



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Maria Bergström

Var är min hemvist?

En jämförelse mellan hemvistbedömningen i EU:s arvsförordning och svensk skatterätt

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Joel Eriksson

Termin: HT 2017

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte	7
1.3 Frågeställningar	7
1.4 Avgränsningar	7
1.5 Metod och perspektiv	8
1.6 Forskningsläge	9
1.7 Material	10
1.8 Disposition	10
2 HEMVIST ENLIGT ARVSFÖRORDNINGEN	12
2.1 Arvsförordningen	12
2.2 Hemvistprincipen som anknytningsfaktor	13
2.3 Hemvistbegreppets tillämpning	14
2.3.1 Arvsförordningen i förhållande till annan EU-reglering	14
2.3.2 Tolkning enligt arvsförordningen	15
2.3.2.1 Vägledning i arvsförordningens ingress	15
2.3.2.2 Faktorer av särskild vikt	17
2.3.3 Autonom tolkning	17
2.4 Tillämpningen av det arvsrättsliga hemvistbegreppet i Sverige	18
3 HEMVISTPRINCIPEN I SVENSK SKATTERÄTT	20
3.1 Inkomstbeskattning av fysiska personer	20
3.2 Inkomstskattelagen	21
3.3 Hemvistprincipens tillämpning	22
3.3.1 Inledning	22
3.3.2 Bosatt i Sverige	22
3.3.3 Stadigvarande vistelse i Sverige	23

3.3.4	Väsentlig anknytning till Sverige	23
4	EN JÄMFÖRELSE AV HEMVISTBEDÖMNINGEN ENLIGT ARVSFÖRORDNINGEN OCH INKOMSTSKATTELAGEN	26
4.1	Likheter och skillnader	26
4.1.1	Syftet	26
4.1.2	En eller flera hemvister	26
4.1.3	Folkbokföringens betydelse och presumtionsregler	27
4.1.4	Varaktighet	27
4.1.5	Avsikt	27
4.2	Exemplifierande fall	28
5	ANALYS	31
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	35
	RÄTTSFALL- OCH BESLUTSFÖRTECKNING	39

Summary

Today it is common for people to move across borders to live, study, work or retire. A person's residence is linked to an increasing number of rights and obligations in society, which creates an increased need for both the individual and the state to determine where a person has its residence in different situations. Today there is no uniform interpretation of the concept. Where a person is considered to have his/her residence may therefore vary between different situations and fields of law.

The purpose of this essay is to determine the interpretation of a person's 'habitual residence' within the EU Succession Regulation and the criteria for residence for tax purpose in Swedish Tax Law to investigate the consequences of whether they correspond or not. In the essay, a comparative study of the concept will be made to find out whether a harmonization of the concept of residence is possible and desirable.

The presentation shows that the assessment of a person's residence in EU Succession Regulation and Swedish Tax Law differ from each other. There are both pros and cons of a uniform interpretation of the term. That the residence is interpreted differently leads to an uncertainty for people moving across national borders. This can lead to people not taking advantage of the opportunities there are to move between countries. A uniform interpretation would lead to an increased predictability and contribute to the free movement. The disadvantages of a harmonization of the concept are that the interpretation does not become as flexible and the purpose of the regulation in which the term occurs cannot be observed and achieved to the same extent. A flexible interpretation enables fair results that are close to reality as the competent authority is able to take all current circumstances of the individual case into account.

According to the study, a harmonization of the concept of habitual residence by means of a clear and uniform definition is not desirable. Instead, the essay draws attention to other approaches that create the conditions for achieving predictable and fair results to a greater extent. However, it is predicted that the development towards an even more international world surges the need for predictability and uniformity. It is for example needed to maintain the EU's fundamental goal of establishing an internal market and offering its citizens an area of free movement.

Sammanfattning

Det blir allt vanligare att människor flyttar mellan länder för att bo, studera, arbeta eller leva som pensionär. Till en persons hemvist knyts allt fler rättigheter och skyldigheter i samhället vilket skapar ett ökat behov för individen och staten att kunna fastställa var en person har sin hemvist. Idag finns ingen enhetlig tolkning av hemvistbegreppet. En persons hemvist kan därför variera mellan olika situationer och rättsområden.

Syftet med uppsatsen är att söka fastställa tolkningen av en persons hemvist enligt EU:s arvsförordning och den svenska inkomstskattelagen för att undersöka konsekvenserna av huruvida bedömningarna sammanfaller eller inte. I uppsatsen görs en komparativ jämförelse av hemvistbedömningarna enligt de skilda regelverken för att behandla frågan om en eventuell harmonisering av hemvistbegreppet är möjlig och önskvärd.

Av framställningen framkommer att den arvsrättsliga och skatterättsliga hemvistbedömningen skiljer sig från varandra. Det framkommer både för- och nackdelar med en harmonisering av begreppet. Att hemvisten tolkas olika beroende på situation och sammanhang leder till en osäkerhet för personer som rör sig över landsgränser p.g.a. en oförutsägbar rättstillämpning. Det kan leda till att människor avstår från att utnyttja de möjligheter som finns att röra sig mellan länder. Ett harmoniserat hemvistbegrepp skulle leda till en ökad förutsägbarhet och bidra till den fria rörligheten. Nackdelarna med ett harmoniserat hemvistbegrepp är att bedömningen inte blir lika flexibel och syftet med regleringen där begreppet förekommer kan inte iaktas och uppnås i samma utsträckning. En flexibel tolkning möjliggör rättvisa resultat som ligger nära verkligheten då den handläggande myndigheten har möjlighet att ta hänsyn till de aktuella omständigheterna i det enskilda fallet.

Min slutsats är att en harmonisering av hemvistbegreppet genom en enhetlig definition inte är önskvärd. Uppsatsen uppmärksammar istället andra tillvägagångssätt för att uppnå ökad förutsägbarhet. I framställningen förutspås däremot att man i takt med en ökad praxis kommer kunna se indikationer på en viss successiv harmonisering inom EU där de nationella tolkningarna av begreppet kommer närma sig den EU-rättsliga. Detta då utvecklingen mot en ännu mer internationell värld ger ett ökat behov av förutsägbarhet och enighet för att upprätthålla bl.a. EU:s grundläggande mål om en inre marknad och fri rörlighet.

Förkortningar

Arvsförordningen	Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 650/2012 av den 4 juli om behörighet, tillämplig lag, erkännande och verkställighet av domar samt godkännande av officiella handlingar i samband med arv och om inrättande av ett europeiskt arvsintyg
EU	Europeiska Unionen
FEU	Fördraget om Europeiska Unionen
FOL	Folkbokföringslag (1991:481)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det blir allt vanligare att människor rör sig över landsgränser och skapar kopplingar till utlandet på olika sätt. Det går enkelt och snabbt att resa mellan länder vilket ger möjlighet att bo i ett land och arbeta i ett annat. Många människor flyttar utomlands, investerar och äger tillgångar i andra länder. Det är vanligt med giftermål där makarna är av olika nationaliteter varigenom familjeband skapas mellan olika stater. När människor lever internationellt på detta sätt skapas anknytningar till flera länder genom personernas medborgarskap och/eller bosättning.

Att en person bedöms ha anknytning till ett land medför vissa rättigheter och skyldigheter. Hemvist är ett begrepp som ofta används som anknytningsfaktor och förekommer både i staters nationella rätt och i internationella konventioner.¹ Allt fler rättigheter och skyldigheter knyts till hemvisten. Därför är det viktigt för både stater och individer att kunna fastställa begreppet.

Hemvistbegreppet saknar enhetlig definition, dess innebörd kan skilja sig åt både inom ett land och mellan olika länder. Det innebär att en person kan anses ha hemvist i olika länder beroende på situation och rättsområde.² Det kan bli problematiskt för en individ att veta var dennes hemvist är och när den ändras.

¹ Se Bogdan (2014) s. 131f.

² Se Örtenhed (2006) s. 20.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att söka fastställa tolkningen av en persons hemvist enligt EU:s arvsförordning³ och Sveriges inkomstskattelag (1999:1229) (IL). Uppsatsen ämnar därigenom undersöka innebörden av att hemvistbegreppet saknar enhetlig tolkning och utreda om en harmonisering av begreppet är möjlig.

