



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Amanda Olsson

# Att vara skattskyldig i Sverige?

En beskrivning av skattesystemets utveckling med  
utgångspunkt i fysiska personers beskattning i Sverige

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: VT 2023

# Innehåll

<b>SUMMARY .....</b>	<b>5</b>
<b>SAMMANFATTNING .....</b>	<b>7</b>
<b>FÖRORD .....</b>	<b>9</b>
<b>FÖRKORTNINGAR.....</b>	<b>10</b>
<b>1 INLEDNING.....</b>	<b>11</b>
<b>1.1 Bakgrund .....</b>	<b>11</b>
<b>1.2 Syfte och frågeställning .....</b>	<b>12</b>
<b>1.3 Metod och material .....</b>	<b>12</b>
1.3.1 Metodbeskrivning.....	12
1.3.2 Materialbeskrivning.....	14
<b>1.4 Avgränsning .....</b>	<b>16</b>
<b>1.5 Disposition.....</b>	<b>16</b>
<b>2 EN HISTORISK UTBLICK PÅ DET SVENSKA SKATTESYSTEMET .....</b>	<b>18</b>
<b>2.1 Utvecklingen på 1800-talet.....</b>	<b>18</b>
<b>2.2 Utvecklingen på 1900-talet.....</b>	<b>19</b>
2.2.1 Införandet av KL år 1928 .....	19
2.2.2 Införandet av källskattesystemet år 1947 .....	21
2.2.3 Införandet av väsentlig anknytning år 1985 .....	23
2.2.4 Införandet av århundradets skattereform år 1991 .....	25
2.2.5 Införandet av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta år 1992 26	
<b>2.3 Utvecklingen på 2000-talet.....</b>	<b>27</b>
2.3.1 Införandet av IL år 2000.....	27
2.3.2 Införandet av beskattning enligt IL för begränsat skattskyldiga år 2005     28	
2.3.3 Införandet av SFL år 2011.....	30
2.3.4 Införandet av ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp och arbetsgivarskyldigheter för utländska utbetalare år 2021 .....	31

<b>3</b>	<b>SKATTSKYLDIGHET I SVERIGE .....</b>	<b>33</b>
3.1	Grundläggande principer för beskattningsanspråk .....	33
3.2	Obegränsad skattskyldighet i Sverige .....	34
3.2.1	Bosatt i Sverige.....	34
3.2.2	Stadigvarande vistelse i Sverige .....	35
3.2.3	Väsentlig anknytning till Sverige .....	37
3.3	Begränsad skattskyldighet i Sverige .....	38
<b>4</b>	<b>INKOMSTBESKATTNINGEN AV FYSISKA PERSONER I SVERIGE.....</b>	<b>40</b>
4.1	Inkomstbegreppet.....	40
4.2	Skattepliktiga och skattefria inkomster i inkomstslaget tjänst .	41
4.3	Beskattningen av skattepliktiga inkomster i inkomstslaget tjänst	42
4.3.1	Preliminär A-skatt.....	43
4.3.2	SINK.....	44
4.3.3	Undantag från beskattning enligt SINK .....	45
<b>5</b>	<b>SKATTEFÖRFARANDET VID BESKATTNING AV FYSISKA PERSONER.....</b>	<b>48</b>
5.1	Skatteregistrering i Sverige .....	48
5.1.1	Folkbokföring av i Sverige bosatta personer .....	48
5.1.2	Anmälan om preliminär A-skatt .....	50
5.1.3	Ansökan om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK)	52
5.2	Skattebetalningssystemet i Sverige.....	53
5.2.1	Skatteavdragsskyldigheten för arbetsgivarna .....	53
5.2.2	Arbetsgivarens rapporteringsskyldighet .....	55
<b>6</b>	<b>ANALYS OCH SLUTSATS.....</b>	<b>57</b>
6.1	Ett kongruent bosättningsbegrepp? .....	57
6.1.1	Slutsats.....	58
6.2	Att förutse om en vistelse är stadigvarande eller inte .....	59
6.2.1	Slutsats.....	60
6.3	Att bevisa att man har en inkomst som skatteavdrag ska göras från	61

6.3.1	Slutsats.....	62
<b>6.4</b>	<b>Problematiken som föreligger för fysiska personer med utländska utbetalare .....</b>	<b>64</b>
6.4.1	Slutsats.....	65
<b>7</b>	<b>AVSLUTANDE KOMMENTARER.....</b>	<b>67</b>
<b>BILAGA 1</b>	<b>..... FEL! BOKMÄRKET ÄR INTE DEFINIERAT.</b>	
<b>BILAGA 2</b>	<b>..... FEL! BOKMÄRKET ÄR INTE DEFINIERAT.</b>	
<b>KÄLLFÖRTECKNING</b>	<b>.....</b>	<b>68</b>
<b>Källor</b>	<b>.....</b>	<b>68</b>
	Offentligt tryck.....	68
	Rättsfall m.m. ....	69
	Övriga.....	70
	Webbplatser .....	72
<b>Litteratur</b>	<b>.....</b>	<b>73</b>

# Summary

Since the Municipal Tax Act was implemented in 1928, a person has been considered a tax resident in Sweden either by being a resident in Sweden or by permanently staying in Sweden. What constitutes a permanent stay has not been defined in the law. However, the general perception has, since 1928, been that a stay that exceeds six months should constitute a permanent stay.

During the beginning of the 1990's, the Swedish tax legislation saw its biggest reform ever. It came to be known as the "Reform of the Century". The Swedish tax system is more or less still based on the legislation that was implemented at the time. However, many changes have had to be made to the tax system in order to adapt to the demands placed on it due to Sweden's membership in the EU, but also due to increased internationalization and globalization.

Although, there has not been any significant changes to the legislation regarding tax liability in Sweden. A person is still considered being a tax resident in Sweden if he or she is a resident in Sweden, permanently stays in Sweden or have significant connections to Sweden after being a resident here. A person who does not fulfill the criteria for being considered a tax resident, are instead considered being a non-tax resident in Sweden.

Taxation in Sweden varies depending on whether a person is to be considered a tax resident or not in Sweden. A person who is a tax resident in Sweden and receives an income that is taxable according to the Income Tax Act, must pay preliminary taxes based on the applicable tax table. A person who is a non-tax resident in Sweden receives an income that is taxable according to the Special Income Tax Act for Foreign Residents (SINK), must pay a definitive tax of 25 percent. As a result of the EU Court's practice, Sweden has had to introduce the possibility for non-tax residents to request to be taxed according to the Income Tax Act instead. Should this possibility not exist, the Swedish tax legislation could be considered discriminatory and thus contravene the EU-treaties.

The procedure to be registered for tax in Sweden also varies depending on whether a person is to become a resident in Sweden or being a tax resident in Sweden as well as being a non-tax resident in Sweden. If a person is to settle his or her residence in Sweden for more than twelve months, he or she should apply to be registered in the Swedish population register with the Swedish Tax Agency. In order to be registered in the Swedish population register, the Swedish Tax Agency evaluates whether or not you will be residing in Sweden or not. To be noted is that the concept of residence in regards of being

registered in the Swedish population register, is not equivalent to the concept of residence in regards of being a tax resident in Sweden. It is the factual circumstances that are decisive for whether a person should be considered being a tax resident in Sweden or not.

If a person is to live and work in Sweden for more than six months up to twelve months, he or she should apply to pay preliminary taxes (*Anmälan om preliminär A-skatt (SKV 4402)*) with the Swedish Tax Agency. In practice, the procedure means that the Swedish Tax Agency is to determine which tax table is to be applied for the person in question. The Swedish Tax Agency must, for those who receive an income from which a tax deduction is to be made, issue a decision on preliminary tax. In order for person to receive such decision, he or she must make it probable that he or she receives an income from which tax deductions are to be made. Evidence to prove such income could be PAYE returns submitted by the employer, employment contract or other documentation that prove such income.

Lastly, a person living and working in Sweden for less than six months should apply for special income tax for foreign residents (*Ansökan om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK)(SKV 4350)*) with the Swedish Tax Agency. Such application can be submitted either by the person liable to tax in Sweden, or by the employer. There is no requirement that there must be an income from which tax deductions must be made.

The Swedish tax system in terms of taxation of residents, tax-residents or non-tax residents are in many ways consistent. However, the development of the legislation has made the system quite complex and difficult to predict. Predictability is a part of the principle of legality, which characterizes the Swedish tax system. The essay discusses whether or not the tax legislation is as predictable as the legislator intended it to be in the first place.

As the digitalization and internationalization continues to proceed, there is no question that the Swedish tax system must be review and adapted to the world we are living in today. The way we live is a lot different today in comparison to how it was a hundred years ago when the legislation was implemented. This should constitute an incitive for the legislator to review the tax legislation regarding tax liability in Sweden.

# Sammanfattning

Sedan kommunalskattelagen (1928:379), KL, infördes år 1928, har oinskränkt skattskyldighet för fysiska personer förelegat vid bosättning eller vid stadigvarande vistelse i Sverige. Stadigvarande vistelse har inte definierats i lagtext, men den allmänna uppfattningen har sedan 1928 varit en vistelse överstigande sex månader. Inskränkt skattskyldighet har vidare förelegat för fysiska personer endast för vissa angivna inkomster som åtnjutits ifrån Sverige.

Under början av 1990-talet genomgick den svenska skattelagstiftningen sin största reform någonsin. Reformen kom att bli känd som ”Århundradets reform”. Det svenska skattesystemet bygger mer eller mindre fortfarande på den lagstiftning som då implementerades. Under åren har det dock tillkommit lagstiftning och lagstiftning har behövt anpassas till de krav som ställts på den bland annat på grund av Sveriges medlemskap i EU, men också på grund av ökad internationalisering och globalisering.

Vid införandet av inkomstskattelagen (1999:1229), IL, år 2000 skedde inga väsentliga förändringar i lagstiftningen avseende skattskyldighet i Sverige. Obegränsad skattskyldighet i Sverige föreligger för fysiska personer som är bosatta i Sverige, stadigvarande vistas i Sverige eller har väsentlig anknytning till Sverige och har tidigare varit bosatt här. Begränsad skattskyldighet föreligger följaktligen för personer som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige.

Beskattningen i Sverige varierar beroende på om den fysiska personen är obegränsat eller begränsat skattskyldig här i landet. För den som är obegränsat skattskyldig i Sverige och som erhåller inkomster som är skattepliktiga i inkomstlaget tjänst, har att betala preliminär skatt genom skatteavdrag utifrån tillämplig skattetabell. För den som är begränsat skattskyldig i Sverige och som erhåller inkomster som är skattepliktiga enligt lag (1991:536) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, har att betala särskild inkomstskatt för utomlands bosatta personer (SINK), vilken är en definitiv skatt om 25 procent. Som en följd av EU-domstolens praxis, har det också införts en möjlighet för den som är begränsat skattskyldig att begära att bli beskattad enligt IL, och på så sätt undantas från beskattning enligt SINK. Detta för att undvika att svensk skattelagstiftning bryter mot diskrimineringsförbudet i EU-fördraget.

Förfarandet för att bli registrerad för att betala skatt i Sverige varierar också beroende på om en person är obegränsat respektive begränsat skattskyldig i Sverige. För den som avser att bosätta sig i Sverige sker skatteregistrering genom att denne folkbokför sig i Sverige. Med folkbokföring avses att

fastställa en persons bosättning. Dock ska det folkbokföringsrättsliga begreppet inte misstas för det inkomstskatterättsliga bosättningsbegreppet. Bosättning enligt inkomstskattelagstiftningen har sin utgångspunkt i det folkbokföringsrättsliga begreppet, dock är det de faktiska omständigheterna som är avgörande för om en fysisk person ska anses bosatt i Sverige och därmed obegränsat skattskyldig.

För den som avser att vistas i Sverige i mer än sex månader och därmed är obegränsat skattskyldig på grund av stadigvarande vistelse i Sverige, ska för att bli registrerad att betala preliminär skatt lämna in "Anmälan om preliminär A-skatt (SKV 4402)" till Skatteverket. Anmälningsförfarandet innebär i praktiken att myndigheten fastställer vilken skattetabell som ska tillämpas. Skatteverket ska, för den som får en inkomst som skatteavdrag ska göras från, utfärda beslut om preliminär A-skatt. En fysisk person har således att göra det sannolikt för myndigheten att denne har en inkomst som skatteavdrag ska göras från. Bevismedel för att styrka att en person har en inkomst som skatteavdrag ska göras från är arbetsgivardeklarationer, anställningsavtal eller andra handlingar som styrker sådan inkomst.

För den som avser att vistas i Sverige i mindre än sex månader och därmed är begränsat skattskyldig i Sverige, ska för att betala särskild inkomstskatt lämna in "Ansökan om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SKV 4350)" till Skatteverket. En sådan ansökan kan antingen lämnas in av den skattskyldige själv eller av den som betalar ut den skattepliktiga ersättningen. Något krav på att det ska finnas en inkomst som skatteavdrag ska göras från föreligger inte.

Sammanfattningsvis kan det svenska skattesystemet i det stora hela beskrivas som konsekvent. Utvecklingen som präglat skattelagstiftningen de senaste trettio åren har dock gjort skattesystemet någorlunda komplicerat och svårt att förutse. Förutsebarhet är en del av den grundläggande legalitetsprincipen som präglar det svenska skattesystemet och uppsatsen diskuterar om skattelagstiftningen är så förutsebar som lagstiftaren tänkt sig i första hand.

I takt med att digitaliseringen och internationaliseringen fortsätter att prägla vår omvärld är det ingen tvekan om att det svenska skattesystemet är i behov av en uppdatering till samtiden. Vårt sätt att leva på ser väsentligen annorlunda ut än vad det gjorde för hundra år sedan när lagstiftningen infördes. Enbart detta faktum bör utgöra skäl för lagstiftaren att se över skattelagstiftningen om skattskyldighet i Sverige.



# Förord

Med den här uppsatsen avslutar jag fem års studier på juristprogrammet vid Lunds universitet. Jag är väldigt stolt och tacksam över att jag lyckats ta mig hit och får ta min examen i juridik. Det var inte en självklarhet att jag skulle göra det när jag två veckor in på juristprogrammet plötsligt förlorade min då sjuuttonåriga lillebror Adam till en genetisk hjärtsjukdom.

Så denna uppsats tillägnar jag dig, Adam.

Jag vill också tacka dig, Mats. Din handledning har varit väldigt uppskattad och ditt förtroende till mitt val ämne har varit avgörande för min motivation.

Till sist vill jag tacka alla er som på ett eller ett annat sätt har bidragit till min studietid på juristprogrammet vid Lunds universitet.

Amanda Olsson

Malmö, 23 maj 2023

# Förkortningar

Ds.	Departementsserien
Dir.	Direktiv
EU	Europeiska Unionen
FOL	Folkbokföringslag (1991:481)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
Prop.	Proposition
RF	Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform
SdbL	Lag (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet
SFB	Socialförsäkringsbalken (2010:110)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SOU	Statens offentliga utredningar
UBL	Uppbördslagen (1953:272)

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Skattelagstiftningens huvudsakliga syfte är att inbringa intäkter till det allmänna för gemensamma utgifter. Detta syfte benämns som skatternas fiskala syfte. En skatt införs och utformas dock inte endast för att skaffa staten skatteintäkter, ofta finns också andra motiv som kan vara fördelningspolitiska, miljöpolitiska, sysselsättnings- eller konjunkturmässiga. De olika motiven har en direkt effekt på skatternas utformande. Vid en god utformning av skatterna får beskattningen önskade effekter och likaså oönskade effekter vid en bristande utformning. Till följd av globaliseringen i form av ökad rörlighet av kapital, människor och företag och ökad konkurrens om marknaden har skattelagstiftningen kommit att bli allt känsligare för de skattskyldigas reaktioner på skatternas utformning. Kraven på skattelagstiftningens utformning och dess tekniska kvalitet har således kommit att bli allt högre.<sup>1</sup>

Inom såväl politik, som ekonomi är det oomtvistat att skatter är en faktor som påverkar människor och deras val av bosättning. Mot denna bakgrund är det inte förvånande att länder dels tvekar inför höga skatter, dels skapar incitament för att attrahera kapitalstarka och kvalificerade individer samt införa utflyttningskatter för dem som lämnar staten.<sup>2</sup>

På företagsbeskattningens område har det huvudsakliga ämnet varit fördelningen av skattebasen mellan länder.<sup>3</sup> På individbeskattningens område kvarstår det dock ännu att ta ett samlat grepp för att minimera oönskad skattekonkurrens om fysiska personers inkomster. Mot bakgrund av ökningen i arbetsupplägg som benämns som "Mobility of Work" eller "Remote Work" kan det diskuteras huruvida dagens skattelagstiftning om skattskyldighet för fysiska personer är tillfredsställande för såväl arbetstagare, som arbetsgivare som verkar i en internationell kontext. För svenskt vidkommande har lagstiftningen avseende skattskyldighet för fysiska personer i stort sett haft samma utformning sedan reglernas införande.<sup>4</sup>

Sannolikt lär det inte dröja innan fördelningen av skattebasen på arbetsinkomster blir föremål för en reformering likt den som pågår på företagsbeskattningens område, varför det ligger ett stort värde i att utreda den

---

<sup>1</sup> Lodin, Sven-Olof, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt 2007 s. 477.

<sup>2</sup> Se t.ex. Skatteverkets promemoria till Finansdepartementet av den 27 november 2017, dnr 467348-17/113, *Exitbeskattning för fysiska personer, Beskattning av orealiserade kapitalvinster som upparbetats i Sverige*.

<sup>3</sup> Se bl.a. OECD:s Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Pillar One and Two.

<sup>4</sup> Se avsnitt 2.

rättshistoriska utvecklingen av svensk intern rätt avseende skattskyldighet för fysiska personer samt det skatterättsliga förfarandet som föreligger.

## 1.2 Syfte och frågeställning

Uppsatsens syfte är att utreda och systematisera utvecklingen av det svenska skattesystemet avseende fysiska personer som är obegränsat respektive begränsat skattskyldiga i Sverige och därmed har att beskattas för sina inkomster här i landet.

För att uppfylla uppsatsens syfte ämnar jag att redogöra för det praktiska förfarandet avseende erhållandet av beslut om preliminär A-skatt respektive beslut om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta personer (SINK) samt arbetsgivarens skyldigheter som har sin grund i dem anställdas skattskyldighet.

