet.<sup>83</sup> Departementschefen uttalade emellertid att medborgarskapet internationellt sett hade minskat i betydelse. Av denna anledning skulle också medborgarskapsbegreppet i fråga om väsentlig anknytning tillmätas mindre betydelse.<sup>84</sup> Generellt sett hade och har också nationalitetens betydelse minskat i lagstiftningen vilket påvisar en insikt i den svenska befolkningsstrukturen.<sup>85</sup>

Medborgarskapet som anknytningsmoment är framförallt aktuellt i fråga om svenska medborgare som flyttar utomlands men kan likaväl användas på utländska medborgare.<sup>86</sup> Olika vikt läggs vid medborgarskapet beroende på det enskilda fallet, men generellt sett anses liten vikt läggas vid anknytningsmomentet.<sup>87</sup> Vissa har också uttryckt att medborgarskapet i sig aldrig kan vara avgörande för bosättningen.<sup>88</sup>

I förarbeten och doktrin finns ett antal scenarion uppräknade där mindre respektive mer vikt kan tillmätas medborgarskapet. Om en svensk medborgare vid utflyttning från Sverige behåller sitt svenska medborgarskap torde detta tillmätas liten betydelse för bedömningen.<sup>89</sup> Om personen i fråga däremot vid utflyttning avsäger sig sitt svenska medborgarskap och istället väljer att bli medborgare i sitt nya hemland innebär detta att större vikt läggs därvid. En person som frivilligt valt att avstå sitt medborgarskap

---

<sup>81</sup> Prop. 1984/85:175, s. 15.

<sup>82</sup> Ibid, s. 15.

<sup>83</sup> Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 36f.

<sup>84</sup> Prop. 1984/85:175 s. 11.

<sup>85</sup> Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 36.

<sup>86</sup> Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 36, Andersson, m.fl., Inkomstskattelagen. En kommentar Del I, s. 95.

<sup>87</sup> Bækkevold m.fl. Inkomstskatt en lagkommentar Del 1, s. 62, Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 36

<sup>88</sup> Källqvist m.fl., Internationella skattehandboken, s. 54.

<sup>89</sup> Andersson m.fl. Inkomstskattelagen. En kommentar Del I, s. 95.

anses ha gjort tillkänna en avsikt att bryta eller i alla fall minska banden till Sverige. Det andra fallet som kan tillmätas medborgarskapet större betydelse än i normalfallet är om en utländsk medborgare väljer att flytta från Sverige för att återbosätta sig i sitt gamla hemland.<sup>90</sup>

#### **2.3.4.5 Tid den skattskyldige varit bosatt i Sverige**

I likhet med medborgarskapet infördes genom 1985 års lagändring, tiden för vilken den skattskyldige varit bosatt här i Sverige som anknytningsmoment.<sup>91</sup> Anknytningsmomentet infördes utan en närmare motivering.<sup>92</sup>

Regeln tar framförallt sikte på utländska medborgare som varit bosatta i Sverige. Anknytningsmomentet verkar logiskt efter principen att ju längre bosättning i Sverige desto starkare anknytning till Sverige. SKV nämner i sin handledning bland annat det faktum att en person varit bosatt hela sitt liv i Sverige kan tillmätas samma vikt som om personen varit svensk medborgare. Anknytningsmomentet i sig självt är inte tillräckligt för att grunda obegränsad skattskyldighet.<sup>93</sup>

Innan 1985 års lagändring hade svenskt medborgarskap varit en förutsättning för att obegränsad skattskyldighet skulle föreligga. I och med ändring kom dock tiden under vilken den skattskyldige vistats här i Sverige att få betydelse vid fastställandet av dennes anknytning till Sverige.<sup>94</sup> Att tillmätas vikt vid långvarig bosättning i Sverige kan emellertid strida mot det syfte som uppställdes både 1966 och 1985 eftersom reglerna infördes för att förhindra en skenbosättning utomlands. En person som har för avsikt att bryta samtliga band med Sverige ska också ha möjlighet till detta. Det är emellertid svårt om anknytningsmomentet går ut på att personen tillbringat viss tid i landet varifrån flyttningen sker, eftersom det är omöjligt att göra den tiden ogjord.<sup>95</sup>

#### **2.3.4.6 Varaktigt bosatt på en viss utländsk ort**

Betydelsen av en persons vistelsemönster på viss utländsk ort började tillmätas betydelse i bosättnings-sammanhang i samband med översynen av bosättningsbegreppet 1966.<sup>96</sup> Anledningen var att ett kringflackande liv inte medförde anknytning till någon ort och den skattskyldige skulle med detta leverne till och med kunna undgå beskattning helt och hållet.<sup>97</sup>

---

<sup>90</sup> Prop. 1984/85:175, s. 13, Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 36. Inkomstskattelagen, En kommentar, Del I s. 95. Jfr även RÅ 1997 not 197 och RÅ 1998 not 67 där en norsk respektive finsk medborgare som flyttat från Sverige inte befanns obegränsat skattskyldig i Sverige trots flera starka anknytningsfaktorer hit.

<sup>91</sup> Prop. 1984/85:175, s. 11.

<sup>92</sup> Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 22.

<sup>93</sup> Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 36f.

<sup>94</sup> Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 36f.

<sup>95</sup> Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 22. Angående syftet med lagstiftningen se Prop. 1984/85:175, s. 13. 1966:127, s. 49.

<sup>96</sup> Anv. 53 § KL.

<sup>97</sup> Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 22f.

Dubbelbeskattnings-sakkunniga<sup>98</sup> hade framfört åsikter och ansåg det rimligt att den skattskyldige bosatt sig på viss utländsk ort och skaffat sig en fast bostad där. Skulle personen istället flytta runt i det nya hemlandet mellan olika orter eller mellan olika länder ansågs den svenska anknytningen starkare.<sup>99</sup> Vissa hävdar idag att det inte lär ha förekommit någon person som har förklarats sakna väsentlig anknytning till Sverige utan att ha någon form av bostad i utlandet i egentlig bemärkelse.<sup>100</sup>

Det framgår inte av förarbeten eller lagtext hur lång tid en person ska vara bosatt utomlands för att inte längre anses ha väsentlig anknytning till Sverige.<sup>101</sup> En ungefärlig gräns på sex månader nämndes emellertid i förarbetena.<sup>102</sup> Att särskild vikt skulle tillmätas förhållanden i utlandet nämndes också det i förarbetena.<sup>103</sup> Klart idag är dock att det inte krävs att personen är obegränsat skattskyldig i utlandet.<sup>104</sup> Emellertid är det troligt att så ändå är fallet om personen i fråga är att anse som bosatt där.<sup>105</sup> Skulle en person anses vara obegränsat skattskyldig enligt utländsk rätt förhindrar inte det att en person även kan ses som obegränsat skattskyldig i Sverige.<sup>106</sup> Det är troligen också lättare för Sverige att avstå beskattningsrätten då en annan stat sannolikt kommer att beskatta inkomsten eller förmögenheten.<sup>107</sup>

Något uttryckligt krav på den utländska bostadens standard uppställs inte men den ska vara inrättad för permanent boende och även utnyttjas permanent.<sup>108</sup> I doktrin har det uttryckts att anknytningen möjligtvis kan stärkas ju mer den skattskyldiga lägger ned på bostaden, speciellt i förhållande till sin egen inkomst.<sup>109</sup> En av den skattskyldige ägd villa torde med detta resonemang tillmätas större betydelse än en hyrd lägenhet.<sup>110</sup> Övernattning på hotell torde enligt SKV endast kunna godkännas som

---

<sup>98</sup> SOU 1962:59.

<sup>99</sup> Prop. 1966:127, s. 30f.

<sup>100</sup> Källqvist m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 22f.

<sup>101</sup> Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 38, Andersson m.fl. Inkomstskattelagen en kommentar Del I, s. 96.

<sup>102</sup> Prop. 1966:127, s. 31.

<sup>103</sup> Ibid, s. 49.

<sup>104</sup> Se RÅ 2002 ref 70, RÅ 2002 ref 99. I det förra fallet uttalar RR att den linje som Skatteverket förespråkade, där skattskyldigheten i den utländska staten, skulle få till följd att andra staters interna skattelagstiftning skulle få betydelse för bedömningen av bosättning och skattskyldighet enligt svensk rätt. Man säger vidare att övriga anknytningsfaktorer generellt sett ger uttryck för objektiva iakttagbara faktiska förhållanden vilket talar mot att den aktuella anknytningsgrunden eller någon av de andra skulle vara beroende av en särskild prövning enligt utländsk rätt. Många av anknytningsgrunderna skulle i så fall förlora sin betydelse. Paulin, SvSkT 2002, s. 689.

<sup>105</sup> Lodin m.fl. Inkomstskatt, s. 611.

<sup>106</sup> Källqvist m.fl. Internationella skattehandboken, s. 55, jfr RÅ 2002 ref 70.

<sup>107</sup> Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 36f.

<sup>108</sup> Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 38, Andersson m.fl. Inkomstskattelagen en kommentar Del I s. 96.

<sup>109</sup> Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 22f, Källqvist m.fl., Internationella skattehandboken, s. 55.

<sup>110</sup> Källqvist m.fl., Internationella skattehandboken, s. 55.

undantagsfall.<sup>111</sup> Annars kan bostaden vara ägd, hyras eller disponeras på annan grund.<sup>112</sup>

### 2.3.4.7 Vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl

Anknytningsfaktorn att en person vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl infördes som anknytningsgrund genom översynen 1966. Tanken bakom regeln var att en person som bedriver studier eller vårdar sin hälsa utomlands normalt återvänder till Sverige inom en inte alltför avlägsen framtid.<sup>113</sup> Samtidigt får inte heller personen någon direkt anknytning till det nya landet i fråga.<sup>114</sup>

Vikten som läggs vid att vistelsen sker utomlands på grund av ohälsa eller studier är oftast inte stor. Generellt är det exempelvis inte möjligt att åberopa ohälsan som ett kriterium för att den väsentliga anknytningen ska bestå. Ohälsans art kan vara sådan att den föranleder längre vistelser utomlands, kanske på obestämd tid. Framförallt nämns äldre personer som till följd av sin ohälsa tvingas flytta till varmare breddgrader. Möjligheten för dessa att återvända är i många fall liten. Ohälsan som anknytningsgrund får i sådana och dylika fall anses ha liten betydelse i bedömningen.<sup>115</sup> Även studierna är en faktor som inte tillmäts alltför stor vikt.<sup>116</sup> Det är också så att anknytningsmomentet generellt sett troligen har fått en allt mindre betydelse i takt med en ökad rörlighet.<sup>117</sup>

Likt vad som sagt tidigare<sup>118</sup> lär det specifika syftet med vistelsen utomlands inte spela någon roll om den skattskyldige kan göra sannolikt att denne inte avser återvända inom en nära framtid.<sup>119</sup> Det ursprungliga syftet torde knappast inte heller spela någon roll om en person avbrutit sin anknytning till Sverige och bosättningen i utlandet de facto blivit stadigvarande och personen inte har någon avsikt att återvända till Sverige.<sup>120</sup>

---

<sup>111</sup> Andersson m.fl. Inkomstskattelagen en kommentar del I, s. 96.

<sup>112</sup> Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 38, Pelin, Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv, s. 30.

<sup>113</sup> Prop. 1966:127, s. 30f, Andersson m.fl. Inkomstskattelagen en kommentar, s.97, Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 38.

<sup>114</sup> Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 23.

<sup>115</sup> Jfr. RÅ 2002 not 149, Pelin, Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv, s. 32, Andersson m.fl. Inkomstskattelagen en kommentar Del I, s. 97 Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 38. Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 23.

<sup>116</sup> Källqvist m.fl. Internationella skattehandboken, s. 55.

<sup>117</sup> Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 37.

<sup>118</sup> Se stycke 2.3.4.1.

<sup>119</sup> Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 23.

<sup>120</sup> Pelin, Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv, s. 32, Andersson m.fl. Inkomstskattelagen en kommentar Del I, s. 97. Jfr SRNs avgörande från 2006-03-07.

### 2.3.4.8 Har en bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk

Anknytningsmomentet att ha en bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk tillkom sin nuvarande lydelse 1985. Innan dess angavs att den skattskyldige skulle ha bo i Sverige med vilket bör ha avsett att denne hade bostad i Sverige.<sup>121</sup>

Innehavet av en bostad är en faktor som tillmäts en stor betydelse vid bedömningen.<sup>122</sup> Om en individ behåller en bostad i Sverige vid utflyttning är det en grund som ensam anses kunna föranleda obegränsat skattskyldighet. Särskilt stark blir anknytningen om den skattskyldige intill avflyttningen har använt bostaden som permanentbostad.<sup>123</sup> Anskaffar den skattskyldige en bostad efter utflyttning från Sverige innebära det inte i sig att obegränsad skattskyldighet föreligger.<sup>124</sup> Vilken dispositionsgrund som annars finns spelar ingen roll.<sup>125</sup> Det faktum att den skattskyldige rent faktiskt inte har tillgång till bostaden har inte heller tillmätts större betydelse då en uthyrning inte befunnits vara ett hinder för väsentlig anknytning, även om uthyrning sker i avvaktan på en försäljning. Den väsentliga anknytningen kvarstår då till dess att köparen har tillträtt fastigheten.<sup>126</sup> Inte heller torde det faktum att bostaden tillfälligt rent faktiskt inte kan disponeras till följd av ombyggnation eller reparationer föranleda annan bedömning än att den skattskyldige kan disponera den.<sup>127</sup>

Vad som sedan klassificeras som en bostad är problematiskt och har i viss mån varierat över tiden. Med en bostad för åretruntbruk enligt dagens definition avses generellt en bostad som är utrustad på så sätt och kommunikationsmässigt belägen, att det utan vidare är möjligt att bo där året om.<sup>128</sup> Vilken vikt som sedan läggs vid bostaden varierar givetvis efter hur den aktuella bostaden är belägen och utrustad.

Ett innehav av en fritidsfastighet vid utflyttning från Sverige innebar inte per automatik att hemvistet behölls i Sverige anfördes det i förarbetena till 1966 års lagändring.<sup>129</sup> Att så inte var fallet innebar ett viktigt undantag för personer som lämnat Sverige men önskade återkomma på sommaren.<sup>130</sup> Huvudregeln torde idag också vara att ett fritidshus inte utgör en

---

<sup>121</sup> Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 23, Andersson m.fl. Inkomstskattelagen en kommentar Del I, s. 97, Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 38.

<sup>122</sup> Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 38, Rabe m.fl. Det svenska skattesystemet, s. 202

<sup>123</sup> Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 38f.

<sup>124</sup> Källqvist m.fl. Internationella skattehandboken, s. 57.

<sup>125</sup> Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 38f.

<sup>126</sup> RÅ 1974 A 738, RÅ 1974 A 1220, RÅ 2009 not. 83.

<sup>127</sup> Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 38f.

<sup>128</sup> Prop. 1984/85:175, s. 13.

<sup>129</sup> Prop. 1966:127, s. 50. Angående fritidsbostadens betydelse se även Bet. 1984/85:SkU59 s. 14.

<sup>130</sup> Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 612.

anknytningsfaktor.<sup>131</sup> Det finns emellertid undantag. En fullt utrustad stuga i fjällen eller en sommarbostad belägen på en avlägsen ö, som endast kan nå vissa delar av året, kan givetvis inte tillmätas betydelse som en fastighet belägen i en stortstadsregion där gränsen mellan permanent bebyggelse och fritidsfastigheter har suddats ut.<sup>132</sup> Departementschefen uttalade också i sammanhanget att ett enkelt fritidshus inte skulle tillmätas avgörande betydelse vid bedömningen av väsentlig anknytning som ett hus klassificerat som ett fritidshus men beläget i ett attraktivt område och inrättat för åretruntbruk.<sup>133</sup> Samtidigt uttalade dock skatteutskottet att ett fritidshus inrättat för åretruntbruk inte utgjorde någon grund för bosättning.<sup>134</sup> Ståndpunkten idag torde vara att en fritidsbostad i sig inte kan utgöra väsentlig anknytning även om den skulle vara inrättad för åretruntbruk.<sup>135</sup> Har den däremot utnyttjats som permanentbostad tillmäts den givetvis större vikt. En fritidsbostad som varaktigt utnyttjats som permanentbostad av den skattskyldige och dennes familj bör jämföras med en permanentbostad.<sup>136</sup> Sammantaget spelar alltså det faktiska utnyttjandet av fastigheten ingen roll utan det är just standard och läge som är avgörande.<sup>137</sup>

SKVs uppfattning är att om den enda anknytningspunkten utgörs av en tidigare permanentbostad grundar denna faktor väsentlig anknytning till och med det femte beskattningsåret efter utflytningen.<sup>138</sup>

### 2.3.4.9 Familj i Sverige

Familjen infördes som anknytningsgrund i samband med 1966 års översyn av bosättningsreglerna.<sup>139</sup> Att familjen, make och minderårigt barn, bor kvar i Sverige vid utflyttning utgör ett mycket starkt anknytningsmoment och har regelmässigt tillmätts stor betydelse eftersom det ofta talar för att vistelsen utomlands är tillfällig.<sup>140</sup>

Vad som egentligen avses med familj i sammanhanget verkar det råda viss tveksamhet kring. Med familj avses definitivt make eller minderårigt barn.<sup>141</sup> Mattsson nämner emellertid möjligheten att inte bara gifta par

---

<sup>131</sup> Prop. 1984/85:175, s. 13.

<sup>132</sup> Ibid, s. 28.

<sup>133</sup> Ibid, s. 13.

<sup>134</sup> Bet. 1984/85:SkU59, s. 14.

<sup>135</sup> Jfr RÅ 1992 not 367.

<sup>136</sup> Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 39, jfr RÅ 1989 ref 118.

<sup>137</sup> Rabe m.fl. Det svenska skattesystemet, s. 202, Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 33, Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 42, RÅ 1974 ref 97 En villa på Värmdö som inte använts till annat än fritidsändamål ansågs inte kunna klassificeras som en fritidsfastighet i sammanhanget på grund av sin närhet till Stockholm.

<sup>138</sup> Skatteverkets ställningstagande, 2008-04-08, dnr 131 687505-07/111.

<sup>139</sup> Anv. 53 § KL.

<sup>140</sup> Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 40, Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 24, Källqvist m.fl., Internationella skattehandboken, s. 58.

<sup>141</sup> Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 40, Andersson m.fl. Inkomstskattelagen. En kommentar Del I, s. 98.

omfattas, men vad som skulle jämföras med ett gift par nämns inte.<sup>142</sup> Myndiga barn som bor i Sverige eller myndiga, utomlands boende barns anknytning till Sverige beaktas inte vid bedömningen.<sup>143</sup> Att minderåriga barn stannar i Sverige för att avsluta sin skolgång tillmäts liten betydelse.<sup>144</sup> Vidare nämner Lodin att med familj avses icke yrkesverksam make och minderårigt barn. En yrkesverksam make kan även den utgöra en anknytningsgrund men är en svagare sådan än vad en icke yrkesverksam make är. Anledningen hävdar Lodin är att det ska vara möjligt för två makar att vara obegränsat skattskyldiga i två olika länder, vilket annars varit betydligt svårare.<sup>145</sup> Generellt sägs emellertid att om en av makarna har väsentlig anknytning till Sverige har även den andra det.<sup>146</sup>

För att maken ska kunna tillmätas stor vikt vid bedömningen är det avgörande att den skattskyldige sammanlever med sin make. Så länge ett äktenskap ej är upplöst föreligger en stark presumtion om att de båda makarna fortfarande sammanlever som kräver väl underbyggda uppgifter om söndring i äktenskapet för att brytas.<sup>147</sup> Man ska också vara medveten om att en person kanske inte avser att hålla kontakten med familjen efter en utflyttning då flytten kan vara ett sätt att bryta banden med familjen.<sup>148</sup>

I fråga om återbosättning har SKV uttalat att en person ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige om maken återflyttar till Sverige, detta oavsett hur lång tid som har förflutit sedan utflyttningen från Sverige skedde.<sup>149</sup>

Utländska medborgare som flyttar tillbaka till sitt gamla hemland utan någon tanke på att återvända till Sverige samtidigt som maken inte har några planer på att utvandra bör föranleda att anknytningen till Sverige är mindre stark. Detta till trots att äktenskapet fortfarande består.<sup>150</sup>

### **2.3.4.10 Näringsverksamhet eller ekonomiskt engagerad i Sverige**

I följande redogörelse har två utav anknytningsgrunderna slagits samman, 3 kap 7 § p. 7-8 IL. Enligt dessa kan väsentlig anknytning föreligga

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

<sup>142</sup> Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 37.