1.3 Frågeställningar

Uppsatsen syftar till att besvara följande frågeställningar:

1. Vad innebär och hur bedöms en persons hemvist enligt EU:s arvsförordning?
2. Vad innebär och hur bedöms en persons hemvist enligt den svenska skatterättsliga hemvistprincipen?
3. Vad får det för konsekvenser huruvida de olika hemvistbedömningarna sammanfaller eller inte?
4. Är det möjligt och önskvärt att åstadkomma en harmonisering av hemvistbegreppet?

Noteras bör att svaren på frågeställning ett och två skapar en nödvändig grund för att besvara frågeställning tre och fyra.

1.4 Avgränsningar

Hemvistbegreppet är ett vanligt förekommande anknytningskriterium i både nationell och internationell rätt. Med anledning av tids- och utrymmesmässiga skäl kan en fullkomlig studie av hemvistbegreppets tolkning inte göras i

³ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 650/2012 av den 4 juli om behörighet, tillämplig lag, erkännande och verkställighet av domar samt godkännande av officiell handlingar i samband med arv och om inrättande av ett europeiskt arvsintyg (arvsförordningen).

denna framställning. Studien kommer därför endast behandla hemvistbegreppets tolkning enligt EU:s arvsförordning och svensk skatterätt.

IL och arvsförordningen är intressanta i flera avseenden, både i förhållande till varandra och i sig själva. Då uppsatsens syfte är att utreda hemvistbegreppet kommer endast de bestämmelser som är nödvändiga för tolkningen av hemvistbegreppet att behandlas.

I Sverige har det ansetts finnas en intern definition av hemvistbegreppet inom den internationella privat- och processrätten.⁴ Denna har placerats utanför uppsatsen. Hemvistbegreppet i arvsförordningen är avsett att tolkas autonomt, dvs. tolkningen ska vara enhetlig inom EU och oberoende begreppets normala innebörd i medlemsstaterna.⁵ Den svenska definitionen ska således inte ha någon inverkan på tolkningen.

Inom skatterätten är hemvistprincipen en av de vanligaste grunderna för skatteanspråk. Jag kommer endast undersöka hur principen används vid inkomstbeskattning av fysiska personer i Sverige. Arvsskatt kommer inte behandlas och dubbelbeskattningsavtal kommer endast omnämnas i korthet. Dessa områden är stora och problematiska i sig själva, en ingående redogörelse rymms inte inom ramen för uppsatsen.

1.5 Metod och perspektiv

Vid författandet av uppsatsen använder jag mig av den rättsdogmatiska metoden. Jag utgår således från allmänt accepterade rättskällor för att beskriva, kritisera och utreda gällande svensk rätt.⁶ Enligt rättskälleläran ska lagar, andra föreskrifter och fasta sedvanerättsliga regler beaktas. Prejudikat och förarbeten bör beaktas och domar som inte utgör prejudikat, doktrin och institutionella rekommendationer får beaktas.⁷

⁴ Se Bogdan (2014) s. 134.

⁵ Se Odersky (2015) s. 68.

⁶ Se Korling och Zamboni (2013) s. 21 och 24.

⁷ Se Peczenik (1995) s. 35.

Jag använder mig även av den EU-rättsliga metoden för att tolka EU-rättsliga källor. EU-rätten kan betraktas som en autonom rättsordning. Dess rättskällor består av primärrätt, sekundärrätt och praxis. Källorna rangordnas i nämnd ordning.⁸

Den rättsdogmatiska och EU-rättsliga presentationen följs av en komparativ sammanställning där jag redogör för de likheter och skillnader som noteras mellan hemvistbedömningarna i de undersökta regleringarna. I uppsatsens avslutande del analyseras hur hemvisten tolkas i de skilda regelverken och behovet av samt möjligheten till en harmonisering utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv utreds.

1.6 Forskningsläge

Det har länge förts diskussioner om vilken/vilka anknytningsfaktorer som är mest lämpade att använda inom olika specifika rättsområden. Valet har främst stått mellan hemvistprincipen och nationalitetsprincipen.⁹ Det finns därigenom mycket material och forskning avseende hemvistprincipens för- och nackdelar men mindre om dess egentliga tolkning och de resultat som följer därav.

Arvsförordningen är relativt ny och än så länge finns det begränsad forskning om regleringen. Vid författandet av uppsatsen finns endast ett avslutat och två pågående mål om förhandsbesked från EU-domstolen avseende arvsförordningens tolkning. Ingen av dem hanterar hemvistbegreppet specifikt.¹⁰ Till skillnad från arvsförordningen finns det mer material att tillgå avseende tillämpningen av hemvistprincipen inom svensk skatterätt. Utöver rikligt med

⁸ Se Korling och Zamboni (2013) s. 109; Bernitz och Kjellgren (2014) s. 179ff.

⁹ Se t.ex. Haagkonventionen om reglering av konflikter mellan nationalitetsprincipen och domicilprincipen (15.6.1955).

¹⁰ Se mål C-218/16 *Kubicka*; mål C-558/16 *Mahnkopf*; mål C-20/17 *Oberle*.

doktrin och praxis har Skatteverket utgivit ett flertal ställningsantaganden och vägledande dokument om hur den skatterättsliga hemvisten ska bedömas.

1.7 Material

De svenska rättskällorna jag använt mig av är lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och doktrin. Jag har även använt mig av Skatteverkets ställningstaganden och rättsliga vägledning. Dessa dokument är inte bindande. De är styrande för Skatteverkets verksamhet men endast vägledande för allmänheten. Dokumenten brukar dock i regel följas av myndigheter och domstolar.¹¹ Jag har därför bedömt dem vara relevanta för mitt arbete.

De EU-rättsliga källorna jag använt mig av är främst arvsförordningen och dess ingress. Förordningstexten tillhör sekundärrätten och är en bindande rättsakt. Skälen i ingressen är inte rättsligt bindande men ändå av stort intresse då ingressen är en del av förordningen och ofta används av EU-domstolen vid dess tolkning av rättsakter.¹² Jag har även använt mig av utgivna kommentarer till arvsförordningen¹³. Dessa är författade av personer som ingick i den expertgrupp som utarbetade förslaget till regleringen. Kommentarererna är tänkta att användas som handbok för praktiker inom den internationella arvsrätten.

1.8 Disposition

För att kunna föra diskussion kring hemvistbedömningen enligt arvsförordningen och IL krävs utöver en redogörelse för hemvistbedömningarna i de olika fallen även grundläggande förståelse och kunskap om regleringarna. Jag kommer därför i det inledande kapitlet, kapitel 2, börja redogöra för relevanta artiklar i EU:s arvsförordning och undersöka hur hemvistbegreppet ska tillämpas enligt förordningen. I kapitel 3 kommer jag behandla det skatterättsliga området och redogöra för den svenska skatterättsliga hemvistprincipen,

¹¹ Se Gyland och Jakobsson (2015) s. 19.

¹² Se Bernitz och Kjellgren (2014) s. 187.

¹³ Bergquist m.fl. (2015).

för att därefter i avsnitt 4 göra en komparativ sammanställning av hemvistbedömningen i nämnda regleringar. Jag kommer redogöra för de, enligt min mening, mest betydelsefulla likheter och skillnader som framkommer vid en jämförelse av regleringarna. För att konkretisera skillnaderna kommer jag applicera regleringarna på tre fiktiva exempel.

Uppsatsen avslutas med en analys där jag kommer besvara frågeställning 3 och 4 utifrån vad som framkommit i uppsatsens tidigare delar. Jag kommer framföra mina egna åsikter, teorier och resonemang kring en harmonisering av hemvistbegreppet.