Följande frågeställningar avses att besvaras:

- Hur har det svenska skattesystemet utvecklats historiskt avseende skattskyldigheten för fysiska personer och inkomstbeskattningen av sådana personer?
- Hur är det svenska skattesystemet utformat för fysiska personer som är skattskyldiga i Sverige och som har att erhålla beslut om preliminär A-skatt och SINK för att betala skatt här i landet?
- Vilka problemområden kan identifieras med det svenska skattesystemet avseende inkomstbeskattningen av fysiska personer som är obegränsat respektive begränsat skattskyldiga i Sverige?

## 1.3 Metod och material

### 1.3.1 Metodbeskrivning

Vid författandet av uppsatsen har jag arbetat utifrån den rättsdogmatiska metoden. Syftet med rättsdogmatiken beskrivs ofta vara att rekonstruera en rättsregel eller snarare, att finna lösningen på ett rättsligt problem genom att applicera en rättsregel på detsamma. Vid praktisk tillämpning av metoden innebär det att söka svar i lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och juridisk doktrin.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Maria Nääv och Mauro Zamboni (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl. (Lund: Studentlitteratur, 2018), s. 21.

Utgångspunkten för rättsdogmatiken är nästan alltid en konkret problemställning och en stor del av metoden innebär att analysera om den valda problemställningen är relevant och om den är korrekt utformad. För att kunna göra en fördjupad analys av ett normsystem byggt på värderingar, krävs det inte bara goda kunskaper om lagen utan också om dess karaktär samt om andra allmänna principer som endast blir tydliggjorda genom studier av lagmotiv, rättspraxis och litteratur.<sup>6</sup>

När jag har använt rättsdogmatisk metod i uppsatsen har jag först tagit ställning till vilka initiala metodfrågor som aktualiseras, vilket innebär att lokalisera vilka allmänna principer som frågeställningen ger upphov till.<sup>7</sup> För skatterettsligt vidkommande riktas uppmärksamheten framför allt på *skatteförmågeprincipen*, *legalitetsprincipen*, *likhetsprincipen* och *neutralitetsprincipen*.<sup>8</sup>

Legalitetsprincipen, som inom skatterätt allmänt uttrycks med satsen ”*nullum tributum sine lege*”, vilket kan översättas till ”ingen skatt utan lag”, är en av de mest relevanta principerna av de ovan nämnda.<sup>9</sup> Till legalitetsprincipen hör också kravet om förutsebarhet, vilket i första hand innebär att en skattskyldig ska kunna förstå vad en skatterättslig bestämmelse innebär och vilka konsekvenser som följer av den. Med andra ord ska den enskilde kunna förutse i vilka typfall lagen är tillämplig.<sup>10</sup> Förutsebarheten kan konstateras öka genom att myndigheter eller andra rättstillämpande organ tillämpar lagstiftningen på sådant sätt att beskattningen blir konsekvent och likformig.<sup>11</sup>

För den internationella skatterätten finns dessutom två huvudsakliga principer som utgör grunden för en stats beskattning. Dessa är *hemvistprincipen* (eller *domicilprincipen*) och *källstatsprincipen*. Hemvistprincipen innebär att en obegränsat skattskyldig person är skattskyldig för hela sin världsomfattande inkomst, medan källstatsprincipen är koncentrerad på skatteobjektets anknytning till en viss stat. Om inkomsten har tillräcklig anknytning till denna stat kan den anses skattepliktig även om skattesubjektet inte har en så stark anknytning så att obegränsad skattskyldighet föreligger. Ofta använder en stat båda dessa principer som grund för sin rätt att beskatta.<sup>12</sup>

---

<sup>6</sup> Ibid. s. 23 f.

<sup>7</sup> Ibid. s. 31.

<sup>8</sup> Kari S. Tikka, *Om principer vid tolkningen av skattelag*, Skattenytt 2004, s. 656.

<sup>9</sup> Ibid. s. 659.

<sup>10</sup> Sture Bergström, *Förutsebarhet: en studie i Regeringsrättens rättstillämpning*, (Uppsala: Iustus, 1987), s. 15.

<sup>11</sup> Teresa Simon-Almendal, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, (Stockholm: Nordstedts juridik, 2005), s. 57 f.

<sup>12</sup> Mattias Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2 uppl. (Lund: Studentlitteratur, 2020), s. 33.

Skatterättsliga principer har enbart en deskriptiv roll om man endast uppfattar dem som hjälpmedel för att beskriva och tolka innehållet i gällande rätt. Däremot ges principerna en normativ funktion om man använder dem som en rättslig grund i administrativa beslut.<sup>13</sup>

Mot denna bakgrund har jag bedrivit en rättsdogmatisk analys, vilken handlar om att ”analysera de olika elementen i rättskälleläran så att slutresultatet får antas spegla innehållet i gällande rätt eller hur rättsregeln ska uppfattas i ett visst konkret sammanhang”.<sup>14</sup> Den rättsdogmatiska analysmetoden skiljer vanligtvis mellan *de lege lata*-argument och *de lege feranda*-argument, där den förra gör anspråk på att beskriva rättsläget som det är och den senare att föreslå lösningar på problem som framstår som olösta.<sup>15</sup> Med anledning av att uppsatsens frågeställningar avser såväl rättsläget som det är och öppnar för en diskussion om hur rättsläget bör vara, har såväl *de lege lata*-argument som *de lege feranda*-argument använts i uppsatsen.

Ett viktigt moment i rättsdogmatikens vetenskapliga karaktär är en noggrann och exakt redovisning av underlaget för analysen, varför jag har försett analysen med omfattande hänvisningar i form av åberopade källor.<sup>16</sup> På så sätt ges läsaren möjlighet att få bättre insikt i hur starkt argumentet vilar på en korrekt analys av rättskällorna eller om centrala argument snarare vilar på personliga värderingar.

### 1.3.2 Materialbeskrivning

För den rättshistoriska skildringen av skattesystemets utveckling har jag valt att använda mig av material av Mikael Stenkula, docent i nationalekonomi, som ägnar sin tid åt forskning vid Institutet för Näringslivsforskning, IFN. Genom sin forskning avser Stenkula att besvara frågor om hur skattesystemet har förändrats över tiden, vad som kan förklara skattesystemets utveckling samt hur skattesystemet har påverkat företagande och entreprenörskap. Till sammans med Magnus Henrekson, professor i nationalekonomi, har Stenkula skrivit boken ”*Swedish taxation: Developments since 1862*”, vilken till sin omfattning är ett unikt bidrag till den svenska forskningen om det svenska skattesystemets utveckling. För uppsatsen har boken fungerat som ett uppslagsverk och tidslinje över skattesystemets utveckling, vilket har varit till stor nytta för uppsatsens framställan om skattesystemets historiska utveckling.

Utöver Stenkulas och Henreksons bok har förarbeten i form av propositioner och SOU:er använts, då lagstiftarens motiv bakom införandet av

---

<sup>13</sup> Tikka 2004, s. 656.

<sup>14</sup> Nääv och Zamboni (red.) 2018, s. 26.

<sup>15</sup> Ibid. s. 36.

<sup>16</sup> Ibid. s. 38.

bestämmelserna särskilt tydligt framgår av dessa förarbeten – vilka också ligger till grund för vidare framställan. Se också nedan för närmare motivering avseende användningen av dessa rättskällor.

För de deskriptiva delarna av uppsatsen har utgångspunkten varit lagtext. Med anledning av det grundlagsförankrade föreskriftskavet har lagtexten en mycket stark ställning i svensk skatterätt.<sup>17</sup> Lagtextens lydelse för skatterättslig tolkning kan ses bekräftat av HFD som i sin rättstillämpning också tillmäter lagtextens lydelse stor betydelse. Mats Tjernberg, professor vid Lunds universitet, är av uppfattningen att HFD:s principiella inställning är att all tolkning måste rymma inom lagtextens lydelse. Om HFD frångått lagtextens lydelse är det med anledning av uppenbara felformuleringar, olika uppfattningar om vad lydelsen är eller synen på vad som är den lag som ska tolkas.<sup>18</sup>

Vidare har såväl doktrin, som förarbeten i form av utskottsbetänkanden, propositioner och offentliga utredningar använts för att redogöra vad som utgör gällande rätt. Förarbeten har av tradition stor betydelse för tolkning av lagtext och med anledning av att HFD ofta använder hänvisning till förarbeten i sina domskäl, kan HFD sägas ”ha understrukit förarbetens relativa styrka i den skatterättsliga rättskällehierarkin”. Förarbetena utgör dock inte i sin helhet ett tolkningsinstrument. Enligt Tjernberg kan det argumenteras för att sådana skrivelser som endast återger innehåll i gällande rätt måste elimineras från rättskällehierarkin då dessa varken kan ges auktoritet bakåt eller framåt i tiden. Mot denna bakgrund har jag vid författandet av denna uppsats sökt efter det som Tjernberg kallar för ”reella förarbeten” och dess allmänna uttalanden om en regels syfte (s.k. *allmän motivering*) och mer detaljerade konkreta uttalanden (s.k. *speciell motivering*). Detta med anledning av att HFD ansett att tolkningsvärdet kan skilja sig åt beroende på karaktären av förarbetsuttalanden.<sup>19</sup>

Vid författandet av denna uppsats har jag i viss mån använt mig av andra källor än dem som erkänns av den rättsdogmatiska metoden för att tolka och systematisera innehållet i gällande rätt, t.ex. ställningstaganden från Skatteverket. Ställningstaganden från Skatteverket publiceras i syfte att redogöra för Skatteverkets uppfattning i rättsliga frågor och utgör styrande dokument i Skatteverkets verksamhet.<sup>20</sup> Skatteverket utgör också den enda skattemyndigheten i Sverige och är i grunden den främsta tillämparen av skattelagstiftning, varför dess tolkning och tillämpning kan anses utgöra en del av gällande rätt.<sup>21</sup> Som Tjernberg uttrycker det så skulle intressanta

---

<sup>17</sup> Se 8 kap. 2 och 3 §§ RF.

<sup>18</sup> Mats Tjernberg, *Skatterättslig tolkning*, 1 uppl. (Uppsala; Iustus, 2018), s. 23 ff.

<sup>19</sup> *Ibid.* s. 83 f.

<sup>20</sup> *Ibid.* s. 112.

<sup>21</sup> *Ibid.* s. 18.

perspektivdiskussioner kring gällande rätt missas, om betraktelsen av gällande rätt skulle vara så snäv som den rättsdogmatiska metoden erkänner.<sup>22</sup> Mot denna bakgrund har jag valt att inkludera andra rättskällor än enbart de källor som erkänns av den traditionella rättsdogmatiken.

## 1.4 Avgränsning

Ämnesområdet som uppsatsen faller inom benämns som internationell skatterätt. Det finns egentligen ingen definition av vad som avses med internationell skatterätt, men inom ramen för denna uppsats avses sådan intern lagstiftning som har en internationell anknytning.<sup>23</sup>

Det svenska skattesystemet inbegriper flertalet olika skatter och träffar ett antal olika skattskyldiga personer. Inom ramen för denna uppsats har jag valt att behandla det svenska skattesystemet gällande beskattning av skattepliktiga inkomster i inkomstslaget tjänst för obegränsat och begränsat skattskyldiga fysiska personer.<sup>24</sup> Skattskyldigheten för juridiska personer kommer således inte att behandlas i denna uppsats och inte heller inkomster som är skattepliktiga i inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet. Om än att denna avgränsning görs, är det omöjligt att ge en fullständig och uttömmande beskrivning av det svenska skattesystemet, varför jag har valt att lyfta fram de aspekter av beskattningen av fysiska personers inkomster i inkomstslaget tjänst som är av relevans för uppsatsens syfte och frågeställning.

En inkomst som är skattepliktig i inkomstslaget tjänst för en obegränsat skattskyldig person, kan vara undantagen från beskattning vid arbete utomlands.<sup>25</sup> Med anledning av att sexmånaders- och ettårsregeln blir tillämpliga först i det fall som en person är konstaterat obegränsat skattskyldig i Sverige, kommer dessa regler inte att behandlas närmare i uppsatsen då dem inte statuerar skattskyldighet i Sverige, utan i stället befriar från skattskyldighet. Reglerna är således inte av relevans för uppsatsen ämne och utelämnas därför.

## 1.5 Disposition

Uppsatsens inledande avsnitt innehåller en beskrivning av bakgrunden till uppsatsens ämnesval samt varför det är för handen att studera detta ämne närmare. Vidare redogörs för uppsatsens syfte och de frågeställningar som avses att besvaras för att uppfylla syftet, de avgränsningar som gjorts inom ramen

---

<sup>22</sup> Ibid. s. 110.

<sup>23</sup> Gustaf Lindencrona, *Skatter och kapitalflykt: beskattningens inverkan på det finansiella kapitalets och dess ägares rörlighet över Sveriges gränser mot bakgrund av den pågående ekonomiska integrationen i Västeuropa*, (Stockholm: 1972), s. 140-141.

<sup>24</sup> 10 kap. 1 § första stycket IL.

<sup>25</sup> 3 kap. 9 § IL.



för arbetet med uppsatsen samt vilken metod och vilket material som använts vid författandet av uppsatsen.

Det andra avsnittet är en rättshistorisk skildring av det svenska inkomstskattesystemet med avstamp i början av 1800-talets bevillningsförordningar. Skildringen gör vissa djupare dykningar i vissa särskilda årtal som har inneburit större förändringar i skattesystemet, men också i sådana mindre förändringar som sedermera haft större betydelse för skattesystemets utformning.

Uppsatsen tredje avsnitt är deskriptiv till sin karaktär och redogör för de allmänna skatterättsliga principer som Sverige grundar sitt beskattningsanspråk på för beskattningen av fysiska personer. Vidare beskrivs de interna bestämmelserna om obegränsad respektive begränsad skattskyldighet för fysiska personer.

I uppsatsen fjärde avsnitt redogörs för inkomstbeskattningen av fysiska personer som är obegränsat respektive begränsat skattskyldiga i Sverige och som därmed har att bli beskattade för hela eller delar av sin inkomst.

Det femte avsnittet behandlar det praktiska förfarandet av att vara obegränsat respektive begränsat skattskyldig i Sverige. Folkbokföringen som medel för registrering för preliminär A-skatt, anmälan om preliminär A-skatt och ansökan om SINK behandlas samt skyldigheterna som åligger arbetsgivarna för att fullgöra de fysiska personernas skattskyldighet i Sverige.

I uppsatsens sjätte avsnitt analyseras de frågeställningar som uppsatsens utredande del avseende det svenska skattesystemet har givit upphov till. Analysen behandlar frågeställningen om vilka områden som kan identifieras som problematiska med det svenska skattesystemet för fysiska personer som är obegränsat respektive begränsat skattskyldiga i Sverige. Slutsatser dras såväl ur ett individualistiskt perspektiv beaktat dem skattskyldiga, samt ur ett vidare perspektiv beaktat skattesystemets övergripande syfte.

Slutligen ges det i uppsatsens sjunde avsnitt en sammanfattande kommentar till det svenska skattesystemets utformning baserat på omvärlds utvecklingen och kravet på förutsebarhet vid inkomstbeskattningen.

## 2 En historisk utblick på det svenska skattesystemet

### 2.1 Utvecklingen på 1800-talet

Under 1800-talet utvecklades inkomstskatten mycket på grund av att inriktningen och utformningen av skattesystemet kom att bli föremål för den allmänna debatten. Debatten präglades i stort av kravet på en rättvis beskattning baserad på skatteförmåga. Mot denna bakgrund implementerades 1810 års bevillningsförordning, vilken införde den första progressiva inkomstskatten i det svenska skattesystemet. Förordningen ansågs dock vara för djärv i sin utformning och den upphävdes redan år 1812.<sup>26</sup>

Med anledning av att 1810 års bevillningsförordning upphävdes, återinfördes den allmänna bevillningen som varit gällande i Sverige fram till 1809 års riksdag. Bevillningen omfattade tre skatter, varav den viktigaste var inkomstskatten (då benämnd som ”avgift av lön, egendom och rörelse m.m.”). Inkomstskatten avsåg att beskatta åtta olika inkomstkällor. Dessa var (1) inkomst av allmän tjänst, (2) inkomst av rörelse och fastighet i städer och anställningsinkomst i städer, (3) inkomst av jordbruk, (4) inkomst av gruvor och fabriker på landsbygden, (5) inkomst av kvarnar, (6) inkomst av fiske, (7) inkomst för aktiebolag och vissa andra juridiska personer, och (8) förvärv genom testamente, arv, gåvor, fynd och vinstmedel.<sup>27</sup>

Skattesystemet karaktäriserades under denna tidsperiod som ett system av särskilda avkastningsskatter på så sätt att beskattning skedde för varje inkomstkälla för sig. Skatten utgjorde med andra ord en objektskatt som inte tog hänsyn till den skattskyldiges samlade inkomst. För de olika inkomstkällorna tillämpades det dessutom olika skattesatser, men i allmänhet var skatteuttaget proportionellt.<sup>28</sup>

Genom 1861 års bevillningsförordning implementerades den moderna inkomstskattens utformning. Inkomstkällorna reducerades från åtta till två stycken, vilka var vilka var bevillningen av fast egendom (benämnd som fastighetsbevillningen) och bevillningen för inkomst av kapital och arbete (benämnd som inkomstbevillningen). Fastighetsbevillningen innebar en schablonbeskattning varvid avkastningen beräknades uppgå till en antagen procent (ca tre till fem procent) av fastighetens taxeringsvärde.

---

<sup>26</sup> Sven-Olof Lodin, Gustaf Lindencrona, Peter Melz, Christer Silfverberg, Teresa Simon-Alemendal och Roger Persson Österman, *Inkomstskatt: en lärobok i Skatterätt Del 1*, 18 uppl. (Lund: Studentlitteratur, 2021), s. 8.

<sup>27</sup> Ibid. s. 9.

<sup>28</sup> Ibid. s. 9 f.