<sup>143</sup> Källqvist, Internationella skattehandboken, s. 58

<sup>144</sup> Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 40f.

<sup>145</sup> Lodin m.fl., Inkomstskatt, s 612, se även RÅ 1952 ref 12.

<sup>146</sup> Baekkevold m.fl. Inkomstskatt en lagkommentar Del 1, s. 63f, Källqvist m.fl.

Internationella skattehandboken, s. 58

<sup>147</sup> Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 40f.

<sup>148</sup> Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 37.

<sup>149</sup> Skatteverkets ställningstagande, 2009-03-12, dnr 131 285447-09/111.

<sup>150</sup> Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 40f.

Orsaken till sammanslagningen är att de äger stor likhet med varandra och därför är svåra att skilja åt. Samma tendenser, att sammanföra de båda grunderna, går att urskilja även i förarbeten och doktrin.<sup>151</sup> Anknäytningmomenten fick sin form i och med införandet i IL. Fram till dess var de båda anknäytningmomenten samlade i en punkt men med samma innebörd vilket ytterligare talar för att en redogörelse av de båda ska ske samtidigt. Uppdelningen i och med ILs införande var endast av redaktionell natur.<sup>152</sup> Innan dess angavs i anknäytningpunkten, fram till ändringen 1985, att individen drev rörelse i Sverige.

Innebörden av anknäytningmomenten är att en person som i viss grad har ekonomiska intressen i Sverige också kommer att behålla sin anknäytning till Sverige. Förekomsten av ekonomiska band till Sverige är en faktor som tillmäts stor betydelse vid bedömningen. Om en individ bedriver näringsverksamhet här eller är ekonomiskt engagerad i Sverige kan detta ensamt utgöra tillräcklig grund för att denne ska anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Det är framförallt verksamhetens omfattning som tillmäts betydelse och det spelar ingen roll om den aktuella verksamheten bedrivs som enskild firma eller i bolagsform.<sup>153</sup>

Vad gäller ekonomiskt engagemang finns det inget krav på att den skattskyldiga ska delta i ledningen av företaget utan räcker med att det finns ett ekonomiskt intresse i bolaget och att personen kan utöva ett verkligt inflytande. Det är alltså inte det ekonomiska engagemanget i sig som grundar väsentligt anknäytning utan det är det ekonomiska intresset som direkt eller indirekt medför ett väsentligt inflytande som är grunden för anknäytningen.<sup>154</sup>

Det faktum att en person bedriver en rörelse nämns första gången inför översynen av bosättningsreglerna 1966. Dubbelbeskattningssakkunniga uttalade vid utvecklingen av treårsregeln att man skulle fästa avgörande betydelse vid omständigheternas reella betydelse. Innebörden exemplifierades med att en person som är ledare, direkt eller indirekt, för ett svenskt företag och efter utflyttning utövar ledningen från utlandet kan enbart på grund av detta förhållande anses även i fortsättningen vara bosatt i Sverige.<sup>155</sup> Att den skattskyldige bedrev rörelse bestod i sin lydelse i treårsregeln fram till översynen 1985. Begreppet gavs i praxis emellertid betydligt större innebörd än just det faktiska utövandet av en näringsverksamhet i Sverige. Framförallt var det vid tidpunkten accepterat i praxis att även ett aktieinnehav i ett svenskt företag kunde medföra att personen var att anse som bosatt i Sverige.<sup>156</sup>

---

<sup>151</sup> Se exempelvis Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 41, Bækkevold m.fl. Inkomstskatt en lagkommentar Del 1, s. 64.

<sup>152</sup> Prop. 1999/2000:2 Del 1, s. 1, 493, Prop. 1999/2000:2 Del 2, s. 53.

<sup>153</sup> Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 41.

<sup>154</sup> Prop. 1984/85:175., s. 13f, Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 41f.

<sup>155</sup> Prop. 1966:127 s. 30.

<sup>156</sup> Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 25f.



Beträffande ekonomiskt engagemang konstaterade kommissionen<sup>157</sup> att treårsregeln beaktade engagemang som innebar ett ledande av ett svenskt företag medan en kapitalplacering inte torde tillmätas någon större betydelse. Mellan dessa båda poster fanns enligt kommissionen ett gränsland där det var aktuellt att tala om ett aktivt ekonomiskt engagemang. Detta exemplifieras med att en person genom fordringar hos bolaget därigenom kunde utöva ett inflytande.<sup>158</sup> Vid 1985 års översyn av reglerna föreslog departementschefen som svar på kommissionens synpunkter att den som bedriver rörelse i Sverige eller på annat sätt är aktivt ekonomiskt engagerad i Sverige skulle införas i anvisningen som anknytningsmoment till 53 § KL. Anknytningsmomentet skulle införas enligt departementschefen sedan den lydelse som vid tidpunkten återfanns i treårsregeln inte gav uttryck för att ett verkligt inflytande i en rörelse i Sverige krävdes för att en person skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige.<sup>159</sup> Lagrådet motsatte sig emellertid den nämnda formuleringen med motiveringen att den var alltför obestämd och att varje innehav i själva verket innebär ett visst inflytande, om än obetydligt i många fall. Lagrådet föreslog istället att det närmare skulle regleras vad som avsågs med ett innehav och att innehavet skulle medföra ett väsentligt inflytande<sup>160</sup> i verksamheten.<sup>161</sup> Synpunkter som togs till vara av departementschefen.<sup>162</sup>

Enligt specialmotiveringen vid 1985 års ändring avsågs med aktivt ekonomiskt engagemang kapitaltillgångar som ej var rena kapitalplaceringar. Avgörande för bedömningen var om innehavet gav innehavaren ett inflytande i verksamheten, direkt eller indirekt.<sup>163</sup> Inflytande i verksamheten var alltså därefter inte direkt knutet till aktier utan kan ta sig andra former.<sup>164</sup> Sådana tillgångar kan alltså även vara konvertibla skuldebrev, optionsrätter och reverser på större belopp.<sup>165</sup> Det är viktigt i sammanhanget att ytterligare poängtera kausalitetskravet. Det är inte tillräckligt att en person exempelvis har stora fordringar på en gäldenär i Sverige utan det krävs därtill att detta innehav ska ge ett inflytande i näringsverksamheten och att inflytandet ska vara väsentligt.<sup>166</sup> Med detta resonemang skulle det i fråga om aktier primärt vara aktiernas röstetal som är avgörande för bedömning.<sup>167</sup> Dock är det inte ett krav med en majoritetspost.<sup>168</sup>

---

<sup>157</sup> Kommissionen mot ekonomisk brottslighet, Ds Ju 1983:18.

<sup>158</sup> Prop. 1984/85:175, s. 13f.

<sup>159</sup> Ibid, s. 13f.

<sup>160</sup> Eftersom att praxis på området fastslagit att ett inflytande i en verksamhet var tillräckligt kan formuleringen att det ska vara frågan om ett väsentligt ekonomiskt engagemang vara en markering mot tidigare praxis. Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 25f.

<sup>161</sup> Prop. 1984/85:175, s. 115.

<sup>162</sup> Ibid, s. 122.

<sup>163</sup> Prop. 1984/85:175, s. 28. Se även departementschefens uttalande Prop. 1984/85:175, s. 13.

<sup>164</sup> Prop. 1984/85:175 s. 13f.

<sup>165</sup> Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 43.

<sup>166</sup> Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 613.

<sup>167</sup> Andersson m.fl., Inkomstskattelagen en kommentar Del I, s. 99.

<sup>168</sup> Skatteverket,Handledning för internationell beskattning s. 42.

### 2.3.4.11 Fastighetsinnehav i Sverige

Fastighetsinnehav i Sverige innebär normalt att personen i fråga har stark anknytning till Sverige.<sup>169</sup> Det totala värdet av fastigheten tillmäts betydelse och fastighetsinnehavet är sällan isolerat till att vara just endast en fastighet. Ett innehav av en fastighet är nämligen oftast kombinerat med ett annat anknytningsmoment. Framförallt utgör normalt sett en villafastighet, eller motsvarande, också en åretruntbostad<sup>170</sup> varvid bostadsmomentet utgör det viktigaste anknytningsmomentet av de två. Detsamma blir resultatet om fastigheten utnyttjas för någon form av näringsverksamhet<sup>171</sup> som bedrivs i Sverige.<sup>172</sup>

En fastighet som är obebyggd och med en obetydlig näringsverksamhet torde innebära att själva innehavet av fastigheten utgör det huvudsakliga anknytningsmomentet. Fastigheter med obetydlig näringsverksamhet exemplifieras med skogs- och jordbruksfastigheter utan nämnvärd omsättning. I sådana och dylika fall bedöms anknytningen vara relativt svag. Samtidigt torde en obebyggd villatomt endast ha marginell betydelse vid bedömningen.<sup>173</sup>

Anknytningen blir givetvis större om fastigheten har ett större värde eller om det är en högre omsättning och ägaren direkt eller indirekt deltar i driften. Skulle fastighetens värde och omsättningen vara av ett mera betydande värde skulle det tillsammans medföra att anknytningen är att anse som väsentlig.<sup>174</sup>

### 2.3.4.12 Liknande förhållanden

Uppräkningen av anknytningsmoment utgör en uppräknings av de förhållanden som bör inverka på bedömningen vid avgörande om en person ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Emellertid är det så att samtliga faktorer kommer att inverka på bedömningen om än kanske inte i lika stor mån som de redan nämnda.<sup>175</sup> Viktigt är dock att begreppet väsentlig anknytning ej får tolkas extensivt.<sup>176</sup> Uttrycket ”liknande förhållanden” innebär därför att de förhållanden som här inordnas är att likna vid de som tidigare omnämnts. Lydelsen var också tidigare därmed jämförliga förhållanden.<sup>177</sup>

---

<sup>169</sup> Skatteverket, Handledning för internationell beskattning s. 43.

<sup>170</sup> Se avsnitt 2.3.4.8.

<sup>171</sup> Se stycke 2.3.4.10.

<sup>172</sup> Skatteverket, Handledning för internationell beskattning s. 43, Källqvist m.fl. Internationella skattehandboken, s. 60.

<sup>173</sup> Skatteverket, Handledning för internationell beskattning s. 43f.

<sup>174</sup> Skatteverket, Handledning för internationell beskattning s. 44. Andersson m.fl.

Inkomstskattelagen. En kommentar Del 1, s. 100.

<sup>175</sup> Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 27.

<sup>176</sup> Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, s. 44

<sup>177</sup> Prop. 1999/2000:2 Del 2, s. 53.

Av vad som här inordnas kan nämnas närståendes anknytning, det vill säga make och minderårigt barn, till Sverige.<sup>178</sup> Beträffande äkta makar anges att en väsentlig anknytning som avser den ena maken också går att applicera på den andra maken förutsatt att dessa sammanlever<sup>179</sup>. En bostad som den ena maken innehar borde därför även få inverkan på den andra makens väsentliga anknytning. Med samma resonemang skulle en överlåtelse av egendom eller liknande faktorer som kan konstituera ett anknytningsmoment inte föranleda att en väsentlig anknytning kan ”överlåtas”. Vidare har i viss mån även minderåriga barns anknytningsmoment tillmätts betydelse vid bedömningen av föräldrarnas skattskyldighet.<sup>180</sup>

Andra faktorer som nämns är personens vistelseort.<sup>181</sup> Den tid som individen tillbringat utomlands kan även den tillmätas betydelse. Det finns dock inte en tidsgräns för när en obegränsad skattskyldighet upphör att gälla.<sup>182</sup>

Att möblerna är magasinerade i Sverige ansågs i förarbetena till 1966 års lagändring innebära att personen hade kvar sitt bo här i Sverige.<sup>183</sup> Att möblerna återfinns i Sverige kan tyda på att den skattskyldige överhuvudtaget inte har bo och hemvist i utlandet.<sup>184</sup>

Styrelseuppdrag och andra förtroendeuppdrag tillmätas betydelse. Styrelseuppdrag i familjeföretag föranleder i detta sammanhang en starkare anknytning då den skattskyldiges inflytande och engagemang kanske inte är lika starkt i andra bolag.<sup>185</sup> Även uppdrag för en svensk arbetsgivare utomlands eller att individen är tjänstledig från sin svenska arbetsgivare kan beaktas vid bedömningen.<sup>186</sup>

Något som inte brukar medföra anknytning är kontanter eller fordringar.<sup>187</sup> I den mån dessa går att klassificera som rena kapitalplaceringar är dessa av liten betydelse,<sup>188</sup> om de ska beaktas överhuvudtaget.<sup>189</sup> Pensioner bör inte heller beaktas.<sup>190</sup> Om så ändå skulle vara fallet bör det vara av ringa vikt. Anledningen är svårigheten för individen att påverka sin pension sedan den

---

<sup>178</sup> Andersson m.fl. Inkomstskattelagen. En kommentar Del I, s. 100.

<sup>179</sup> Angående sammanlevande makar se avsnitt 2.3.4.9 angående familj

<sup>180</sup> Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 27, Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 44 f. Jfr RÅ 1972 ref 46.

<sup>181</sup> Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 27.

<sup>182</sup> Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 28.

<sup>183</sup> Prop. 1966:127, s. 30.

<sup>184</sup> Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 23.

<sup>185</sup> Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 27, Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 44f. se t.ex. RÅ 1970 Fi 918.

<sup>186</sup> Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 44f.

<sup>187</sup> Observera emellertid om dessa skulle medföra väsentligt inflytande i ett svenskt företag se avsnitt 2.3.4.10

<sup>188</sup> Prop. 1984/85:175, s. 14, 28. RÅ 1977 Aa 181.

<sup>189</sup> Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 44.

<sup>190</sup> Andersson m.fl. Inkomstskattelagen. En kommentar Del I, s. 100, Pelin Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 41.

är baserad på förhållanden längre tillbaka i tiden som personen numer inte råder över.<sup>191</sup>

Det synsätt som appliceras på pensionerna men även på tiden spenderad i Sverige kan möjligen utökas till att omfatta även andra faktorer som den enskilde icke med rimliga uppoffringar kan påverka.<sup>192</sup>

Slutligen kan sägas att ett arv av en bostad, näringsverksamhet eller fastighet bör inte ensamt föranleda att en person anses ha väsentlig anknytning till Sverige.<sup>193</sup>

## 2.4 Begränsat skattskyldig

### 2.4.1 Allmänt

Vem som anses vara begränsat skattskyldig anges i 3 kap. 17 § IL. Majoriteten av de skattskyldiga identifieras i huvudregeln, första punkten i nämnda paragraf, genom att de som ej anses vara obegränsat skattskyldiga istället är begränsat skattskyldiga. Vidare omnämns därtill vissa specialfall som berör konsulär personal eller dess anhöriga och närstående av olika slag, 3 kap. 17 § 2-4 p. IL.

Den begränsade skattskyldigheten är ett uttryck för källstatsprincipen<sup>194</sup> och är begränsad till att endast omfatta sådana inkomster som uttryckligen angivits av lagstiftaren. Inkomsterna som idag omfattas och räknas till begränsad skattskyldighet är 3 kap. 18-20 §§ IL, 5 § Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta<sup>195</sup>, 7 § Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. och 1 § Kupongskattelag (1970:624). Är någonting inte uppräknat där, utgår heller ingen kommunal eller statlig inkomstskatt.<sup>196</sup>

---

<sup>191</sup> Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt, s. 27.

<sup>192</sup> Ibid, s. 27.

<sup>193</sup> Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 44f.

<sup>194</sup> Se avsnitt 2.2.

<sup>195</sup> Hädanefter förkortat SINK.

<sup>196</sup> Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 29.

# 3 Praxis

## 3.1 Regeringsrätten

Sedan begreppet väsentlig anknytning infördes som självständig bosättningsgrund har en lång rad rättsfall tillkommit som preciserar innebörden av begreppet. Inte minst vad gäller personer som på något sätt har en ekonomisk anknytning till Sverige i den bemärkelsen som anges i 3 kap. 7 § p. 7-8 IL. Tyvärr är inte alla rättsfallen så utförligt refererade som kan önskas. Det är därför svårt att i vissa fall dra någon långtgående slutsats med dessa som utgångspunkt. Många av dessa fall har därför utelämnats. Utelämnats har även vissa fall där endast mindre innehav av aktier varit aktuellt.<sup>197</sup>

### 3.1.1 RÅ 1971 fi 1770

Förhandsbesked. A skulle pensioneras och flytta från Sverige tillsammans med sin maka, B. Anledningen var As hälsoproblem där han vintertid drabbades av elakartade och varaktiga luftrörsbesvär till följd av en tidigare hjärtsjukdom. De skulle sälja sin permanentbostad men B skulle behålla en annan hyreslägenhet i Sverige. Där skulle paret bo 4-5 månader per år. B ägde därtill 2/3 av en skogsfastighet om 200 hektar. I Spanien ägde A en villa om tre rum och kök. A uppbar pension från Sverige.

Riksskatteverket ansåg att A inte hade väsentlig anknytning till Sverige.

RR gjorde ej någon ändring av beslutet.

En ledamot var skiljaktig och anförde att det faktum att de tillbringade 4-5 månader i Sverige gjorde det tveksamt till var de skulle anses bosatta. Genom att därtill beakta skogsfastigheten och att A uppbar pension från Sverige medförde detta att väsentlig anknytning till Sverige förelåg för dem båda intill att tre år förflutit sedan utflyttningen.

#### 3.1.1.1 Kommentar

Rättsfallet är tämligen gammalt och är vad jag kan uttyda inte vanligt refererat till i efterhand i fråga om ekonomiskt engagemang. Vilken vikt som läggs vid respektive anknytningsmoment framgår inte av argumentationen. Däremot torde bostaden samt skogsbruksfastigheten vara de faktorer som bidrar mer till den väsentliga anknytningen än vad pensionen gör. Noteras ska att skogsfastigheten här, i likhet med vad som i regel gäller, utgör två anknytningsmoment, fastighet och näringsverksamhet.

---

<sup>197</sup> Exempel på fall som utelämnats är RÅ 1968 ref 9, RÅ 1970 fi 918, RÅ 1972 fi 1133, RÅ 1977 Aa 181, RÅ 1980 Aa 43, RÅ 1987 not 829, RÅ 2003 ref 52.

Någon diskussion om värde och engagemang i näringen sker inte varför dessa faktorer betydelse här inte verkar tillmätas större roll. Jämfört med senare fall som alla följer samma linje får detta fall anses sticka ut. Sammantaget får fallet därför, i jämförelse med senare fall, tillmätas ett mer ringa värde i fråga om näringsverksamhet.

Sjukdomen skulle möjligen kunna vara av sådan karaktär att A i fortsättningen inte kan vistas i Sverige. Dock framgår inte detta tydligt, varför någon vikt är svår att fästa därvid. Besvaren kan likaväl ha varit övergående vilket i så fall talat för att personen skulle ha kunnat återflytta till Sverige efter viss tid.

### **3.1.2 RÅ 1972 ref 46**

Förhandsbesked. A avsåg flytta till Schweiz med sin familj; frun, Schweizisk medborgare samt tre döttrar, svenska medborgare. Av döttrarna var en fortfarande omyndig. Därutöver hade de en fjärde utflugna dotter. Familjens permanentbostad i Stockholm skulle säljas men fruns sommarvilla i Gustavsberg skulle behållas. A planerade att spendera en eller ett par semester månader i Sverige. A var i Sverige före utflyttningen verksam i en familjekoncern. Han innehade själv 8 % av aktiekapitalet medan barnen tillsammans innehade cirka 30 % tillsammans. En tredjedel av familjens andelar innehades av familjens utflugna dotter. Resterande 62 % ägdes av As tre bröder och deras familjer.

I Schweiz skulle A koordinera marknadsföringen av koncernens produkter inom EFTA och EEC-områdena. Han skulle vid utflyttning ej ha någon annan tjänst eller annat uppdrag i Sverige förutom det på exportmarknadens område som redan nämnts. Ersättningen han skulle uppbära från familjekoncernen, i svenska och utländska bolag, skulle i stort motsvara den ersättning han fick före utflyttningen. I Schweiz skulle han därtill delta i driften av svärfaderns bolag och uppbära viss ersättning därifrån.

Vederbörande taxeringsintendent anförde att A hade ekonomiska intressen i flera svenska bolag, däribland moderbolaget vilket klassificerades som ett fåmansbolag. I detta torde A ha haft ett avgörande inflytande. Han borde själv kunna bestämma tjänstgöringsort och inget om den framtida ledningen av företaget hade nämnts. Han skulle därför anses ha väsentlig anknytning till Sverige även om det fanns vissa band till Schweiz.