2 Hemvist enligt arvsförordningen

2.1 Arvsförordningen

Arvsförordningen antogs i juli 2012 efter flera års arbete och debatt.¹⁴ Förordningen reglerar gränsöverskridande arvsfrågor inom EU och är tillämplig på personer som avlidit den 17 augusti 2015 eller senare.¹⁵ Med gränsöverskridande arv åsyftas ett arv som är kopplat till flera olika länder. Det kan t.ex. handla om situationer där en avliden person varit bosatt i ett land och haft tillgångar i ett annat eller en avliden som bott i ett annat land än sitt ursprungsland.¹⁶

I arvsförordningen regleras bl.a. vilken medlemsstats domstolar och myndigheter som är behöriga att besluta i arvsfrågor och vilket lands lag som ska tillämpas på arvet. Förordningen innehåller även bestämmelser om arvsintyg. Arvsintyget är till för att underlätta hanteringen av arvsärenden genom att möjliggöra för arvingar, testamentstagare, testamentsexekutorer och boutredningsmän att bevisa sin ställning och hävda sina rättigheter i en annan medlemsstat.¹⁷ Förordningen hanterar själva arvet och omfattar alla former av tillgångar, rättigheter och skyldigheter efter den avlidne. Förordningen är inte tillämplig på skattefrågor, tullfrågor eller förvaltningsrättsliga frågor. Det innebär t.ex. att medlemsstaternas rätt att ta ut arvsskatt inte påverkas.¹⁸

Arvsförordningen innehåller inga gemensamma materiella lagregler för medlemsstaterna. Varje land har sina egna regler om succession och den tillämpliga lagen styr arvet i dess helhet. Den nationella lagen fastställer bl.a. vem

¹⁴ Se skäl 3–6 arvsförordningen.

¹⁵ Se art. 83 arvsförordningen.

¹⁶ Se Bergquist och Melén (2015) s. 21.

¹⁷ Se art. 63 arvsförordningen.

¹⁸ Se art. 1.1 arvsförordningen; SEK(2009) 154 slutlig s. 4.

som har rätt att ärva, förmånstagarnas andelar och deras eventuella förpliktelser. Lagen fastställer även hur förfarandet kring bouppteckning, arvsförfarande och uppdelning av arvet ska gå till.¹⁹ De nationella reglerna om arv skiljer sig åt mellan olika länder. Det finns t.ex. stora skillnader när det gäller storlek på familjemedlemmars arvslotter. Vissa stater tillskriver nära familjemedlemmar en på förhand fastställd andel av arvet medan andra erbjuder en obegränsad möjlighet att testamentera bort kvarlåtenskap. Rättigheter för ogifta partners och partner av samma kön varierar också betydligt mellan medlemsstaterna.²⁰ Vilken lag som tillämpas på arvet kan med andra ord ha stor betydelse för utgången av gränsöverskridande arvsfall.

Arvsförordningen har utformats som en del i att uppnå EU:s grundläggande mål om att upprätta en välfungerande inre marknad och erbjuda medborgare fri rörlighet inom unionen.²¹ Syftet med arvsförordningen är att främja den fria rörligheten genom att ge EU-medborgarna möjlighet att planera sina arvsrättsliga förhållanden i förväg och garantera arvingar, testamentstagare, övriga anhöriga samt fordringsägare en effektiv bevakning av sina rättigheter.²²

2.2 Hemvistprincipen som anknytningsfaktor

En central tanke inom den internationella privaträtten är att en persons rättsförhållanden bör avgöras av den domstol och enligt det lands lag som personen har starkast anknytning till. De omständigheter som pekar ut tillämplig lag och/eller grund för domsrätt brukar kallas anknytningsfaktorer.²³ I arvsförordningen används hemvistprincipen som anknytningsfaktor för fastställande av såväl behörig domstol och tillämplig lag. Artikel 4 i förordningen föreskriver att domstolarna i den medlemsstat där den avlidne hade hemvist vid sin död ska vara behöriga att handlägga arvsärendet. Enligt artikel 21 är

¹⁹ Se art. 23 arvsförordningen.

²⁰ Se SEK(2009) 411 slutlig s. 3.

²¹ Se art. 3 fördraget om Europeiska unionen (FEU).

²² Se skäl 80 arvsförordningen; KOM(2009) 154 slutlig s. 2.

²³ Se Örtenhed (2006) s. 44.

huvudregeln att lagen i den avlidnes hemvistland ska tillämpas på arvet. Undantag från huvudregeln ska göras om den handläggande myndigheten vid sin utredning finner att den avlidne hade en uppenbart närmare anknytning till en annan stat än hemviststaten vid sin död. Det finns också möjlighet att göra avsteg från huvudregeln genom lagvalsförordnande. Enligt artikel 22 får en person låta rätten till sitt arv styras av lagen i den stat där hen är medborgare vid tillfället för lagvalet eller vid sin död. Under vissa förutsättningar kan i dessa fall även en annan medlemsstat än hemviststaten ha behörighet att handlägga arvet.²⁴

Anledningen till att hemvisten valts som anknytningsfaktor i arvsförordningen är att hemvisten ofta sammanfaller med den avlidnes intressecentrum och den plats där majoriteten av personens kvarlåtenskap finns. Människor anses anpassa sitt beteende efter de förhållanden som råder i landet de är bosatta i och förväntar sig oftast att individuella rättsförhållanden ska behandlas efter gällande bestämmelser i det landet. Hemvisten utgör den allmänna anknytningsfaktorn för såväl fastställande av behörighet och tillämplig lag för att säkerställa en korrekt rättstillämpning och säkerställa att en verklig anknytning finns mellan arvet och den medlemsstaten där behörigheten utövas.²⁵

2.3 Hemvistbegreppets tillämpning

2.3.1 Arvsförordningen i förhållande till annan EU-reglering

Utöver arvsförordningen förekommer hemvistprincipen som anknytningsfaktor i flera andra EU regleringar.²⁶ Då det är EU-domstolen som huvudsakligen tolkar EU-rätten ankommer det ytterst på den att tolka begreppets innebörd. I

²⁴ Se art. 5 och 6 arvsförordningen.

²⁵ Se KOM(2009) 154 slutlig s. 5f.; Örtenhed (2006) s. 46 ff.

²⁶ Se Bergquist och Melén (2015) s. 37.

dagsläget saknas praxis från EU-domstolen avseende hemvistbegreppets tolkning i arvsförordningen.²⁷ EU-domstolen har däremot behandlat hemvistbegreppet i praxis på andra områden inom den internationella privaträtten. Domstolen har uttryckt att vid tolkning av begreppet ska hänsyn tas till den aktuella förordningens sammanhang, ordalydelse och syfte.²⁸ Hemvistbegreppet kan därmed variera beroende på rättsområde. Dess tolkning inom ett visst område behöver nödvändigtvis inte vara applicerbart på ett annat. Eftersom tolkningen av begreppet inte är direkt överförbart mellan olika områden är det svårt att tillämpa tidigare praxis analogt för att klargöra tolkningen av den arvsrättsliga hemvisten.²⁹ Sakkunniga på området hävdar att det i alla fall står klart att det krävs en starkare anknytning för att konstituera hemvist enligt arvsförordningen i förhållande till andra EU-regleringar.³⁰

2.3.2 Tolkning enligt arvsförordningen

2.3.2.1 Vägledning i arvsförordningens ingress

I ingressen till arvsförordningen finns det en uppräkningslista av kriterier som de handläggande myndigheterna bör använda sig av vid fastställandet av en persons hemvist i arvsärenden.³¹ Genom kriterierna anses det vara möjligt att fastställa den avlidnes hemvist i de flesta situationer.³²

Det kan bara finnas en arvsrättslig hemvist. Vilken denna är fastställs av den myndighet som handlägger arvet.³³ Enligt ingressen ska den fastställda hemvisten motsvara det land som den avlidne hade en nära och stabil anknytning till vid sin död. Myndigheten bör fastställa hemvisten utifrån en helhetsbedömning av omständigheterna kring den avlidnes liv vid tidpunkten för döds-

²⁷ Se avsnitt 1.6.

²⁸ Se A (C-523/07) p. 34–36; *Nordia Finans och BG factoring* (C-98/07) p. 17.

²⁹ Se Lagarde (2015) s. 121f.

³⁰ Se bl.a. Frimston (2015) s. 62f.

³¹ Se skäl 23 och 24 arvsförordningen.

³² Se Lagarde (2015) s. 123.