Schablonbeskattningen infördes mot bakgrund av att det ännu inte förelåg något självdeklarationsförfarande, vilket innebar svårigheter att beräkna fastighetsinkomsternas storlek. Inkomstbevollningen avsåg i sin tur att träffa all inkomst som inte var beskattad genom fastighetsbevillingen. Fortsatt karaktäriserades skattesystemet som ett system av särskilda avkastningsskatter, däremot infördes ett för de båda bevillingar ett gemensamt grundavdrag för att en viss lägsta nivå av inkomst skulle vara skattefri.<sup>29</sup>

## 2.2 Utvecklingen på 1900-talet

I början av 1900-talet fortsatte inkomstskattens modernisering genom införandet av 1902 års kungliga förordning om inkomstskatt. En progressiv beskattning av den samlade nettoinkomsten från samtliga inkomstkällor hade införts genom 1902 års kungliga förordning om inkomstskatt. Beskattningen avsågs att fastställas genom en allmän självdeklaration av den skattskyldige som grund.<sup>30</sup>

Initialt infördes förordningen som en provisorisk skatt, vilken avsågs att tillämpas vid sidan av den allmänna bevillingen. Det ansågs dock vara otypiskt att ha två statliga inkomstskattesystem som tillämpades parallellt, varför kunglig förordning om inkomst- och fastighetsskatt den 28 oktober 1910, vidare nämnd som 1910 års inkomstskatteförordning, infördes.<sup>31</sup>

För den statliga inkomstbeskattningens del vidhölls det progressiva skattesystemet genom 1910 års inkomstskatteförordning, däremot fortsatte den allmänna bevillingen att vara tillämplig för den kommunala inkomstbeskattningens del fram till år 1920.<sup>32</sup>

### 2.2.1 Införandet av KL år 1928

Under åren 1915 och 1927 var inkomstskatten föremål för flertalet utredningar. Syftet med utredningarna var att skapa en modern och hållbar inkomstbeskattning för både statligt och kommunalt ändamål. Utredningarna resulterade i ett skattesystem enligt de principer som införts genom 1910 års inkomstskatteförordning, men valde att införa kommunalskattelagen (1928:370), KL, samt en ny statlig inkomstskatteförordning år 1928. Den statliga inkomstskatteförordningen ersattes år 1947 med lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.<sup>33</sup>

---

<sup>29</sup> Ibid. s. 10.

<sup>30</sup> Ibid. s. 10 f.

<sup>31</sup> Mikael Stenkula, *Inkomstskattens utveckling i Sverige – ett sisyfosarbete utan slut*, Ekonomisk Debatt 2019 47(4), s. 8.

<sup>32</sup> Se Lodin m.fl. 2021, s. 10 f.

<sup>33</sup> Ibid. s. 11.

Utredningsarbetet som bedrevs inför införandet av KL avsåg fyra stora huvudavdelningar. Dessa var 1) beskattningsgrunderna för den statliga inkomstbeskattningen och den allmänna kommunala beskattningen, 2) den kommunala skatteutjämningen, 3) taxeringsorganisationen och 4) uppbördsorganisationen. Huvudavdelningarna innehöll ett flertal specialfrågor, varav en var åtgärder till undvikande eller lindring av internationell dubbelbeskattning.<sup>34</sup> Den huvudsakliga anledningen var att det allt oftare framställdes klagomål om att samma inkomst eller förmögenhet blivit föremål för beskattning såväl i Sverige som i utlandet. Som orsak till dubbelbeskattning identifierades bland annat skattskyldigheten i Sverige, vilken vid tiden benämndes som oinskränkt skattskyldighet och inskränkt skattskyldighet.<sup>35</sup>

Före det att KL blev tillämplig förelåg oinskränkt skattskyldighet vid medborgarskap samt vid mantalsskrivningsskyldighet (folkbokföringsskyldighet) i Sverige. Denna metod för att avgränsa den oinskränkta skattskyldigheten var dock kritiserad och från flera håll föreslogs det att bosättning i stället borde vara det avgörande rekvisitet.<sup>36</sup> Vid införandet av KL föreslogs därför att oinskränkt skattskyldighet skulle föreligga för fysiska personer ”för tid, under vilken han varit här i riket bosatt”.<sup>37</sup> Av anvisningarna till KL framgick det att som ”bosatt” räknades den som hade ”sitt egentliga bo och hemvist” i Sverige.<sup>38</sup>

Med uttrycket ”egentligt bo och hemvist” avsågs inte nödvändigtvis att vederbörande hade en bostad i Sverige, utan det var tillräckligt att den skattskyldige hade en påtaglig anknytning till Sverige. Sådana anknytningsfaktorer kunde tänkas vara bohag och personliga eller ekonomiska intressen.<sup>39</sup>

Oinskränkt skattskyldighet föreslogs vidare att föreligga för fysiska personer ”som i Sverige stadigvarande vistas utan att vara härstädes bosatt”.<sup>40</sup> Införandet av oinskränkt skattskyldighet för personer som endast vistades i Sverige stadigvarande gjordes mot bakgrund av att det uppstått ett behov av att beskatta personer som kommit till Sverige under första världskriget, med andra ord avsågs att utöka den svenska skattebasen. Någon definition av begreppet ”stadigvarande vistelse” ansågs inte vara nödvändig och inte heller ansågs det föreligga ett behov av att införa en minsta tidsgräns för vistelsens varaktighet. Att någon sådan tidsgräns inte infördes var mot bakgrund av att skattetekniska svårigheter skulle kunna uppstå om en sådan tid sträckte sig över två

---

<sup>34</sup> Prop. 1927:102 s. 106 och 255.

<sup>35</sup> Prop. 1927:102 Bil. 3 s. 36.

<sup>36</sup> Ibid. s. 43 ff.

<sup>37</sup> 53 § 1 mom. a) KL.

<sup>38</sup> Prop. 1927:102 s. 79.

<sup>39</sup> SOU 1962:59 s. 61.

<sup>40</sup> 68 § KL.

beskattningsår. Genom att inte införa en minsta tidsgräns ansågs en smidigare tillämpning möjliggöras för beskattningsmyndigheterna.<sup>41</sup>

Genom att bestämmelserna om oinskränkt skattskyldighet i Sverige utvidgades till att omfatta personer som hade sitt egentliga bo och hemvist i Sverige, samt personer som vistades här stadigvarande utan att vara bosatt här utvidgade det svenska beskattningsanspråket. Bosättningsbegreppet överensstämde inte längre med mantalsskrivningsförordningens bestämmelser och således frångicks den tidigare uppfattningen om att endast personer som var mantalsskrivna i Sverige kunde ha sin skatterättsliga hemvist här i landet.<sup>42</sup>

Inskränkt skattskyldighet förelåg i sin tur för fysiska personer ”för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt”.<sup>43</sup> Personer som var inskränkt skattskyldiga i Sverige var endast skattskyldiga för vissa angivna inkomster som åtnjuts ifrån Sverige. Sådana inkomster var bland annat inkomst av tjänst och inkomst genom utdelning av aktier. Dessa inkomster beskattades endast statlig, och inte kommunalt, mot bakgrund av att ingen svensk kommun ansetts äga berättigat intresse att beskatta en person, som inte var bosatt eller hemmahörande i kommunen. I de fall en utomlands bosatt person hade att bli beskattad i Sverige men det var inte möjligt att härleda inkomsten till någon viss svensk kommun, föreslogs att inkomsten skulle beskattas kommunalt efter en för hela riket gällande procent av den skattepliktiga inkomsten.<sup>44</sup>

## 2.2.2 Införandet av källskattesystemet år 1947

Inkomstskattesystemet kom under efterkrigstiden att genomgå stora förändringar.<sup>45</sup> En av de större förändringarna var införandet av källskattesystemet år 1947. En särskild utredning hade tillkallats år 1944 för att utreda om en omläggning av uppbördsförfarandet var behövligt. Utredningen antog namnet ”1944 års uppbördsberedning” och resulterade i tre separata förslag till förordning angående debitering, uppbörd och indrivning av skatt, så ock om skyldighet att vid utbetalning av lön m.m. verkställa avdrag för gäldande av skatt (uppbördsförordning).<sup>46</sup>

Av motiven till samtliga förslag framgick det att det låg såväl i de skattskyldigas, som i det allmännas intresse att preliminär skatt togs ut. Detta mot bakgrund av att inkomstskatterna var de skatter som i regel främst belastade de

---

<sup>41</sup> Prop. 1927:102 Bil. 3 s. 46.

<sup>42</sup> Ibid. s. 46.

<sup>43</sup> 53 § 1 mom. a) KL.

<sup>44</sup> Prop. 1927:102 Bil. 3 s. 50 f.

<sup>45</sup> I västerländsk mening avses vanligen perioden från andra världskrigets slut 1945 fram till våra dagar. Emellanåt har efterkrigstiden ansetts vara densamma som *kalla kriget* varför slutpunkten kan sättas till kring år 1990.

<sup>46</sup> SOU 1945:27 s. 5.

skattskyldiga. Därmed ansågs dem också hade den största betydelsen för det allmänna.<sup>47</sup> Full effektivitet för det allmänna, samt en bekväm form av skattebetalning för de skattskyldiga ansågs kunna uppnås genom att skatten för en viss inkomst erlades samtidigt som inkomsten förvärvats. Eller i vart fall i nära samband med inkomstförvärvet. Ett behov av ett någorlunda ordnat uppbördssystem ansågs föreligga för att uppnå de effekter som eftersträvades.<sup>48</sup>

Den mest ändamålsenliga formen av skatteuppbörd ansågs vara den som innebar att skatten togs ut samtidigt med utbetalandet av det belopp (bruttoinkomst), vart på skatten utgick, så att den skattskyldige endast skulle uppbära det belopp som återstod efter att skatten dragits av (nettoinkomst). På så sätt skulle skatt utgå ”vid källan”.<sup>49</sup>

Av de olika förslagen till uppbördsförordning framgick också olika metoder för att beräkna den preliminära skatten. I det första förslaget presenterades en uppbördsmetod enligt vilken preliminär skatt skulle tas ut utifrån den beräknade inkomsten för ett inkomstår. Förslaget bedömdes dock vara förenat med betydande svårigheter gällande beräkning av inkomsten för ett kommande år då förändringar av inkomsten kunde antas uppkomma under inkomståret. Vidare skulle en sådan förhandsberäkning av preliminärskatten vara beroende av medverkan från den skattskyldige. Förslaget bedömdes även vara svårtillämpat för vederbörande myndigheter då dessa inte skulle ha tillgång till några uppgifter om den skattskyldiges inkomst för det närmst föregående år (innevarande år) vid tidpunkten då debitering av preliminär skatt avsågs att verkställas.<sup>50</sup>

I det andra förslaget presenterades en beräkningsmetod enligt vilken den preliminära skatten skulle bestämmas med ledning av skattetabeller eller med en viss procentsats av inkomsten. I jämförelse med det första förslaget framhölls fördelen vara att den preliminära skatten skulle öka eller minska i förhållande till eventuella variationer i inkomst under inkomståret. Som förutsättning för att den preliminära skatten skulle kunna beräknas enligt skattetabell eller enligt en viss procentsats, var att beräkningen samt innehållandet av den beräknade skatten verkställdes av den som utbetalade det skattepliktiga beloppet.<sup>51</sup> De förslagna beräkningssätten ansågs ställa höga krav på medverkan från arbetsgivaren, men det ansågs inte vara möjligt att överlämna uträkningen av den egna skatten till den skattskyldige. Detta mot bakgrund av att det inte var

---

<sup>47</sup> Ibid. s. 209.

<sup>48</sup> Ibid. s. 168.

<sup>49</sup> Ibid. s. 170.

<sup>50</sup> Ibid. s. 171; se 3 § andra stycket i förslag 1 som föreskriver den 10 oktober året närmast före inkomståret.

<sup>51</sup> Ibid. s. 172 f.

möjligt att i varje fall kontrollera att ett riktigt skattebelopp uträknats, vilket skulle kunna leda till tvivelaktigheter.<sup>52</sup>

Uppbördsberedningen valde mot bakgrund av nämnda argument att föreslå att avdrag för preliminär skatt för inkomst av tjänst skulle verkställas med ledning av beräkning enligt skattetablell eller med viss procent av inkomsten.<sup>53</sup> Av samma förslag följde därmed också ett uppördssystem enligt vilket arbetsgivarens skyldighet att göra skatteavdrag på den anställdes inkomster utgjorde en obligatorisk del.<sup>54</sup>

## 2.2.3 Införandet av väsentlig anknytning år 1985

I slutet av 1950-talet tillkallades en grupp sakkunniga som gavs i uppdrag att utreda frågor om beskattning av utomlands bosatta personer för inkomst av tjänst förvärvad genom verksamhet i Sverige. Till uppdraget hörde även att utreda vissa frågor sammanhängande med internationell dubbelbeskattning. Utredningen påkallades delvis mot bakgrund av källskattereformens genomförande. Källskattesystemet ansågs nämligen ha medfört vissa tillämpnings-svårigheter vid beskattning av utländska personer som haft arbetsinkomster under en tillfällig vistelse i Sverige.<sup>55</sup>

Utredningen behandlade en rad olika ämnen rörande beskattning av inkomster från Sverige som uppbars av i utlandet hemmahörande fysiska personer samt inkomster som förvärvats av fysiska personer i utlandet med som hade hemvist i Sverige. Utredningen resulterade i ett förslag till ändring av KL.<sup>56</sup>

Sedan införandet av KL hade en grundläggande förutsättning för att en fysiska person skulle anses vara oinskränkt skattskyldig i Sverige varit dennes bosättning här i landet.<sup>57</sup> Med anledning av Högsta förvaltningsdomstolens praxis på området hade det uppstått svårigheter att på de gällande reglernas grund nå fram till fasta principer. Den rättspraxis som följde innebar nämligen ingen konkretisering av själva uttrycket ”egentligt bo och hemvist”, utan mer en specificering av olika i lagen uppräknade enskilda fall och en bestämning av skattskyldighetens omfattning i just dessa situationer. Något särskild förklaring av själva det allmänna begreppet följde således inte.<sup>58</sup>

---

<sup>52</sup> Ibid. s. 224.

<sup>53</sup> Ibid. s. 226.

<sup>54</sup> Ibid. s. 255.

<sup>55</sup> SOU 1962:59 s. 54.

<sup>56</sup> Prop. 1966:127 s. 1.

<sup>57</sup> 53 § 1 mom. a) KL.

<sup>58</sup> Nils Mattson, *Bosättningsbegreppet. Några ord om motiven bakom reglerna*, Skattemytt 1990, s. 190.

Bosättningsreglerna upplevdes mot denna bakgrund som oklara och som motiv till utredningen framfördes att sådana oklarheter skulle vara till nackdel för de skattskyldiga. Utredningen menade på att den som avser att flytta utomlands har ett berättigat anspråk på att delvis kunna förutse vilka beskattningsekvenser en sådan utflytt genererar.<sup>59</sup>

Huvudregeln vid tiden var att såsom bosatt i Sverige räknades den som hade sitt ”egentliga bo och hemvist” här i landet. Enligt de sakkunniga var dock vissa skärpningar påkallade vad gällde utformningen av de skatterättsliga bosättningsreglerna. Mot denna bakgrund föreslog de sakkunniga att införa treårsregeln. Regeln var en särskild bevisbörderegeln som innebar att en fysisk person skulle fortsatt vara oinskränkt skattskyldig i Sverige i tre år efter utflytt, om den skattskyldige inte påvisade att någon varaktiga anknytning till Sverige inte längre kvarstod.<sup>60</sup> Enligt den dåvarande departementschefen för Finansdepartementet ansågs förslaget till synes vara ett godtagbart sätt att motverka skatteflykt genom åtgärder som motverkade skenutflyttning, men som i verkligheten inte företogs av andra skäl än rent skattemässiga sådana.<sup>61</sup> Bestämmelsen trädde därmed i kraft den 1 januari 1967.<sup>62</sup>

I början på 1980-talet kom det skatterättsliga bosättningsbegreppet att vara föremål för utredning igen. Utredningen resulterade i ett förslag om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen som trädde i kraft den 1 juli 1985.<sup>63</sup> Propositionen föreslog att bosättningsbegreppet skulle utökas till att även omfatta ”en person som tidigare varit bosatt i Sverige skall anses bosatt här om han har väsentlig anknytning till Sverige”. Uttrycket ”väsentlig anknytning” hämtades ifrån treårsregeln, men var till skillnad från treårsregeln ingen presumptionsregel.<sup>64</sup>

Bakgrunden till förslaget var att den dåvarande treårsregeln bedömdes vara bristfällig på så sätt att den inte gällde personer som efter en utflyttning från Sverige, ökade sin anknytning hit igen utan att ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige. Ur ett skatteflyktperspektiv angås det vara av väsentlighet att det skatterättsligas bosättningsbegreppet inte var för snävt utformat. Samtidigt ansågs det inte vara ändamålsenligt att ge begreppet en sådan innebörd att den som avvecklat sina förbindelser med Sverige fortsatt skulle bedömas vara oinskränkt skattskyldig i allt för lång tid efter utflytt. Mot denna bakgrund föreslogs begreppet ges samma innebörd som i treårsregeln, dock utökades innebörden till att även omfatta svenskt medborgarskap, tidrymden

---

<sup>59</sup> Prop. 1966:127 s. 27.

<sup>60</sup> Ibid. s. 30.

<sup>61</sup> Ibid. s. 51.

<sup>62</sup> Ibid. s. 2.

<sup>63</sup> Prop. 1984/85:175 s. 1 f.

<sup>64</sup> Prop. 1984/85:175 s. 11.



under vilken bosättning i Sverige förelegat, bostad i Sverige för åretruntbruk och aktivt ekonomiskt engagemang i Sverige.<sup>65</sup>

## 2.2.4 Införandet av århundradets skattereform år 1991

Under 1970-talet hade inflationen varit tilltagande, vilket i kombination med det progressiva skattesystemet med höga skattesatser ökade marginalskatte-terna kraftigt.<sup>66</sup> Till följd av den rådande samhällsekonomiska situationen genomgick KL och SIL stora förändringar och en rad kompletterande skatteför-fattningar tillkom. Grundstrukturen i skattesystemet vidhölls, men till följd av de delreformer som genomförts blev regelsystemet svåröverskådligt och komplicerat.<sup>67</sup>

Skattesystemet var i ett stort behov av förändring. Efter en mindre reform i början av 1980-talet som bedömdes vara otillräcklig, tillsattes tre utredningar vars uppdrag var att utreda hela skattesystemet.<sup>68</sup> År 1989 presenterades de tre utredningarna om reformerad inkomstbeskattning, RINK,<sup>69</sup> reformerad företagsbeskattning, URF,<sup>70</sup> och reformerad mervärdesskatt, KIS.<sup>71</sup> Utifrån dessa tre utredningar kom skattesystemet att genomgå sin största reform nå-gonsin, vilken implementerades 1 januari 1991. Reformen har kommit att anta namnet ”Århundradets skattereform”.<sup>72</sup>

Skattereformens bärande principer var likformighet, neutralitet och enkelhet. Principerna var formulerade utifrån de övergripande målen med skattereform-en, vilka var att åstadkomma en effektiv beskattning samtidigt som det för-delningspolitiska syftet avsågs att förbättras. För att uppnå dessa mål avsågs arbete och sparande ges en bättre skattemässig behandling medan villkoren för lånebaserad konsumtion och förmögenhetsuppbyggnad skulle försämrats. Inkomst av arbete och kapital skulle behandlas likvärdigt samt skatteplane-ring och skatteflykt skulle motverkas.<sup>73</sup>

---

<sup>65</sup> Ibid. s. 10 f.