A framförde att han ej hade något avgörande inflytande i företaget sedan bröderna innehade 5/8 av aktiekapitalet.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden fann att A hade anknytning till Sverige.

En ledamot var skiljaktig och ansåg att A ej hade väsentlig anknytning till Sverige.

RR anförde att eftersom A tillsammans med sina barn innehade ca 38 % av aktiekapitalet i det svenska företaget och då As verksamhet efter utflyttning även i fortsättningen skulle komma att ägnas åt familjekoncernen tydde det på att A efter utflyttning från Sverige även i fortsättningen skulle ha väsentlig anknytning till Sverige. Åtminstone intill att tre år förflutit sedan utflyttningen.

En av RRs ledamöter gjorde ej någon ändring i förhandsbeskedet och en annan ledamot tryckte på att A som en av bolagets betydande delägare även i fortsättningen skulle komma att utöva inflytande på bolagets allmänna skötsel och därför skulle anses ha väsentlig anknytning hit.

### **3.1.2.1 Kommentar**

Till att börja med kan konstateras att det rör sig om ett fåmans- och familjebolag. Vidare inkluderades barnens innehav i faderns, till och med den myndiga utflugna dotterns innehav medräknades. Innehavet som RR utgår ifrån är alltså inte bara faderns utan även övriga familjens.

Det faktum att A efter utflyttningen från Sverige även i fortsättningen skulle ägna sig åt familjekoncernens verksamhet tillmäts uppenbarligen viss vikt. Hur mycket är emellertid svårt att bedöma då det står att aktiviteten tillsammans med innehavet tydde på att han skulle ha väsentlig anknytning hit i och med detta.

Eftersom ingenting nämns om sommarvillan i domstolens uttalande kan slutsatsen dras att engagemanget i företaget inte är av obetydlig vikt för bedömningen då det i alla fall omnämns som en bidragande orsak.

Detta fall torde vara det första fall efter införandet av väsentlig anknytning som fristående bosättningsgrund i lagstiftningen där ett aktieinnehav i mer absoluta mått kommer till uttryck. Vid tillfället var grunden för väsentlig anknytning att driva rörelse i Sverige. Ändå innebar alltså ett aktieinnehav här väsentlig anknytning. Även om det tillkommit senare fall som närmare specificerar gränsen för när väsentlig anknytning kvarstår är nämnda fall refererat i aktuella domar och i doktrin.

### **3.1.3 RÅ 1974 ref 97**

A, svensk medborgare, var sedan tre år utflyttad från Sverige till Schweiz med sin hustru och minderåriga dotter. Orsaken sades vara hälsoskäl, men ingen närmare redogörelse av detta angavs. A ägde 25 % av aktierna i ett familjebolag men med en rösträttsmajoritet, 2900 mot 100. Han hade inom ett år efter avflyttning avgått från styrelsen och innan avflyttning frånträtt VD-posten. Hans son ledde vid tillfället bolaget, och innehade resterande aktier. A uppbar årligen pension från företaget. Slutligen innehade han en fritidsfastighet på Värmdö där han spenderade två och en halv sommar-

månad per år. Taxeringsvärde och byggnadsvärde var 172 000 respektive 100 000 kronor. Bostadsytan uppgick till 160 plus 43 kvadratmeter.

Vederbörande taxeringsintendent yttrade att A fortfarande hade det helt avgörande inflytandet i bolaget. Tillsammans med fritidsfastigheten som utan större olägenhet gick att använda som åretruntbostad medförde detta att A skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden fann att han på grund av sitt fastighetsinnehav samt aktieinnehav i ett svenskt fåmansbolag var att anses som väsentligt anknuten till Sverige.

RR ansåg i likhet med Riksskatteverket att A skulle anses bosatt i Sverige.

### 3.1.3.1 Kommentar

Det framgår inte närmare vad personen har för hälsoproblem varför det är svårt att dra någon direkt slutsats kring detta. Annars är det två starka anknytningsmoment som är aktuella i fallet. Dels en kraftig majoritet av aktierna i fåmansbolaget vad gäller röstetalet, även om det jämförelsevis endast var 25 % av kapitalet. Det nämns ingenting om att sonen är VD eller innehar resterande aktier i domen. Och dels har A en fritidsfastighet som kan utnyttjas som permanentboende. Mellan aktierna och fritidsfastigheten går det inte att urskilja någon skillnad med hänsyn till den argumentation som förs. I doktrinen har emellertid slutsatsen dragits att båda grunderna i fallet, var för sig, konstituerar väsentlig anknytning.<sup>198</sup>

Fallet innebär i princip en sänkning av vad som är att anse som ett lägsta innehav för väsentlig anknytning från de tidigare 38 % till 25 % om man ser till innehavet av aktiekapital.

### 3.1.4 RÅ 1977 Aa 217

Förhandsbesked. A ägde efter utflyttning från Sverige 25 % av aktiekapitalet, värt 300 000 kronor, i ett svenskt bolag. Resterande andel av aktiekapitalet ägdes av ett danskt börsbolag. A hade utöver aktierna även en fordran på ett svenskt bolag på cirka 800 000 kronor.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden konstaterade att A på grund av sitt aktieinnehav samt det faktum att han var suppleant i det svenska bolagets styrelse påvisade att han ej kunde anses sakna väsentlig anknytning till Sverige.

RR fann att A inte var suppleant i styrelsen men att A på grund av övriga omständigheter ändå skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

---

<sup>198</sup> Rabe m.fl. Det svenska skattesystemet, s. 202, Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 33, Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 42.



### **3.1.4.1 Kommentar**

En uppenbar minoritetspost i bolaget medförde här väsentlig anknytning. Hans faktiska möjligheter att utöva någon egentlig ledning av företaget genom innehavet får anses vara begränsade med endast 25 % av kapitalet. Visserligen nämns det inget om röstfördelningen. Jämfört med RÅ 1974 ref 97 var innehavet av aktiekapital detsamma vilket inte innebar någon förändring av praxis på denna punkt.

Det är oklart vilken vikt som fordringen innebar om någon. Det hade vid tidpunkten inte sagts något från lagstiftaren om att en fordring skulle kunna medföra en väsentlig anknytning.

### **3.1.5 RÅ 1979 Aa 58**

Förhandsbesked. S avsåg flytta till Schweiz för att delta i verksamheten i ett schweiziskt bolag. Bolaget bedrev försäljning på den europeiska marknaden, däribland till bolaget F i Sverige. F var ett renodlat familjebolag i vilket S innehade 10 %. S saknade familj och i övrigt även all annan anknytning till Sverige.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden fann att S under givna omständigheter ej saknade väsentlig anknytning till Sverige.

RR gjorde ej någon ändring av beslutet utan S. befanns ha väsentlig anknytning till Sverige.

#### **3.1.5.1 Kommentar**

I fallet var den svenska anknytningen isolerad till enbart aktieinnehavet enligt vad som framgår av förutsättningarna. Det krävdes inget engagemang från S sida i företaget utan här kan med hög sannolikhet fastställas att ett tio procentigt innehav i ett familjeföretag renderar i en väsentlig anknytning.

Det faktum att det schweiziska bolaget sålde till det svenska familjebolaget nämns det uttryckligen ingenting om.

### **3.1.6 RÅ 1982 Aa 141**

Förhandsbesked. A var ensam aktieägare, verkställande direktör och styrelseledamot i ett holdingbolag. Holdingbolaget var moderbolag i en koncern i vilken A också var koncernchef. Inför avflyttningen avsåg han överlämna skötseln till anställd personal under överinseende av en anställd koncernchef.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden anförde att A på grund av innehavet skulle, även om han inte deltog i ledningen av företaget, kunna utöva ett sådant inflytande på bolaget att han ej kunde anses sakna väsentlig anknytning till Sverige.

RR gjorde ej någon ändring av beslutet.

### **3.1.6.1 Kommentar**

A har i fallet väsentlig anknytning som ensam ägare till bolaget och utan andra uttryckta anknytningsmoment. Med bakgrund i exempelvis RÅ 1974 ref 97 får utgången anses vara i linje med tidigare avgöranden. Det saknade betydelse att det var ett holdingbolag som självt inte bedrev någon verksamhet.

## **3.1.7 RÅ 1982 Aa 145**

Förhandsbesked. S hade flyttat till Frankrike. Han hade ingen bostad eller annan fast egendom i Sverige. Däremot innehade han bankmedel, obligationer och aktier i Sverige, bland annat 65 % av aktiekapitalet i ett svenskt bolag.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden anförde att S på grund sitt aktieinnehav ej kunde anses sakna väsentlig anknytning till Sverige.

RR gjorde ej någon ändring av beslutet.

### **3.1.7.1 Kommentar**

Innehavet får anses var så pass dominerande i jämförelse med RÅ 1974 ref 97 att väsentlig anknytning är en naturlig följd. Övriga värdepappersinnehav och bankmedel får anses bidra marginellt till en anknytning.

## **3.1.8 RÅ 1989 ref 18**

Förhandsbesked. B hade flyttat till Cypern 1985. Han hade ingen anknytning till Sverige förutom svenskt medborgarskap och två hyresfastigheter som såldes i slutet av 1987. Han uppbar därtill ett månatligt belopp från sin gamla arbetsgivare fram till dess att han gick i pension. Beloppet var ej förenat med arbetsplikt. Fastigheterna hade ett sammanlagt taxeringsvärde om 3 245 000 kronor samt en förväntad intäkt på 1 250 000 kronor per år. Förvaltningen skedde av ett utomstående bolag. På Cypern hade han bostad, arbete och uppehållstillstånd. Frågan avsåg om han skulle anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige för taxeringsåret 1988.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden fann B ha väsentlig anknytning till Sverige vid avyttringstidpunkten med tanke på fastighetsinnehavet.

RR konstaterade att B hade bo och hemvist på Cypern. I Sverige hade han, förutom ersättningen från den gamla arbetsgivaren, de två hyresfastigheterna. Inget tydde på annat än att förvaltningen skedde med hjälp av ett företag utan att den skattskyldige tog del däri. Även om B hade kvar visst ekonomiskt engagemang i Sverige fann RR att det vid en samlad bedömning ej var tillräckligt för att grunda väsentlig anknytning till Sverige.

### **3.1.8.1 Kommentar**

I det refererade fallet är det återigen frågan om näringsverksamhet kombinerad med ett fastighetsinnehav. Det aktuella fastighetsinnehavet får ej anses vara särskilt stort jämfört med det andra fallet som avgjordes samma år, RÅ 1989 ref 103.

Fastighetsinnehavet är den enda egentlig anknytning till Sverige av större vikt. Fastigheterna sköttes av ett utomstående bolag utan att B var direkt inblandad varmed innehavet var mer av en ren kapitalplacering.

### **3.1.9 RÅ 1989 ref 103**

Förhandsbesked. A hade flyttat till USA med sin hustru B och deras tre barn. I USA drev han egen firma samt var VD och 30 procentig ägare i ett annat bolag. I Sverige ägde makarna till hälften var ett handelsbolag, Y. Bolaget ägde en hyresfastighet, taxeringsvärde 12,6 miljoner kronor, med hyresintäkter om 3,7 miljoner kronor årligen. B ägde dessutom 75 % av andelarna i ett annat handelsbolag som ägde en kontors- och hyresfastighet, taxeringsvärde 775 000 kronor, med hyresintäkter om 570 000 kronor årligen. Y avsåg förvärva ytterligare en fastighet men det var även aktuellt att andelarna i Y skulle avyttras till en utomstående. Makarna ägde därtill en fritidsfastighet tillsammans som ej kunde utnyttjas vintertid då det saknades vintervatten.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden ansåg att A hade väsentlig anknytning till Sverige med bakgrund i sitt och hustruns innehav i handelsbolagen.

RR fann att den skattskyldige hade bo och hemvist i USA men att han måste anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

### **3.1.9.1 Kommentar**

I fallet hade paret en inte ringa anknytning till utlandet samt väsentlig anknytning till Sverige. Riksskatteverket fäster vikten vid andelarna i handelsbolaget medan det inte direkt framgår vad RR beaktar i sin bedömning. Fritidsfastigheten tillmäts ringa vikt sedan det ej är en bostad som är lämpad för åretruntboende. Den större vikten därvid på handelsbolag och fastighetsinnehav.

Jämförelsevis är det frågan om ett, i förhållande till RÅ 1989 ref 18, större fastighetsinnehav. Det framgår inget om den faktiska driften av hyresfastigheterna. Och det är också oklart om det är det faktiska innehavet av, vad det verkar, aktiva handelsbolag, eller fastighetsinnehavet som är den tyngre vägande faktorn. Någon ledning går enligt mig inte att finna i domen.

### **3.1.10 RÅ 1989 ref 118**

Förhandsbesked. K-A.B. var född i Sverige men bodde mellan de åren han var 14 år och 28 år i USA där han genomförde all sin skolgång. Han var även amerikansk medborgare de senare sju av dessa år. I ett tidigare äktenskap hade han tre barn. 1980 flyttade han med sin nya fru och tre minderåriga barn, varav ett från det tidigare äktenskapet, till USA. Övriga två barn från det tidigare äktenskapet bodde även de i USA vid tiden för målets avgörande. I USA ägde familjen en större villafastighet och K-A.B. jobbade vid universitetet i staden där de bodde. K-A.B. drev även ett eget företag samt var delägare i ett fastighetsbolag i USA. Familjen betraktades som obegränsat skattskyldiga i USA av de amerikanska myndigheterna.

I Sverige innehade familjen tidigare en majoritetspost i ett börsbolag men innehavet var nu helt avyttrat. I det bolag som köpte aktierna innehade K-A.B. efter avyttringen en styrelsepost. Han innehade börsnoterade aktier i svenska börsbolag och därtill ägde han runt en procent vardera i två handelsbolag. Vidare ägde han hälften av en inte obetydlig jordbruksfastighet med åretruntbostad där familjen bodde före utflyttningen från Sverige. Resterande del ägdes av hans tre myndiga barn. Driften av jordbruket sköttes av ett företag indirekt ägt till hälften av ett omyndigt barn genom ett annat bolag. Omsättningen i bolaget som skötte driften av jordbruksfastigheten uppgick till 8,8 miljoner. Slutligen innehade han och hans hustru varsin sommarstugefastighet, varav en var långtidsuthyrd sen den byggdes. De fem barnen, varav två omyndiga, ägde därtill tillsammans ytterligare två sommarfastigheter. Samtliga sommarfastigheter saknade moderna bekvämligheter. Vistelsen i Sverige uppgavs vara runt en månad under sommaren och enstaka dagar under året i samband med styrelsearbete och dylikt. Familjen hade därtill flera hundra miljoner i bankräkningar och stadsobligationer i Sverige.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden konstaterade att de större anknytningarna familjen hade till Sverige var i form av jordbruksfastigheten samt innehavet i bolaget som skötte jordbruksdriften. Emellertid skedde utflyttningen redan 1980 enligt nämnden. Därtill hade K-A.B. innan dess bott i USA och familjen var väl rotad där varför väsentlig anknytning till Sverige inte ansågs föreligga.

RR konstaterade att K-A.B. och hans familj hade otvivelaktigt stark anknytning till USA eftersom de hade haft bo och hemvist där sedan 1980 med bland annat arbete och barn. Anknytningen till Sverige var emellertid inte heller den ringa. Här ägde han till hälften en inte obetydlig jordbruks-

fastighet med åretruntbostad där familjen bodde före utflyttningen från Sverige. Han tog del i driften av jordbruket genom ett bolag ägt av ett omyndigt barn. Därtill hade han ett styrelseuppdrag i ett svenskt företag. Vissa faktorer tillmättes mindre vikt vid bedömningen, nämligen börsnoterade aktier i svenska bolag samt runt en procent vardera i två handelsbolag. Slutligen innehade K-A.B. och hans hustru varsin sommarstugefastighet och två av de omyndiga barnen var delägare i två sådana fastigheter.

Trots att anknytningen till USA var väsentligare fann RR att K-A.B. hade väsentlig anknytning till Sverige efter en sammanvägning av samtliga faktorer. Skulle han däremot avyttra jordbruksfastigheten, bolaget som skötte driften samt hans fritidsfastighet och slutligen avsäga sig styrelsearbetet skulle han ej anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Det hade inte spelat någon roll om resterande delen av familjen som hade svenskt medborgarskap bytte till amerikanskt.

### **3.1.10.1 Kommentar**

Fallet är intressant på så sätt att en stor mängd anknytningsfaktorer är vid handen. Samtidigt är det intressant eftersom anknytningen till USA anses starkare men att de ändå anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

RR gör klart vilka faktorer som har tillmätts störst vikt vid bedömningen; innehavet av jordbruksfastigheten, det bolag som driver jordbruket samt styrelseposten. Fortfarande är det emellertid lika svårt att isolera betydelsen av enstaka anknytningsfaktorer i förhållande till övriga.

Bolaget som sköter driften av jordbruksfastigheten bör ha tillmätts stor vikt. Sedan minderåriga barns tillgångar inkluderats i föräldrarna i föräldrarnas innehav torde det helägda jordbruksbolaget, eftersom det är rörelsedrivande och ej en kapitalplacering, enligt etablerad praxis innebära att obegränsad skattskyldighet följer.

Jordbruksfastigheten bör även den medföra väsentlig skattskyldighet i Sverige. Speciellt med tanke på att extra vikt ska läggas vid jordbruksfastigheten sedan den tjänat som permanentbostad för familjen innan flytten till USA. Emellertid beaktas endast K-A.B.s innehav och inte de myndiga barnens halva.

Styrelseposten hade liten betydelse vid bedömningen sedan det ekonomiska intresset i företaget var ringa och det eventuella inflytande K-A.B. hade i bolaget var förenat med styrelseposten.

Övriga aktieinnehav hade tillsammans med fritidsfastigheterna liten betydelse för bedömningen. Bytet av medborgarskap spelade ingen roll för bedömningen.

### **3.1.11 RÅ 1992 not 367**

I Förhandsbeskedet avsåg X flytta till USA. X var gift med Y, en amerikansk medborgare. Tillsammans hade de två minderåriga barn med dubbelt medborgarskap. Anknypningsfaktorerna i övrigt var en fritidsfastighet på Ingarö med en huvudbyggnad på 160 kvadratmeter och två mindre byggnader på ca 44 kvadratmeter vardera. Åtminstone huvudbyggnaden var vinterbonad. Fastigheten var värd mellan 7 och 10 miljoner kronor. Därtill hade X även ett styrelseuppdrag i ett svenskt aktiebolag. Bolaget ägde till hälften det bolag i vilket X tidigare varit anställd i. Han hade slutligen en börsportfölj, med spritt ägande utan några kontrollposter, till ett värde av cirka 10 miljoner kronor.

SRN fann fritidsfastigheten samt styrelseposten vara de mest betydande anknypningsgrunderna till Sverige. Fastigheten kunde inte tillmätas avgörande vikt i sammanhanget och vid en samlad bedömning fann SRN X ej ha väsentlig anknypning till Sverige.

Tre ledamöter var skiljaktiga och ansåg att fastigheten utgjorde en stark anknypningsfaktor. Styrelseposten skulle även den tillmätas större betydelse än vad SRN hade gjort i sin bedömning. Sammantaget skulle det medföra att han hade haft väsentlig anknypning till Sverige. Hade X avyttrat sin fastighet skulle väsentlig anknypning ej längre ha förelegat.

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde SRNs förhandsbesked.

#### **3.1.11.1 Kommentar**

Värdepappersinnehavet utan större enskilda poster hade liten betydelse i fallet även om det är frågan om ett förhållandevis stort värde. Vikten har istället fästs vid styrelseuppdraget och fritidsfastigheten. Att fritidsfastigheten tillmättes ett stort värde får anses vara rimligt med bakgrund i vad som sagts om fritidsfastigheter i förarbetena i fråga om utrustning och läge.

### **3.1.12 RÅ 1999 not 69**

E hade 1984 tillsammans med sin fru och sina barn flyttat till Storbritannien. Samtliga var norska medborgare förutom frun som var svensk. Frågan var om familjen under 1986 varit ekonomiskt engagerad i Sverige efter utflyttning. Familjen innehade 18,3 -20 % av aktierna i ett bolag. Vid utflyttningen hade familjen ägt hela bolaget som sedan dess introducerats på börsens observationslista. E var koncernchef under det år som i målet var tvistigt och hade enligt uppgift ett fast grepp om verksamheten.