³³ Se Odersky (2015) s. 68; Europeiska kommissionen (2017) s. 8.

fallet och åren dessförinnan. Särskild hänsyn ska tas till hur varaktig och regelbunden den avlidnes vistelse i den berörda staten varit, förhållandena vid vistelsen samt skälen till den.³⁴

Många gånger är hemvisten enkel att fastställa, då det normalt sett motsvarar den stat där personen senast var bosatt, men ibland är det mer komplicerat. I ingressen anges två exempel på komplicerade situationer som kan uppstå och vägledning för hur bedömningen kan ske i sådana fall. Det ena fallet som nämns är när den avlidne bott utomlands av yrkesmässiga eller ekonomiska skäl men ändå bibehållit en nära och stabil koppling till ursprungsstaten. Beror på omständigheterna kan den avlidne i ett sådant fall anses ha kvar sin hemvist i ursprungsstaten där den avlidnes familj hade sina huvudsakliga intressen och den avlidne hade sitt sociala liv. Det andra fallet avser situationer då den avlidne har bott i flera stater eller rest mellan olika stater utan att ha något mer permanent boende i någon av dem. Om den avlidne var medborgare eller hade alla sina viktigaste tillgångar i en av dessa stater kan det vara en faktor av särskild betydelse vid en bedömning av samtliga omständigheter i fallet.³⁵

Den handläggande myndigheten ska ta hänsyn till både objektiva och subjektiva omständigheter i sin bedömning. Vid bedömning av de subjektiva omständigheterna kan det vara svårt att avgöra en persons verkliga avsikter. I svensk doktrin presumeras vederbörandes avsikter som regel motsvara den ”genomsnittliga människans” i samma situation. I bedömningen ska objektiva omständigheter så som boendeförhållanden, familjesituation, anställning, folkbokföring och förvärvande av medborgarskap beaktas, då det anses kunna indikera viss avsikt.³⁶ Även EU-domstolen har uttryckt att en persons avsikt kan visa sig genom olika konkreta omständigheter.³⁷

³⁴ Se skäl 23 arvsförordningen

³⁵ Se skäl 24 arvsförordningen.

³⁶ Se Bogdan (2014) s. 135f.

³⁷ Se t.ex. A (C-523/07) p. 40.

2.3.2.2 Faktorer av särskild vikt

En persons bosättning torde väga tungt vid bedömningen av personens hemvist. I den engelska och franska språkversionen läggs betoningen på personens bosättning. En direkt översättning av uttrycken som används, *habitual residence* och *résidence habituelle*, är ”vanlig/varaktig bosättning”. Det tyder på att bosättningen ska väga tungt vid bedömningen. Vissa hävdar att förekomsten av artikel 21.2 även talar för det. Av artikeln framgår att även om den avlidne bedöms ha hemvist i en stat kan en annan stats lag vara tillämplig om vederbörande hade en uppenbart närmare anknytning dit. Artikeln torde ge stöd för att familj och andra sociala faktorer visserligen har betydelse men att bosättningen väger tyngre.³⁸ Det framgår inte hur lång tid en person behöver ha varit bosatt/vistats i ett land för att skapa hemvist där. I ingressen anges att den avlidne kan anses haft en uppenbart närmare anknytning till en annan stat än hemviststaten om personen relativt nyligen innan sin död flyttade till hemviststaten.³⁹ Det ger uttryck för att det inte finns någon minimitid utan att hemvist kan förvärfvas relativt kort efter ankomst till ett nytt land.⁴⁰

En persons avsikt och vistelsens varaktighet står i centrum för bedömningen men ingetdera är avgörande. Vid en jämförelse av dessa faktorer har EU-domstolen gett uttryck för att personens avsikt generellt sätt väger tyngre än vistelsens längd. Vistelsen måste normalt vara en viss tid för att den ska anses vara tillräckligt permanent och stabil men tiden för vistelsen utgör främst en indikation på personens avsikt att skapa en hemvist.⁴¹

2.3.3 Autonom tolkning

Då det inte finns någon definition av hemvistbegreppet i arvsförordningen och inte heller någon uttrycklig hänvisning till att begreppet ska tolkas enligt medlemsstaternas egna rättsordningar ska begreppet tolkas autonomt.⁴² Syftet

³⁸ Se Bergquist och Hedström (2015); Se dock Odersky (2015) s. 69.

³⁹ Se skäl 25 arvsförordningen.

⁴⁰ Se Bergquist och Hedström (2015).

⁴¹ Se *Swaddling* (C- 90/97) p. 30; *Mercredi* (C-497/10) p. 51.

⁴² Se Odersky (2015) s. 68; A (C-523/07) p. 34 och 35.

har varit att hemvistbegreppet i arvsförordningen ska ha samma innebörd inom EU men trots det finns risk för att det tolkas olika. Eftersom begreppet inte är definierat ges medlemsstaterna visst eget tolkningsutrymme. Det öppnar upp för olika tolkningar inom gemenskapen och en risk för att domstolar i olika medlemsstater gör olika hemvistbedömningar. Det kan leda till en positiv behörighetskonflikt som innebär att två domstolar anser sig behöriga att reglera arvet. Det kan även leda till en negativ behörighetskonflikt där ingen domstol anser sig behörig.⁴³

2.4 Tillämpningen av det arvsrättsliga hemvistbegreppet i Sverige

EU:s arvsförordning är direkt tillämplig i Sverige och gäller som lag i landet.⁴⁴ Skatteverket omfattas av begreppet domstol i förordningen och är en av de myndigheter som är behörig på området. Förordningens regler om behörighet och lagval ska tillämpas vid utförande och ingivande av bouppteckningar till Skatteverket samt utförande av arvsintyg.⁴⁵ När Skatteverket avgör sin behörighet utgår myndigheten från att den avlidnes hemvist är i Sverige om personen var folkbokförd här vid sin död.⁴⁶ Folkbokföringen är dock inte avgörande. Skatteverket lägger stor tilltro till de anhöriga. Om de anhöriga anser att den avlidne inte hade hemvist i Sverige litar myndigheten som utgångspunkt på det. Om de anhöriga anser att personen hade hemvist i Sverige trots att personen inte var folkbokförd här kräver myndigheten in underlag som styrker detta. Det finns inget formkrav på underlaget utan en bedömning görs i varje enskilt fall.⁴⁷

⁴³ Se Odersky (2015) s. 66.

⁴⁴ Se art. 84 arvsförordningen.

⁴⁵ Se SOU 2014:25 s. 83; Prop. 2014/15:105 s. 40f.

⁴⁶ Se Skatteverket: *När ska en bouppteckning förrättas?*; Skatteverket: *Bouppteckning med internationell anknytning*.

⁴⁷ Uppgifter från Nordin Silén, Eva, bouppteckningshandläggare på Skatteverket.

Hittills har det bara kommit ett fåtal svenska domstolsavgörande rörande tolkning av det arvsrättsliga hemvistbegreppet.⁴⁸ Domarna ger inte uttryck för någon annan bedömning än vad som framgår av Skatteverkets ställningstagande och skälen i ingressen till arvsförordningen. I en dom förtydligar domstolen att enbart en önskan eller vilja att flytta till Sverige inte är tillräckligt för att en person ska anses ha hemvist här. Det är de faktiska omständigheterna som har betydelse.⁴⁹

⁴⁸ Se Förvaltningsrätten i Stockholm, mål 18102-16, 16492-16 och 19857-16.

⁴⁹ Se Förvaltningsrätten i Stockholm, mål 18102-16.

3 Hemvistprincipen i svensk skatterätt

3.1 Inkomstbeskattning av fysiska personer

Skatterätten är ett rättsområde som hör till staters interna angelägenheter. Varje stat avgör själv hur dess skatteanspråk ska utformas och omfattningen av beskattningsrätten.⁵⁰ Genom Sveriges medlemskap i EU är EU-rätten en del av Sveriges nationella rätt, däribland skatterätten. För att fatta beslut om skatterätt på EU-nivå krävs enighet bland medlemsstaterna. Det har visat sig svårt att uppnå i många frågor vilket lett till att antalet gemensamma skattebestämmelser är begränsat.⁵¹

Det finns många olika former av inkomstbeskattning och reglerna varierar från land till land. Ett lands beskattningssystem kan ha flera syften och likt övrig nationell rätt påverkas utformningen av den kultur, religion, ekonomi och de sociala värderingar som råder i landet. Skatter används främst för att finansiera offentlig verksamhet men har även en politisk funktion. Skatter kan t.ex. användas för att utjämna förmögenhetsskillnader inom landet och påverka samhällsekonomin.⁵² Eftersom skatterätten inte är harmoniserad kan länders olika skatteregler kollidera med varandra. Samma inkomst kan därför komma att beskattas i flera länder. Samtidigt som dubbelbeskattning inte är önskvärt vill länder motverka skatteflykt. Skatteanspråken omfattar därför vanligtvis en vid krets av människor. Dubbelbeskattning kan undvikas genom dubbelbeskattningsavtal. Avtalen ingås bilateralt mellan stater och är bindande för skattskyldiga, skattemyndigheter och skattedomstolar. Vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal i Sverige undersöker man först om Sverige

⁵⁰ Se Lodin m.fl. (2017) s. 621.