<sup>66</sup> Se Magnus Henrekson och Mikael Stenkula, *Swedish Taxation since 1862: An Over-view*, (Stockholm: Research Institute of Industrial Economics (IFN) 2015), s. 18.

<sup>67</sup> Se Lodin m.fl. 2021, s. 11 f.

<sup>68</sup> Stenkula 2019, s. 15.

<sup>69</sup> SOU 1989:33.

<sup>70</sup> SOU 1989:34.

<sup>71</sup> SOU 1989:35.

<sup>72</sup> Se Lodin m.fl. 2021, s. 12 f.

<sup>73</sup> Prop. 1989/90:110 s. 294.

Huvudsakligen innebar skattereformen att skattesatserna sänktes och skattebasen breddades.<sup>74</sup> För inkomstbeskattningens del innebar reformen bland annat följande förändringar:

- De skattskyldiga skulle i genomsnitt betala kommunal skatt utifrån antagandet om en genomsnittlig kommunal skattesats om 30 procent och endast 15 procent av dessa skulle betala statlig inkomstskatt om 20 procent. Detta skulle innebära en högsta marginalskatt på 50 procent. En indexreglering av gränsen för statlig skatt infördes med syftet att andelen som skulle betala statlig skatt inte skulle öka över tiden.<sup>75</sup>
- En extra skattelättnad infördes i form av ett förhöjt grundavdrag för personer med lägre inkomster samt för pensionärer infördes ett särskilt grundavdrag. Denna förändring var en del av syftet att förbättra det fördelningspolitiska utfallet av reformen.<sup>76</sup>
- Kapitalinkomster infördes som ett eget skatteslag och avsågs att beskattas proportionellt med en enhetlig skattesats om 30 procent. Skatteuttaget skulle baseras på fulla nominella inkomster, vilket i förhållande till de gamla reglerna medförde betydande breddningar av skattebasen.<sup>77</sup>

## **2.2.5 Införandet av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta år 1992**

Efter århundradets skattereform, som hade bedrivits i syfte att förbättra och förenkla skattesystemet, kvarstod vissa lagstiftningsfrågor som olösta. För de kvarvarande frågorna krävdes det kompletterande lagstiftning för att reformen skulle anses vara komplett.<sup>78</sup>

En av de kvarvarande lagstiftningsfrågorna var beskattningen av inkomst av tjänst som uppbars av personer som var bosatta utomlands. Finansdepartementet upprättade en promemoria med ett förslag om ett system med definitiv källskatt för beskattningen av inkomst av tjänst för utomlands bosatta personer.<sup>79</sup> Implementeringen till det förslagna källskattesystemet för sådana tjänsteinkomster föreslogs ske i två steg. Det första steget innebar materiella ändringar vilket resulterade i en proportionell bruttobesättning om 25 procent.<sup>80</sup>

---

<sup>74</sup> Ibid. s. 13.

<sup>75</sup> Ibid. s. 298.

<sup>76</sup> Ibid. s. 301.

<sup>77</sup> Ibid. s. 389.

<sup>78</sup> Prop. 1990/91:54 s. 157.

<sup>79</sup> Ds. 1990:51.

<sup>80</sup> Prop. 1990/91:54 s. 284 ff.

Det andra steget innebar att införa det källskattesystem som promemorian föreslagit i sin helhet från och med år 1992.<sup>81</sup>

Syftet med att införa en statlig definitiv källskatt (särskild inkomstskatt) på tjänsteinkomster som uppbars av personer som var bosatta utomlands, var att underlätta för dem skattskyldiga men också att förenkla hanteringen för skattemyndigheterna. För dem skattskyldigas del bedömdes en definitiv källskatt underlätta eftersom ärendet i normalfallet anses som avslutat i samband med att lönen är utbetald och skatten inbetald.<sup>82</sup>

Avseende rapportering och inbetalning av skatt var huvudregeln i den föreslagna lagen att utbetalaren av den skattepliktiga ersättning hade att göra avdrag för särskild inkomstskatt vid löneutbetalningen samt ansvara för inbetalningen av skatten. Undantag till huvudregeln förelåg i dem fall utbetalaren hade hemvist i utlandet, då hade den skattskyldige själv att ansvara för inbetalningen av skatten till skattemyndigheterna.<sup>83</sup>

I den mån reglerna behövdes kompletteras avsågs reglerna i uppborrdslagen (1953:272), UBL, att gälla i tillämpliga delar. En av reglerna i UBL som föreslogs vara tillämplig i fråga om särskild inkomstskatt var den om arbetsgivarens ansvar för den skatt han dragit av från arbetstagarens lön. I sådana fall särskild inkomstskatt betalats in i strid med bestämmelserna i den föreslagna lagen, föreslogs den skattskyldige efter ansökan ha rätt till återbetalning av vad som betalats in för mycket.<sup>84</sup> För den som var skattskyldig enligt den föreslagna lagen skulle beslut om särskild inkomstskatt meddelas. Sådant beslut skulle meddelas på ansökan av antingen den skattskyldige själv eller av den som utbetalar ersättningen.<sup>85</sup>

## **2.3 Utvecklingen på 2000-talet**

### **2.3.1 Införandet av IL år 2000**

Den 2 maj 1991 tillsatte regeringen en utredning för att göra en teknisk översyn av inkomstskattelagstiftning. Utredningen hade i uppdrag att utforma ett skattesystem som skulle vara lättöverskådligt och språkligt moderniserat.<sup>86</sup> Utredningen antog namnet Skattelagskommittén och avlade i januari 1997 sitt huvudbetänkande. Betänkandet innehöll ett förslag till en ny

---

<sup>81</sup> Prop. 1990/91:107 s. 22.

<sup>82</sup> Ibid. s. 25.

<sup>83</sup> Ibid. s. 26.

<sup>84</sup> Ibid. s. 26 f.

<sup>85</sup> Ibid. s. 26.

<sup>86</sup> Dir. 1991:39.

inkomstskattelag.<sup>87</sup> Den nya inkomstskattelagen avsåg att ersätta 35 befintliga skattelagar, men i huvudsak avsåg den att ersätta KL och SIL.<sup>88</sup>

Införandet av den nya inkomstskattelagen var i syfte att göra skattelagstiftningen mer överskådlig och språkligt moderniserad. Den nya lagen innehöll därför endast ett fåtal materiella förändringar och de materiella förändringar som genomfördes syftade i huvudsak att undanröja inkonsekvenser eller förbiseenden i den tidigare lagstiftningen.<sup>89</sup>

En av de språkliga moderniseringar som genomfördes var att begreppen oinskränkt respektive inskränkt skattskyldighet byttes ut mot dem mer moderna begreppen obegränsad respektive begränsad skattskyldighet.<sup>90</sup> I KL hade begreppet ”bosatt” agerat som ett samlingsbegrepp för de tre kriterierna egentligt bo och hemvist, stadigvarande vistelse och väsentlig anknytning. Vid införandet av IL avsågs begreppet ”obegränsad skattskyldighet” motsvara begreppet ”bosatt” som använts i KL. Kortfattat kan det sägas att begreppet ”bosatt i Sverige” enligt IL ersatte begreppet ”egentligt bo och hemvist” i KL. Avsikten var inte att ändra innebörden av begreppet ”egentligt bo och hemvist”, utan det som åsyftades i båda fall var bosättning i egentlig mening.<sup>91</sup>

## **2.3.2 Införandet av beskattning enligt IL för begränsat skattskyldiga år 2005**

Ett decennium efter att skattesystemet om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta hade implementerats kom lagen att vara föremål för utredning. Den 23 maj 2001 beslutade regeringen att bemyndiga chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdraget att se över dem frågor som uppstått beträffande särskild inkomstskatt för utomlands bosatta personer. Utredningen antog namnet SINK-utredningen.<sup>92</sup>

En av SINK-utredningens uppgifter var att utreda huruvida SINK-lagstiftningen stred mot diskrimineringsförbudet i EG-fördraget. Bakgrunden till denna del av utredningen var att beskattningen enligt SINK i vissa situationer uppfattades som ofördelaktig för de personer som var begränsat skattskyldiga. Detta eftersom dem inte var berättigade till några kostnadsavdrag. Om de där-  
emot hade blivit beskattade enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL, hade de varit berättigade till sådana avdrag i inkomstslaget tjänst. Det ifrågasattes

---

<sup>87</sup> SOU 1997:2; Prop. 1999/2000:2 s. 468.

<sup>88</sup> Se Lodin m.fl. 2021, s. 13.

<sup>89</sup> Prop. 1999/2000:2 s. 1.

<sup>90</sup> Ibid. s. 24 och 27.

<sup>91</sup> Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 50.

<sup>92</sup> SOU 2003:12 s. 1.

därmed om bestämmelserna i SINK innebar en diskriminering som stred mot reglerna om fri rörlighet för arbetstagare i EG-fördraget.<sup>93</sup>

Av det allmänna diskrimineringsförbudet i Art. 12 i EG-fördraget föreskrevs det att diskriminering på grund av nationalitet var förbjudet. Diskriminering ansågs föreligga i de fall när skilda regler tillämpades på jämförbara fall eller när samma regel tillämpades på skilda fall. Vid tiden för utredningen hade EG-domstolen uttalat att förhållandena för de personer som var respektive inte var bosatta i en viss stat, inte var jämförbara. Detta på grund av att det ofta fanns objektiva skillnader mellan de olika kategorierna av skattskyldiga. För skatterättsligt vidkommande konstaterades det att nationella inkomstskatteregler sällan gjorde skillnad mellan olika skattesubjekt beroende på deras nationalitet, i stället var den avgörande faktorn för skattelagstiftningen den skattskyldiges hemvist.<sup>94</sup>

Gällande personliga avdrag framgick det generellt av EG-domstolens domar att det inte var diskriminerande att en medlemsstat tillämpade föreskrifter som innebar att en utomlands bosatt person (begränsat skattskyldig) som utövade verksamhet i landet beskattades hårdare än en inom landet bosatt person (obegränsat skattskyldig). Detta med anledning av att en begränsat skattskyldig person i regel kunde utnyttja avdrag för personliga eller familjerelaterade omständigheter i sin hemviststat.<sup>95</sup>

För svenskt vidkommande konstaterades det att beskattning enligt SINK skiljde sig från beskattning enligt IL. Beskattning enligt SINK innebar en definitiv källskatt med en enhetlig skattesats om 25 procent samt det var inte möjligt att erhålla kostnadsavdrag för intäkternas förvärvande och bibehållande. Vidare konstaterades det att det förelåg en risk för situationer då en utomlands bosatt person kunde komma att beskattas hårdare enligt SINK, än om denne beskattats som en i Sverige obegränsat skattskyldig med motsvarande inkomstförhållanden. SINK-utredningen fann att det i regel inte förelåg någon objektiv skillnad som kunde motivera en särbehandling av en utomlands bosatt person. Utredningen föreslog därmed att det borde finnas en möjlighet för utomlands bosatta att komma ifrån schablonbeskattningen i SINK när den var mindre fördelaktig än beskattning enligt IL.<sup>96</sup>

Regeringen delade utredningens bedömning och efter beslut i riksdagen kom 4 § SINK att erhålla en ny lydelse. Enligt den nya lydelsen var det möjligt för

---

<sup>93</sup> Ibid. s. 56.

<sup>94</sup> Ibid. s. 107 f.

<sup>95</sup> Ibid. s. 113 ff.

<sup>96</sup> Prop. 2004/05:19 s. 40 f.

en utomlands bosatt person att yrka på att bli beskattad enligt IL i stället för enligt SINK.<sup>97</sup>

### 2.3.3 Införandet av SFL år 2011

Skatteförfarandet genomgick i början av 2000-talet en reform. Den 1 januari 2011 trädde skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, i kraft och ersatta i stort sett hela det föregångna systemet för skatteförfarandet. SFL kom att ersätta skattebetalningslagen (1997:483), taxeringslagen (1990:324), lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter med flera.<sup>98</sup>

Den 1 december 2005 hade regeringen tillkallat en särskild utredare med uppdrag att föreslå reformerade förfaranderegler på både det direkta och indirekta beskattningsområdet.<sup>99</sup> Utredningen antog namnet Skatteförfarandeutredningen och överlämnade i juni 2009 sitt slutbetänkande ”Skatteförfarandet”.<sup>100</sup>

En del av utredningens uppdrag var att förtydliga och förenkla lagstiftningen på skatteförfarandeområdet. Utredningen valde att fullgöra den uppgiften genom att skapa en gemensam lag för i stort sett hela skatteförfarandet. Problematiken som förelåg med att bestämmelserna om skatteförfarandet var utspridda på flertalet lagar var att lagstiftningen var svåröversiktlig, svårläst och svårförståelig. Genom att införa en lag avsågs samtliga problem att lösas, dock med förbehållet om att en samlad lag till sin omfattning kunde göra lagen svårtillgänglig. Det lades därför stor vikt vid den strukturella utformningen.<sup>101</sup>

Förslaget om att samla bestämmelserna om skatteförfarandet i en lag tillstyrktes av majoriteten av remissinstanserna som hade att lämna synpunkter på förslaget. Nästintill samtliga remissinstanser uttalade sig positivt om förslaget och framhöll att genom en gemensam lag ökade enhetligheten, överskådligheten, lättillgängligheten, minskad regelbörda, tydligare begreppsapparat samt att gränsdragningsproblem och obefogade skillnader mellan de olika lagarna skulle försvinna.<sup>102</sup>

Riksdagen antog regeringens förslag till en ny lag och sedan den 1 januari 2012 utgör SFL den huvudsakliga lagen för det svenska skatteförfarandet.<sup>103</sup>

---

<sup>97</sup> Ibid. s. 12.

<sup>98</sup> Prop. 2010/11:165 s. 1.

<sup>99</sup> Dir. 2007:165.

<sup>100</sup> Prop. 2010/11:165 s. 268.

<sup>101</sup> Ibid. s. 1288 ff.

<sup>102</sup> Ibid. s. 279.

<sup>103</sup> Ibid. s. 3.

## **2.3.4 Införandet av ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp och arbetsgivarskyldigheter för utländska utbetalare år 2021**

Skatteverket överlämnade den 19 juni 2017 promemorian ”Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige” till Finansdepartementet.<sup>104</sup>

Tre år senare, den 17 juni 2020, överlämnade regeringen propositionen ”Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp – förändrade skatteregler vid tillfälligt arbete i Sverige” till riksdagen.<sup>105</sup> Propositionen föreslog en förändring av den s.k. 183-dagarsregeln i 6 § SINK. Enligt 6 § SINK undantogs en utomlands bosatt person från skatteplikt för lön eller förmån som utgått av en anställning om mottagaren av inkomsten vistades i Sverige mindre än 183 dagar under en tolv månadersperiod, ersättningen betalades av en arbetsgivare, som inte hade hemvist i Sverige eller på dennes vägnar, samt att ersättningen inte belastade ett fast driftsställe som arbetsgivaren hade i Sverige.<sup>106</sup>

Propositionens förslag innebar att utomlands bosatta personer fortsatt skulle undantas från skatteplikt enligt 183-dagarsregeln i 6 § SINK. Undantaget från skatteplikt förslogs dock inte gälla vid sådan uthyrning av arbetskraft som innebär att en fysisk person, av en arbetsgivare, hyrs ut eller ställs till förfogande för att utföra arbete i en verksamhet i Sverige som bedrivs av en annan person (uppdragsgivaren) och som utförs under dennes ledning och kontroll [...].<sup>107</sup> Dock skulle vissa mycket korta arbetstillfällen inte anses utgöra uthyrning av arbetskraft.<sup>108</sup>

Enligt den tidigare lydelsen av 183-dagarsregeln tillämpades det ett formellt arbetsgivarbegrepp, d.v.s. den som betalade ut ersättningen för det utförda arbetet var att betrakta som arbetsgivare.<sup>109</sup> Genom förändringen av lydelsen av 183-dagarsregeln frångicks detta synsätt till ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp. Att betrakta som arbetsgivare är således den uppdragsgivare som ansvarar för den övergripande arbetsledningen, som disponerar, kontrollerar och ansvarar för platsen samt ställer arbetsmaterial och redskap till

---

<sup>104</sup> Skatteverket, *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, dnr 2 02 253985-17/113, 2017.

<sup>105</sup> Prop. 2019/20:190, s. 1.

<sup>106</sup> *Ibid.* s. 25.

<sup>107</sup> Prop. 2019/20:190 s. 10.

<sup>108</sup> Jfr 6 b § SINK; *Ibid.* s. 11.

<sup>109</sup> *Ibid.* s. 25 f.

förfogande samt som får nyttan av det utförda arbetet som är att betrakta som arbetsgivare.<sup>110</sup>

Vidare innehöll propositionen förslag om ändrade regler gällande skyldigheten att göra skatteavdrag för utländska utbetalare som inte bedrev verksamhet från ett fast driftsställe i Sverige. Genom förslaget avsågs det att införa en bestämmelse i SFL som föreskrev även utländska utbetalare en skyldighet att göra skatteavdrag på sådan inkomst som mottagaren av ersättningen utfört i Sverige.<sup>111</sup> Att notera i sammanhanget är att det tidigare inte fanns någon uttrycklig reglering som medgav de utländska utbetalarna något undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag, utan detta följde i stället av praxis.<sup>112</sup>

Lagstiftarens förslag var att utländska utbetalare skulle vara skyldiga att göra skatteavdrag med 30 procent och inte enligt skattetablell.<sup>113</sup> Förslaget gjordes mot bakgrund av svårigheterna som ansågs föreligga för utländska utbetalare att tillämpa bestämmelserna om skatteavdrag enligt tabell. Ett enhetligt skatteavdrag på 30 procent ansågs dock vara lätt att tillämpa.<sup>114</sup>

Med anledning av att det avsågs att ålägga utländska utbetalare en skatteavdragsskyldighet följde också andra skyldigheter så som att lämna skattedeclarationer i form av arbetsgivardeklaration per redovisningsperiod och betalningsmottagare.<sup>115</sup>

Förslagen antogs av riksdagen den 4 november 2020 och är tillämpliga sedan 1 januari 2021.