Enligt Länsrätten(LänR) var E den som hade varit drivande i expansionen av bolaget. LänR fann att E hade varit ekonomiskt engagerad i Sverige i

sådan utsträckning att han skulle anses var obegränsat skattskyldig i Sverige, detta trots att andra faktorer pekade på bosättning i England.

KamR och RR instämde i LänRs bedömning om att E och hans familj skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

### **3.1.12.1 Kommentar**

I fallet kan till en början kommenteras att barnens innehav inkluderades i föräldrarnas innehav. Det är oklart om det är ett fåmansbolag även om vissa indikationer finns på detta. Resultatet blir alltså i och med detta fall en sänkning av gränsen för vad som krävs för väsentlig anknytning i ”vanliga” bolag.

Det som kanske skiljer detta fall från andra är möjligen att den skattskyldige endast är utländsk medborgare. Men i enlighet med vad som har sagts i förarbetena ska även utländska medborgare anses kunna ha väsentlig anknytning till Sverige. Att det skulle uppställas ringare krav för att han var norsk medborgare finns det inga direkta belägg för.

### **3.1.13 RÅ 2001 not 1<sup>199</sup>**

Förhandsbesked. A var svensk medborgare och skulle avflytta från Sverige tillsammans med sin familj. I Sverige innehade han aktier i bolagen X, Y, Z med 15,5 %, 24,3 % respektive 25 %. Resterande aktier i bolagen ägdes i huvudsak av As tre kompanjoner. Bolagen var moderbolag i varsin koncern där A var företagsledare intill avflyttning i ett av Ys dotterbolag. Han hade i övrigt ett antal styrelseuppdrag i andra svenska bolag i vilka han inte hade något innehav. Han hade även en fritisbostad i Sverige.

SRN befann honom vara ekonomiskt engagerad i Sverige med tanke på innehavet i de tre bolagen. Detta faktum skulle ej ändras om han avstod från sina styrelseuppdrag.

RR fastställde SRNs förhandsbesked.

#### **3.1.13.1 Kommentar**

Fallet rörde ett fåmansbolag. Innehavet uppgick till 25 %, precis som i RÅ 1977 Aa 217, varför resultatet är föga överraskande. Speciellt sedan A i detta fall torde ha ett större inflytande än i 1977 års fall med hänsyn till ägarstrukturen där ett börsbolag ägde resterande aktier.

---

<sup>199</sup> Samma dag avgjordes tre mål (mål nr 4831-4833-2000) avseende As kompanjoner. Målen var i stora drag likadana och med samma utgång. Jag har därför valt att inte redogöra för dessa här.

Även om A skulle avstå från styrelseuppdragen, skulle A anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Fritidsbostaden kommenteras inte varför någon vikt inte tycks ha fästs vid denna.

### **3.1.14 RÅ 2001 not 2**

Förhandsbesked. A var dotter till ägaren av samtliga aktier i ett fåmansbolag värderat till 2,5 miljarder. Bolaget var ett holdingbolag till ett tidigare börsnoterat bolag. Bland tillgångarna fanns bland annat andra rörelsedrivande svenska bolag. Verksamheten bestod annars i huvudsak av handel med värdepapper. I bolaget hade hon en konvertibel och en köpoption som skulle möjliggöra henne att erhålla 8,67 %<sup>200</sup> respektive 6,6 % av kapitalet, totalt 15,27 %. Hon hade ej rätt att överlåta köpoptionen på någon och aktierna var förenade med hembudsklausul. Frågan var om hon genom att behålla konvertibel och köpoptionen vid utflyttningen fick väsentlig anknytning till Sverige.

SRN anförde att det faktum att hennes far ägde bolaget saknade betydelse för bedömningen sett mot bakgrund av att hon inte deltagit i bolagets verksamhet. Inneavet 8,67 % av aktiekapitalet samt obligationen ansågs ej ge henne väsentligt inflytande i verksamheten enligt SRN.

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde SRNs förhandsbesked.

#### **3.1.14.1 Kommentar**

I fallet jämfördes konvertiblerna med ett aktieinnehav om knappt nio procent. Enligt tidigare praxis kan konstateras att tio procent är tillräckligt för väsentlig anknytning vilket medför att innehavet i fallet inte är tillräckligt för väsentlig anknytning.

Det som emellertid vållar visst huvudbry är att optionerna enligt förarbetena ska anses vara en faktor som i likhet med aktier kan ge en person väsentligt inflytande i en verksamhet. Skulle optionen utnyttjas fullt ut skulle detta ha inneburit ett verkligt innehav om 15,27 %. Innehavet verkar dock enligt SRN och RR inte medräknas.

### **3.1.15 RÅ 2001 not 41**

Förhandsbesked. Här var det frågan om två makar som tillsammans med sina tre minderåriga barn ett par år tidigare utflyttat från Sverige. Den ena sökanden var koncernchef, VD och styrelseledamot i Securitas. Han var efter utflyttningen också VD i ett av koncernens dotterbolag i Storbritannien. Han och frun och barnen innehade aktier i företaget själva och

---

<sup>200</sup> 385 aktier á 664 000 kronor styck.



makarna även genom ett av dem helägt holdingbolag. Aktiernas värde motsvarade 200 miljoner kronor men endast knappt en procent av bolagets kapital och röster.

SRN fann med bakgrund i holdingbolaget och mannens positioner som VD och koncernchef i Sverige att det var tillräckligt för att grunda väsentlig anknytning till Sverige. För att slippa denna anknytning skulle dessa faktorer vara tvungna att ej längre vara vid handen. Två ledamöter var skiljaktiga i fråga om motiveringen såtillvida att paret skulle vara väsentligt anknutna på grund av ett helägt svenskt bolag med stor ekonomisk potential.

RR konstaterade att av uppdragen i Sverige uppbars endast ersättning för VD-posten motsvarande 20 dagar årligen. Lönen motsvarade endast en tiondel av den brittiska lönen. Det var också genom den brittiska tjänsten som han utövade chefskap inom koncernen, den svenska delen av koncernen svarade endast för en affärsvolym motsvarande 9 % av koncernens totala volym. RR gjorde bedömningen att uppdragen i Securitas AB ej självständigt kunde grunda väsentlig anknytning till Sverige. Aktieinnehavet betingade visserligen ett avsevärt ekonomiskt värde men motsvarar endast en liten del av det totala kapitalet, röstvärdet var ringa. Holdingbolaget, där den ena av maken också var ledamot i dess styrelse, var att anse som en ren kapitalplacering och skulle förbli en sådan så länge bolaget ägnade sig åt samma verksamhet som tidigare. Kontentan var att det ej var det ekonomiska engagemanget som föranledde att personen hade inflytande över bolaget, alltså aktieinnehavet, utan de uppdrag som han hade i bolaget. De enskilda faktorerna gav ingen väsentlig anknytning och inte heller den samlade bedömningen.

### **3.1.15.1 Kommentarer**

Aktieinnehavet utgjorde ett stort ekonomiskt värde. Ändock innebar inte detta att väsentlig anknytning förelåg då själva innehavet i sig ej medförde ett väsentligt inflytande i näringsverksamheten här i Sverige utan hans uppdrag. Det skulle alltså vara möjligt att utöva ett väsentligt inflytande på andra grunder än ekonomiska sådana utan att det föranleder att väsentlig anknytning föreligger. Något som inte varit uttryckligen klarlagt tidigare.

Inte att förglömma var att makarna tillsammans ägde ett holdingbolag, där den sökande även var styrelsemedlem. Holdingbolagets verksamhet var även det att se som en ren kapitalplacering och därför var bedömningen likadan som om personerna ägt aktierna direkt.

### **3.1.16 RÅ 2001 not 113**

Förhandsbesked. J.S. skulle tillsammans med sin fru flytta från Sverige. Efter avflyttning skulle J.S. endast ha anknytning till Sverige genom ett tio procentigt innehav (kapital och röstvärde) i ett bolag. Övriga aktier innehades av fruns systerson, tillika VD, 10 % samt ett utländskt börsbolag,

80 %. Fram till avflyttningen innehade J.S. en av fyra styrelseposter i det svenska bolaget samt en tjänst som administrativ chef.

SRN fann att J.S. innehav om 10 % ej innebar att han skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

RR fastslog att J.S. innehav, systersonens innehav och position samt att resterande andelar ägdes av ett utländskt börsbolag var sådana omständigheter som föranledde att J.S. inte skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige. I övrigt framkom det ej omständigheter som medförde väsentlig anknytning.

### **3.1.16.1 Kommentar**

Systersonen är inte en närstående i den betydelsen som avses i fråga om begreppet väsentlig anknytning. Det är därför helt i linje med gällande rätt att inte tillmäta dennes innehav någon betydelse. I övrigt får fallet möjligen anses vara en vidareutveckling av den praxis som tidigare etablerats på området.

I fallet beaktas ägarstrukturen på ett klarare sätt än vad som tidigare skett vilket medför att personen ej anses ha väsentlig anknytning. Med en så dominant ägare i företaget som därtill var ett utländskt börsbolag ansågs möjligheterna för J.S. att utöva ett väsentligt inflytande som begränsat.

### **3.1.17 RÅ 2001 not 114**

Förhandsbesked. G.N. skulle flytta utomlands för att bosätta sig där. Han skulle sälja sin svenska bostad men behålla samtliga aktier i svenska marknadsnoterade bolag samt aktierna i ett annat svenskt bolag. Bolaget ägde aktier för förvaltning, likvida medel samt även ett dotterbolag. Dotterbolaget bedrev fastighetsförvaltning av fastigheter till ett värde av 41 miljoner kronor. Enligt sökanden skötte ett externt bolag både dotterbolagets ekonomiska förvaltning samt fastighetsförvaltningen.

SRN sa att med bakgrund av ovan angivna förhållanden befanns G.N. ha väsentlig anknytning till Sverige.

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde SRNs förhandsbesked.

### **3.1.17.1 Kommentar**

Aktieinnehavet kommenterades eller specificerades inte varför någon närmare slutsats inte går att dra om det.

Istället preciseras fastighetsinnehavet vilket därför får anses vara det tyngst vägande skälet i sammanhanget. Att förvaltningen överlåtits reducerade inte betydelsen av det förhållandevis omfattande fastighetsinnehavet om 41

miljonerna. Det bör alltså inte vara möjligt att inneha alltför stora innehav av fastigheter där förvaltningen är överlåten på en extern part utan att väsentlig anknytning följer.

### **3.1.18 RÅ 2002 not 150**

Förhandsbesked. L.A. ansågs efter utflyttning inte ha någon anknytning till Sverige förutom ett visst värdepappersinnehav. Innehavet var både direkt samt indirekt genom ett helägt bolag. Det totala innehavet omfattade sex bolag, tre noterade och tre med avsikten att noteras. De tre senare hade mellan 20 och 350 delägare. L.A. skulle kvarstå som styrelseledamot i ett av de noterade bolagen i vilket han innehade drygt 2 %. Han innehade inte över 10 % i något bolag. I ett av de onoterade bolagen, ett fåmansbolag, hade han emellertid 9,39 % (20 aktieägare).

SRN var av uppfattningen att innehaven inte var sådan att han skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Inte heller omständigheterna i övrigt medförde väsentlig anknytning.

RR fastställde SRNs förhandsbesked.

#### **3.1.18.1 Kommentarer**

Vid fallets avgörande får en gräns runt 10 % anses börja utkristallisera sig. Innehaven i målet var generellt sett inte små men var inte heller direkt i närheten av 10 %. I alla fall inte enligt vad som anges. Utom på en punkt. I ett av bolagen, ett fåmansbolag, uppgick innehavet till 9,39 %. Innehavet ligger mycket när den gräns som anges vara en brytpunkt mellan väsentlig anknytning och icke väsentlig anknytning. Att han i detta fallet inte ges väsentlig anknytning kan inte fastställas till 10 % som en absolut gräns. Däremot kan möjligen vikten vid övriga faktorer närmare bestämmas. Med tanke på styrelsearbetet i det företag som han också är ägare av torde detta inte kunna tillmätas alltför stor vikt. Inte heller övriga innehav kan tillmätas så pass stor vikt att de skulle kunna uppväga avsaknaden av de få andelarna av en procent som krävdes för att motsvara 10 %.

### **3.1.19 RÅ 2003 not 140**

Förhandsbesked. En finsk medborgare bodde sedan ungefär sex år i Sverige tillsammans med sin sambo och deras två gemensamma barn över vilka de hade gemensam vårdnad. Han valde att flytta tillbaka till Finland varefter han och sambon skulle leva skilda liv. Efter flytten skulle han fortfarande äga gården i Sverige där de tidigare bott tillsammans och där det fortfarande bedrevs uppfödning av, och avel med, hästar. Sambon skulle sköta driften medan han bar ett resultatansvar. Han skulle endast uppehålla sig kortare perioder i Sverige.

I Finland hade han förvärvat en fastighet på vilken han skulle bedriva skogs-, kurs-, och konferensverksamhet. Han hade betydande innehav i sex finska bolag och var styrelseledamot i tre av dessa. Han innehade även en större fastighet på Åland.

SRN fann att han hade en stark anknytning till Finland men att han befanns ha väsentlig anknytning till Sverige genom sina två barn samt fastigheten i Sverige för vilken han också hade resultatansvar.

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde SRNs förhandsbesked.

### **3.1.19.1 Kommentar**

Det är av fallet omöjligt att uttyda vilken vikt som skulle kunna läggas vid barnen i Sverige respektive gården och driften av denna. Det enda som möjligen skulle kunna sägas är att förhållandena i Finland tillmäts vikt men att de i likhet med tidigare fall inte förtar anknytningen till Sverige.

### **3.1.20 RÅ 2003 not 210**

Förhandsbesked. A var svensk medborgare och utomlands bosatt sedan mer än 20 år. Familjen bodde med honom i Storbritannien där han innehade en chefsbefattning i en internationell koncern. 1996 köpte han en privatbostadsfastighet och en jordbruksfastighet, 10 hektar, i Sverige. Ingen jordbruksverksamhet bedrevs på fastigheten.

Förhandsbeskedet avsåg om förvärvet av ytterligare en fastighet till ett värde av 20 miljoner kronor, med tre privatbostäder om totalt ca 640 kvadratmeter (400, 180, 80) och nästan 100 hektar blandad areal. Fastigheten skulle användas som fritidsfastighet av familjen ett par veckor per år. Jordbruket skulle arrenderas ut för ca 10 000 konor/år och byggnaderna för 500 000 kronor/år. Skogen skulle skötas enligt upprättad skogsplan med hjälp av inhyrd personal.

SRN konstaterade utöver ovan anfört att familjen ej skulle delta i den löpande driften av verksamheten och A skulle endast delta i driften på ett sätt som var av en mer övergripande natur.

SRN fann att A ej skulle ha väsentlig anknytning.

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde SRNs förhandsbesked.

### **3.1.20.1 Kommentar**

I det förevarande fallet måste först klargöras att familjen i fråga länge hade varit bosatt utomlands och det var frågan om en återbosättning varför vikten

av respektive anknytningsfaktor reduceras. Jämfört med förhållanden i RÅ 1989 ref 103 får inkomsterna anses vara blygsamma i det aktuella målet. Därtill framgår här mer tydligt att familjen ej kommer att vara delaktig i driften mer än på ett mer övergripande plan. SRN nämner att det i fallet saknas inblandning i den löpande förvaltningen. Sedan det är den enda faktor som kommenteras närmare bör detta indikerar att det är just denna faktor som i fallet är avgörande för bedömningen.

### **3.1.21 Rå 2004 not 215**

Förhandsbesked. A skulle flytta utomlands tillsammans med sin sambo samt deras minderåriga barn, samtliga svenska medborgare. Vid utflyttningen skulle de tillsammans äga en fritidsfastighet på Värmdö inrättad för året-runtboende. Därtill hade han vissa kapitalplaceringar i Sverige. Slutligen hade A ett innehav om 10,24 % och hans sambo 2,56 % i ett fåmansbolag i vilket A också deltog i arvodeslöst, normalt styrelsearbete. Totalt fanns 25 aktieägare med följande uppdelning bland de huvudsakliga ägarna, 35,9 %, 14,2 %, 11,2 %, 7,1 %, 6,5 %. Övriga innehade runt en procent eller mindre. Verksamheten bestod i att som aktiv ägare bistå nystartade bolag samt köpa och sälja värdepapper, en av de andra aktieägarna stod för förvaltningen i bolaget. A skulle sporadiskt vistas i Sverige i samband med semester, styrelseuppdrag samt på grund av hans nya utländska tjänst.

SRN yttrade att aktieinnehavet i sig var den anknytningsfaktor som vägde tyngst. Ägarstrukturen i bolaget var sådan att fyra ägare/ägargrupper, däribland A och hans sambo, tillsammans eller i olika konstellationer kunde dominera bolaget. Resultatet var detsamma oavsett om han ingick i styrelsen eller ej. Enda möjligheten för A att undgå väsentlig anknytning var om aktieposten försålles.

Två ledamöter var skiljaktiga och ansåg att han ej skulle ha väsentlig anknytning till Sverige om han avstod från styrelsearbete.

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

#### **3.1.21.1 Kommentar**

Återigen beaktas ägarstrukturen på ett uttryckligt sätt. Härmed betonas att det inte är det faktiska innehavet i sig som är avgörande utan också vilken makt innehavet för med sig. I fallet kunde personen tillsammans med ett fåtal aktieägare dominera bolaget. Inget framgår om övriga ägare, sambon borträknad, var att anses som närstående. Sambons roll som närstående får anses vara i viss mån kontroversiell. Jämfört med RÅ 1979 Aa 58 som avsåg ett rent familjeföretag och RÅ 2001 not 113 med ett dominerande utländskt börsbolag, framstår möjligheterna att kunna påverka övriga ägare falla någonstans mellan dessa båda tidigare avgjorda fall.

Aktieinnehavet var den faktor som var det tyngsta anknytningsmomentet och sett till övriga anknytningsfaktorer var det inte möjligt att undslippa väsentlig anknytning genom att avsäga sig styrelseuppdragen personen innehade. Inget nämns uttryckligen om sommarstugan, liten vikt får anses ha fästs vid den.

### 3.1.22 Rå 2006 ref 67

Förhandsbesked. Makarna L.F. och M.F. skulle vid utflyttning från Sverige endast ha anknytning till Sverige genom vissa innehav i bolag här i Sverige. L.F. innehade 25 % (aktier och röster) i X AB som direkt och indirekt, genom X BV, hade till uppgift att inneha aktier i Y AB. I X AB var det ytterligare tre delägare (ej närstående) som alla innehade lika delar. Alla fyra personerna ingick i styrelsen i X AB. Övriga ägare i X AB satt även i styrelsen i Y AB som var marknadsnoterat på Nordic Growth Market. X ABs innehav uppgick till 37,5 % av rösterna men drygt 15 % av kapitalet. Tre av X AB bildade pensionsstiftelser innehade därtill 2,7 % av rösterna och 5,5 % av kapitalet. L.F. var destinatär och styrelseledamot i en av stiftelserna. L.F. och M.F. ägde vidare en mindre aktiepost i Y AB.

L.F. skulle frånträda sina styrelseposter vid avflyttning från Sverige. Det fördes även diskussioner i Y AB om en nyemission där X ABs andel i så fall skulle kunna uppgå till 31 % av rösterna och 17 % av kapitalet och pensionsstiftelsernas till 2 % av rösterna och 3 % av kapitalet.

SRN gjorde bedömningen att L.F. hade ett väsentligt inflytande i X AB oavsett om han hade en styrelsepost eller ej. X AB ansågs sedan kunna utöva ett väsentligt inflytande, direkt och indirekt, över Y AB vilket skulle bestå efter nyemissionen. Inflytandet medförde att L.F. fick väsentlig anknytning till Sverige. M.F. fick även hon ett väsentligt inflytande med tanke på den ekonomiska gemenskap som rådde mellan makarna

I RR anförde makarna att beräkningen av innehavet vid bedömningen om väsentlig anknytning skulle genomföras genom att domstolen såg till innehavet i Y AB i förhållande till makarnas innehav i X AB. Det vill säga att,  $25 \% * 33 \% = \text{ca } 8 \%$  i fråga om rösterna och enligt samma resonemang 5 % av kapitalet.

SKV bestred den av de klagande föreslagna beräkningsmetoden och hävdade att den inte gav en korrekt bild av inflytandet med tanke på ägarstrukturen.