⁵¹ Se Gyland och Jakobsson (2015) s. 40.

⁵² Se Lodin (2017) s. 2f. och 31.

har rätt att beskatta aktuell inkomst enligt sin interna rätt och sedan enligt avtalet.⁵³

De vanligaste principerna som stater använder sig av för att grunda skatteanspråk är källstatsprincipen och hemvistprincipen (även kallad bosättningsstats- eller domicilprincipen). Henvistprincipen innebär att alla som är bosatta i ett land beskattas för alla sina inkomster, oavsett var de kommer från. Motiveringen är främst att de som bor i landet normalt sett är de som drar nytta av de fördelar landet erbjuder såsom sjukvård, försvar och rättsväsende. Källstatsprincipen innebär att inkomsten beskattas av den stat där inkomsten uppkommit, oavsett var den skattskyldige bor. Denna princip motiveras främst med att det är den aktuella staten som skapat förutsättningarna för inkomsten och genom beskattning vid källan är det lättare att kontrollera att beskattningen sker korrekt. De flesta stater använder en kombination av hemvistprincipen och källstatsprincipen. Sverige är ett sådant exempel.⁵⁴

3.2 Inkomstskattelagen

I Sverige regleras inkomstbeskattningen i IL. Lagen innehåller bl.a. regler om vem som är skattskyldig och vad som är skattepliktigt. Fysiska personer kan antingen vara obegränsat eller begränsat skattskyldiga i Sverige. Den obegränsade skattskyldigheten vilar på hemvistprincipen och den begränsade skattskyldigheten på källstatsprincipen. Då skatteanspråken skiljer sig åt i de olika fallen kan det ha stor betydelse för en persons ekonomi huruvida man omfattas av hemvist- eller källstatsprincipen. De svenska domstolarna, Skatteverket och Skatterättsnämnden avgör detta genom en bedömning i varje enskilt fall.⁵⁵

⁵³ Ibid s. 668f. och 654.

⁵⁴ Ibid. s. 622.

⁵⁵ Se Cejie (2015) s. 23.

3.3 Hemvistprincipens tillämpning

3.3.1 Inledning

Sverige är ett land med högt skattetryck i förhållande till många andra länder. Detta i kombination med Sveriges tillämpning av hemvistprincipen vid konstituerande av skattskyldighet har bidragit till att många flyttar från Sverige av skattemässiga skäl. Ett stort antal utflyttningar har gett upphov till att det skatterättsliga hemvistbegreppet är relativt vitt för att motverka skatteflykt genom skenbosättningar.⁵⁶ De personer som omfattas av hemvistprincipen är bosatta i Sverige, de som stadigvarande vistas i landet och de som tidigare varit bosatta men numera endast har väsentlig anknytning till Sverige.⁵⁷

3.3.2 Bosatt i Sverige

Begreppet *bosatt* är inte definierat i IL. Av förarbetena till lagen framgår att begreppet ska tolkas enligt sin allmänna innebörd och att det torde motsvara det som används i folkbokföringslagen (1991:481) (FOL).⁵⁸ Utgångspunkten vid Skatteverkets bedömning är därför att personer som är folkbokförda i Sverige anses skatterättsligt bosatta i landet.⁵⁹ Enligt FOL ska en person folkbokföras i Sverige om hen kan antas komma att tillbringa sin dygnsvila i landet regelmässigt under minst ett år. Med regelmässig dygnsvila menas att personen tillbringar sin dygnsvila i Sverige minst en gång i veckan eller i samma omfattning men annan förläggning i tiden.⁶⁰ Folkbokföringen är inte avgörande för bedömningen av skatterättslig bosättning, utan det är de faktiska omständigheterna som är avgörande. Personens avsikt saknar betydelse. För att en person ska anses vara skatterättsligt bosatt i Sverige krävs det att det är fråga om en verklig och varaktig bosättning i landet. Enligt Skatteverket måste personen normalt sett vistats i Sverige under en sammanhängande period av minst sex månader.⁶¹

⁵⁶ Se Lodin m.fl. (2017) s. 653ff.

⁵⁷ Se 3 kap. 3 § IL.

⁵⁸ Se prop. 2004/05:19 s. 30.

⁵⁹ Se Skatteverkets ställningstagande 2005-12-05, dnr: 131 656725-05/11.

⁶⁰ Se 3 § FOL.

⁶¹ Se Skatteverket: *Bosatt i Sverige*.

3.3.3 Stadigvarande vistelse i Sverige

Termen *stadigvarande vistas* är inte heller definierad i lagtexten. Enligt förarbeten och praxis omfattas en person som huvudregel av begreppet om hen vistas i landet under en sammanhängande period av minst sex månader och under den perioden tillbringar sin dygnsvila i landet. Anledningen till vistelsen i och utanför landet saknar betydelse.⁶²

Tillfälliga avbrott i vistelsen kan förekomma utan att det påverkar bedömningen.⁶³ Tiden för avbrottet räknas då in i den totala tiden för vistelsen i Sverige. Ett avbrott ses i regel som tillfälligt om det är kortare eller lika långt som tidigare vistelse i Sverige eller om avbrottet är kortare eller lika långt som den efterföljande vistelsen i Sverige. I vissa situationer kan det bli aktuellt att frånga dessa riktlinjer. Det gäller särskilt vid regelbundet återkommande vistelser i Sverige. Om det skett färre övernattningsnätter i Sverige än utomlands men besöken i Sverige pågått under en lång tid kan det anses skapa tillräcklig kontinuitet för att betraktas som stadigvarande. Det gäller också om ett enskilt besök i Sverige är mycket korta i förhållande till avbrottet för vistelsen, i de fallen anses avbrottet vara mer än tillfälligt för att betraktas som en stadigvarande vistelse. En utlandsvistelse som överstiger sex månader är aldrig tillfällig utan bryter en stadigvarande vistelse.⁶⁴

3.3.4 Väsentlig anknytning till Sverige

Den som tidigare varit bosatt i Sverige kan trots avresa från landet fortfarande anses ha sin skatterättsliga hemvist här om personen bibehållit eller återupprättat väsentlig anknytning till Sverige efter avresan.⁶⁵ För svenska medborgare och personer som bott eller stadigvarande vistats i Sverige minst 10 år finns en presumptionsregel. Dessa personer antas ha väsentlig anknytning till

⁶² Se prop. 2004/05:19 s. 30; RÅ 2008 ref. 16; RÅ 1952 ref. 12.

⁶³ Se RÅ 1997 ref. 25.

⁶⁴ Se Skatteverkets ställningstagande 2005-02-14, dnr: 130 92654-05/111.

⁶⁵ Se 3 kap. 3 § 3p. IL.

Sverige i 5 år från den dag personen lämnade landet, om inte motsatsen visas.⁶⁶

I lagen anges ett antal punkter med omständigheter som ska beaktas vid avgörandet om en person har väsentlig anknytning till Sverige. Dessa är:

- Om en person är svensk medborgare
- Hur länge personen har varit bosatt i Sverige
- Om personen inte varaktigt är bosatt på utländsk ort
- Om personer vistas utomlands för studier eller hälsoskäl
- Om personen har en bostad i landet som är inrättad för åretruntbruk
- Om personen har sin familj här
- Om personen bedriver näringsverksamhet här
- Om personen är ekonomisk engagerad här genom att inneha tillgångar, som direkt eller indirekt, ger hen väsentligt inflytande i näringsverksamhet här
- Om personen har fastighet här
- Liknande förhållanden

Det finns ingen inbördes rangordning mellan de olika faktorerna i lagtexten. Av praxis framgår dock att bostad, familj och ekonomiska engagemang väger tungt vid bedömningen. Det finns ingen regel för hur många anknytningspunkter som krävs och med hänvisning till den sista punkten är listan inte uttömmande. I vissa fall kan det räcka med att endast en faktor är för handen. Så är t.ex. fallet om en person bibehållit en permanentbostad i Sverige efter utflyttning.⁶⁷ Om bostaden är den enda kvarvarande anknytningsfaktorn som personen har till Sverige efter utflyttningen ska väsentlig anknytning endast anses föreligga t.o.m. utgången av femte året efter utflyttningen.⁶⁸

Vid bedömningen om väsentlig anknytning föreligger ska personens anknytning till Sverige inte jämföras med vederbörandes anknytningen till andra

⁶⁶ Se 3 kap. 7 § 2 st. IL.