---

<sup>110</sup> Jfr ”Exempel 1”; Ibid. s. 65.

<sup>111</sup> Ibid. s. 15.

<sup>112</sup> Ibid. s. 34.

<sup>113</sup> Ibid. s. 16.

<sup>114</sup> Ibid. s. 79.

<sup>115</sup> Ibid. s. 35.



## 3 Skattskyldighet i Sverige

### 3.1 Grundläggande principer för beskattningsanspråk

Den ökade internationaliseringen har föranlett att allt fler individer riskerar att beskattas för samma inkomster i flera länder. Eller för den delen, att undgå beskattning i flera länder. När en individ beskattas för samma inkomster i flera länder benämns det som internationell juridisk dubbelbeskattning och risken för sådan beskattning uppstår när staters användning av vissa grundläggande principer för beskattningsanspråk kolliderar.<sup>116</sup> En stats beskattningsanspråk vilar i huvudsak på två principer. Den första är hemvistprincipen och den andra är källstatsprincipen. Ofta används båda principerna av en stat som grund för sitt beskattningsanspråk på en viss inkomst som en fysisk person uppstår.<sup>117</sup>

Hemvistprincipen är en internationell skatterättslig princip som knyter an till skattesubjekt. Beskattningsanspråket enligt hemvistprincipen innebär att en fysisk person är skattskyldig i en viss stat på grund av den fysiska personens anknytning till samma stat. En stat kan använda sig av olika kriterier för att fastställa beskattningsanspråket enligt hemvistprincipen. Allmänt om hemvistprincipen kan det sägas att det krävs att den fysiska personen har en stark anknytning till staten.<sup>118</sup>

Källstatsprincipen är sedermera en internationell skatterättslig princip som knyter an till skatteobjektet. Beskattningsanspråket enligt källstatsprincipen innebär att en fysisk person är skattskyldig för en viss inkomst i en stat på grund av inkomstens anknytning till samma stat. Till skillnad från hemvistprincipen är det således inte den fysiska personen som utgör anknytningen, utan det är inkomsten i sig.<sup>119</sup>

Utöver dessa två huvudsakliga principer finns det också andra internationella skatterättsliga principer som en stat kan grunda sitt beskattningsanspråk på. Att nämna är bland annat territorialitetsprincipen och nationalitetsprincipen.<sup>120</sup> Då Sverige inte grundar sitt beskattningsanspråk på dessa principer

---

<sup>116</sup> Se Lodin m.fl. 2021, s. 35.

<sup>117</sup> Dahlberg 2020, s. 33.

<sup>118</sup> Ibid. s. 33.

<sup>119</sup> Ibid. s. 33.

<sup>120</sup> Ibid. s. 33.

faller dem utanför uppsatsens avgränsningsområde och kommer inte att behandlas närmare.

## 3.2 Obegränsad skattskyldighet i Sverige

En fysisk person kan bli obegränsat skattskyldig i Sverige på tre grunder. Av 3 kap. 3 § IL följer att följande personer är obegränsat skattskyldiga i Sverige:

- den som är bosatt här,
- den som stadigvarande vistas här, och
- den som har väsentlig anknytning hit och som tidigare har varit bosatt här.

Bestämmelsen innehåller emellertid inte någon definition av vad som varken avses med uttrycket ”bosatt” eller ”stadigvarande vistelse”. Däremot anges vad som avses med uttrycket ”väsentlig anknytning” i 3 kap. 7 § IL.<sup>121</sup>

Innebörden av att vara obegränsat skattskyldig i Sverige är att man är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet, vilket följer av 3 kap. 8 § IL.

Sverige grundar sitt beskattningsanspråk på hemvistprincipen då det är den fysiska personens anknytning hit som är avgörande för att denne ska bli obegränsat skattskyldig här i landet. Lagstiftaren menar således att om någon av dess grunder är uppfyllda föreligger en tillräckligt stark anknytning mellan den fysiska personen och staten Sverige, för att Sverige ska ha rätt att beskatta personens samtliga inkomster här.<sup>122</sup>

### 3.2.1 Bosatt i Sverige

En person som är bosatt i Sverige är obegränsat skattskyldig här. Av förarbetsuttalandena framgår det att uttrycket ”bosatt” (benämns vidare också som bosättningsbegreppet), inte ska anses ha någon skatterättslig betydelse. Bosättningsbegreppet i IL har sin utgångspunkt i folkbokföringslagen (1941:481), FOL, dock är det de faktiska omständigheterna kring den fysiska

---

<sup>121</sup> Se avsnitt. 3.2.1-3.2.3 för närmare redogörelse av uttrycken ”bosatt”, ”stadigvarande vistelse” och ”väsentlig anknytning”.

<sup>122</sup> Dahlberg 2020, s. 45.

personens bosättning som är avgörande för huruvida skattskyldighet enligt nämnda bestämmelse föreligger eller inte.<sup>123</sup>

Enligt Skatteverket är utgångspunkten vid tolkning av bosättningsbegreppet att en person som är folkbokförd i Sverige, är också att anse som bosatt här i landet. Att en person inte är folkbokförd i Sverige är dock inte avgörande för om han eller hon ska anses vara skatterättsligt bosatt i Sverige. I stället är det är dem faktiska omständigheterna som ska avgöra huruvida obegränsad skattskyldighet föreligger enligt denna grund. Det är då objektivt konstaterbara fakta som rör den skattskyldiges bosättningsförhållanden som ska bedömas.<sup>124</sup>

Vid inflyttning till Sverige är Skatteverket dessutom av sådan uppfattningen att det ska handla om en verklig och varaktig bosättning här i landet. En konsekvens av detta resonemang är att en person som flyttar till Sverige kan inte anses vara bosatt här om denne inte uppfyller det tidsmässiga kravet för stadigvarande vistelse.<sup>125</sup>

Uttrycket ”bosatt” infördes i samband med att IL ersatte KL i svensk skattelagstiftning. I bestämmelsens tidigare lydelse användes uttrycket ”egentligt bo och hemvist”, men innebar inte någon ändring i sak.<sup>126</sup> En språklig modernisering var välkommen med anledning av att begreppet ansågs vara ålderdomligt.<sup>127</sup> Att därom är dock att uttrycket ”egentligt bo och hemvist” i KL användes i den utvidgade betydelsen att det också omfattade stadigvarande vistelse. Uttrycket ”bosatt” i IL används för uttryckets grundbetydelse av dess innebörd och numera används i stället begreppet ”obegränsad skattskyldighet” för den utvidgade betydelsen.<sup>128</sup>

### 3.2.2 Stadigvarande vistelse i Sverige

En person som vistas stadigvarande i Sverige är obegränsat skattskyldig. Den allmänna uppfattningen vad gäller uttrycket ”stadigvarande vistelse”, är att det avser en vistelse i Sverige om minst sex månader.<sup>129</sup> Beräkningen av tiden

---

<sup>123</sup> Prop. 1999/2000:2 s. 50.

<sup>124</sup> Skatteverket, *Folkbokföringens betydelse för begreppet bosatt i Sverige i 3 kap. 3 § IL*, dnr 131 656725-05/111, 2005.

<sup>125</sup> Ibid.

<sup>126</sup> Se avsnitt 2.3.1 angående den språkliga moderniseringen av KL vid införandet av IL.

<sup>127</sup> Se Björn Lindén och Lars Emanuelsson Korsell, *Bosättningsbegreppet – skatterättsliga regler för fysiska personer*, Skattenytt 1997, s. 609-614.

<sup>128</sup> Se Ellika Sevelin, *Är du bosatt lille vän? Om bosättningsbegreppet i skatte-, socialförsäkrings- och folkbokföringsrätten*, Förvaltningsrättslig tidskrift 4/2021, s. 731.

<sup>129</sup> Prop. 2004/05:19 s. 30.

ska ske utan hänsyn tull att ett nytt år inträder, men det ska vara fråga om en sammanhängande vistelse i Sverige.<sup>130</sup>

Bedömningen om huruvida en sammanhängande vistelse om sex månader eller mer föreligger eller inte har också utvecklats genom praxis. Av praxis följer ett antal förutsättningar som ska beaktas vid bedömningen om en vistelse i Sverige är att betrakta som en stadigvarande vistelse eller inte. Genom utvecklingen i praxis har bedömningen av en stadigvarande vistelse, vilket vid en första anblick verkar vara en enkel bedömning, kommit att bli särskilt komplex.<sup>131</sup>

För det första krävs det att personen i fråga spenderar sin dygnsvila i Sverige för att vistelsen i Sverige ska kunna anses vara stadigvarande.<sup>132</sup> En fysisk person som arbetar under en obegränsad tid i Sverige, men som tillbringar sin dygnsvila i ett annat land (s.k. dagpendlare) vistas således inte stadigvarande i Sverige och är därmed inte obegränsat skattskyldig.<sup>133</sup> Av den s.k. Looman-domen framgår det att det krävs tre övernattningar per vecka i Sverige för att en vistelse i Sverige ska kunna betraktas som stadigvarande.<sup>134</sup> Skatteverket är dock av uppfattning att det genom den s.k. Looman-domen inte är preciserat en undre gräns för vilket antal övernattningar som krävs under en sex månadsperiod för att en stadigvarande vistelse ska anses föreligga.<sup>135</sup>

För det andra ska det vid bedömningen av om vistelsen är stadigvarande eller inte bortses från tillfälliga avbrott med vistelse i utlandet.<sup>136</sup> Skatteverket är av uppfattningen att ett avbrott som är kortare eller lika långt som tidigare vistelse i Sverige eller ett avbrott som är kortare eller lika långt som den efterföljande vistelsen i Sverige, är ett avbrott av tillfällig karaktär. Skatteverket menar dock att det undantagsvis i det enskilda fallet kan bli aktuell att frånga dessa riktlinjer för bedömningen av om ett avbrott är av tillfällig karaktär, särskilt vid regelbundet återkommande vistelser i Sverige. En utlandsvistelse som däremot överstiger sex månader kan inte anses vara ett tillfälligt avbrott, utan ett sådant avbrott bryter alltid en stadigvarande vistelse i Sverige.<sup>137</sup>

---

<sup>130</sup> Se Carneborn, Inkomstskattelag (1999:1229) 3 kap. 3 §, Lexino 2023-05-23 (JUNO).

<sup>131</sup> Se Hans Näsbrant, *Regelbundenhetens betydelse för begreppet stadigvarande vistelse*, Svensk Skattetidning 2018:2, s. 81.

<sup>132</sup> Jfr RÅ 1981 Aa. 4.

<sup>133</sup> Prop. 2004/05:19 s. 30.

<sup>134</sup> RÅ 1997 ref. 25.

<sup>135</sup> Skatteverket, *Krävs 78 övernattningar för stadigvarande vistelse?*, dnr 131 612166-05/111, 2005.

<sup>136</sup> Jfr RÅ 1997 ref. 25.

<sup>137</sup> Skatteverket, *Vad är tillfälligt avbrott i en stadigvarande vistelse?*, dnr 130 92654-05/111, 2005.

Slutligen ska det bedömas om kortare vistelser än sex månader är av sådan regelbunden karaktär att de trots allt kan anses ligga till grund för en stadigvarande vistelse.<sup>138</sup>

Sedan KL infördes har stadigvarande vistelse gett upphov till obegränsad skattskyldighet i Sverige. Enligt KL skulle ”vad i denna lag stadgas om person, som varit här i riket bosatt, skall även gälla person som stadigvarande vistats i Sverige utan att vara bosatt här”.<sup>139</sup> Genom att lagstiftaren likställde person som vistas stadigvarande i Sverige med i Sverige bosatt person, undvek lagstiftaren att utvidga bosättningsbegreppet ”egentligt bo och hemvist”.<sup>140</sup>

Vid införandet av KL fördes en diskussion om att införa en minimitid för att en vistelse i Sverige skulle anses vara stadigvarande i lagstiftningen.<sup>141</sup> Som förslag gavs både ett år och sex månader. Förslaget förkastades dock då det ansåg föranleda skattetekniska svårigheter vid rättstillämpningen.<sup>142</sup> Samma diskussion har förekommit även senare. Diskussionen har förts med anledning av att det kan anses särskilt besvärande för den skattskyldige att inte veta under vilka omständigheter denne kan bli obegränsat skattskyldig endast på den grunde att de vistas här i landet. Trots att en sådan precisering har ansetts skälig, har någon lagändring inte genomförts.<sup>143</sup>

### 3.2.3 Väsentlig anknytning till Sverige

En person som tidigare har varit bosatt i Sverige och har väsentlig anknytning hit är obegränsat skattskyldig. Med andra ord innebär det att en person som flyttar ut från Sverige, men som efter utflytt fortsatt ha en väsentlig anknytning hit är obegränsat skattskyldig i Sverige.

Bedömningen om en fysisk person har väsentlig anknytning till Sverige görs utifrån ett antal omständigheter som utan inbördes ordning anses konstituera en tillräcklig grund för beskattning.<sup>144</sup> Omständigheterna som grundar väsentlig anknytning till Sverige enligt 3 kap. 7 § första stycket IL är följande:

- om han är svensk medborgare,
- hur länge han var bosatt här,
- om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort,

---

<sup>138</sup> Jfr RÅ 2008 ref. 16 och RÅ 2008 ref. 56.

<sup>139</sup> 68 § KL.

<sup>140</sup> Lindén och Emanuelsson Korsell 1997, s. 611

<sup>141</sup> Se avsnitt 2.2.

<sup>142</sup> Prop. 1927:102 Bil. 3 s. 44 och 46 f.

<sup>143</sup> SOU 1997:75 s. 173; Lindén och Emanuelsson Korsell 1997, s. 612.

<sup>144</sup> Se Carneborn, Inkomstskattelag (1999:1229) 3 kap. 7 §, Lexino 2023-05-23 (JUNO).

- om han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl,
- om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk,
- om han har sin familj här,
- om han bedriver näringsverksamhet här,
- om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här,
- om han har en fastighet här, och
- liknande förhållanden.

Att notera är att listan över omständigheter (också benämnt som anknytningsfaktorer) inte är uttömmande. Detta följer av att den sistnämnda omständigheten är ”liknande förhållanden”. Enbart det faktum att en person uppfyller en anknytningsfaktor medför inte nödvändigtvis att väsentlig anknytning till Sverige bedöms föreligga. Av bestämmelsen framgår ingen inbördes rangordning, däremot har anknytningsfaktorerna bostad som är inrättad för åretruntbruk, familj och bedrivande av näringsverksamhet tillmätts större betydelse i praxis. Dessa anknytningsfaktorer bedöms därför väga tyngre vid bedömningen om väsentlig anknytning föreligger eller inte.<sup>145</sup>

Av 3 kap. 7 § andra stycket IL framgår en särskild bevisregel som innebär att personer som tidigare varit bosatta i Sverige under minst tio år, har bevisbördan för att det inte föreligger någon väsentlig anknytning till Sverige under de fem första åren efter utflytten. Bevisbördan återgår efter dessa fem åren på Skatteverket.<sup>146</sup>

### 3.3 Begränsad skattskyldighet i Sverige

Av 3 kap. 17 § IL följer att en fysisk person som inte är obegränsat skattskyldig i Sverige, är begränsat skattskyldig. Det innebär med andra ord, att den som inte är bosatt i Sverige, inte vistas stadigvarande i Sverige och som inte har väsentlig anknytning till Sverige begränsat skattskyldiga.

Vidare följer innebörden av att vara begränsat skattskyldig i Sverige av 3 kap. 18 § IL. Bestämmelsen anger vilka inkomster en person som är begränsat skattskyldig som ska beskattas i Sverige. Beskattningsanspråket grundar sig således på källstatsprincipen.<sup>147</sup>

---

<sup>145</sup> Dahlberg 2020, s. 49 f.

<sup>146</sup> Se Carneborn, Inkomstskattelag (1999:1229) 3 kap. 7 §, Lexino 2023-05-23 (JUNO).

<sup>147</sup> Dahlberg 2020, s. 57.

Begränsat skattskyldiga personer skattskyldiga i inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) enligt 3 kap. 18 § första punkten IL.

Skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga personer statueras vidare av 3 § SINK. Av bestämmelsen framgår att en person som är bosatt utomlands och som uppbär inkomster som är skattepliktig enligt SINK är skattskyldig enligt samma lag. Med uttrycket ”bosatt utomlands” menas fysiska personer som är begränsat skattskyldiga enligt 2 § tredje stycket SINK.

# 4 Inkomstbeskattningen av fysiska personer i Sverige

## 4.1 Inkomstbegreppet

Adam Smith, skots nationalekonom som brukar räknas som en av dem som lade grunden för den moderna samhällsekonomin, har i *An Inquiry into the Nature and causes of the Wealth of Nations* formulerat den klassiska definitionen av begreppet ”inkomst” enligt följande:

”The gross revenue of all the inhabitants of a great country, comprehends the whole annual procedure of their land and labor; the neat revenue, what remains free to them after deducting the expense of maintaining; first, their fixed; and, secondly, their circulating capital; or what, without encroaching upon their capital, they can place in their stock reserved for immediate consumption, or spend upon their subsistence, conveniences and amusements.”

En inkomst kan med andra ord beskrivas vara ett mått på de resurser som intjänats under ett år och som kan användas för konsumtion utan att inkomsttagarens förmögenhet minskar. Inkomsten kan dock användas som mått i flera olika sammanhang. Vid beskattningen utgör inkomsten ett mått på den resurs varpå en skattskyldig ska betala en del i inkomstskatt.<sup>148</sup>

Inkomstbegreppets sakliga omfattning, med vilket för beskattningens del avser frågan om vad som utgör skattepliktig inkomst, har diskuterats i förarbeten.<sup>149</sup> Av förarbetena framgår det att det inte har ansetts möjligt att ge en uttömmande definition av vad som utgör skattepliktig inkomst. Inkomstberäkningen i svensk skattelagstiftning har därför systematiserats i tre olika inkomstslag för fysiska personer – inkomst av tjänst, inkomst av kapital och inkomst av näringsverksamhet – av vilka det i mer generella ordalag fordras vad som utgör en skattepliktig inkomst.<sup>150</sup>

Innan århundradets reform år 1991 var inkomstslagen sex till antalet – inkomst av tjänst, jordbruksfastighet, rörelse, annan fastighet, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital – vilka sedermera slogs ihop till de tre nyss

---

<sup>148</sup> Se Lodin m.fl. 2021, s. 31 f.

<sup>149</sup> I förarbetena till 1928 års kommunalskattelag, KL, försökte man finna ett inkomstbegrepp som fångade upp produktiv verksamhet, men stötte på problem när det gällde att utifrån inkomstbegreppet precisera vad som utgjorde skattepliktig inkomst; se prop. 1927:102 s. 340.