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde SRNs förhandsbesked.

### 3.1.22.1 Kommentarer

I fallet är det frågan om icke närstående delägare. Fallet är det första där ett andelsinnehav (ej helägt) i ett utländskt bolag har medfört ett indirekt innehav och väsentlig anknytning till Sverige. Vad som är intressant är att personen anses kunna utöva ett väsentligt inflytande i X AB. Hela X ABs innehav tillgodoräknas sedan L.F. varmed han anses utöva ett väsentligt inflytande i Y AB. Domstolen gick alltså inte på den linje som förespråkades av L.F. där hans anknytning till det verksamhetsdrivande bolaget, Y AB, skulle ses i förhållande till hans innehav i X AB.

### 3.1.23 RÅ 2009 not 82

Förhandsbesked. A var en turkisk och svensk medborgare som bott i Sverige sedan 1989. Han flyttade tillbaka till Turkiet 1996 tillsammans med sin turkiska fru och deras två barn med svenskt medborgarskap. I Turkiet bedrev han affärsverksamhet.

A funderade på att förvärva 10 % av aktier och röstetal i ett nystartat svenskt bemanningsföretag. Ägaren av övriga aktier var ej närstående till A och företaget hade inget samband med As turkiska affärsverksamhet.

A planerade samtidigt att ingå i bolagets styrelse och där delta i sedvanligt styrelsearbete.

Han planerade slutligen för fritidsändamål att förvärva en bostadsrätt eller villafastighet inrättad för åretruntbruk i Sverige. Bostaden skulle utnyttjas vid semestrar i Sverige av familjen men även av A i samband med styrelsemöten. Tillsammans med övrig vistelsetid i bostaden skulle tiden som A spenderade i bostaden uppgå till mellan ca 60 och 80 dagar per år.

SRN uttalade att A sedan tidigare endast hade anknytning till Sverige genom sitt svenska medborgarskap. Av de förestående åtgärderna var enligt SRN förvärvet av aktierna och styrelsearbetet de främsta och enskilt viktigaste anknytningsfaktorerna till Sverige. Därigenom ansåg SRN att A fick ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. SRN uttryckte att fritidsbostaden enligt praxis ej var en anknytningsfaktor som i sig gav väsentlig anknytning.

SRN anförde att A erhöll väsentligt inflytande i näringsverksamhet här i riket i och med sitt förvärv. Dock befann SRN vid en samlad bedömning, där man särskilt beaktat att A under sin vistelse i Turkiet inte har haft annan anknytning till Sverige än sitt svenska medborgarskap, att A inte skulle ha väsentlig anknytning till Sverige. Fritidsbostaden var inte en anknytning i sig som grundade väsentlig anknytning under givna förhållanden.

Två ledamöter var skiljaktiga och menade att han skulle anses vara obegränsat skattskyldig. Motiveringen var att det var endast två aktieägare i bolaget. A skulle visserligen endast ha 10 % av aktierna men de båda skilj-

aktiga menade att det vid en sådan fördelning fick antas förutsätta att de båda var överens om för bolaget viktiga beslut, och att A fick förväntas ha insyn i bolagets verksamhet och möjlighet att påverka mer än om det skulle varit ett tioprocentigt innehav i ett bolag med mer spritt ägande. A skulle därtill ha direkt inflytande i verksamheten genom sin styrelsepost. Skulle han däremot avstå styrelseposten skulle han ej vara att anse som obegränsat skattskyldig.

SKV överklagade beslutet och anförde samma linje som de skiljaktiga meningarna i SRN. SKV betonade att det var frågan om ett fåmansbolag och de 10 % A innehade gav honom betydande möjlighet att utöva inflytande i bolaget.

RR fastställde SRNs förhandsbesked.

### **3.1.23.1 Kommentar**

Det är frågan om en återbosättning till Sverige och om ett tioprocentigt innehav i ett fåmansbolag. Innehavet medförde väsentligt inflytande i verksamheten men detta räckte emellertid inte för att grunda väsentlig anknytning eftersom anknytningen under bosättnings tiden i utlandet varit ringa.

Ägarstrukturen var 10/90 varför det formella inflytandet i bolaget får anses vara marginellt i jämförelse med den andra aktieägaren. Den ståndpunkt som emellertid framförs av de skiljaktiga meningarna i SRN samt av SKV i dess överklagande är intressant eftersom RR inte fäster någon vikt vid vilket det faktiska ägarinflytandet är, utan endast det formella.

### **3.1.24 RÅ 2009 not 83**

Förhandsbesked. A avsåg att tillsammans med sin fru utflytta från Sverige. Han skulle frånträda sin VD-post och samtliga styrelseuppdrag han hade. I Luxemburg ägde han till 100 % ett bolag som i sin tur ägde aktieposter i tre onoterade svenska bolag. Inget av innehaven översteg 2 %. Bolaget ägde dessutom ett svenskt bolag till 100 % som vid tillfället var under likvidation.

Den enda anknytningsfaktorn som kunde finnas kvar var parets villafastighet, tidigare permanentbostad. Avsikten var att avyttra fastigheten men tidpunkten när det skulle ske var oklar och kunde inträffa efter utflyttningen. Tillsynen skulle i så fall ske av hustruns son. Bohaget skulle i huvudsak flyttas utomlands men en del skulle lämnas kvar om sonen var tvungen att se till bostaden.

A ansågs enligt SRN ha väsentlig anknytning till Sverige med anledning av villafastigheten fram till att köparen tillträtt. Omständigheterna kunde i övrigt ej medföra att han skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.



### **3.1.24.1 Kommentar**

Det som håller skattskyldigheten kvar är den gamla permanentbostaden i enlighet med gällande uppfattning i förarbeten och praxis. Aktieinnehavet här i Sverige är att anse som en kapitalplacering och föranleder ingen väsentlig anknytning till Sverige. Bolaget i likvidation tillmättes ingen betydelse.

### **3.1.25 RÅ 2009 not 85**

Förhandsbesked. År 2008 flyttade A till Schweiz. Han hade beviljats äktenskapsskillnad från sin fru vilken även hade tillerkänts ensam vårdnad om deras gemensamma barn. A hade ingen bostad kvar i Sverige.

A innehade 30 % av aktierna och rösterna (i fallet avses genomgående både kapital och röster) i ett cypriotiskt bolag. Övriga ägare innehade 60 % samt två som hade 5 %. Bolagets tillgångar utgjordes till 30 % av aktier i åtta svenska bolag, både noterade och onoterade. De största innehaven uppgick till 19 %, 22,7 % samt 10 %. Därtill ägde han själv ett utländskt bolag som i sin tur ägde 7 % i ett svenskt bolag.

Ingen utav delägarna till de direkt eller indirekt ägda bolagen var närstående till A.

Frågan avsåg om A kunde anses vara begränsat skattskyldig i och med sitt indirekta innehav i de svenska bolagen.

SRN anförde att A fick anses ha ett väsentligt inflytande i det utländska bolag som han ägde till 30 %. Detta oberoende av att en annan ägare innehade den faktiska majoriteten. Det utländska bolaget ansågs sedan kunna utöva ett väsentligt inflytande i flera svenska bolag.

A ansågs ha ett väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet genom sitt indirekta innehav i svenska företag. Om det utländska företaget däremot skulle minska innehavet till under 10 % i de svenska bolagen skulle den väsentliga anknytningen utebli.

RR fastställde SRN förhandsbesked.

### **3.1.25.1 Kommentar**

I fallet är samma princip som kommit till uttryck i RÅ 2006 ref 67 aktuell. Det vill säga att hela innehavet i det första bolaget tillgodosräknas ägaren om han har ett väsentligt inflytande i detta. Skillnaden i det aktuella fallet jämfört med det tidigare är att det är en part som är majoritetsägare, 60 %. Möjligheterna att utöva ett faktiskt väsentligt inflytande för A får med det anses vara reducerat. Ändock finner domstolen att A indirekt anses ha ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här i Sverige genom det utländska

bolagets innehav. Om det utländska bolaget vidare skulle minska sitt inflytande i Sverige till under 10 % skulle den väsentliga anknytningen inte bestå.

## **3.2 Kammarrätten**

### **3.2.1 Kammarrätten i Stockholm, 2008-10-20, Mål nr 7073-07**

T.S. ansökte i målet om att omfattas av SINK. T.S. och hans fru flyttade från Sverige 2006. Innan dess gav de bostadsfastigheten till den 20-åriga sonen. Mannen var vidare ensamägare till ett cypriotiskt bolag som i sin tur ägde ett svenskt holdingbolag. Det svenska holdingbolaget avvecklade sitt rörelsedrivande bolag under år 2006 varefter i princip endast likvida tillgångar fanns kvar i dotterbolaget. År 2007 delades medel ut från dotterbolaget så att endast motsvarande ungefär aktiekapitalet återstod. Dotterbolaget till det svenska holdingbolaget såldes senare för likvidation. För år 2007 skulle T.S. därmed inte haft inflytande i näringsverksamhet i Sverige.

SKV ansåg bostaden stod till makarnas förfogande och att den tillsammans med den ekonomiska verksamheten medförde att maken ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige.

LänR delade bedömningen. Enligt LänR hade SKV redan på grund av T.S. koppling till näringsverksamhet här i riket haft fog att betrakta honom som väsentligt anknuten till Sverige.

KamR resonerar i domskälen endast kring bostaden och skriver att en sammanvägning av omständigheterna i fallet medförde att han ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

#### **3.2.1.1 Kommentar**

Av T.S. utsaga i målet har det i fallet inte bedrivits någon egentlig verksamhet i det svenska dotterbolaget annat än att kapital har förvarats där i avvaktan på utdelning och likvidation. En kapitalplacering ska ej medföra väsentlig anknytning enligt tidigare praxis. Någon kommentar om detta sker emellertid inte av domstolarna.

Egentligen är bostaden i sig tillräcklig grund för att skattskyldigheten ska bestå. Vikten av att utröna den verkliga betydelsen av näringsverksamheten kan därmed vara reducerad vad ankommer på KamR varvid de anger att det skett en samlad bedömning varmed väsentlig anknytning ansågs föreligga.

### **3.2.2 Kammarrätten i Jönköping, 2009-11-06, Mål nr 2886-2890-07**

H.E. uppgav att han flyttat till Gibraltar 1997. I Gibraltar ägde han till 49.95 % ett företag som i sin tur ägde ett svenskt bemanningsföretag. Han var själv anställd av det gibraltiska bolaget och den andra ägaren var även han verksam i bolaget. År 2000 ska H.E. ha överlåtit sina aktier till den andra ägaren.

Avseende perioden 1998-2000 konstaterade LänR att H.E. med hög grad av sannolikhet var den verkliga ägaren till det gibraltiska bolaget och att han oinskränkt kunde förfoga över dess medel.

H.E. inkom inte med några överlåtelsehandlingar till Kammarrätten som styrkte att han inte längre var ägare till bolaget utan att detta ägdes av den spanska affärsmannen. KamR fann att H.E. var att anse som den verkliga ägaren av det gibraltiska moderbolaget och dess svenska dotterbolag. Därmed hade han också väsentlig anknytning till Sverige.

#### **3.2.2.1 Kommentarer**

Ett så stort innehav som är aktuellt i fallet är ej kontroversiellt utan är enligt etablerad praxis tillräckligt för väsentlig anknytning.

### **3.2.3 Kammarrätten i Stockholm, 2010-03-19, Mål nr 8018-08**

S.E. utvandrade till Israel för studier 1994 men registrerade sig som utflyttad först 2007. Hon var gift med en israelisk medborgare och hade själv dubbelt medborgarskap. Målet avsåg inkomståret 2005.

I samband med att hennes far dog år 2005 skrevs faderns hyreslägenhet i Sverige över på henne, en lägenhet där hon fortsatt att vara skriven efter sin utflyttning till Israel. Hon fick även 25 % tilldelat sig i faderns svenska bolag, hennes bror ägde resterande 75 %. Brodern var engagerad i företaget till skillnad från henne men hon uppbar lön därifrån fram till inkomståret 2003. Hon hade även vistats i ökad omfattning under 2005, runt 130 dagar att jämföra med de tidigare, samt de efter år 2005 följande åren, handfulla veckorna per år.

SKV anförde att en bostad och ekonomiskt engagemang var för sig är starka anknytningsmoment och att de tillsammans med övriga faktorer medförde väsentlig anknytning till Sverige.

LänR ansåg att S.E. hade en stark anknytning till Sverige genom hyresrätten som hon under faderns tid ansågs ha haft obegränsad tillgång till och som hon senare ärvde. Aktierna sågs ej som en ren kapitalplacering och hon an-

sågs ha kunnat utöva ett direkt och verkligt inflytande över bolaget trots sitt, i förhållande till sin brors, ringa innehav. Innehavet utgjorde en stark anknytning till Sverige. Vid en samlad bedömning ansågs hon ha väsentlig anknytning till Sverige.

KamR fann efter en avvägning av samtliga omständigheter i målet, i likhet med LänR, att S.E. skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

### **3.2.3.1 Kommentar**

Ett innehav om 25 % i ett familjeföretag är i sig en tillräcklig grund för väsentlig anknytning vilket även en bostad är. I fallet har hon emellertid fått egendomen genom ett arv vilket normalt ej ska föranleda väsentlig anknytning. I fallet har dock avseende bostaden vikt lagts vid att hon har haft tillgång till lägenheten under tiden då fadern levde.

### **3.2.4 Kammarrätten i Sundsvall, 2010-03-22, mål nr 12-09**

L.G. var svensk medborgare och utvandrade från Sverige tillsammans med sin familj och ansökte om att han skulle beskattas enligt SINK. SKV avslog ansökan med motiveringen att han hade väsentlig anknytning till Sverige med anledning av sitt ekonomiska engagemang i två svenska bolag, Narvar och Nimrod. I dessa två bolag, ägda till 5 respektive 17 % var L.G. styrelseledamot samt ordförande. Ett av Nimrods aktieinnehav avsåg ett bolag X som till viss del ägdes av Y i vilket L.G. var styrelseordförande. X och Y var rörelsedrivande. Därtill ägde L.G. 2 % i Storegate i vilket han i övrigt inte hade något engagemang.

L.G. anförde att Narvar hade en stark utländsk ägare, 70 %, som dominerade ägandet. De aktier han själv hade i Nimrod, ett bolag som enligt L.G. var under avveckling, innehade han för framtida incentiveprogram som ej skulle komma honom eller övriga styrelsen till del.

Med bakgrund i styrelseuppdragen och aktieinnehavet ansåg LänR att L.G. hade väsentligt anknytning till Sverige.

L.G. överklagade till KamR.

KamR konstaterar att innehavet i Storegate innebar en ren kapitalplacering. Vidare var Nimrods syfte att förvalta aktier utan att egentlig verksamhet bedrevs. Inga styrelsemöten hölls och incentiveprogrammet förverkligades inte. Hur styrelseordförandeposten i Y skulle ha påverkat det ekonomiska utfallet i Nimrod motiverades inte av SKV varför detta lämnades utan avseende av KamR.

Vad gäller Narvar ägde en ägare 70 % av bolaget. L.G.s uppgift var endast att förmedla styrelseerfarenhet och leda styrelsemötena. Han saknade

branschvana och deltog inte i det operativa arbetet. Arbetet uppgick till 35 timmar per år fördelat på 6-7 möten. Engagemanget i Narvar kunde ej anses medföra att L.G. skulle anses ha väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige och han ansågs ej ha väsentlig anknytning till Sverige. Inte heller i övrigt förelåg väsentlig anknytning.

### **3.2.4.1 Kommentar**

Ett mindre innehav likt det i Storegate har inte ansetts utgöra ett tillräckligt innehav för att konstituera väsentlig anknytning till Sverige. Inte heller innehavet i Narvar är tillräckligt. Det som skulle ha kunnat ge väsentlig anknytning till Sverige skulle därför vara Nimrod, som var under avveckling. Innehav om 17 % har i praxis ansetts vara tillräckligt stort för att på egen hand medföra väsentlig anknytning. De enda gångerna då så stora innehav har accepterats har varit då det varit fråga om kapitalplaceringar eller som här bolag under avveckling.

## **3.3 Skatterättsnämnden**

### **3.3.1 75-08/D och 76-08/D**

I 75-08/D var A svensk medborgare. Han flyttade tillsammans med sin fru och tre barn till utlandet 1992 där han vid målets avgörande fortfarande var bosatt. 1996 sålde han sin svenska fastighet. 1997 förvärvade han tillsammans med tre syskon samtliga aktier i företaget X av en närstående, 25 % var. Ett av syskonen överlät därefter sina aktier till sina barn.

X verksamhet bestod i fastighetsförvaltning. En fastighet var obebyggd medan den andra var bebyggd med två mindre kontorshus och tre villor. Y AB hyrde en villa, de två kontorshusen samt den obebyggda fastigheten. Sedan 2007 stod de två övriga villorna tomma och förhandlingar pågick om att Y skulle hyra även dessa. Ingen närstående hyrde eller avsåg hyra. Marknadsvärdet var cirka 25 miljoner, taxeringsvärdet cirka 9 miljoner och omsättningen cirka 2 miljoner per år.

Brodern B, bosatt i Sverige och tillika VD, var den enda delägare som deltog i det löpande ekonomiska arbetet medan ett utomstående bolag skötte hyresförhandlingar och fastighetsskötseln. Bs aktier behandlades som kvalificerade. A satt i Xs styrelse men deltog ej i dess arbete och erhöll ingen ersättning.

SRN fann att de angivna omständigheterna ej medförde att A hade väsentlig anknytning till Sverige.

I 76-08/D rådde i princip samma förutsättningar som i 75-08/D och löd i korta drag enligt följande.

C, svensk medborgare, flyttade 1985 till utlandet med sin familj. C var bosatt i ett visst land utomlands sedan 1995. Han hade inte några tillgångar kvar i Sverige vid utflyttningen men förvärvade 25 % enligt samma förutsättningar som i 75-08/D. C ingick i bolagets styrelse men hade inte deltagit i arbetet och uppbar inte någon ersättning därifrån.

SRN fann att de angivna omständigheterna ej medförde att C hade väsentlig anknytning till Sverige.

### **3.3.1.1 Kommentar 75-08/D och 76-08/D**

Ett andelsinnehav om 25 % bör som huvudregel medföra att personen anses ha väsentlig anknytning till Sverige. I fallet är ägandet därtill fördelat någorlunda jämt varför ingen ägare kan utöva ett absolut inflytande över bolaget.

Förklaringen till varför de båda ej har ansetts vara obegränsat skattskyldiga får anses vara grundat i framförallt två faktorer. För det första att det är förhållandevis lång tid sedan de utvandrat från Sverige och att deras anknytning till Sverige inte verkar ha varit omfattande under den tiden som har förflutit sedan dess. Vidare skulle de inte delta i det löpande arbetet, vilken för övrigt till stor del var förlagd till utomstående part. Visst arbete sköttes emellertid av Brodern B som inte ska anses vara närstående i dessa sammanhang. Med tanke på SRNs knapphändiga förklaring till utslaget är det svårt att sluta sig till vad som mer specifikt föranlett besluten.

### **3.3.2 99-08/D**

A avsåg att flytta utomlands. Vilkas gemensamma bostad skulle avyttras i Sverige. I övrigt ägde A utomlands ett bolag till 100 %. Det utländska bolaget ägde i sin tur ett svenskt holdingbolag som ägde samtliga aktier i ett rörelsedrivande bolag i Sverige. 20 % av aktierna i holdingbolaget ägdes av ett bolag som i sin tur ägdes av As son till 100 %. Resterande 40 % av aktierna ägdes av ett utomstående ägt aktiebolag.

Det indirekta innehavet ansågs ge honom väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige och han ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige.

#### **3.3.2.1 Kommentar**

Det indirekta innehavet får anses ligga i linje med avgörandet i RÅ 2006 ref 67.

### **3.3.3 54-09/D**

A som var svensk medborgare avsåg att flytta utomlands för att arbeta. Den enda anknytningen av större vikt efter utflyttningen skulle vara ett indirekt innehav i ett svenskt rörelsedrivande företag.

A var en av tre grundare. Han innehade vid tidpunkten knappt 20 % av bolaget, röster och andelar. En andel som skulle kunna komma att minska till knappt 18 % genom optionsprogram. De två största ägarna vid sidan av A var de andra grundarna med vardera knappt 15 %. Övriga aktier innehades av svenska och utländska aktieägare. Från och med en viss månad under 2009 skulle A inte utföra något arbete i bolaget eller ingå i dess styrelse.