⁶⁷ Se Skatteverket: *Väsentlig anknytning till Sverige*.

⁶⁸ Se Skatteverkets ställningstagande 2008-04-08, dnr: 131 687505-07/111.

länder.⁶⁹ Enligt Skatteverket har inte heller personens avsikt någon betydelse för bedömningen.⁷⁰

⁶⁹ Se Andersson och Enérus, Inkomstskattelagen (1 juli 2017, Zeteo), Kommentaren till 3 kap. 7 §.

⁷⁰ Se Skatteverkets ställningstagande 2008-06-13, dnr 131 390381-08/111

4 En jämförelse av hemvistbedömningen enligt arvsförordningen och inkomstskattelagen

4.1 Likheter och skillnader

4.1.1 Syftet

I både EU:s arvsförordning och IL används hemvist som anknytningsfaktor. Bortsett från att det i båda fallen används för att fastställa en persons anknytning till ett visst land tillämpas de i olika syften. Syftet vid tillämpningen av hemvistbegreppet i arvsförordningen är att fastställa vilket land en person har stabil och nära koppling till för att i första hand underlätta för den enskilde och främja fri rörlighet. Den skatterättsliga hemvistprincipen används för att avgöra vilka personer som är skattskyldiga. Fastställandet är viktigt för staten, då ett av de främsta syftena med beskattningen är att driva in intäkter för att finansiera den offentliga sektorn.⁷¹

4.1.2 En eller flera hemvister

Vid fastställandet av den arvsrättsliga hemvisten handlar det om att bedöma vilket land en person har hemvist i. En person kan endast ha en arvsrättslig hemvist. Vid fastställande om skatterättslig hemvist genom väsentlig anknytning föreligger till Sverige handlar det istället om att avgöra om personen har tillräckligt stark anknytning till Sverige för att grunda skatteanspråk. Huruvida Sverige bedömer att en person omfattas av den skatterättsliga hemvistprincipen påverkar inte andra länders bedömningar. En person kan ha flera skatterättsliga hemvister och kan vara skattskyldig för samma inkomst i flera olika länder.⁷²

⁷¹ Se avsnitt 2.3.2.1 och 3.1.

⁷² Se avsnitt 2.3.2.1 och 3.3.4.

4.1.3 Folkbokföringens betydelse och presumtionsregler

Skatteverket är behörig myndighet inom både arvsrätten och skatterätten. Vid fastställande av om en person har skatterättslig hemvist genom bosättning utgår Skatteverket från folkbokföringen, detsamma gäller vid bedömning av arvsrättslig hemvist. Folkbokföringen är dock inte avgörande i något av fallen då det är de faktiska omständigheterna som ska bedömas.⁷³

Det föreligger en presumtion att svenska medborgare och tidigare bosatta i Sverige har skatterättslig hemvist i Sverige p.g.a. väsentlig anknytning till landet i fem år efter utflyttningsdagen, såvida inte motsatsen visas. Någon motsvarande regel finns inte vid fastställande av arvsrättslig hemvist.⁷⁴

4.1.4 Varaktighet

Vid bedömning av den arvsrättsliga hemvisten är vistelsens varaktighet av stor betydelse. Det finns ingen uttalad minimitid men vistelsens längd torde vara av betydelse då den indikerar varaktighet. Vid tillämpning av den skatterättsliga hemvistprincipen är utgångspunkten att en person inte kan betraktas som bosatt eller stadigvarande vistandes i Sverige om bosättningskravet på sex månader inte uppfylls. Väsentlig anknytning kan uppstå när som helst men förutsätter att personen tidigare varit bosatt i Sverige.⁷⁵

4.1.5 Avsikt

En persons avsikt är av betydelse vid fastställande av arvsrättslig hemvist. EU-domstolens praxis talar för att avsikten dessutom ska väga tyngre än tidsfaktorn. Syftet med en persons vistelse i Sverige ska däremot inte ha någon betydelse vid fastställande av skatterättslig hemvist utifrån kriterierna bosatt och stadigvarande vistelse.⁷⁶ Enligt Skatteverket saknar personens avsikt även

⁷³ Se avsnitt 2.4, 3.3.2 och 3.3.3.

⁷⁴ Se avsnitt 2.4 och 3.3.4.

⁷⁵ Se avsnitt 2.3.2.2, 3.3.3 och 3.3.4.

⁷⁶ Se avsnitt 2.3.2.2, 3.3.3 och 3.3.3.

betydelse för bedömningen av väsentlig anknytning. Uttalandet kan dock ifrågasättas. Om man ser till uppräknningen av de faktorer som grundar skattskyldighet motsvarar dessa de kriterium som vanligtvis anses utgöra indikation på en persons avsikt.⁷⁷

4.2 Exemplifierande fall

Nedan presenteras tre fiktiva, något förenklade, exempel. Utifrån samtliga fall görs en skatterättslig- och en arvsrättslig hemvistbedömning. Bedömningen sker utifrån den framställning som gjorts i tidigare avsnitt samt med hänvisning till praxis och uttalande från sakkunniga. Noteras bör att hänsyn inte tas till utländsk rätt eller eventuella dubbelbeskattningsavtal. Att en person bedöms ha skatterättslig hemvist i Sverige hindrar inte att andra länder gör en annan bedömning.

Exempel 1:

Ulrich är 30 år och tysk medborgare. Han har bott i Tyskland hela sitt liv tills för ett år sedan då han flyttade till Sverige för att arbeta. Ulrich äger en lägenhet i Tyskland som han besöker varannan helg för att hälsa på sin fru och sina två barn som bor kvar i Tyskland. Ulrichs avsikt är att bo och jobba i Sverige i tre år för att sedan återvända till sin familj i Tyskland.

Med hänvisning till skäl 24 i arvsförordningens ingress skulle Ulrichs arvsrättsliga hemvist med största sannolikhet bedömas vara Tyskland. Ulrich bor i Sverige och har flyttat dit av ekonomiska skäl. Han äger en lägenhet i Tyskland, har sin familj boendes där och en tydlig avsikt att återvända inom en överskådlig tid. Ulrich har därigenom bibehållit en stabil anknytning till Tyskland. Om Ulrich avlider under sin tid i Sverige utan att ha gjort ett lagval kommer därför troligtvis tysk myndighet att handlägga arvet och tillämpa tysk lag.⁷⁸

⁷⁷ Se Andersson och Enérus, Inkomstskattelagen (1 juli 2017, Zeteo), Kommentaren till 3 kap. 7 §.

⁷⁸ Jfr. Lagarde (2015) s. 124.

Ulrichs skatterättsliga hemvist får däremot bedömas vara Sverige. Ulrich har bott och arbetat i Sverige i över sex månader. Han uppfyller därmed det tidsmässiga kravet för att anses bosatt i Sverige. Han får anses ha en verklig och varaktig bosättning i Sverige då han bo där i genomsnitt sex dagar per vecka. Att han reser hem till Tyskland varannan helg har ingen betydelse för bedömningen då han under veckodagarna spenderar sin dygnsvila i Sverige. Hans avsikt att återvända till Tyskland om tre år har inte heller någon betydelse då endast faktiska omständigheterna påverkar bedömningen. Ulrich anses bosatt i Sverige och omfattas således av hemvistprincipen.⁷⁹

Exempel 2:

Inger är svensk medborgare. Hon bor i Spanien sedan sin pensionering för fyra år sedan. Inger har behållit sitt bostadshus i Sverige men det är i princip den enda anknytningen hon har kvar till Sverige. Hennes avsikt är att åldras och leva resten av livet i Spanien. Bostadshuset i Sverige har hon ägt i 20 år.