<sup>150</sup> Se Lodin m.fl. 2021, s. 58.



nämnda. De tre nuvarande inkomstslagen borde emellertid innefatta samma typer av inkomster som de tidigare sex inkomstslagen.<sup>151</sup>

## 4.2 Skattepliktiga och skattefria inkomster i inkomstslaget tjänst

Skattepliktig inkomst i inkomstslaget tjänst utgörs av lön och annan ersättning som betalas ut för utfört arbete i en anställning eller i ett osjälvständigt uppdragsförhållande, enligt 10 kap. 1 § IL samt 11 kap. 1 § IL. Inkomstslaget tjänst har sammanfattande beskrivits som "[...] ett restinkomstslag som skall omfatta alla ersättningar som kan anses hänförliga till eget arbete eller egen prestation om de inte hör till näringsverksamhet".<sup>152</sup> Av 8 kap. IL framgår sådana inkomster som är skattefria vid inkomstbeskattningen.

Avgörande för skatteplikten i inkomstslaget tjänst är att ersättningen betalas ut för en utförd prestation av den skattskyldige. Vad som utgör en inkomst på grund av utförd prestation definieras dock inte närmre varken i lagtext eller i förarbeten.<sup>153</sup> Viss ledning kan sökas i praxis där uttrycket "ersättning på grund av arbetsprestation" har definierats för gränsdragnings syften mellan vad som utgör skattepliktig och skattefri inkomst som har utgetts i ett anställningsförhållande.<sup>154</sup> Även praxis avseende skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter kan vara vägledande.<sup>155</sup>

Av praxis, avseende inkomster som har utgetts i ett anställningsförhållande, följer att om ett förvärv av en inkomst kan anses ha sin grund i anställningsförhållandet är utgångspunkten att förvärvet är en skattepliktig inkomst. Om det finns anledning att anta att syftet är annat än att belöna den anställde för dennes arbetsprestationer kan förvärvet anses utgöra en skattefri inkomst i form av gåva. Frågan om en inkomst ska anses skattepliktig eller skattefri, ska dock avgöras utifrån en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.<sup>156</sup>

Av praxis, avseende arbetsgivaravgifter, följer att en skyldighet att betala arbetsgivaravgifter inträder i och med att ersättning för arbete betalas ut. Det har ingen betydelse om ersättningen utbetalas inom ramen för en anställning eller ett uppdrag, men skyldigheten att utge ersättning ska ha sin grund i en arbetsinsats av något slag. För att avgiftsskyldighet ska uppstå är det dock en

---

<sup>151</sup> Prop. 1989/90:110 s. 295.

<sup>152</sup> Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 124.

<sup>153</sup> Se Lodin m.fl. 2021, s. 59.

<sup>154</sup> Se HFD 2012 ref. 74; HFD 2016 ref. 66, HFD 2016 ref. 69; HFD 2017 ref. 38 I-III.

<sup>155</sup> Se HFD 2022 ref. 20.

<sup>156</sup> HFD 2017 ref. 38 I-III.

förutsättning att det finns ett samband mellan den utbetalda ersättningen och det utförda arbetet. HFD konstaterar, utifrån förarbetena, att uttrycket ”ersättning för arbete” ska ges en vid tolkning.<sup>157</sup>

### 4.3 Beskattningen av skattepliktiga inkomster i inkomstlagen tjänst

På inkomster som är skattepliktiga i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet (skatt på förvärvsinkomster) ska fysiska personer betala både kommunal och statlig inkomstskatt, enligt 1 kap. 3 § IL. Med kommunal inkomstskatt avses summan av de skattesatser som gäller för kommunalskatt och regionskatt i hemortskommunen multiplicerat med den beskattningsbara förvärvsinkomsten, enligt 65 kap. 3 § första stycket IL. Kommunalskatten är en proportionell inkomstskatt, vars storlek beslutas av varje kommun och region med hänsyn till det rådande inkomstbehovet.

Fysiska personer har endast att betala statlig inkomstskatt på sina förvärvsinkomster om den beskattningsbara förvärvsinkomsten efter grundavdrag överstiger en skiktgräns, enligt 65 kap. 5 § första stycket IL. Den statliga inkomstskatten är en proportionell skatt om 20 procent men som till sin karaktär skapar en progressivitet i inkomstbeskattningen.<sup>158</sup>

Skiktgränsen för statlig inkomstskatt räknas upp årligen och för inkomståret 2023 är skiktgränsen 598 500 kr.<sup>159</sup> Skiktgränsen räknas upp varje år med konsumentprisindex (KPI) plus två procentenheter. KPI mäter den genomsnittliga prisutvecklingen för hela den privata inhemska konsumtionen och utgör måttet för kompensations- och inflationsberäkningar i Sverige. KPI ligger också till grund för beräkningen av prisbasbeloppet, vilket i sin tur används för att räkna upp skiktgränsen för statlig inkomstskatt.<sup>160</sup> I juni 2022 var inflationen 8,7 procent i Sverige, vilket var det högsta värdet sedan 90-talet. Med anledning därav kom skiktgränsen för statlig inkomstskatt att höjas från 540 700 kr år 2022 till 598 500 kr år 2023. På grund av den högre skiktgränsen förväntas också förr personer att hamna över gränsen för att betala statlig inkomstskatt år 2023.<sup>161</sup>

---

<sup>157</sup> HFD 2022 ref. 20.

<sup>158</sup> Se Sjöblom, Inkomstskattelag (1999:1229) 1 kap. 3 §, Karnov 2022-03-16 (JUNO).

<sup>159</sup> Förordning (2022:1559) om skiktgräns för statlig inkomstskatt för beskattningsåret 2023.

<sup>160</sup> SCB, *Konsumentprisindex (KPI)*, <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/priser-och-konsumtion/konsumentprisindex/konsumentprisindex-kpi/> [besökt 2023-05-23].

<sup>161</sup> Prop. 2022/23:1 s. 80.

### 4.3.1 Preliminär A-skatt

Skattesystemet i Sverige är uppbyggt på grundval av att en fysisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige och som erhåller skattepliktig inkomst, ska erlägga preliminär skatt med det belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för beskattningsåret, vilket framgår av 8 kap. 1 § SFL. Vidare framgår det av 8 kap. 2 § IL att den preliminära skatten ska betalas genom skatteavdrag (A-skatt).<sup>162</sup>

Mot bakgrund av det källskattesystem som infördes i Sverige år 1947, är det arbetsgivaren som är skyldig att göra skatteavdraget på den ersättning som en fysisk person erhåller för utfört arbete, enligt 10 kap. 3 SFL.<sup>163</sup> Skatteavdrag ska göras i enlighet med den fysiska personens beslut om preliminär A-skatt, enligt 11 kap. 16 § första stycket SFL. Ett beslut om preliminär A-skatt innebär att Skatteverket har att besluta om tillämplig skattetablell eller särskild beräkningsgrund, enligt 55 kap. 6 § första stycket SFL.

Med anledning av att kommunal inkomstskatt i form av kommunalskatt ska betalas till hemortskommunen och regionskatt om hemortskommunen ingår i en region, enligt 1 kap. 4 § första stycket IL, bestäms tillämplig skattetablell med ledning av den skattesats som för beskattningsåret gäller för den fysiska personens hemortskommun, enligt 55 kap. 8 § SFL. Av 65 kap. 3 § andra stycket IL framgår det att med hemortskommun avses den kommun där den fysiska personen var folkbokförd den 1 november året före beskattningsåret. Om en person däremot inte är folkbokförd i Sverige, men är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet avses den kommun där den fysiska personen först var bosatt eller stadigvarande vistades.<sup>164</sup>

För den vars hemortskommun tillämpar en kommunal skattesats om 28,98 % (t.ex. Österåkers kommun<sup>165</sup>), ska skattetablell 29 tillämpas. För den vars hemortskommun tillämpar en kommunal skattesats om 35,15% (t.ex. Dorotea kommun<sup>166</sup>), ska skattetablell 35 tillämpas.<sup>167</sup>

---

<sup>162</sup> Se Lodin m.fl. 2021, s. 689 f.

<sup>163</sup> Se avsnitt 5.2.1 för närmare redogörelse av arbetsgivarens skyldighet att göra skatteavdrag på ersättning för utfört arbete.

<sup>164</sup> Se Linders, Inkomstskattelag (1999:1229) 65 kap. 3 §, Karnov 2022-02-21 (JUNO).

<sup>165</sup> SCB, *Högsta och lägsta kommunalskatten 2023*, <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finanser-for-den-kommunala-sektorn/kommunalskatterna/pong/tabell-och-diagram/hogsta-och-lagsta-kommunalskatten-2023/> [besökt 2023-02-21].

<sup>166</sup> Ibid.

<sup>167</sup> Skatteverket, *Skattetableller*, <https://www.skatteverket.se/foretag/arbetsgivare/arbetsgivaravgifterochskatteavdrag/skattetableller.4.96cca41179bad4b1aa8a46.html> [besökt 2023-02-21].

Då erläggandet av preliminär skatt, så nära som möjligt, ska motsvara den slutliga skatten är skattetabellerna utformade med hänsyn till såväl kommunal och statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster, som allmän pensionsavgift, begravningsavgift, avgift till registrerat trossamfund och public service-avgift samt avdrag och skattereduktion för grundavdrag, avdrag för allmän pensionsavgift, jobbskatteavdrag och skattereduktion för sjuk- och aktivitetsersättning.<sup>168</sup>

Av 11 kap. 4 § SFL framgår det att i underlaget för beräkningen av skatteavdraget från ersättning för arbete ingår bl.a. kontant ersättning och värdet av förmåner som är skattepliktiga enligt IL. Skatteavdraget är således inte debiterat, med vilket menas att storleken på skattebeloppet inte är fastställt, utan beräkningsgrunden för skatteavdragets storlek är i stället fastställt.<sup>169</sup>

### 4.3.2 SINK

En fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige och därmed är att betrakta som utomlands bosatt enligt 2 § SINK, är som tidigare nämnt skattskyldig enligt 3 § SINK för sådana skattepliktiga inkomster som framgår av 5 § SINK.

Uppräkningen av skattepliktiga inkomster i 5 § SINK är uttömmande. Ersättningar som tillhör inkomstlagen kapital och näringsverksamhet är således aldrig skattepliktiga enligt SINK.<sup>170</sup> Vidare följer det av 5 § fjärde stycket SINK ett krav om att en obegränsat skattskyldig person skulle ha beskattats för sådan inkomst enligt IL, för att den ska vara skattepliktig enligt SINK. Det innebär i praktiken att en inkomst som är skattefri enligt 8 kap. IL eller som inte tas upp i inkomstlagen tjänst enligt 11 kap. IL beskattas inte heller enligt SINK.<sup>171</sup>

6 § SINK anger sådana inkomster som är undantagna från skatteplikt för utomlands bosatta personer. Sådana inkomster är bland annat ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalas av arbetsgivaren för kostnad för resa till och från Sverige, för kostnad för logi för den tid under vilken arbetet utförs i Sverige samt för ökade levnadskostnader m.m.

Vidare undantas utomlands bosatta personer från skatteplikt i Sverige, enligt 6 a § SINK, för ersättning i form av lön och förmåner på grund av anställning eller uppdrag, om mottagaren av ersättningen inte vistas i Sverige under en eller flera tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en

---

<sup>168</sup> Ibid.

<sup>169</sup> Se Lodin m.fl. 2021, s. 690.

<sup>170</sup> Prop. 1990/91:107 s. 36.

<sup>171</sup> Ibid. s. 36.

tolvmånadersperiod, ersättningen betalas av en arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige eller på dennes vägnar, och ersättningen belastar inte ett fast driftsställe som arbetsgivaren har i Sverige. Bestämmelsen benämns sammanfattande som 183-dagarsregeln.

För sådan inkomst som är skattepliktig enligt SINK för utomlands bosatta personer, erläggs särskild inkomstskatt med 25 procent, enligt 7 § SINK. Skatt enligt SINK tas antingen ut med full skattesats eller inte alls, någon möjlighet att jämka procentsatsen (att ta ut skatt med en annan procentsats) finns inte. SINK är en definitiv statlig inkomstskatt, vilket innebär att skatten är slutlig i samband med att den erläggs. Den vidare innebörden av att skatten är slutlig är att någon inkomstdeklaration inte ska lämnas in till Skatteverket och därmed finns det heller ingen möjlighet till avdrag.<sup>172</sup>

Om arbetsgivaren skulle ha gjort skatteavdrag för preliminär skatt, men den skattskyldige har erhållit beslut om särskild inkomstskatt enligt 54 kap. 1 § SFL från Skatteverket, har den skattskyldige rätt att ansöka om att tillgodoräknas det överskjutande beloppet, enligt 54 kap. 3 § första stycket SFL. En återbetalning av SINK-skatt kan först göras när det kommit in en skriftlig ansökan till Skatteverket.<sup>173</sup>

### 4.3.3 Undantag från beskattning enligt SINK

Av 4 § SINK följer att den som är skattskyldig enligt 3 § SINK kan undantas från skattskyldighet om denne begär att vara skattskyldig enligt IL för inkomsterna under ett beskattningsår. En begäran om att bli beskattad enligt IL, i stället för enligt SINK, avser hela den del av inkomståret som den fysiska personen är begränsat skattskyldig och begäran avser alla de inkomster som erhålls under beskattningsåret. Det är med andra ord inte möjligt att få en inkomst beskattad enligt IL och en annan inkomst enligt SINK.<sup>174</sup>

En begränsat skattskyldig person som begär att bli beskattad enligt IL, ska betala kommunal inkomstskatt för gemensamt kommunalt ändamål, enligt 1 kap. 4 § andra stycket IL. Med kommunal inkomstskatt för gemensamt kommunalt ändamål avses summan av de skattesatser för kommunal skatt och regionskatt som genomsnittligt tillämpas för beskattningsåret, multiplicerat

---

<sup>172</sup> Skatteverket, *Hur beskattas inkomsterna?*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvag-ledning/edition/2023.7/3281.html> [besökt 2023-03-16].

<sup>173</sup> Skatteverket, *Återbetalning av SINK-skatt*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvag-ledning/355840.html?date=2016-09-29> [besökt 2023-05-23].

<sup>174</sup> Prop. 2004/05:19 s. 62 f.

med den beskattningsbara förvärvsinkomsten, enligt 65 kap. 4 § andra stycket IL. För 2023 är den genomsnittliga kommunala skattesatsen 32,23 %.<sup>175</sup>

Genom att en begränsat skattskyldig person begär att bli beskattad enligt IL, ges den skattskyldige också möjlighet att begära avdrag för kostnader för in-täkternas förvärvande enligt 12 kap. 1 § IL, vilket en obegränsat skattskyldig person har möjlighet att begära.<sup>176</sup>

Införandet av möjligheten för en begränsat skattskyldig person att begära att bli beskattad enligt IL år 2004, gjordes mot bakgrund av att begränsat skatt-skyldiga inte var berättigade till några kostnadsavdrag enligt SINK och det var oklart huruvida bestämmelserna i SINK innebar en diskriminering som stred mot reglerna om fri rörlighet för arbetstagare i EG-fördraget.

Det är konstaterat att det är förenligt med EU-rätten att en utomlands bosatt person som har valt att bli beskattad för sina inkomster enligt SINK, inte med-ges samma avdragsmöjligheter som en i landet bosatt person har enligt IL. En förutsättning för förenligheten med EU-rätten är dock att den sammanlagda skattebelastningen för en utomlands bosatt person, inte är högre än för en i landet bosatt person och att personer som likställs med dessa befinner sig i en jämförbar situation.<sup>177</sup> För det fall den begränsat skattskyldiga personen be-döms befinna sig i en jämförbar situation med en obegränsat skattskyldig per-son, föreligger en olikbehandling som är oförenlig med EU-rätten.<sup>178</sup>

För svenskt vidkommande anses valmöjligheten att låta sig beskattas enligt IL, tillgodose förutsättningen att den sammanlagda skattebelastningen för ut-omlands bosatta personer inte får en högre skattebelastning än obegränsat skattskyldiga i Sverige.<sup>179</sup> En person som väljer att bli beskattad enligt IL i stället för enligt SINK, har rätt följande till skattereduktioner och avdrag om personens överskott av förvärvsinkomster, uteslutande eller så gott som ute-slutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige, enligt 67 kap. 5 § IL:

- skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa (67 kap. 49 § andra stycket IL),
- skattereduktion för förvärvsinkomster (67 kap. 46 § IL),
- skattereduktion för gåvor (67 kap. 24 § IL),

---

<sup>175</sup> Skatteverket, *Belopp och procent – inkomstår 2023*, <https://www.skatteverket.se/pri-vat/skatter/beloppochprocent/2023.4.1997e70d1848dabbac91bc9.html> [besökt 2023-03-16].

<sup>176</sup> Prop. 2004/05:19 s. 62 f.

<sup>177</sup> C-632/13 *Hirvonen*.

<sup>178</sup> C-169/03 *Wallentin*.

<sup>179</sup> HFD 2016 ref. 36.

- skattereduktion för installation av grön teknik (67 kap. 36 § andra stycket IL),
- jobbskatteavdrag (skattereduktion för arbetsinkomst) (67 kap. 5 § IL),
- skattereduktion för rot- och rutarbete (67 kap. 11 § andra stycket IL),
- skattereduktion för sjuk- och aktivitetsersättning (67 kap. 9 a § IL),
- pensionssparavdrag (59 kap. 16 § första stycket IL),
- andra allmänna avdrag än pensionssparavdrag (62 kap. 9 § första stycket IL), och
- grundavdrag (63 kap. 2 § första stycket IL).