SRN yttrade att ägarförhållanden var sådana att A genom sitt indirekta innehav om knappt 20 % kom att ha väsentligt inflytande i bolaget och därmed också hade väsentlig anknytning till Sverige. Om A däremot skulle minska sitt innehav till under 10 % skulle han inte anses ha väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige och då, vid en samlad bedömning ej heller ha väsentlig anknytning till Sverige.

### **3.3.3.1 Kommentar**

Fallet är i linje med den praxis som har utvecklats på området. Det är frågan om ett indirekt innehav i ett svenskt bolag. A anses med sitt 20 procentiga innehav ha väsentligt inflytande i det utländska bolaget.

### **3.3.4 67-09/D**

A flyttade från Sverige 1967 men fortsatte att vara svensk medborgare. Han arbetade sedan dess utomlands. Han och hans fru bosatte sig utomlands när han pensionerades 2007.

Förhandsbeskedet avsåg om A skulle anses få väsentlig anknytning till Sverige i det fall han skulle förvärva 50 % av aktierna i ett företag. En icke närstående till honom skulle äga resterande andelar och sköta den operativa driften av företaget medan A skulle delta i styrelsearbetet och där fatta beslut av viss ekonomisk art tillsammans med övriga styrelsemedlemmar.

SRN ansåg att aktieposten och styrelsearbetet utgjorde den viktigaste anknytningen till Sverige. Anknytningen gav honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. SRN fann dock vid en samlad bedömning att A, med tanke på att han hela sitt vuxna liv varit bosatt och arbetat utomlands, inte hade väsentlig anknytning till Sverige.

### **3.3.4.1 Kommentar**

I fallet är det ostridigt att personen har ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige varmed innehavet borde ha föranlett att han ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige. Innehavet är stort och det som han avser utträta i bolaget får anses vara av sådan art att det därmed är en förhållandevis tungt vägande faktor, även om aktieinnehavet är den dominerande faktorn precis som SRN också påpekat.

Sedan det är frågan om en återbosättning till Sverige, krävs det normalt att starkare skäl för väsentlig anknytning föreligger än om det vore en utflyttning. I detta sammanhang har stor vikt lagts vid det faktum att personen ej varit bosatt i Sverige under 40 år sedan den anknytning som ett 50 procentigt innehav med styrelsearbete innebär är omfattande.

### **3.3.5 142-09/D**

A var svensk medborgare och sedan mitten av 1990-talet bosatt utomlands och numera gift och med två minderåriga barn. Sedan 2006 hade han ingen anknytning till Sverige mer än sitt medborgarskap sedan hans helägda utländska bolag sålt det helägda svenska dotterbolaget.

A avsåg att förvärva en bebyggd lantbruksenhet med totalt tre bostäder. Den ena skulle nyttjas som fritidsfastighet under tio veckor per år medan övriga skulle hyras ut och inbringa cirka 100 000 kronor per år i intäkter. Verksamheten skulle skötas av A.

SRN anförde att en fastighet avsedd för fritidsändamål ej medförde väsentlig anknytning även om den betingade ett stort värde samt genererade intäkter. Därmed befanns A ej ha väsentlig anknytning till Sverige.

#### **3.3.5.1 Kommentar**

Målet får anses ligga i linje med vad som tidigare har anförts i RÅ 2003 not 210. Näringsverksamhetsmomentet får i sammanhanget anses vara ringa och en bieffekt av förvärvet av fritidsfastigheten som enligt etablerad praxis ej innebär att väsentlig anknytning föreligger.

### **3.3.6 32-10/D**

A avsåg att flytta utomlands tillsammans med sin hustru. De hade försålt sin permanentbostad. Vid avflyttningen skulle anknytningen till Sverige bestå av två av makarna ägda fritidsfastigheter varav en bostadsrätt som användes vintertid. Därtill innehade A genom ett helägt bolag 23 % av kapital och röster i ett svenskt fåmansbolag. A kunde tillsammans med en ägare uppnå över 50 % av rösterna.

SRN ansåg att det indirekta innehavet om 23 % innebar väsentligt inflytande i bolaget och därmed också väsentliga anknytning till Sverige. Endast fritidsbostäderna skulle ej medföra väsentlig anknytning till Sverige.

#### **3.3.6.1 Kommentar**

Det indirekta innehavet ligger i linje med etablerad praxis, RÅ 2006 ref 67.



## 4 Analys

### 4.1 Förutsättningar för ekonomisk anknytning till Sverige

#### 4.1.1 Rena kapitalplaceringar

I många fall finns det en viss ekonomisk anknytning till Sverige vid avflyttning ifrån Sverige varav den vanligaste lär vara ett ringa aktie Verksamheten skulle skötas av A. Verksamheten skulle skötas av A. innehav. Enligt vad som följer av lagtexten är utgångspunkten i resonemanget kring ekonomisk anknytning att ett innehav ska medföra ett väsentligt inflytande i en verksamhet. Ett ringa innehav i betydelsen obetydligt i förhållande till ett bolags totala aktiekapital och röstvärde medför naturligtvis inte väsentligt inflytande i den verksamhet i vilket innehavet finns.

Själva det ekonomiska värdet av ett visst innehav är inte avgörande i sig. Aktier motsvarande ett lågt ekonomiskt värde kan medföra inflytande som ändå är att anse som väsentligt. Omvänt är aktier till ett stort ekonomiskt värde inte en garanti för att också väsentligt inflytande föreligger. Securitasfallet<sup>201</sup> är ett typexempel på ett stort ekonomiskt innehav som inte renderat i ett väsentligt inflytande. Vad som därtill är intressant med Securitasfallet är att personen i fråga de facto hade ett väsentligt inflytande i bolaget. Grunden för detta inflytande var emellertid de poster som han innehade i koncernen och inte det ekonomiska innehavet i sig.

#### 4.1.2 Aktiekapitalet eller rösterna

En fråga som uppkommer när diskussion förs kring betydelsen av ett visst innehav, framförallt aktieinnehav då ägandet ej uppgår till 100 %, är om det är rösterna eller kapitalet ett visst innehav motsvarar som är avgörande för bedömningen. Av sagda anledning har endast de fall med ett andelsinnehav som inte är 100 % adresserats här. I en rad fall<sup>202</sup> återfinns dock problemet att det inte klart framgår vad det är för innehav som avses. Istället nämns endast aktieinnehaven med en viss procentsats, vilket medför att det blir svårare att dra en slutsats. Möjligen är det både kapital och röster som avses vilket dock inte med säkerhet kan fastställas varför nämnda typer av fall inte närmare analyseras i detta avseende.

Inflytandet som ett visst innehav ska medföra är givetvis beroende av storleken på nämnda innehav. Det naturligaste, då det är fråga om ett innehav som ska medföra ett inflytande, är att röstvärdet beaktas främst. Det står

---

<sup>201</sup> RÅ 2001 not 41, se även RÅ 1992 not 367.

<sup>202</sup> RÅ 1979 Aa 58, RÅ 1989, ref 103, RÅ 1999 not 69, RÅ 2001 not 1, RÅ 2002 not 150, RÅ 2004 not 215, RÅ 2009 not 83.

emellertid inget uttryckligen om detta i förarbetena och det nämns endast lite om frågan i doktrin. Inte heller praxis ger ett tydligt svar på vad det är som prioriteras vid en bedömning.

I fyra fall<sup>203</sup> har det angivits tydligt att det är andelen av kapitalet som avses i diskussionen. Men inte i något fall har det uttryckligen angivits att det endast är rösterna som avses. I tre av de ovan nämnda fallen<sup>204</sup> medförde andelar om 25 %, 38 % respektive 65 % att väsentlig anknytning förelåg. Medan det fjärde fallet<sup>205</sup> med knappt 9 % inte gjorde det.

I sex fall angavs innehavet uttryckligen till både aktiekapital och röstvärde. Ett fall<sup>206</sup> om förvärv av tio procent av kapitalet och rösterna vid bedömning av återflyttning ledde inte till väsentlig anknytning. Inte heller ett fall med tioprocentigt ägande med ett börsbolag som dominerande aktieägare medförde väsentlig anknytning.<sup>207</sup> Eller för den delen ett ringa innehav av röster och kapital men ett stort ekonomiskt värde.<sup>208</sup> Det gjorde däremot det fall<sup>209</sup> där en person innehade 25 % av kapitalet och knappt 97 % av rösterna. I de två sista fallen<sup>210</sup> angavs röstvärdet och kapitalet i båda leden i fråga om ett indirekt innehav.

Enligt vad som framgår av redogörelsen ovan går det alltså inte med säkerhet säga om det är rösterna eller kapitalet som är det avgörande. Inget utav alternativen har av domstolen uttryckligen lyfts fram eller för den delen uttryckligen bortsetts från. Enligt mig så torde ett innehav av rösterna vara av större vikt än aktiekapitalet. Men utan stöd för detta måste individen vara beredd på att ett innehav, oavsett typ, kan rendera väsentligt inflytande.

### **4.1.3 Storlek på andelsinnehav som krävs för väsentligt inflytande**

Med bakgrund i de avgöranden som har studerats utgör aktieinnehavet den avgjort största grunden för att en person ska anses ha väsentligt inflytande i en näringsverksamhet. Därför är det också naturligt att försöka utröna hur stort innehav som faktiskt krävs för att en person ska anses ha just ett väsentligt inflytande i en viss verksamhet. I nedanstående redogörelse har innehaven som uppgår till 100 % samt de fall där den närmare fördelningen av aktierna inte framgår undantagits.

---

<sup>203</sup> RÅ 1972 ref 46, RÅ 1977 Aa 217, RÅ 1982 Aa 145, RÅ 2001 not 2.

<sup>204</sup> RÅ 1972 ref 46, RÅ 1977 Aa 217, RÅ 1982 Aa 145.

<sup>205</sup> RÅ 2001 not 2.

<sup>206</sup> RÅ 2009 not 82.

<sup>207</sup> RÅ 2001 not 113.

<sup>208</sup> RÅ 2001 not 41.

<sup>209</sup> RÅ 1974 ref 97.

<sup>210</sup> RÅ 2006 ref 67, RÅ 2009 not 85.

Normalt utgör en familjs samlade innehav en post. Dock ska ett innehav som tillhör en person som är myndig inte räknas in. Exempel finns emellertid på att så ändå sker.<sup>211</sup>

Som alltid är det frågan om en bedömning i det enskilda fallet men vissa riktlinjer går möjligen att dra upp. För det första går det generellt säga att det inte i något fall ställts upp ett krav på att innehav skulle behöva utgöra en majoritet. Vidare går det att göra en uppdelning i vissa typer av bolag. Framförallt en uppdelning i fåmansbolag samt de som inte är att anse som fåmansbolag. Det går även att urskilja de bolag som är familjebolag, alltså ägda till största delen av en familj eller släkt.

I fråga om familjebolag har tre fall efterhand sänkt gränsen för vad som har resulterat i en väsentlig anknytning. Från 38 %<sup>212</sup> (av kapitalet) via 25 %<sup>213</sup> (av kapitalet men motsvarande 97 % av rösterna) till 10 %<sup>214</sup> (oklart om kapital eller röster). Fördelen med RÅ 1979 Aa 58 är att det i övrigt var få anknytningar till Sverige varför det med stor säkerhet går att fastställa att ett ensamt innehav i ett familjebolag om 10 % normalt sett bör föranleda väsentlig anknytning. Ett ytterligare fall<sup>215</sup> som avsåg ett familjebolag avgjordes 2001 men i fallet var en konvertibel aktuell som motsvarade ett innehav om 8,67 % av kapitalet. Personen i fallet ansågs ej ha väsentlig anknytning. En gråzon skulle därmed kunna fastställas mellan 8,67 % och 10 % när det handlar om familjeföretag. Inom denna zon går det inte att med säkerhet fastställa om väsentlig anknytning normalt skulle följa med ett innehav.

I fråga om fåmansbolag finns det ett antal avgörande även där. Med bakgrund i avgörandena i förra stycket är det föga överraskande att åtminstone ett innehav om 25 % (oklart om röster eller aktiekapital) i ett fåmansbolag medförde väsentligt inflytande.<sup>216</sup> Följande två fall medför emellertid inte en lika enkel bedömning. I det första fallet<sup>217</sup> hade den skattskyldige ett innehav om 10,24 % (oklart om röster eller aktiekapital) och dennes sambo hade därtill 2,56 %. De kunde tillsammans med övriga ägare och ägargrupper dominera bolaget varmed de ansågs ha väsentligt inflytande i bolaget och därmed också väsentligt inflytande. Följer man strikt de familjeregler som har kommit till uttryck i majoriteten av det material som studerats ska inte sambon räknas in i familjeenheten, men uppenbarligen gör sambon det här. Därmed skulle resultatet att 10,24 % alternativt 12,8 % i fråga om ett fåmansbolag i fallet vara tillräckligt för väsentlig anknytning. Däremot så medförde inte 9,39 % (oklart om röster eller aktiekapital) i ett annat fall<sup>218</sup> att väsentlig anknytning förelåg. I det sista fallet<sup>219</sup> var det

---

<sup>211</sup> RÅ 1972 ref 46

<sup>212</sup> RÅ 1972 ref 46.

<sup>213</sup> RÅ 1974 ref 97. Emellertid var det runt 97 % av rösterna.

<sup>214</sup> RÅ 1979 Aa 58.

<sup>215</sup> RÅ 2001 not 2.

<sup>216</sup> RÅ 2001 not 1. Därtill hade personen innehav i ytterligare företag motsvarande 15,5 % samt 24,3 %

<sup>217</sup> RÅ 2004 not 215.

<sup>218</sup> RÅ 2002 not 150.

frågan om en person som avsåg öka sin anknytning till Sverige efter en utflyttning där begränsad skattskyldighet inträtt. Eftersom det krävs en starkare anknytning för att återfå väsentlig anknytning hit än för att behålla den vid en utflyttning var det inte kontroversiellt att ett tioprocentigt innehav (röster och aktiekapital) inte resulterade i att personen hade väsentlig anknytning till Sverige med bakgrund i de förhållanden som rådde i fallet.

Slutligen, sett till övriga bolag med en mer spridd ägarstruktur, har i kronologisk ordning ett fall avgjorts med ett innehav som uppgick till 25 % av aktiekapitalet. I fallet ägde ett utländskt börsbolag resterande 75 %. Det nämns ingenting om röstvärdet i fallet. Om röstvärdet motsvarade fördelningen av aktiekapitalet måste möjligheterna att utöva ett väsentligt inflytande anses ha varit begränsade, väsentlig anknytning ansågs föreligga oavsett vad.<sup>220</sup> De 65 % (oklart om röster eller aktiekapital) personen hade i nästa fall<sup>221</sup> medförde även det väsentlig anknytning och utfallet får anses ligga i linje med tidigare avgöranden. En sänkning av gränsen för väsentlig anknytning skedde senare till 18,3-20 % (oklart om röster eller aktiekapital).<sup>222</sup> 10 % (aktiekapitalet och röstvärdet) medförde emellertid inte väsentlig anknytning. Ägarstrukturen med en annan tioprocentig ägare och ett utländskt börsbolag som ägde resterande 80 % lär ha spelat in då möjligheten att utöva något egentligt inflytande i verksamheten får anses ha varit mycket ringa.<sup>223</sup>

De tendenser som möjligen går att skönja ur materialet är att något större innehav möjligen kan accepteras när det gäller fall med företag med en spridd ägarstruktur eller där ägarna ej är närstående, jämfört med framförallt familjebolag. Det måste dock tas i beaktande att samma ägarstrukturer och innehav inte har testats i var och en av de i redogörelsen urskiljda företagsgrupperna. Möjligheten att dra slutsatser är därmed försvagad. Det är därför inte uteslutet att finns utrymme att ytterligare sänka gränsen, eller kanske till och med höja gränsen i vissa fall.

#### 4.1.4 Betydelsen av andra innehav än aktier

I förarbetena går att läsa att även andra tillgångar än aktier kan medföra att en person får väsentligt inflytande i ett bolag och därmed får väsentlig anknytning till Sverige. Enligt vad som har framkommit i uppsatsen har endast två fall uppkommit där ett annat innehav än aktier specificerats. I ett fall var det frågan om en större fordran. Sedan målet avgjordes 1977 lőd regeln fortfarande att personen skulle driva rörelse och i enlighet därmed så fästes i målet inte, enligt vad som kan utläsas, någon vikt vid innehavet.<sup>224</sup>

---

<sup>219</sup> RÅ 2009 not 82.

<sup>220</sup> RÅ 1977 Aa 217.

<sup>221</sup> RÅ 1982 Aa 145.

<sup>222</sup> RÅ 1999 not 69.

<sup>223</sup> RÅ 2001 not 113.

<sup>224</sup> RÅ 1977 Aa 217.

Annorlunda var det i RÅ 2001 not 2. I fallet var det dels frågan om en konvertibel och dels en köption. Dessa skulle, om de utnyttjades till fullo, medföra ett totalt innehav om 15,27 % av aktiekapitalet. Emellertid beaktades endast konvertibeln i fråga om innehav, 8,67 %, medan köptionen, 6,6 %, inte gjorde det.

Orsaken till varför inte köptionen beaktades medan konvertibeln gjorde det är oklar. Förklaringen får troligtvis sökas i möjligheterna att genom de båda typerna av innehav förvärva ett inflytande i ett visst bolag. Konvertibeln i fallet kan de facto utnyttjas, utan extra kostnad, varmed den skattskyldige då hade kunnat erhålla sagda andel. Köptioner ska visserligen uttryckligen beaktas om de medför ett väsentlig inflytande. Själva optionen i sig medför dock inget verkligt inflytande i fallet. Det gör däremot möjligen det innehav som köptionen skulle kunna möjliggöra i framtiden.

Det som skiljer konvertibeln från köptionen är att det krävs en investering från den skattskyldiges sida för att utnyttja köptionen till skillnad för konvertibeln. I det i redogörelsen aktuella fallet, en investering om drygt 250 miljoner kronor. Den omfattande investeringskostnaden kan alltså vara en tänkbar orsak som reducerar betydelsen av optionen. Det kan exemplifieras med följande. En person har en köption som motsvarar ungefär marknadsvärdet på en viss aktie. Rent krasst kan denna person, med en köption, ha precis samma möjligheter att förvärva ett visst innehav i ett bolag som en person utan köption. Så länge personen bara har tillräckligt kapital. Eftersom att det i många fall inte behövs en köption för att förvärva aktier innebär det i förlängningen, om man drar det långt rent hypotetiskt, att en person som har kapital att förvärva en tillräckligt stor andel i vilket bolag som helst i Sverige vid utflyttning också ska anses ha väsentlig anknytning hit.

De resultat som detta skulle kunna medföra är inte realistiska. Domstolen måste alltså precis som i alla fall göra en individuell bedömning av tillgången, i detta fallet köptionen, för att avgöra dess verkliga värde. Att direkt omvandla en option till motsvarande aktieinnehav är enligt ståndpunkten i resonemanget direkt felaktigt.

Något som också kan utgöra en näringsverksamhet är innehav av fastigheter av olika slag som bär karaktär av näringsverksamhet. Det vill säga fastigheter för uthyrning och lantbruksfastigheter.<sup>225</sup> I dessa fall spelar primärt värdet av tillgången samt dess nyttjandeform roll där ett större värde och ett mer aktivt engagemang från den skattskyldige är något som kan medföra väsentlig anknytning till Sverige.<sup>226</sup>

Av de studerade fallen framgår att i alla fall en hyresfastighet ensam kan utgöra tillräcklig grund för väsentlig anknytning. Det är emellertid oklart vilken vikt som närmare läggs vid det ekonomiska värdet respektive i vilken

---

<sup>225</sup> RÅ 1971 fi 1770, RÅ 1989 ref 118, RÅ 2001 not 114, RÅ 2003 not 140, RÅ 2003 not 210.