Inger har flyttat till Spanien frivilligt. Hennes avsikt är att bo där permanent. Den enda anknytningen av betydelse som Inger har till Sverige är sitt tidigare hus som är inrättat för åretruntbruk. I övrigt är hennes vitala intressen numera i Spanien. Hennes arvsrättsliga hemvist är med största sannolikhet därför Spanien. Såvida Inger inte gjort något lagval är de spanska domstolarna behöriga att handlägga arvsärendet och spansk lag ska tillämpas.⁸⁰

Ingers skatterättsliga hemvist bedöms vara Sverige. Inger är svensk medborgare och har tidigare varit bosatt i Sverige i många år. Enligt presumptionsregeln i 3 kap. 7 § 2 st. IL antas Inger ha hemvist i Sverige. En av de faktorer som ska beaktas vid avgörandet om Inger har väsentlig anknytning hit är om hon äger en bostad inrättad för åretruntbruk. Inger äger en sådan bostad och

⁷⁹ Jfr. avsnitt 3.3.2.

⁸⁰ Jfr. Lagarde (2015) s. 124.

har bott i den under stor del av sitt liv. Allt talar för att Inger omfattas av den skatterättsliga hemvistprincipen trots flytten till Spanien.⁸¹

Exempel 3

Anna och Karl är pensionärer. Sedan fem år tillbaka bor de halvårsvis i Italien och Sverige. De har banktillgångar och äger bostadsfastigheter i båda länderna.

Anna och Karl bedöms omfattas av den skatterättsliga hemvistprincipen då de uppfyller kriteriet för stadigvarande vistelse i Sverige. Enligt praxis ska som regel en sammanhängande period av sex månader eller mer i Sverige utgöra stadigvarande vistelse under förutsättning att personen under den tiden tillbringar sin dygnsvila i Sverige. Anna och Karl vistas regelbundet i Sverige under sex månader per år, vistelsen får därmed bedömas som stadigvarande.⁸²

Bedömningen av Karl och Annas arvsrättsliga hemvist är mer komplicerad. Avgörande torde bli att jämföra deras separata sociala förhållanden i de olika länderna och undersöka hur pass integrerade de varit i de olika länderna vid deras bortgångar. Om det inte går att fastställa hemvisten efter en sådan undersökning kan omständigheter som medborgarskap eller var majoriteten av deras tillgångar är placerade bli utslagsgivande.⁸³

⁸¹ Jfr. HFD mål 910-12.

⁸² Se Skatterättsnämnden, dnr 23-17/D.

⁸³ Jfr. Odersky (2015) s. 69.

5 Analys

Det står klart att en persons hemvist får allt större betydelse för rättigheter och skyldigheter i samhället. Hemvisten används som anknytningsfaktor i många sammanhang. Problemet vid användning av begreppet är att det saknar enhetlig tolkning. Hemvisten behöver därför inte bedömas likadant i alla situationer. Det medför att en person, vid ett och samma tillfälle, kan anses ha hemvist i olika länder. Att begreppet har olika innebörd i olika sammanhang kan skapa oförutsägbarhet och osäkerhet för individer som rör sig över landsgränser. Om t.ex. Skatteverket vid inkomsttaxeringen fastställer att en person har skatterättslig hemvist i Sverige finns det risk för att personen utgår från att dennes hemvist är Sverige även i andra sammanhang. Som framgår av framställningen kan ett sådant felaktigt antagande leda till att ett arv fördelas på ett sätt som arvlåtaren inte förutsett. Denna effekt skulle undvikas om hemvistbegreppet överensstämde mellan rättsområden. Genom ett harmoniserat begrepp kan den enskildes skydd i gränsöverskridande rättsfrågor bli starkare och bättre ur ett rättssäkerhetsperspektiv, i form av ökad förutsägbarhet. Det ökar förutsättningarna för den enskilde att förutspå framtida förhållanden. Den fria rörligheten skulle påverkas positivt av en ökad förutsägbarhet.

Ett enhetligt definierat hemvistbegrepp innebär även nackdelar. Vid en jämförelse mellan hemvistbedömningen i arvsförordningen och IL framgår det att användningen av hemvist som anknytningsmoment har olika syften. Syftet med användningen i arvsförordningen är att fastställa vilket land den avlidne hade starkast anknytning till vid sin död för att hemviststaten i hög utsträckning sammanfaller med den avlidnes intressecentrum. I IL är syftet att fastställa om en persons anknytning till Sverige är tillräckligt stark för att grunda skatteanspråk. Till skillnad från arvsförordningen finns det ett tydligt statligt intresse bakom den skatterättsliga hemvistbedömningen. Det främsta syftet med skatteanspråk är att finansiera den offentliga sektorn. Ett harmoniserat hemvistbegrepp innebär att de skilda syftena bakom regleringarna inte kan tillgodoses i samma utsträckning. Det skulle också innebära att andra viktiga

värden går förlorade. För att åstadkomma en enhetlig tolkning av begreppet krävs det en tydlig legal definition av vad som konstituerar hemvist. En tydlig definition av begreppet skulle leda till att bedömningen blir formell och stel. Ser man till arvsförordningen där hemvistbegreppet är vagt definierat finns det risk för att begreppet tillämpas inkonsekvent och att konflikter uppstår inom rättssystemen. Samtidigt har den handläggande myndigheten möjlighet att ta hänsyn till alla omständigheter i det enskilda fallet och uppnå ett resultat som ligger nära verkligheten. Ett definierat hemvistbegrepp skulle leda till mindre rättvisa resultat i det enskilda fallet eftersom det inte vore möjligt att beakta alla omständigheter. Vid bedömningen om en harmonisering av hemvistbegreppet bör eftersträvas blir det således fråga om avvägning mellan olika värden, då det inte går att uppnå både fullt skydd, förutsägbarhet och rättvisa genom en tydlig definition.

Enligt min mening borde rättvisan väga tyngre vid en avvägning då jag bedömer att ökad förutsägbarhet kan uppnås på andra sätt. Ett sätt att åstadkomma ökad förutsägbarhet är att införa partsautonomi i regleringar där det är möjligt. Det är något som EU använt sig av i arvsförordningen. Genom att ge arvlåtaren möjlighet att göra ett lagval innan sin död kan personen påverka fördelningen av sin kvarlåtenskap. Partsautonomin främjar rörligheten och förutsägbarheten men det förutsätter naturligtvis att vederbörande känner till denna möjlighet. För att en sådan bestämmelse ska få den effekt som avses krävs en effektiv kunskapsspridning och rådgivning. Ett annat sätt som kan främja förutsägbarheten är att införa in- och utflytningsregler där en hemvist kan anses upprättad/förlorad först efter viss angiven tid. Ett byte av hemvisten kan orsaka följder som en person inte räknat med. Genom att ge människor tid att anpassa sig till det nya hemvistlandet och bekanta sig med gällande rättsregler innan hemvisten ändras ges möjlighet att t.ex. bedöma behovet av ett testamente och att i förväg utforma sina arvsrättsliga förhållanden genom ett lagval. Ett ytterligare sätt är att införa negativa och/eller positiva presumptionsregler. Sådana regler ger ökad förutsägbarhet utan att bedömningen skulle bli alltför mekanisk.

Ett hinder som föreligger för att lyckas med en harmonisering av hemvistbedömningen i arvsförordningen och IL är de strukturella och kulturella skillnader som finns mellan länder. Länders rättssystem och rättstillämpning grundar sig vanligtvis på de grundvärderingar, ideologier, kulturer och sociala förhållanden som finns i landet. Dessa kan variera mellan länder. Det är därför förståeligt att begreppet kan ha olika innebörd i olika länder och sammanhang samt tolkas olika av rättstillämparna. Enligt min bedömning leder de strukturella och kulturella skillnader som finns mellan länder till att det i praktiken är mycket svårt att komma överens om en globalt enhetlig fastställd tolkning av begreppet där staters nationella rätt och internationella regleringar överensstämmer. Arvsförordningen är en internationell konvention. Till skillnad från skatterätten som tillhör statens interna angelägenheter har Sverige andra länder att förhålla sig till och kan inte göra en helt fristående tolkning av det arvsrättsliga hemvistbegreppet. För att den arvsrättsliga och skatterättsliga hemvistbedömningen ska överstämma är min bedömning att den skatterättsliga tolkningen måste närma sig den arvsrättsliga. En definitiv harmonisering bedöms inte kunna ske p.g.a. regleringarnas skilda syften och det statliga intresset bakom skattelagstiftningen.