Förutsättningen för att en begränsat skattskyldig person ska medges skattereduktion och avdrag enligt ovan, är att överskottet av förvärvsinkomster i Sverige och andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige. Inkomstkravet för erhållandet av personliga avdrag ansågs vid införandet av möjligheten att bli beskattad enligt IL som begränsat skattskyldig, var berättigad med anledning av att var och en inte skulle få rätt till personliga avdrag. Detta då det skulle kunna komma att innebära att många personer medgavs personliga avdrag såväl i arbetsstaten, som i bosättningsstaten – vilket bedömdes vara oacceptabelt.<sup>180</sup>

Beräkningsmetoden innebär att förvärvsinkomsten i Sverige ska jämföras med den enskildes totala förvärvsinkomst i såväl Sverige som i andra länder. Uttrycket ”uteslutande eller så gott som uteslutande” utgör avgränsningen till följd av EU-domstolens praxis på området.<sup>181</sup> Med ”uteslutande eller så gott som uteslutande” menas ca 90 procent eller mer av förvärvsinkomsterna ska komma från Sverige för att en enskild ska bli berättigad till personliga avdrag.<sup>182</sup> Inkomsterna som ingår i beräkningsunderlaget är sådana inkomster som beskattas enligt IL och som även beskattas utomlands. Inkomster som har sin källa i Sverige men som inte beskattats enligt IL, vill säga inkomster som beskattats enligt SINK eller inkomster som är undantagna från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal, ska inte ingå i beräkningsunderlaget. Om sådana inkomster däremot har beskattats i utlandet får de betraktas som utländska förvärvsinkomster.<sup>183</sup>

---

<sup>180</sup> Prop. 2004/05:19 s. 44.

<sup>181</sup> C-107/94 *Asscher*.

<sup>182</sup> Prop. 2004/05:19 s. 45.

<sup>183</sup> Skatteverket, *Begreppet överskott av förvärvsinkomster i Sverige*, dnr 130 89071-05/111, 2005.

# 5 Skatteförfarandet vid beskattning av fysiska personer

## 5.1 Skatteregistrering i Sverige

En person som planerar att vistas och bo i Sverige i tolv månader eller mer, ska folkbokföra sig i Sverige. Den som är folkbokförd i Sverige har A-skatt och någon särskild ansökan om registrering för att betala skatt i Sverige behöver inte företas. Om en person av någon anledning inte ska eller kan folkbokföra sig i Sverige ska denna lämna in en anmälan om preliminär A-skatt till Skatteverket.<sup>184</sup> Mot denna bakgrund kommer folkbokföringen som grund för registrering att betala skatt i Sverige att behandlas nedan.

För dem som är skattskyldiga i Sverige på andra grunder än bosättning, föreligger ett anmälnings- respektive ansökningsförfarande för att bli registrerade att betala skatt i Sverige. Båda förfaranden resulterar dock i att personen i fråga blir registrerad enligt lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, SdbL (vidare benämnd som beskattningsdatabasen).

Den som vistas i Sverige längre tid än sex månader och arbetar hela eller delar av perioden ska lämna in ”Anmälan om preliminär A-skatt (SKV 4402)” till Skatteverket för att bli registrerad att betala inkomstskatt i Sverige. Den som vistas i Sverige kortare tid än sex månader och arbetar här hela eller delar av perioden, ska lämna in ”Ansökan om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) (SKV 4350)” till Skatteverket för att betala särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.<sup>185</sup>

### 5.1.1 Folkbokföring av i Sverige bosatta personer

Frågan om vem som ska anses vara bosatt i Sverige regleras främst i den folkbokföringsrättsliga lagstiftningen, men också i den skatterättsliga och socialförsäkringsrättsliga lagstiftningen.<sup>186</sup> Bosättningsbegreppet kan vid en första

---

<sup>184</sup> Skatteverket, *A-skatt och SA-skatt*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.7/1291.html> [besökt 2023-04-11].

<sup>185</sup> Ibid.

<sup>186</sup> Se Ellika Sevelin, *Är du bosatt lille vän? Om bosättningsbegreppet i skatte-, socialförsäkrings- och folkbokföringsrätten*, Förvaltningsrättslig tidskrift 4/2021, s. 723-746.



anblick anses vara kongruent mellan dessa lagstiftningsområden, något som dock kan ifrågasättas vid en närmare skärskådan.<sup>187</sup>

Enligt 1 § FOL innebär folkbokföring att fastställa en persons bosättning och registrera de uppgifter som får förekomma enligt lagen (2001:182) om behandling av personuppgifter i Skatteverkets folkbokföringsverksamhet (vidare kallad för folkbokföringsdatabasen). För att en person ska bli folkbokförd i Sverige ska en prövning göras om de formella förutsättningarna för registrering är uppfyllda.<sup>188</sup> En av de formella förutsättningarna för folkbokföring i Sverige är att personen ska anses vara bosatt i Sverige. Av 3 § första stycket FOL följer att en person som kan antas regelmässigt tillbringa sin dygnsvila (dygnsviloregeln) under minst ett år (ett-årskravet), ska anses vara bosatt i Sverige. Bosättningsbegreppet, knutet till den s.k. dygnsviloregeln, har varit föremål för flertalet utredningar med anledning av att försöka anpassa begreppet till samtida krav då begreppet har ansetts vara ålderdomligt och föråldrat redan i förhållande till det framväxande industrisamhället. Dock har det inte skett någon förändring av det folkbokföringsrättsliga bosättningsbegreppet baserat på dygnsviloregeln består.<sup>189</sup>

Bosättningsbegreppet i 3 kap. 3 § första punkten IL har som konstaterat sin utgångspunkt i det folkbokföringsrättsliga bosättningsbegreppet, dock är det de faktiska omständigheterna kring den fysiska personens bosättning som är avgörande för huruvida skattskyldighet enligt nämnda bestämmelse föreligger eller inte.<sup>190</sup>

Att det folkbokföringsrättsliga och det inkomstskatterättsliga bosättningsbegreppet inte är kongruent kan konstateras bero på att det föreligger en diskrepans mellan bestämmelsernas syfte. Syftet med det inkomstskatterättsliga bosättningsbegreppet är att avgöra skattskyldigheten i Sverige, medan syftet med det folkbokföringsrättsliga bosättningsbegreppet är att föra register och avgöra bosättning.<sup>191</sup> Vidare är syftet med det inkomstskatterättsliga bosättningsbegreppet att minska risken för skatteundandragande, vilket föranleder att det inkomstskatterättsliga bosättningsbegreppet är vidare till sitt omfång än det folkbokföringsrättsliga bosättningsbegreppet.<sup>192</sup>

---

<sup>187</sup> Se Mats Tjernberg, *Frågan om kongruens mellan rätten att erhålla vissa sociala förmåner och skyldigheten att betala skatt*, Skattenytt 2009, s. 214-224.

<sup>188</sup> Se Pettersson, *Folkbokföringslag* (1991:481) 1 §, Karnov 2023-03-23 (JUNO).

<sup>189</sup> Se Per-Ola Larsson, *Ny folkbokföringslag*, Skattenytt 1990, s. 526

<sup>190</sup> Se avsnitt. 3.2.1. för närmare redogörelse av begreppet ”bosatt i Sverige” i skattelagstiftningen.

<sup>191</sup> Se Katia Cejje, *Inkomstskatter och socialavgifter – två metoder att beskatta löneinkomster*, 1 uppl. (Stockholm: Nordstedts juridik, 2020), s. 147.

<sup>192</sup> Sevelin 2021, s. 733

Bosättningsbegreppet, enligt den folkbokföringsrättsliga lydelsen, har dock ur ett praktiskt perspektiv en lång tradition av att korrelera med beskattningen av fysiska personer. Tidigare följde det av 5 § skatteregisterlagen (1980:343) att personnummer, namn, adress, civilstånd, datum för civilståndsändring och folkbokföringsförhållanden skulle anges i det centrala skatteregistret för fysiska personer som var folkbokförda i Sverige, medan fysiska personer som inte var folkbokförda i Sverige skulle föras in i det centrala skatteregistret i den mån det behövdes för beskattning i Sverige. Även vissa andra uppgifter som t.ex. uppgifter om registrering enligt skattebetalningslagen (1997:483) och på vilket sätt skatten skulle betalas, förekom i det centrala skatteregistret.

Sedan 2001 regleras registerföringen för beskattnings- och folkbokföringsändamål i lag (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, SdbL, och lag (2001:182) om behandling av personuppgifter i Skatteverkets folkbokföringsverksamhet. De berörda registerförfattningarna innehåller bestämmelser om för vilka ändamål personuppgifter får behandlas, vilka ofta delas in i s.k. primära och sekundära ändamålsbestämmelser. De primära ändamålen avser att tillgodose de behov som finns att behandla personuppgifter i beskattnings- eller folkbokföringsverksamheten hos Skatteverket, medan de sekundära ändamålen reglerar i vilken utsträckning personuppgifter som myndigheten har samlat in för ett primärt ändamål för behandlas för att lämnas ut till annan verksamhet inom den egna myndigheten, t.ex. uppgifter om vart en fysisk person är folkbokförd för beskattningssyfte.<sup>193</sup>

Av ovan följer att den som är folkbokförd i Sverige är registrerad för A-skatt per automatik och någon särskild ansökan om registrering för att betala skatt i Sverige behöver inte företas av den enskilde.<sup>194</sup>

## 5.1.2 Anmälan om preliminär A-skatt

En fysisk person som vistas i Sverige längre tid än sex månader och arbetar hela eller delar av perioden, ska för att bli registrerad att betala inkomstskatt i Sverige, lämna in ”Anmälan om preliminär A-skatt (SKV 4402)” till Skatteverket. Av 55 kap. 6 § SFL följer det att Skatteverket ska för en fysisk person som inte är godkänd för F-skatt, senast den 18 januari under beskattningssåret besluta om tillämplig skattetabell eller särskild beräkningsgrund (*beslut om preliminär A-skatt*), och om en fysisk person, som tidigare inte haft sådan inkomst som skatteavdrag ska göras från, får sådan inkomst ska beslut om preliminär A-skatt fattas så snart som möjligt.

---

<sup>193</sup> Prop. 2017/18:95 s. 54 f.

<sup>194</sup> Skatteverket, *A-skatt och SA-skatt*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.7/1291.html> [besökt 2023-04-11].

Förfarandet är ett anmälningsförfarande som i praktiken innebär att Skatteverket fastställer vilken skattetablell som ska tillämpas för den fysiska personen i fråga.<sup>195</sup> För att ett beslut om preliminär A-skatt ska kunna utfärdas föreligger det enligt tidigare nämnda lagrum att personen som anmäler sig för att betala inkomstskatt i Sverige, ska ha en inkomst som skatteavdrag ska göras från.<sup>196</sup>

En fysisk person som önskar att erhålla ett beslut om preliminär A-skatt har således att bevisa för Skatteverket att denne uppbär en sådan inkomst som skatteavdrag ska göras från. Bevisbördan åligger med andra ord den enskilde, vilket innebär att det är den enskilde som måste ta fram bevisning för att visa att en omständighet föreligger.<sup>197</sup> Av anmälningsformuläret framgår det att en ”handling som styrker din inkomst, t.ex. ett anställningsavtal” ska bifogas till anmälan.<sup>198</sup> Av formuleringen framgår det att även andra handlingar som kan tänkas styrka en inkomst kan användas som bevismedel, vilket följer av att bevisföringen i svensk process är fri.<sup>199</sup> För den fysiska personen det åligger att bevisa att denne har en inkomst som skatteavdrag ska göras från, innebär den fria bevisföringen att denna kan åberopa vilka bevismedel som denne vill för att styrka sin inkomst. Sannolikt bör handlingar så som lönespecifikation<sup>200</sup> och anställningsintyg<sup>201</sup> från arbetsgivaren vara sådana handlingar som godtas som bevismedel av Skatteverket för att styrka att en inkomst finns. Skatteverket är av uppfattning att bevisvärdet hos skriftliga handlingar är varierande, t.ex. har sådana handlingar, som den enskilda själv har upprättat eller som har upprättats av någon som berörs i handlingen, normalt ett lägre bevisvärde än om någon annan har upprättat handlingen.<sup>202</sup>

Beviskravet är i det ordinariebeskattningsförfarandet är ”sannolikt”, vilket är ett relativt lågt ställt beviskrav.<sup>203</sup> Vidare följer det av Skatteverkets utredningsskyldighet att göra en noggrann prövning av allt som har förekommit i ärendet, vilket torde innebära att även sådana uppgifter som finns tillgänglig för myndigheten bör kunna användas för att styrka att en inkomst som

---

<sup>195</sup> Prop. 2010/11:165 s. 982.

<sup>196</sup> Jfr 55 kap. 6 § andra stycket SFL.

<sup>197</sup> Jfr HFD 2019 ref. 9.

<sup>198</sup> Se blankett SKV 4402.

<sup>199</sup> Jfr 35 kap. 1 § RB.

<sup>200</sup> Med lönespecifikation avses skriftlig handling som innehåller detaljerade uppgifter om lön, förmåner, kostnadsersättningar, frånvaro och skatt under löneperioden samt ackumulerade värden för tiden fram till löneperiodens slut.

<sup>201</sup> Med anställningsintyg avses skriftlig handling som innehåller arbetsgivarens namn, anställningsdatum och befattning.

<sup>202</sup> Jfr HFD 2020 ref. 52 p. 28.

<sup>203</sup> Prop. 2002/03:106 s. 118 f.

skatteavdrag ska göras från finns för den fysiska person som anmäler sig för preliminär A-skatt.<sup>204</sup>

### 5.1.3 Ansökan om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK)

En fysisk person som vistas i Sverige kortare tid än sex månader och arbetar här hela eller delar av perioden ska lämna in ”*Ansökan om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) (SKV 4350)*” till Skatteverket för att bli registrerad för att betala särskild inkomstskatt i Sverige.

Av 13 kap. 1 § SFL framgår att Skatteverket ska besluta huruvida skatt för en fysisk person ska tas ut enligt SINK (*beslut om särskild inkomstskatteredovisning*). Av samma bestämmelse framgår det att i ett sådant beslut ska Skatteverket ange om utbetalaren av den skattepliktiga ersättningen ska göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt och om mottagaren har inkomster som är undantagna från skatteplikt.

Ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning kan meddelas på ansökan av antingen den skattskyldige själv eller den som betalar ut den skattepliktiga ersättningen.<sup>205</sup> I ansökan ska det anges vilken inkomst ansökan avser (arbetsinkomst, pensionsinkomst, sjöinkomst, offentlig anställning eller annan inkomst). Det framgår dock inte att den skattskyldige eller utbetalaren har att styrka att någon sådan inkomst uppbärs av den skattskyldige.<sup>206</sup>

För den som önskar att bli beskattad enligt IL i stället för SINK, ska på sin ansökan kryssa i rutan ”Jag begär att bli beskattad enligt inkomstskattelagen i stället för lagen om särskild inkomstskatt (SINK)”.<sup>207</sup> Om den skattskyldige eller utbetalaren av den skattepliktiga ersättningen yrkar på att det ska ske beskattning enligt IL, ska Skatteverket inte fatta något beslut om SINK.<sup>208</sup>

Ett beslut om preliminär A-skatt på särskild beräkningsgrund, enligt 55 kap. 6 § SFL, ska i stället fattas för den begränsat skattskyldige. Av beslutet om preliminär A-skatt ska det framgå att skatteavdrag ska göras utifrån en genomsnittlig kommunalskattesats. Detta eftersom den kommunala inkomstskatten består av summan av de skattesatser för kommunal skatt och regionskatt som genomsnittligt tillämpas för beskattningsåret, enligt 65 kap. 4 § andra stycket IL.

---

<sup>204</sup> 23 § FL.

<sup>205</sup> Prop. 2010/11:165 s. 751.

<sup>206</sup> Se Bilaga 2.

<sup>207</sup> Se Bilaga 2.

<sup>208</sup> Prop. 2010/11:165 s. 751.

## 5.2 Skattebetalningssystemet i Sverige

Det nuvarande skattebetalningssystemet har sina rötter i källskattesystemet som infördes i Sverige år 1947. Motiven bakom källskattesystemet var bland annat att förenkla skatteuppbördsförfarandet för dem skattskyldiga. Genom att skatten togs ut samtidigt som utbetalningen av bruttoinkomsten, skulle den skattskyldige endast uppbära nettoinkomsten. Vilket ansågs vara den mest ändamålsenliga formen av skatteuppbörd.<sup>209</sup>

Skattebetalningssystemet i Sverige är, på grundval av dem anförda motiven för källskattesystemet, uppbyggt så att skyldigheten att betala och redovisa skatten för den enskilde arbetstagaren, åligger arbetsgivaren. Arbetsgivarna kan, med andra ord, beskrivas som skatteindrivare åt staten.<sup>210</sup>

### 5.2.1 Skatteavdragsskyldigheten för arbetsgivarna

#### 5.2.1.1 Skatteavdrag för preliminär A-skatt

Av 10 kap. 2 § SFL framgår det att den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning som är skattepliktig enligt IL, är skyldig att göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i 10 kap. SFL. Av bestämmelsens lydelse framgår det att det är ersättningarnas karaktär som är avgörande för skatteavdragsskyldigheten. Att mottagaren i det enskilda fallet är obegränsat eller begränsat skattskyldig har således ingen betydelse.<sup>211</sup> Av andra stycket framgår det att skatteavdraget ska göras vid varje tillfälle då utbetalning sker.

Enligt huvudregeln om skatteavdrag för arbete i 10 kap. 3 § SFL ska skatteavdrag göras på all kontant ersättning som betalas ut för arbete. Med begreppet ”ersättning för arbete” avses ersättning som har mottagits för en arbetsprestation.<sup>212</sup> I det andra stycket ges en uppräknning av olika ersättningar som också ska räknas som ersättning för arbete. Till huvudregeln föreligger dock vissa undantag, vilka framgår av 10 kap. 4-13 §§ SFL.

En utbetalare som ska göra skatteavdrag för preliminär skatt från ersättning för arbete som betalas ut till en fysisk person, ska göra det i enlighet med den fysiska personens beslut om preliminär A-skatt, enligt 11 kap. 16 § SFL. Som tidigare nämnt innebär ett beslut om preliminär A-skatt att Skatteverket

---

<sup>209</sup> Se avsnitt 2.2.2.

<sup>210</sup> Se Lodin m.fl. 2021, s. 690.

<sup>211</sup> Se Walterson, Skatteförfarandelag (2011:1141) 10 kap. 2 §, Karnov 2023-03-30 (JUNO).