<sup>226</sup> RÅ 1989 ref 118, RÅ 2001 not 114, RÅ 2003 not 210.

form som fastigheten sköts. Två fall avgjordes 1989 med olika utslag. Ett där innehavet var drygt 3 miljoner med förvaltningen förlagd till en utomstående part.<sup>227</sup> Därtill ett fall där det totala fastighetsinnehavet var drygt 13 miljoner med till synes aktivare engagemang från ägarna genom deras handelsbolag. Handelsbolag som i sig talar för en väsentlig anknytning.<sup>228</sup> Väsentlig anknytning ansågs föreligga i det andra fallet men ej i det första. I ett senare fall innebar ett innehav om 41 miljoner (ägt av ett helägt dotterbolag till ett helägt bolag), med förvaltningen förlagd hos en extern part, att väsentlig anknytning förelåg.<sup>229</sup>

Sköter den skattskyldige själv förvaltningen av skogs-, jordbruk, och hyresfastigheter så får anknytningsmomentet anses vara starkare än om så inte vore fallet. Även om förvaltningen av en fastighet är förlagd till en utomstående kan detta emellertid inte förta betydelsen av ett stort ekonomiskt värde baserat på 2001 års fall. Omvänt går det ej i dagsläget att fastställa i vilken utsträckning ett ringare ekonomiskt värde tillsammans med ett aktivare ekonomiskt engagemang från ägarna kan medföra väsentlig anknytning.

## 4.2 Betydelse av ekonomisk anknytning i förhållande till andra anknytningsmoment

Efter att ha sökt fastställa betydelsen av ett visst innehav sett till endast det inflytande som innehavet medför, måste den ekonomiska anknytningen ställas förhållande till övriga anknytningsmoment. Till att börja med går det att fastställa att domstolen genom att göra en sammanvägd bedömning tillämpar en form av aggregering av anknytningsmoment. Värdet av de enskilda anknytningsmomenten läggs alltså samman varpå en bedömning görs med samtliga faktorer som grund. Sedan det inte sällan endast står att en sammanvägd bedömning gjorts, utan att respektive anknytningsgrund mer utförligt har diskuterats, är slutsatser om många fall svåra att dra. Nedan har emellertid i de fall det varit möjligt den ekonomiska anknytning ställts i förhållande till övriga anknytningsgrunder.

### 4.2.1 Svenskt medborgarskap

I förhållande till medborgarskapet har som också anges i förarbeten den ekonomiska anknytningen en överordnad position. De fall då ett medborgarskap skulle komma att tillmätas extra betydelse är inte alltför vanligt förekommande baserat på de rättsfall som studerats i uppsatsen. Allt som oftast är det ett statistiskt medborgarskap där svenskt, utländskt, eller en kombination av flera föreligger, antingen på individnivå eller i samma familj.<sup>230</sup> Inte i något fall med statistiskt medborgarskap har medborgarskapets betydelse

---

<sup>227</sup> RÅ 1989 ref 18.

<sup>228</sup> RÅ 1989 ref 103.

<sup>229</sup> RÅ 2001 not 114

<sup>230</sup> se exempelvis RÅ 1972 ref 46, RÅ 1999 not 69.

diskuterats. Endast i ett fall har den eventuella betydelse av en förändring av medborgarskapet förts på tal, RÅ 1989 ref 118.

Frågan rörde huruvida en ändring av medborgarskapet till amerikanskt för de medlemmarna i familjen som inte redan var amerikanska medborgare skulle komma att påverka bedömningen, så som jag uppfattar saken, för alla utom fadern. Tyvärr för RR ingen utförligare diskussion kring anledningen till sitt beslut. Dock var det i fallet en rad starka anknytningsmoment som var vid handen, däribland ett starkt ekonomiskt engagemang. Att medborgarskapet som från början anses vara en svag anknytningsgrund skulle komma att uppväga ett flertal starka anknytningsgrunder är osannolikt varför domstolens negativa utslag var föga överraskande.

I övriga fall som har studerats har ingen kommentar fällts i argumentationen från domstolen om att ett visst medborgarskap skulle ha tillmätts särskild betydelse. Det är självklart att viss vikt läggs därvid, men i förhållandet till den ekonomiska anknytningen i de rättsfall som i uppsatsen behandlats anser jag att tystnaden tyder på en ringa betydelse i jämförelse.

## **4.2.2 Tid den skattskyldige varit bosatt i Sverige**

Utav de fall som har studerat är det inget fall där den skattskyldige är utslutande utländsk medborgare och tiden då denne varit bosatt i Sverige ska beaktas i bedömningen.

Ett fall<sup>231</sup> där frågan berördes var rörande en person som visserligen var både svensk och turkisk medborgare men som bodde i Sverige mellan 1989 och 1996 för att därefter återflytta till Turkiet. I fallet ansågs inte ett förvärv om 10 % i ett bolag, styrelsearbete samt en fritidsfastighet innebära att han skulle anses bosatt i Sverige. Frågan rörde alltså även det faktum att det var frågan om en återflyttning till Sverige varför högre krav ställdes på anknytningen till Sverige än om det varit frågan om en utflyttning. Ett tioprocentigt innehav är runt den absoluta nedre gränsen för vad som ska konstituera ensam grund för väsentlig anknytning.

Ser man till förarbetena står inte någon större hjälp att finna för att bedöma vilken vikt som ska läggas vid hur länge en person har varit bosatt i Sverige. Om paralleller dras till att om person bott hela sitt liv i Sverige utan att vara svensk medborgare så ska personen dock jämföras med innehavare av svenskt medborgarskap. Bosättningstiden i Sverige kan alltså inte tillmätas större vikt än vad ett medborgarskap medför enligt detta resonemang. Personen i fallet var visserligen svensk medborgare men hade bott i Sverige i sju år, vilket inte får ses som så lång tid, och det hade därtill förflutit närmare 15 år sedan utflyttningen. Det talar alltså för att än mindre vikt än motsvarande medborgarskap ska fästas vid tiden som personen varit bosatt i

---

<sup>231</sup> RÅ 2009 not 82

Sverige. Med bakgrund i det resonemang som förts i avsnitt 4.1.1 ska alltså ingen större vikt fästas vid detta faktum i förhållande till den ekonomiska anknytning som personen i fallet förvärvat enligt mig.

### 4.2.3 Varaktigt bosatt på en viss utländsk ort

I de fall<sup>232</sup> där det klart framgår att en utflyttning redan har skett finns det inget fall där personen inte har haft en varaktig bosättning utomlands enligt vad som framgår av omständigheterna.

Frågan är emellertid vilken vikt som läggs vid hur pass varaktig en bosättning i utlandet är. Det vill säga om en till synes mer beständig bosättning utomlands medför att den svenska anknytningen, specifikt den ekonomiska, tillmäts en mer ringa betydelse vid bedömningen av väsentlig anknytning. Generellt i fallen är det en sparsam redogörelse som sker utav de utländska förhållandena. Endast i undantagsfall är redogörelserna mer utförliga och ännu mer sällan kommenteras dessa förhållanden av domstolen.

I tre fall<sup>233</sup> konstateras det mer eller mindre endast att personen i fråga har en bosättning i utlandet eller att det finns faktorer som pekar på att det finns en bosättning i utlandet, utan att någon uttrycklig vikt fästs därvid. I två andra fall<sup>234</sup> fanns det en stark anknytning till utlandet, eller till och med starkare än till Sverige. I fallen fanns emellertid samtidigt en stark anknytning till Sverige, både ekonomisk och av annat slag. Att dra någon slutsats kring dessa två fall mer specifikt knutet till ekonomisk anknytning går ej att göra mer än att den utländska anknytningen tillmäts betydelse och talade för att väsentlig anknytning till Sverige ej skulle föreligga. Klart är dock att bara för att en anknytning är starkare till utlandet undantar inte detta individen från att ha en väsentlig anknytning till Sverige.

### 4.2.4 Vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl

Inte i något av de fall som har studerats i uppsatsen har studier utomlands varit orsaken till utflyttning, vilket däremot hälsoskäl i två fall<sup>235</sup> varit. I det ena fallet får man inte någon närmare förklaringar till vad det var för typ av hälsoproblem varför det är svårt att göra någon egentlig analys av fallet.<sup>236</sup> Oavsett om man får veta vad det är för besvär en person lider av är möjligheterna för en lekman små att bedöma huruvida en viss åkomma medför att en person är tvungen att vistas utomlands resten av livet eller inte. Det förs inte heller någon direkt diskussion i fallen vilken betydelse som fästs

---

<sup>232</sup> RÅ 1974 ref 97, RÅ 1977 Aa 217, RÅ 1982 Aa 145, RÅ 1989 ref 18, RÅ 1989 ref 103, RÅ 1989 ref 118, RÅ 1999 not 69, RÅ 2001 not 41, RÅ 2003 not 140, RÅ 2003 not 210, RÅ 2009 not 82, RÅ 2009 not 85.

<sup>233</sup> RÅ 1989 ref 18, RÅ 1989 ref 103, RÅ 1999 not 69.

<sup>234</sup> RÅ 1989 ref 118, RÅ 2003 not 140.

<sup>235</sup> RÅ 1971 fi 1770, RÅ 1974 ref 97.

<sup>236</sup> RÅ 1974 ref 97.



vid en sjukdom. Långvariga och elakartade luftrörsbesvär till följd av en hjärtsjukdom som är aktuellt i det andra fallet<sup>237</sup> är möjligen sådant som kan läka ut av sig själv likaväl som det aldrig kan göra det.

Fallen som studerats bidrar inte med någon kunskap på området sedan fall med en mycket stark ekonomiskt anknytning med okända okommenterade hälsoproblem respektive anknytningsfaktorer som inte ens kommenteras av domstolen är svåra att analysera. Sedan det inte i något fall speciellt diskuteras att en viss åkomma medför att den skattskyldige inte ska anses skattskyldig i Sverige får hälsoskälet, baserat på de få fallen som varit aktuella, anses vara av ringa betydelse. I förhållande till den ekonomiska anknytningen har hälsoskälen också en underordnad betydelse sett till förarbeten och doktrin.

#### **4.2.5 Har en bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk**

Vilken vikt som ska tillmätas en bostad inrättad för åretruntbruk är beroende av bostadens standard och läge samt om den utnyttjats som permanentbostad intill avflyttningen av individen. En bostad som aldrig har använts som permanentbostad (då inget uttryckligen nämns om detta i domen) tillsammans med omfattande vistelse i Sverige och ett större innehav i en skogsfastighet har i ett fall inte medfört väsentlig anknytning.<sup>238</sup> I tre fall<sup>239</sup> har en tidigare permanentbostad varit aktuell för bedömning. I ett fall<sup>240</sup> förelåg ett antal starka anknytningsfaktorer varav bostaden tjänade som fritidsbostad efter utflyttning och på fastigheten bedrevs jordbruksverksamhet genom ett av de minderåriga barnens företag. Bedömningen av bostadens vikt i förhållande till den ekonomiska verksamheten får i fallet anses vara omöjlig att skilja åt sedan de båda utgör starka anknytningsgrunder och domstolens beslut kom genom en uttrycklig sammanvägning av samtliga faktorer.

I det andra fallet<sup>241</sup> kvarstannade den tidigare sambon med deras gemensamma två barn i bostaden medan den skattskyldige behöll äganderätten och resultatansvaret för den verksamhet som där bedrevs. Ingen kommentar gjordes om bostadskaraktären men med bakgrund i förarbetsuttalanden så torde bostaden tillmätas samma betydelse som om sambon inte kvarstannat där. Det vill säga, som att sambon hade full tillgång till bostaden. Den ekonomiska anknytningen går ej att urskilja från bostads- och familjemomentet i domskälen.

---

<sup>237</sup> RÅ 1971 fi 1770.

<sup>238</sup> RÅ 1971 fi 1770.

<sup>239</sup> RÅ 1989 ref 118, RÅ 2003 not 140, RÅ 2009 not 83.

<sup>240</sup> RÅ 1989 ref 118.

<sup>241</sup> RÅ 2003 not 140.

Slutligen behölls bostaden i det sista fallet<sup>242</sup> i avvaktan på försäljning och väsentlig anknytning följde i enlighet med etablerad praxis. Ringa ekonomisk anknytning i form av ett mindre aktieinnehav om ca 2 % och ett bolag under likvidation lär ha inverkat marginellt vid bedömningen.

Konflikten att en hyresfastighet torde utgöra både bostad och näringsverksamhet verkar innebära att det i första hand är näringsverksamheten som beaktas då värde och omsättning diskuteras framför en faktisk bosättningsmöjlighet.<sup>243</sup> Detsamma verkade resultatet vara i fråga om en jordbruksfastighet med åretruntbostad. Emellertid var det i det aktuella fallet en person som sedan tidigare redan hade en bostad i Sverige varför betydelsen av ytterligare bostäder därmed torde vara reducerat.<sup>244</sup>

En fritidsfastighet kan tillmätas stor vikt men ska ej tillmätas avgörande betydelse i bedömningen.<sup>245</sup> En fritidsbostad får som anknytningsmoment i jämförelse med aktieinnehav som överstiger 10 % anses helt underordnad och föranleder knappt en närmare kommentar i domskälen.<sup>246</sup> Ringa betydelse har också tillmätts fastigheter då det varit frågan om en återbosättning.<sup>247</sup> I ett äldre fall<sup>248</sup> nämns att ett större aktieinnehav tillsammans med en fritidsfastighet innebar väsentlig anknytning. Hade motsvarande bedömning gjorts idag hade fritidsbostaden inte utgjort en anknytning som medfört väsentlig anknytning. Med bakgrund i mer aktuell praxis skulle en kraftig övervikt legat på det ekonomiska engagemanget i fallet trots att reglerna vid tillfället uttryckte att personen skulle driva rörelse i Sverige. Dock verkar det som att det i det aktuella fallet var så att fastigheten själv ansågs kunna utgöra tillräcklig grund för väsentlig anknytning.

## 4.2.6 Familj i Sverige

Inte i något av de fall som har studerats har den skattskyldiges familj, i bemärkelsen make/maka med eller utan barn, kvarstannat i Sverige medan den skattskyldige avflyttat. I de fall personen i fråga har en familj har denna antingen medflyttat eller så har barnen uppnått myndig ålder varför de inte beaktas i bedömningen.

I två fall<sup>249</sup> kvarstannade barnen i Sverige när den skattskyldige flyttade utomlands. I det första fallet<sup>250</sup> kvarstannade barnen i Sverige sedan ett sambopar separerat. Fastigheten tillsammans med barnen föranledde väsentlig anknytning men vilken vikt som skulle fästas vid den verksamhet som bedrevs på fastigheten i förhållande till barnen är svår att bedöma, inte minst

---

<sup>242</sup> RÅ 2009 not 83.

<sup>243</sup> RÅ 1989 ref 18, RÅ 1989 ref 103, RÅ 2001 not 114.

<sup>244</sup> RÅ 2003 not 210.

<sup>245</sup> RÅ 1992 not 367.

<sup>246</sup> RÅ 2004 not 215.

<sup>247</sup> RÅ 2003 not 210, RÅ 2009 not 82.

<sup>248</sup> RÅ 1974 ref 97.

<sup>249</sup> RÅ 2003 not 140, RÅ 2009 not 85.

<sup>250</sup> RÅ 2003 not 140.

sedan fastigheten också klassificerats som åretruntbostad. I det andra fallet<sup>251</sup> hade det dömts äktenskapsskillnad mellan makarna och den kvarstannande maken tilldömdes vårdnaden om barnen. Frågan i fallet avsåg om endast innehavet och ingenting nämnades i domstolens argumentation om barnen. Den ekonomiska anknytningen till Sverige var tydlig och okontroversiell med bakgrund av det indirekt innehavet, i likhet med RÅ 2006 ref 67. Barnens betydelse kan möjligen ha inverkat men det tydliga indirekta inflytandet får anses ha varit alltför dominerande.

## 4.2.7 Fastighetsinnehav i Sverige

I det fall det har angetts att det finns ett anknytningsmoment till Sverige i form av en fritidsfastighet har anknytningen placerats i denna kategori om det inte uttryckligen framgår att det är frågan om en fritidsfastighet inrättad för åretruntbruk. En sådan fritidsfastighet som ej är inrättad för åretruntbruk tillmäts liten betydelse.<sup>252</sup> Oftast kommenterar inte domstolen innehavet överhuvudtaget och det är otroligt att den inverkar på bedömningen.<sup>253</sup> Relationen till ett ekonomiskt engagemang får därmed anses helt underordnat.

En fastighet som är kombinerad med någon form av näringsverksamhet likt jord- eller skogsbruk eller hyresverksamhet har inte, och bör inte heller, tillmätts obetydlig vikt.<sup>254</sup> Det är emellertid näringsverksamheten så som den är beskriven i fråga om drift och värde som är avgörande för bedömningen. Det är dock svårt att skilja vilken av faktorerna som är den förhärskande med grund i de fall som har studerats i uppsatsen enligt resonemanget i avsnitt 4.1.4.

## 4.2.8 Liknande förhållanden

Det finns ett flertal fall som studerats med anknytningsmoment som går att inordna under liknande förhållande, varav flera redan berörts i redogörelsen ovan. Flertalet faktorer förekommer emellertid endast ett fåtal gånger eller kommenteras inte av domstolen varför det är svårt att analysera dessa.

Något som är klart är dock att närståendes anknytningsfaktorer tillgodoräknas den skattskyldige. Företrädesvis respektive till den skattskyldige men även den skattskyldiges barns tillgångar tillgodoräknas den skattskyldige vid bedömningen av väsentlig anknytning.<sup>255</sup>

---

<sup>251</sup> RÅ 2009 not 85.

<sup>252</sup> RÅ 1989 ref 118.

<sup>253</sup> RÅ 1972 ref 46, RÅ 1989 ref 103, RÅ 2001 not 1.

<sup>254</sup> RÅ 1971 fi 1770, RÅ 2003 not 210.

<sup>255</sup> Se exempelvis RÅ 1972 ref 46, RÅ 1989 ref 118 samt RÅ 2004 not 215.

Betydelsen av pensioner har i sammanhanget ansetts ha liten betydelse om någon överhuvudtaget. I tre fall<sup>256</sup> har pensioner varit aktuella varav det i det andra fallet var en klar ekonomisk anknytning till Sverige och det enda med väsentlig anknytning som följde. Endast i det sista fallet omnämndes ersättningen uttryckligen i domskälen. Ingen väsentlig anknytning följde dock, och domstolens fokus verkade istället ligga på hyresfastigheterna den skattskyldige innehade.

En styrelsepost är en vanlig anknytningsgrund som ofta återfinns tillsammans med både stora och små aktieinnehav. Anknytningsgrunden i sig är inte alltför stark och betydligt svagare än de lite större aktieinnehaven. Exempel på fall där en styrelsepost tillsammans med visst ekonomiskt engagemang förekommit är RÅ 1989 ref 118 där RR ansåg att styrelseposten tillmättes stor betydelse. Styrelseposten var dock tillsammans med bland annat den ekonomiska anknytningsfaktorn en av många anknytningsgrunder som medförde väsentlig anknytning till Sverige.

I ett antal fall<sup>257</sup> har styrelseuppdraget inte varit direkt förknippat med ett större aktieinnehav i bolagen som styrelseuppdragen funnits i. Bedömningen av den ekonomiska anknytningen har i fallen varit förhållandevis okontroversiell och styrelseposten har ej tillmätts avgörande betydelse men inte nödvändigtvis ringa. Kombinationen av ett stort aktieinnehav om 9,39 % samt en styrelsepost i ett bolag med ett tvåprocentigt ägande var ej tillräckligt för att anses ge väsentlig anknytning.<sup>258</sup> I två andra fall hade styrelseposten ingen inverkan på bedömningen då aktieinnehaven i företagen med styrelseposten var alltför stora.<sup>259</sup> Inte heller ett återflyttningsfall med ett tioprocentigt innehav och en styrelsepost medförde väsentlig anknytning till Sverige.<sup>260</sup> Sammantaget kan inte styrelseposten anses ha en avgörande vikt vid bedömningen.

En styrelsepost tillsammans med rena kapitalplaceringar har varit aktuella i två fall.<sup>261</sup> I det första fallet<sup>262</sup> tillmättes styrelseposten större betydelse än en blandad aktieportfölj om 10 miljoner kronor. I det andra fallet<sup>263</sup> var personen emellertid även VD och koncernchef och han innehade med de tre posterna ett väsentligt inflytande i verksamheten enligt RR. Betydelsen av posterna var av större betydelse än aktieinnehavet värderat till 200 miljoner kronor. Men med tanke på att en ren kapitalplacering inte ska tillmätas betydelse var utfallet föga överraskande. Det är alltså möjligt att ha ett kraftigt inflytande i ett bolag men så länge det ej är på grund av ekonomiskt inflytande kan denna grund inte medföra väsentlig anknytning till Sverige.