I takt med att världen blir mer internationell kommer dock fler personer beröras av hemvisttolkningen. Det leder till ett ökat behov av harmonisering och förutsägbarhet för att bl.a. upprätthålla EU:s grundläggande mål om en inre marknad och fri rörlighet. Även om det inte sker en uttrycklig harmonisering genom ett enhetligt hemvistbegrepp tror jag att tendenser till harmonisering av hemvistbegreppet kommer visa sig i den framtida rättstillämpningen. Jag tror vi kommer kunna se en successiv harmonisering mellan olika rättsområden genom EU-domstolens praxis, där den nationella bedömningen kommer närma sig den EU-rättsliga. I alla fall inom rättsområden som överlappar varandra. Om det uppstår en rättstvist i ett ärende som berör två eller fler regleringar där hemvistbegreppet tillämpas blir det problematiskt om hemvisten tolkas olika.

I väntan på tydligare riktlinjer från EU-domstolen i form av praxis har myndigheterna visst eget tolkningsutrymme avseende den arvsrättsliga hemvistbedömningen. Då Skatteverket är behörig myndighet att fastställa både arvsrättslig och skatterättslig hemvist finns risk för att den arvsrättsliga bedömningen istället influeras av praxis på det skatterättsliga området. I dagsläget finns det för lite praxis på området för att kunna dra några slutsatser om så sker, men om sådana tendenser skulle uppdagas skulle Sverige med största sannolikhet möta påbackning av EU-domstolen.

Käll- och litteraturförteckning

KÄLLOR

Otryckta källor

Mailkorrespondens med bouppteckningshandläggare på Skatteverket, Nor-din Silén, Eva, 2017-11-23.

Tryckta källor

Offentligt tryck

Sverige

Prop. 2004/05:19 Beskattning av utomlands bosatta.

Prop. 2014/15:105 Arv i internationella situationer.

SOU 2014:25 Internationella rättsförhållanden rörande arv.

Europeiska unionen

Förslag till EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS FÖRORDNING om behörighet, tillämplig lag, erkännande och verkställighet av domar och officiella handlingar i samband med arv och om inrättandet av ett europeiskt arvsintyg, Bryssel den 14.10.2009, KOM(2009) 154 slutlig.

ARBETSDOKUMENT FRÅN KOMMISSIONENS AVDELNINGAR Föl-jedokument till Förslag till EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS FÖRORDNING om behörighet, tillämplig lag, erkännande och verkställighet av domar och officiella handlingar i samband med arv och om inrättandet av ett europeiskt arvsintyg, Bryssel den 14.10.2009, SEK(2009) 411 slutlig.

Elektroniska källor

Andersson och Enérus: *Inkomstskattelagen* (1 juli 2017, 17 uppl., Zeteo, www.wolterskluver.se/Zeteo), besökt 2017-12-27.

Europeiska kommissionen: *En vägledning för medborgarna: hur internationella arvsfrågor förenklas genom EU-regler* (29 september 2017, EU-publicationer, www.publications.europa.eu), besökt 2017-12-27. [Cit. Europeiska kommissionen (2017)]

Skatteverket: *Bosatt i Sverige*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/26471.html?date=2005-12-05&q=bosatt>>, besökt 2017-12-27.

Skatteverket: *Väsentlig anknytning till Sverige*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/2638.html>>, besökt 2017-12-17.

Skatteverket: *När ska en bouppteckning förrättas?*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/340668.html>>, besökt 2017-12-27.

Skatteverket: *Bouppteckning med internationell anknytning*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.6/340806.html>>, besökt 2017-12-27,

Skatteverkets ställningstagande

Skatteverkets ställningstagande, 2005-02-14, dnr: 130 92654-05/111.

Skatteverkets ställningstagande 2005-12-05, dnr: 131 656725-05/11.

Skatteverkets ställningstagande, 2008-04-08 dnr: 131 687505-07/111.

Skatteverkets ställningstagande, 2008-06-12, dnr: 131 390381-08/111.

LITTERATUR

Bergquist, Ulf – Melén, Lina, *Internationella arvslagen och de internationella bodelningslagarna: En kommentar*, 1:a uppl., Wolters Kluwer, Stockholm 2015. [Cit. Bergquist och Melén (2015)]

Bergquist, Ulf – Hedström, L. Ulrika: *Hemvistbegreppet – svenskt, nordiskt, europeiskt*, Advokaten Debatt, Nr 8 2015 årgång 81. [Cit. Bergquist och Hedström (2015)]

Bergquist, Ulf m.fl. (red.), *EU regulation on Succession and Wills*, Otto Schmidt Verlag, Köln 2015. [Cit. Bergquist m.fl. (2015)]

Bernitz, Ulf – Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 5:e uppl., Norstedts Juridik, Stockholm 2014. [Cit. Kjellgren (2014)]

Bogdan, Michael, *Svensk internationell privat- och processrätt*, 8:e uppl., Norstedts Juridik, Stockholm 2014. [Cit. Bogdan (2014)]

Cejie, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen: reglerna om väsentlig anknytning*, 1:a uppl., Iustus Förlag, Uppsala 2015. [Cit. Cejie (2015)]

Frimston, Richard: 'Scope and Definitions', i: Bergquist, Ulf m.fl. (red.), *EU regulation on Succession and Wills*, Otto Schmidt Verlag, Köln 2015 s. 38–64. [Cit. Frimston (2015)]

Gyland, Christina – Jakobsson, Olof, *Skatterätt: en introduktion*, 11:e uppl., Studentlitteratur, Lund 2015. [Cit. Gyland och Jakobsson (2015)]

Korling, Fredric – Zamboni, Mauro, *Juridisk metodlära*, 1:a uppl., Studentlitteratur, Lund 2013. [Cit. Korling och Zamboni (2013)]

Lagarde, Paul, 'Chapter III: Applicable Law', i: Bergquist, Ulf m.fl. (red.), *EU regulation on Succession and Wills*, Otto Schmidt Verlag, Köln 2015 s. 119–183. [Cit. Lagarde (2015)]

Lodin, Sven-Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer – Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*,

del 1 och 2, 16:e. uppl., Studentlitteratur, Lund 2017. [Cit. Lodin m.fl. (2017)]

Odersky, Felix, 'Chapter II: Jurisdiction', i: Bergquist, Ulf m.fl. (red.), *EU regulation on Succession and Wills*, Otto Schmidt Verlag, Köln 2015 s. 64–119. [Cit. Odersky (2015)]

Peczenik, Aleksander, *Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära*, 1:a uppl., Fritzes Förlag, Stockholm 1995. [Cit. Peczenik (1995)]

Örtenhed, Kristina, *Bosättningsanknytningar i gränsöverskridande familjerättsförhållanden: en internationellt privat- och processrättslig studie*, Iustus Förlag, Uppsala 2006. [Cit. Örtenhed (2006)]

Rättsfall- och beslutsförteckning

Sverige

Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)

HFD mål 910-12, dom 2012-09-21.

RÅ 2008 ref. 16.

RÅ 1997 ref. 25.

RÅ1952 ref. 12.

Övriga domstolar och myndigheter

Förvaltningsrätten i Stockholm, mål 18102-16, dom 2016-11-17.

Förvaltningsrätten i Stockholm, mål 16492-16, dom 2016-10-20.

Förvaltningsrätten i Stockholm, mål 19857-16, dom 2016-11-04.

Skatterättsnämnden, dnr: 23-17/D, beslut 2017-09-29.

Europeiska unionen

Europadomstolen

C-20/17 *Oberle*, ännu ej avgjort.

C-558/16 *Mahnkopf*, ännu ej avgjort.

C-218/16 *Kubicka*, EU:C:2017:755.

C-523/07 A, EU:C:2009:225.

C-98/07 *Nordia Finans och BG factoring*, EU:C:2008:144.

C-90/97 *Swaddling*, EU:C:1999:96.

C-497/10 *Mercredi*, EU:C:2010:829.