---

<sup>256</sup> RÅ 1971 fi 1770, RÅ 1974 ref 97, RÅ 1989 ref 18. I det senare fallet var det frågan om en månatlig ersättning som utgick utan arbetsprestationskrav fram till dess att pensionen inträdde. Jag har valt att betrakta den som motsvarande en pension.

<sup>257</sup> RÅ 1992 not 367, RÅ 2001 not 1.

<sup>258</sup> RÅ 2002 not 150.

<sup>259</sup> RÅ 2004 not 215, RÅ 2006 ref 67.

<sup>260</sup> RÅ 2009 not 82.

<sup>261</sup> RÅ 1992 not 367, RÅ 2001 not 41.

<sup>262</sup> RÅ 1992 not 367.

<sup>263</sup> RÅ 2001 not 41.

Även andra fall med framskjutande positioner likt VD och koncernchef (som i fallet i föregående stycke) har varit uppe till bedömning utan att avgörande, eller i förhållande till ekonomisk anknytning, större betydelse lagts därvid.<sup>264</sup>

Sammanfattning av liknande förhållanden är att det är, vid sidan av anhörigs innehav, framförallt styrelseposter och andra framskjutna positioner i bolag som bidrar till en väsentlig anknytning till Sverige. Inte i något fall har dock styrelseposten haft den avgörande betydelsen.

### 4.3 Tendenser i avgöranden under senare tid

I de fall som avgjorts under senare tid är det svårt att se några egentliga tendenser till en bedömning som på något sätt avviker från den som RR representerar, varken i fråga om den närmare betydelsen av ekonomisk anknytning eller dess förhållande till övriga anknytningsmoment.

Större innehav, både direkt och indirekt genom ett utländskt bolag, har och ska generellt medföra att väsentlig anknytning ska föreligga.<sup>265</sup> I ett par fall har emellertid denna regel frångåtts. Till att börja med vid ett innehav av 17 % i ett bolag som ägde aktier för kapitalförvaltning utan att egentlig verksamhet bedrevs. Alltså att anse som en kapitalplacering utan väsentlig anknytning som följd, i enlighet med tidigare praxis.<sup>266</sup> Regeln har även frångåtts i tre fall<sup>267</sup> där personen bott i utlandet under lång tid. I två<sup>268</sup> av dessa medförde innehav om 25 % vardera inte väsentlig anknytning då de skattskyldiga varit utflyttade i drygt 15 år respektive 20 år. Personerna skulle i fallen sitta i styrelsen men inte uppbära ersättning därifrån och inte heller delta i driften av bolaget utan den skulle skötas av en broder tillika ägare av 25 %. I det tredje fallet<sup>269</sup> hade en person varit bosatt utomlands i drygt 40 år. Personen avsåg förvärva 50 % av ett bolag i vilket en närstående skulle äga resten samt därtill sköta driften. Den skattskyldige själv skulle delta i styrelsearbetet mer aktivt. Han ansågs naturligt ha väsentligt inflytande i bolaget men däremot var det inte tillräckligt för att grunda väsentlig anknytning sedan han bott i utlandet under hela sitt vuxna liv. Det är svårt att dra några mer specifika slutsatser kring förvärv av större aktieposter efter en tids bosättning på utländsk ort sedan tidsrymderna spenderade i Sverige och utomlands samt andelarna varierar kraftigt. Förvärv om 25 % av ett

---

<sup>264</sup> RÅ 1999 not 69

<sup>265</sup> Kammarrätten i Stockholm, 2009-10-20, Mål nr, 7073-07, Kammarrätten i Stockholm, 2010-03-19, Mål nr 8018-08, Kammarrätten i Jönköping, 2009-11-06, Mål nr 2886-2890-07, 99-08/D, 54-09/D, 32-10/D.

<sup>266</sup> Kammarrätten i Sundsvall, 2010-03-22, mål nr 12-09.

<sup>267</sup> 75-08/D och 76-08/D, 67-09/D.

<sup>268</sup> 75-08/D och 76-08/D.

<sup>269</sup> 67-09/D.

bolag får ändå anses vara betydande och dessa har möjliggjorts efter inte alltför lång tid utomlands.

En ringa näringsverksamhet tillsammans med en fritidsbostad har inte ansetts medföra väsentlig anknytning enligt tidigare etablerad praxis.<sup>270</sup>

Genomgående har ingen, från tidigare etablerad praxis, avvikande åsikt framförts i de studerade fallen. Att dra slutsatsen att följsamheten skulle vara stor i underinstanserna låter sig i mitt tycke dock inte göras. De fall som har varit uppe till bedömning får nämligen, möjligen med undantag för indirekta innehav, inte anses vara särskilt kontroversiella utan tämligen självklara sett till förarbeten och lagstiftning.

---

<sup>270</sup> 142-09/D.

## 5 Avslutande kommentar

Som framgått av uppsatsen existerar ett flertal avgöranden som hjälper till med att identifiera den närmare innebörden av ekonomisk anknytning. Men vad är det då som krävs för att en person med en ekonomisk anknytning till Sverige också ska anses vara väsentligt anknuten hit?

Klart är att det inte är aktieinnehavet i sig som medför väsentligt anknytning utan det inflytande som ett visst innehav medför. Av denna anledning kan konstateras att rena kapitalplaceringar inte anses utgöra tillräcklig grund, oavsett hur pass stort innehavet är i reda pengar. Det står också klart att även om en person skulle ha ett väsentligt inflytande i en verksamhet på annat sätt än genom rent ekonomiska grunder medför inte detta väsentlig anknytning. Detta även om det därtill skulle finnas ett stort ekonomisk intresse, som dock inte i sig självt medför väsentlig anknytning.

Vad som spelar roll för bedömningen av ett innehav är vilket formellt värde eller inflytande innehavet i sig medför. Ett aktieinnehav konstituerar både ett innehav av aktiekapital men därtill även ett visst röstvärde. Vad som torde vara det naturliga i fråga om inflytande är att röstvärdet är det avgörande. Emellertid finns det ingen klar ståndpunkt i praxis som stöder detta. Det anges inte alltid om ett innehav är andel av aktiekapitalet eller rösterna, eller båda två. Därför är det svårt att dra en generell slutsats mer än att det för att utöva ett inflytande i bolaget krävs att man kan påverka dess beslutfattande, vilket rimligen är lättast med ett större röstinnehav.

Man ska vidare ha i åtanke att innehav av även andra värdepapper och tillgångar kan medföra väsentligt inflytande i en näringsverksamhet. Endast ett fall har avgjorts där ett annat värdepappersinnehav än aktier har varit aktuellt för bedömning, en konvertibel och en köption. Köptionen jämfördes i fallet inte fullt ut med ett aktieinnehav, vilket den inte heller bör enligt mig. Det aktuella fallet är ett tydligt exempel på detta där det krävdes omfattande investeringar av individen för att köptionens motsvarande aktievärde skulle kunna tillgodoräknas individen. En bedömning måste emellertid ske av varje individuellt innehav. I fråga om fastigheter har primärt inflytandet och engagemanget från den skattskyldige stor betydelse tillsammans med, i viss utsträckning, tillgångens värde.

Innehavets storlek i andelar är framförallt den faktor som avgör om ett väsentligt inflytande ska anses föreligga. Något krav på en majoritet finns inte utan generellt har RR intagit en ståndpunkt att innehav på omkring 10 % utgör ett tillräckligt stort innehav för obegränsad skattskyldighet. Det finns i dag inget fall där innehavet har understigit 10 % och personen har blivit obegränsat skattskyldig i Sverige. Domstolen har också i många fall uttalat att om den skattskyldige skulle komma att minska sitt innehav till under 10 % så skulle också den obegränsade skattskyldigheten utebli. En övre gräns

på 10 % kan med dagens praxis uttydas som förhållandevis stark, och ska därmed normalt sett inte innebära obegränsad skattskyldighet.

Omvänt finns det däremot flera fall där större innehav än 10 % inte har resulterat i obegränsad skattskyldighet. Det har i så fall varit frågan om framförallt återflyttningar där personer som under viss tid har vistats utomlands ökat sin anknytning till Sverige. Det finns även indikationer på att ägarstrukturen spelar roll. Framförallt familjebolag, men också fåmansbolag, har en struktur som kan medföra större inflytande vid mindre innehav än vad som är fallet i ett företag med ett mer spritt ägande eller med ett börsbolag som storägare. Det är alltså i min mening möjligt att uttyda en viss generositet ifrån RRs sida gentemot den skattskyldige vad gäller fall där det finns en kraftig majoritetsägare som på något sätt är svårpåverkbar för den skattskyldige, likt ett börsbolag. Tvärtom tenderar familjeägda bolag rendera i en striktare bedömning mer knuten kring en tioprocentsspärr.

Ekonomiskt engagemang utgör en av de starkaste anknytningsgrunderna och praxis visar även att det ekonomiska engagemanget är det förhållandevis starkaste anknytningsmomentet i jämförelse med många av de övriga faktorerna. Medborgarskap, varaktigt bosatt i Sverige, utomlandsvistelse till följd av sjukdom eller studier är sådana grunder som i den studerade praxisen har tillmätts liten betydelse i jämförelse. Att en person är varaktigt bosatt på en viss utländsk ort eller har en stark anknytning till utlandet förtar inte faktumet av en väsentlig anknytning till Sverige. Inte ens att en person anses ha starkare anknytning till utlandet har i de studerade fallen medfört att en person inte har ansetts ha väsentlig anknytning till Sverige om förutsättningarna för ekonomisk anknytning i övrigt har varit uppfyllda.

Fastighetsinnehav är svårbedömda sedan de kan vara bestående av flera anknytningsmoment. Men i de fall då det är frågan om en näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten är näringsverksamheten generellt den faktor av de två som tillmätts störst betydelse. I jämförelsen med en åretruntbostad får den ekonomiska anknytning anses ligga på en likvärdig nivå. Ett normalt innehav på över 10 % kan därför jämföras med behållandet av en permanentbostad i Sverige. Något som däremot inte en fastighet som är inrättad för åretruntboende men avsedd som fritidsfastighet kan göras. Den kan visserligen tillmätas stor men sällan eller aldrig, avgörande vikt. Övriga fritidsfastigheter är helt underordnad en ekonomisk anknytning.

Familjens betydelse i sammanhanget har varit svår att dra någon slutsats kring sedan anknytning i övrigt varit förhållandevis stark när mer intressanta familjeförhållanden har varit vid handen. Pensioner har inte haft någon inverkan på bedömningen vilket däremot styrelseposter i bolag har haft. Ett väsentlig inflytande genom en styrelsepost kan dock aldrig eller ytterst sällan, enligt mig, medföra att en person skulle komma att anses som obegränsat skattskyldig i Sverige.

Väsentlig anknytning är tillsammans med övriga bosättningsregler en viktig del i bevarandet av den svenska skattebasen. Av de tre grunderna är vä-



sentlig anknytning troligen den som vållar störst huvudbry. Som framgått är det i många fall tämligen klart huruvida väsentlig anknytning ska anses föreligga till Sverige eller ej. Men fortfarande är det vanligt att det på förhand är svårt att med säkerhet avgöra om de anknytningsfaktorer som är vid handen är tillräckliga för att medföra väsentlig anknytning.

Syftet med den väsentliga anknytningen är att kvarhålla beskattningsrätten i Sverige en tid efter en individs utflyttning. På så vis inverkar reglerna på möjligheterna till skatteflykt. Samtidigt har reglerna i dagens utformning i viss mån tillkommit för att bringa klarhet på området. Individen ska i större utsträckning kunna bedöma konsekvenserna av sina handlingar för att öka tilltron till skattesystemet. Detta medför en balansgång. Ett alltför specificerat uppördssystem ger individer med oärliga avsikter absoluta gränser att förhålla sig till. Individen kan mer eller mindre på kronan anpassa sin anknytning. Lagstiftaren har emellertid i den aktuella lagstiftningen valt en reglering som möjliggör viss flexibilitet i det enskilda fallet. Det går att i stora drag på förhand avgöra om en viss anknytning är att anse som väsentlig och överraskningsmomentet är på så sätt eliminerat. Det kan med dagens reglering aldrig komma som en fullkomlig överraskning för en individen med basala kunskaper inom skatterätt att denna skulle beskattas som obegränsat skattskyldig vid en avflyttning. Individen måste anses vara medveten att denna kan befinna sig i riskzonen för fortsatt obegränsad skattskyldighet.

En viktig faktor som ytterligare talar för att dagens reglering är tillförlitlig i avseendet förutsägbarhet, trots sin till synes stora manöverfrihet, är förhandsbeskedsinstitutet. Detta instituts betydelse har inte studerats specifikt i denna uppsats men i SRN ges individen inför en avflyttning eller taxering, möjlighet att pröva de specifika förhållanden som är för handen i det enskilda fallet. Härmed ges individen en preliminär bedömning hur fiscus skulle kunna komma att bedöma den aktuella situationen. Av de fall som studerats i uppsatsen är det tydligt att en stor andel av dessa är förhandsbesked som har överklagats till RR vilket visar att institutet utnyttjas med ökad förutsägbarhet som följd.

Det faktum att förutsägbarheten i vissa fall blivit lidande på grund av en oprecis lagstiftning avhjälpas i viss mån av det förhandsbeskedsinstitut som SRN utgör. SRN medför enligt mig att reglerna inte i samma utsträckning behöver vara så specifika som de hade behövt vara om SRN inte hade funnits. SRNs avgöranden samt praxis ger, enligt mig, individen en tillräcklig förståelse för kraven som ställs på denne inför en avflyttning eller för den delen, återflyttning. Huruvida regleringen fångar upp samtliga som i skatteundrandragande syfte flyttar från Sverige går inte att säga, men lär med största sannolikhet inte göra det. Att helt avstyra skatteflykt genom lagstiftning är i princip omöjligt utan målet är att uppnå en acceptabel nivå där förtroendet för uppördssystemet behålls och de svenska skatteanspråken varken blir för vittgående eller för små. Tillräckligt många som i skatteundrandragande syfte flyttar från Sverige ska kvarhållas i svensk

beskattning samtidigt som så få som möjligt, där en verklig vilja finns att bryta banden med Sverige, tvingas bestå som obegränsat skattskyldiga.

I all reglering måste någon aktör stryka på foten. Jag kan i regleringen av väsentlig anknytning och då särskilt avseende ekonomiskt engagemang, inte se att regleringen i dess nuvarande utformning skulle medföra att, framförallt individer, skulle lida oskälig skada. Lagstiftningen är inte optimal ifråga om tydlighet och förutsägbarhet i sin utformning. Men på ett tillförlitligt sätt ges den enskilde en möjlighet till reflektion över sin skattesituation samt ger denne en möjlighet att i viss mån behålla intressen i Sverige.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

- Prop. 1927:102 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till kommunalskattelag m.m. given Stockholms slott den 22 februari 1927.
- Prop. 1966:127 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr. 370), m.m., given Stockholms slott den 29 april 1966.
- Prop. 1984/85:175 Om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring.
- Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.
- Prop. 2004/05:19 Beskattning av utomlands bosatta.
- Ds Ju 1983:18 Beskattning vid flyttning till utlandet, m.m.
- SOU 1924:53 1921 års kommunalskattekommittés betänkande angående den kommunala beskattningen.
- SOU 1962:59 Internationella skattefrågor.
- Bet. 1984/85:SkU59 Om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring (prop. 1984/85:175).

## Doktrin

- Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I.*, Uppl. 10:1, Norstedts Juridik, 2010.  
[cit: Andersson m.fl. Inkomstskattelagen en kommentar]
- Baekkevold, Arne, Baran, Mahmut, Eriksson, Leif, Fernlund, Carl Gustav, Jonsson, Lars, Kindlund, Peter, Sjöblom, Hases Per, Virin, Niclas, *Inkomstskatt en lagkommentar Del 1*, Thomas Reuters Professional, 2010.  
[cit: Baekkevold m.fl. Inkomstskatt en lagkommentar]
- Dahlman, Roland, Fredborg, Lars, *Internationell beskattning – en översikt*, Norstedts Juridik, 2003.  
[cit: Dahlman m.fl., Internationell beskattning – en översikt]

Källqvist, Jan; Köhlmark, Anders, Internationella skattehandboken, upplaga 6:1, Norstedts Juridik, 2007.  
[citat: Källqvist m.fl., Internationella skattehandboken]

Lodin, Sven-Olof; Lindenkrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer, Inkomstskatt en läro- och handbok i skatterätt del II, tolfte upplagan, Studentlitteratur, 2009.  
[citat: Lodin m.fl., Inkomstskatt]

Mattsson, Nils, Svensk internationell beskattningsrätt, 14 upplagan, Norstedts Juridik, 2004.  
[citat: Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt]

Mattsson, Nils, Bosättningsbegreppet. Några ord om motiven bakom reglerna, SkatteNytt 1990 s. 189 – 205.  
[citat: Mattsson, SN 1990]

Paulin, Inger, Väsentlig anknytning till Sverige vid bosättning utomlands – sex regeringsrättsdomar, SvSkT 2002:9 s. 689-694.  
[citat: Paulin, SvSkT 2002]

Pelin, Lars, Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv, 4 omarb. uppl, Prose design & grafik, 2006.  
[citat: Pelin, Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv]

Rabe, Gunnar, Hellenius, Richard, Det svenska skattesystemet, 23 upplagan, Norstedts juridik, 2010.  
[citat Rabe m.fl., Det svenska skattesystemet]

Sandström, K. Gustaf A., Om skattskyldighet för inkomst enligt svensk rätt: särskilt om bosättningsens betydelse för skattskyldigheten samt om beskattning av verksamhet i utlandet och av inkomst, som utomlands uppbares från Sverige, Norstedt, 1953.  
[citat Sandström, Om skattskyldighet för inkomst enligt svensk rätt]

Tjernberg, Mats, Frågan om kongruens mellan rätten att erhålla vissa sociala förmåner och skyldigheten att betala skatt, Skattenytt 2009 s. 214-224.  
[citat Tjernberg, SN 2009]

### **Myndighetspublikationer**

Skatteverket,Handledning för internationell beskattning 2010, Elanders, 2010.  
[citat: Skatteverket,Handledning för internationell beskattning]

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

Skatteverkets ställningstagande, Väsentlig anknytning p.g.a. innehav av tidigare permanentbostad, 2008-04-08, dnr 131 687505-07/111.

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

### **Elektroniska källor**

<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

[citat OECD, skattestatistik]

Hämtad 2010-09-22

# Rättsfallsförteckning

## Regeringsrätten

RÅ 1952 ref 12  
RÅ 1968 ref 9  
RÅ 1972 ref 46  
RÅ 1974 ref 97  
RÅ 1989 ref 18  
RÅ 1989 ref 103  
RÅ 1989 ref 118  
RÅ 1997 ref 25  
RÅ 2002 ref 70  
RÅ 2002 ref 99  
RÅ 2003 ref 52  
RÅ 2006 ref 67

RÅ 1970 fi 918  
RÅ 1971 fi 1770  
RÅ 1972 Fi 1133  
RÅ 1974 A 738  
RÅ 1974 A 1220  
RÅ 1977 Aa 181  
RÅ 1977 Aa 217  
RÅ 1979 Aa 58  
RÅ 1980 Aa 43  
RÅ 1981 not 4  
RÅ 1982 Aa 141  
RÅ 1982 Aa 145  
RÅ 1987 not 829  
RÅ 1992 not 367  
RÅ 1997 not 197  
RÅ 1998 not 67  
RÅ 1999 not 69  
RÅ 2001 not 1  
RÅ 2001 not 2  
RÅ 2001 not 41  
RÅ 2001 not 113  
RÅ 2001 not 11  
RÅ 2002 not 149  
RÅ 2002 not 150  
RÅ 2003 not 140  
RÅ 2003 not 210  
RÅ 2004 not 215  
RÅ 2009 not 82  
RÅ 2009 not 83  
RÅ 2009 not 85

## **Kammarrätten**

Kammarrätten i Sundsvall, 2010-03-22, mål nr 12-09

Kammarrätten i Stockholm, 2010-03-19, Mål nr 8018-08

Kammarrätten i Jönköping, 2009-11-06, Mål nr 2886-2890-07

Kammarrätten i Jönköping, 2009-11-06, Mål nr 2886-2890-07

Kammarrätten i Stockholm, 2008-10-20, Mål nr, 7073-07

## **Skatterättsnämnden**

SRN beslut från 2006-03-07

32-07/D

75-08/D

76-08/D

54-09/D

67-09/D

142-09/D