<sup>212</sup> Prop. 1991/92:112 s. 158.

beslutar om tillämplig skattetablell eller särskild beräkningsgrund. Skattdraget ska i fråga om sådan ersättning som är mottagarens huvudinkomst göras enligt en allmän skattetablell, om inget annat föreskrivs i lag, enligt 11 kap. 17 § SFL.<sup>213</sup>

Sedan 1 januari 2021 föreligger det även en skyldighet för utländska utbetalare, som saknar fast driftställe i Sverige, att göra skatteavdrag från ersättning för arbete som mottagaren av ersättningen har utfört i Sverige, enligt 10 kap. 6 § SFL. Införandet av bestämmelsen kom att förändra uppbörden av skatt kopplat till arbete utfört i Sverige utifrån det övergripande syftet att uppnå konkurrensneutralitet mellan svenska och utländska utbetalare, då utländska utbetalare ansågs vara skattemässigt gynnade jämfört med svenska utbetalare.<sup>214</sup> Tidigare gällde att en utländsk arbetsgivare som saknade fast driftställe i Sverige var inte skyldig att göra skatteavdrag på ersättning som betalades ut för arbete som mottagaren utförde i Sverige. Avsaknaden av skatteavdragsskyldighet för utländska utbetalare framgick inte explicit av lagtext, utan av förarbeten och praxis till den tidigare lydelsen av 10 kap. 6 § SFL.<sup>215</sup>

Av utländska utbetalare ska skatteavdrag inte göras enligt de allmänna skattetablellerna. I stället ska skatteavdrag göras med 30 procent enligt 11 kap. 20 § fjärde punkten SFL. Innebörden av bestämmelsen är att skatteavdrag ska göras från ersättning som utbetalas till en obegränsat skattskyldig arbetstagare och till en begränsat skattskyldig arbetstagare som inte har ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning. Om mottagaren däremot har fått ett beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag eller beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska utbetalaren göra skatteavdrag enligt det beslutet, och inte med 30 procent, under förutsättning att utbetalaren känner till beslutet.<sup>216</sup>

Bakgrunden till att utländska utbetalare endast ska göra skatteavdrag om 30 procent, och inte enligt de allmänna skattetablellerna, är uppfattningen om att en utländsk utbetalare som endast ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete i Sverige vid ett fåtal tillfällen per år kan ha svårt att tillämpa bestämmelserna om skatteavdrag enligt tabell på ett korrekt sätt. Dessutom menade lagstiftaren att skatteavdrag enligt tabell sannolikt inte skulle motsvara den slutliga skatt som arbetstagaren har att betala i Sverige, om denne inte arbetar i Sverige ett helt kalenderår, varför ett skatteavdrag om 30 procent ansågs vara adekvat.<sup>217</sup>

---

<sup>213</sup> Se avsnitt 4.3.1 för närmare redogörelse av preliminär A-skatt och skattetableller.

<sup>214</sup> Prop. 2019/20:190 s. 116.

<sup>215</sup> Se prop. 2019/20:190 s. 34, prop. 1996/97:100 s. 568 samt prop. 2010/11:165 s. 809.

<sup>216</sup> Prop. 2019/20:190 s. 149.

<sup>217</sup> Prop. 2019/20:190 s. 77 ff.

### 5.2.1.2 Skatteavdrag för särskild inkomstskatt

Ett särskilt viktigt undantag till 10 kap. 3 § SFL är det i 10 kap. 7 § SFL som anger att om ersättning för arbete omfattas av ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning, och utbetalaren känner till beslutet, ska skatteavdrag enligt bestämmelserna i 10 kap. SFL inte göras, i stället är bestämmelserna i 13 kap. SFL tillämpliga.

Av 13 kap. 3 § SFL framgår att den som betalar ut kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktigt enligt SINK ska göra skatteavdrag från sådan ersättning om Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning har angett att skatteavdrag ska göras enligt SINK och utbetalaren känner till beslutet.

Skatteavdrag för särskild inkomstskatt görs med 25 procent, enligt 7 § SINK.

Om mottagaren av ersättningen har erhållit ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning av Skatteverket, men utbetalaren av ersättningen är hemmahörande i utlandet, ska något skatteavdrag inte göras. Av 2 § SINK framgår det att juridiska personer som inte är registrerade i Sverige eller har fast driftsställe i Sverige, är hemmahörande i utlandet. I sådana fall ska den skattskyldige själv redovisa och betala skatten i Sverige enligt 13 kap. 6 § SFL. Att den utländska utbetalaren inte har någon skyldighet att göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt påverkar med andra ord inte mottagaren skattskyldighet för inkomsten i Sverige. En mottagare som är skattskyldig för inkomster enligt SINK har i egenskap av skattskyldig ett eget ansvar för att skatten betalas.<sup>218</sup>

## 5.2.2 Arbetsgivarens rapporteringsskyldighet

En arbetsgivare som är skyldig att göra skatteavdrag, enligt 10 kap. 2 § och 6 § SFL, är också skyldig att lämna en skattedeklaration, enligt 26 kap. 2 § första punkten SFL. Rapporteringsskyldigheten för utländska utbetalare är med andra ord en direkt följd av skatteavdragsskyldigheten för utländska utbetalare som gäller från och med 1 januari 2021.<sup>219</sup>

Även den som är skyldig att göra skatteavdrag för SINK ska lämna en skattedeklaration enligt 26 kap. 2 § första punkten SFL.<sup>220</sup> En fysisk person som däremot är skattskyldig enligt SINK, men vars utbetalare är hemmahörande i utlandet och därmed inte har att göra något skatteavdrag för den enskilde

---

<sup>218</sup> Prop. 2010/11:165 s. 752.

<sup>219</sup> Prop. 2019/20:190 s. 75.

<sup>220</sup> Se Walterson, Skatteförfarandelag (2011:1141) 26 kap. 2 §, Karnov 2023-04-05 (JUNO).

enligt 13 kap. 6 § SFL, ska själv lämna en skattedeclaration enligt 26 kap. 2 § sjätte punkten SFL.

Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska redovisas för redovisningsperioder. Med redovisningsperioder avses en kalendermånad enligt 26 kap. 10 § SFL. Skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter inträder enligt 2 kap. 14 § socialavgiftslagen (2008:980), SAL, först om ersättningen under året till en och samma person har uppgått till 1 000 kr.

En arbetsgivardeklaration ska, enligt 26 kap. 19 § SFL, innehålla uppgift om sammanlagt skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Redovisning av sådana uppgifter sker på blanketten ”Arbetsgivardeklaration Huvuduppgift (SKV 4786)”.<sup>221</sup> Om ersättning för arbete har betalats ut till anställda ska arbetsgivardeklarationen dessutom innehålla uppgift om ersättningen som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag på, skatteavdragets belopp och den ersättning som utbetalaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter för per betalningsmottagare, enligt 26 kap. 19 a § SFL. Redovisning av sådana uppgifter sker på blanketten ”Arbetsgivardeklaration Individuppgift (SKV 4788)”.<sup>222</sup>

---

<sup>221</sup> Skatteverket, *Arbetsgivardeklaration Huvuduppgift (SKV 4786)*, <https://skatteverket.se/foretag/etjansterochblanketter/blanketterbroschyrer/blanketter/info/4786.4.2cf1b5cd163796a5c8bc704.html> [besökt 2023-04-05].

<sup>222</sup> Skatteverket, *Arbetsgivardeklaration Individuppgift (SKV 4788)*, <https://skatteverket.se/foretag/etjansterochblanketter/blanketterbroschyrer/blanketter/info/4788.4.2cf1b5cd163796a5c8bd028.html> [besökt 2023-04-05].



## 6 Analys och slutsats

### 6.1 Ett kongruent bosättningsbegrepp?

I artikeln ”Är du bosatt lille vän? Om bosättningsbegreppet i skatte-, socialförsäkring- och folkbokföringsrätten” lyfter Ellika Sevelin, universitetslektor i allmän rättslära vid Juridiska fakulteten, Lunds universitet, skillnaderna och likheterna i bosättningsbegreppet inom inkomstskatterätten, socialförsäkringsrätten och folkbokföringsrätten för att ställa dessa i relation till förarbetena utifrån frågan varför de skillnader som föreligger är för handen. Utgångspunkten för bosättningsbegreppet i samtliga lagstiftningar är dygnsviloprincipen konstaterar Sevelin, men poängterar samtidigt att lagstiftningarna har självständiga bosättningsbedömningar där varken inkomstskatterätten eller socialförsäkringsrätten tar hänsyn till om folkbokföring faktiskt har skett.<sup>223</sup> Sevelin konstaterar dock att en person får i huvudregeln anses vara bosatt i skatterättslig mening om det kan antas att personen ska tillbringa minst ett år i Sverige. Detta mot bakgrund av att det folkbokföringsrättsliga bosättningsbegreppet förutsätter att man spenderar minst en natt i veckan (eller motsvarande) i landet under ett års tid för att anses bosatt i Sverige. Som Sevelin också poängterar är Skatteverket dock av uppfattning att bosättning i skatterättslig mening endast förutsätter att tidskravet för stadigvarande är tillräckligt för att en person ska kunna anses bosatt i skatterättslig mening.<sup>224</sup>

För att rättvist kunna jämföra det inkomstskatterättsliga bosättningsbegreppet med det folkbokföringsrättsliga bosättningsbegreppet, menar Sevelin att såväl den äldre lydelsen ”egentligt bo och hemvist” i KL samt ”bosatt” i IL bör beaktas. Även om förändringen inte innebar en materiell förändring, så har omfånget av begreppen förändrats, menar Sevelin.<sup>225</sup> Två som var positiva till den språkliga moderniseringen var Björn Lindén, vid tiden skattejurist vid EY Stockholm, och Lars Emanuelsson Korsell, vid tiden kammarrättsassessor. Enligt deras uppfattning var det tidigare begreppet ”egentligt bo och hemvist” ålderdomligt och begreppets nära samband med folkbokföringen, hade med tiden raderats ut, varför begreppet också hade kommit att bli diffust och konturlöst. Mot denna bakgrund argumenterade Lindén och Emanuelsson Korsell för att det skulle kunna vara en fördel om frågan om obegränsad skattskyldighet kunde knytas an till det begrepp som spelade en avgörande roll vad gällde att bestämma en persons bosättning. Att knyta an det inkomstskatterättsliga bosättningsbegreppet till det folkbokföringsrättsliga begreppet, menade Lindén och Emanuelsson Korsell inte skulle medföra några större

---

<sup>223</sup> Sevelin 2021, s. 724.

<sup>224</sup> Sevelin 2021, s. 733.

<sup>225</sup> Sevelin 2021, s. 731.

praktiska skillnader för de skattskyldiga och inte heller för de tillämplande myndigheterna.<sup>226</sup>

Bosättningsbegreppet, i folkbokföringsrättslig mening, har dock kritiserats av Per-Ola Larsson, vid tiden administrativ chef vid Lokala skattemyndigheten i Stockholm. Larssons uppfattning var att det folkbokföringsrättsliga bosättningsbegreppet var ”ålderdomligt” och ”länge fjärrmat sig från den praktiska verkligheten” på så sätt att det var anpassat till det gamla bondesamhället och var föråldrat redan i det framväxande industrisamhället.<sup>227</sup>

### 6.1.1 Slutsats

Bosättningsbegreppet är grundläggande för såväl den inkomstskatterättsliga lagstiftningen, som för den folkbokföringsrättsliga lagstiftningen. Som Tjernberg uttrycker det framstår det som att kategoribestämmningarna för respektive rättsområde har utvecklats parallellt, men utan en tydlig samordning.

Mot bakgrund av förarbetsuttalandet angående anknytningen mellan det inkomstskatterättsliga och det folkbokföringsrättsliga bosättningsbegreppet, delar jag Lindéns och Emanuelsson Korsells uppfattning om att bosättningsbegreppet för inkomstskatterättsligt vidkommande borde ha ett nära samband med det folkbokföringsrättsliga bosättningsbegreppet. Detta med anledning av att förutsebarheten avseende bestämmelserna om skattskyldighet i Sverige torde öka i det fall begreppen vore mer kongruenta. Problematiken som föreligger i min mening är den bristande förutsebarheten för den enskilde i det fall begreppen inte är kongruenta, men trots det ges samma skatterättsliga rättsföljder.

Vidare är det praktiska förfarandet konstruerat som om begreppen vore kongruenta. Om du blir folkbokförd i Sverige så är du också registrerad för A-skatt. Med andra ord innebär det att om du är folkbokförd i Sverige är du också att anse som skatterättsligt bosatt i Sverige. Detta trots att det folkbokföringsrättsliga bosättningsbegreppet inte är ensamt avgörande för om du är att betrakta som skatterättsligt bosatt i Sverige, enligt Skatteverket.

Som Cejje och Sevelin konstaterar har det inkomstskatterättsliga bosättningsbegreppet ett annat syfte än det folkbokföringsrättsliga bosättningsbegreppet, men i förevarande fall kan jag inte se att en harmonisering av det inkomstskatterättsliga och folkbokföringsrättsliga bosättningsbegreppet skulle öka riskerna för skatteundandragande. I det fall en person inte vore att anse som bosatt i Sverige, skulle sannolikt personen träffas om reglerna om stadigvarande vistelse i Sverige i stället. Fortsatt skulle personen således vara att

---

<sup>226</sup> Lindén och Emanuelsson Korsell 1997, s. 609-614.

<sup>227</sup> Larsson 1990, s. 526.

betrakta som obegränsat skattskyldig här i landet och staten Sverige skulle inte förlora något beskattningsanspråk.

Med hänsyn till den kritik som framförts angående det folkbokföringsrättsliga bosättningsbegreppet och att detta är att betrakta som ålderdomligt och förlegat, skulle jag vilja se att lagstiftaren företog en ny utredning om hur bosättningsbegreppet bör definieras beaktat samtiden. Vi lever idag i en globaliserad och digital era där livsförutsättningarna skiljer sig väsentligt från det att bosättningsreglerna infördes i svensk lagstiftning. Om Sverige önskar att utöka skattebasen på arbetsinkomster så lär sannolikt bosättningsbegreppet behöva omformuleras på ett sådant sätt att det tar bättre hänsyn till dagens ökade mobilitet vad avser bosättning i mer än ett land.

## 6.2 Att förutse om en vistelse är stadigvarande eller inte

Av lagtext framgår som konstaterat ingen exakt angivelse av vad som avses med ”stadigvarande vistelsen”. Såväl förarbeten, som doktrin ger i övrigt sparsam vägledning för tolkningen av begreppet ”stadigvarande vistelse”, menar Lindén och Emanuelsson Korsell. Att den vedertagna tolkningen av rekvisitet är sex månader, menar Lindén och Emanuelsson Korsell, är ostridigt dock vore det lämpligt att i mer detalj ange förutsättningarna för huruvida förutsättningarna för att en stadigvarande vistelse är att uppfyllas. Att tidsperioden inte är närmare angivet i lagtext och inte heller omfattningen på besök utomlands är enligt Lindén och Emanuelsson Korsell särskilt besvärande.<sup>228</sup> Detta eftersom det måste ”vara av värde att veta under vilka omständigheter som en enskild kan bli skattskyldig enligt svensk lag endast på den grunden att de vistas här i landet”.<sup>229</sup>

Hans Näsbrant, advokat på Lindskog Malmström Advokatbyrå, lyfte i sin artikel ”Regelbundenhetens betydelse för begreppet stadigvarande vistelse” komplexiteten med att förutse om en vistelse i Sverige är att bedöma som stadigvarande eller inte. Likt föregående konstaterade Näsbrant att en sammanhängande period om sex månader allmänt räknas som en stadigvarande vistelse, men ställde sig frågan vad som krävs för att uppnå en sammanhängande tidsperiod om sex månader eller mer.<sup>230</sup> Utifrån sin systematisering av gällande rätt kommer Näsbrant fram till att det, mot bakgrund av rådande rättspraxis och Skatteverkets ställningstaganden på området, uppkommer en stadigvarande vistelse om (1) en person under en sexmånadersperiod

---

<sup>228</sup> Ibid. s. 611.

<sup>229</sup> SOU 1997:75 s. 173.

<sup>230</sup> Näsbrant, Hans, ”Regelbundenhetens betydelse för begreppet stadigvarande vistelse”, Svensk Skattetidning 2018:2, s. 81.

spenderar två till tre övernattningar per vecka i Sverige, (2) avbrott i vistelsen som tidsmässigt understiger den föregående och den efterföljande vistelsen påverkar inte bedömningen och (3) om regelbundenhet avseende såväl tid, som karaktär föreligger. Näsbrant formulerar det sammanfattningsvis som att det är ”ingen lätt uppgift för en enskild individ att utröna vad som egentligen medför stadigvarande vistelse i Sverige. En suddig gränsdragning om ungefär sex månader med ett oklart antal övernattningar där bedömningen även låter sig påverkas av en tämligen ospecificerad regelbundenhet i besöken.”<sup>231</sup>

## 6.2.1 Slutsats

Det kan konstateras att skattskyldighet på grund av stadigvarande vistelse i Sverige är särskilt viktig vid inflyttning till Sverige. Bestämmelsen infördes i samband med KL år 1928 för att bredda den svenska skattebasen på arbetsinkomster som uppbars av personer som inte var bosatta i Sverige, men som ändå vistades här i långa perioder. Beaktat dessa två faktum förefaller bestämmelsens plats i svensk skattelagstiftning att vara ohotad.<sup>232</sup> Som Lindén och Emanuelsson Korsell innebar bestämmelsen att Sverige utökade sitt beskattningsanspråk, utan att nödvändigtvis utöka bosättningsbegreppet. På så sätt inkluderas också de skattesubjekt som har sådan anknytning till Sverige att dem bör vara skattskyldiga för samtliga inkomster i Sverige, vilket i min mening får anses uppfylla syftet att bredda den svenska skattebasen. I min mening har bestämmelsen om stadigvarande vistelse ett större syfte att minimera skatteundandragande, än vad bestämmelsen om bosättning i Sverige har – varför jag också tror att rättstillämpningen kommit att göra rättsläget oklart.

Beskattningsanspråket har enligt min förståelse avsetts att utvidgas ytterligare, genom praxis, vilket i sin tur har medfört att bestämmelsen om stadigvarande vistelse har utvidgats allt eftersom. Sannolikt har denna utveckling i rättspraxis skett på grund av lagstiftarens brist på tolkningsförslag i lagtext och i förarbeten. Jag delar Näsbrants uppfattning om att rättsläget är oklart avseende gränsdragningen mellan vad som statuerar en stadigvarande vistelse och vad som inte gör det. Mot denna bakgrund bör bestämmelsens utformning, enligt min uppfattning, vara hotad. Utredningen, som Lindén och Emanuelsson Korsell deltog i, redogjorde det som önskvärt för den enskilde att veta under vilka omständigheter denne kan bli obegränsad skattskyldig här i landet. Konstaterandet förefaller sig nästan vara ironiskt beaktat att kravet på förutsebarhet är en av beståndsdelarna i legalitetsprincipen, vilken det inkomstskatterättsliga systemet vilar på.<sup>233</sup>

---

<sup>231</sup> Näsbrant (2018) s. 81.

<sup>232</sup> Se avsnitt 2.2.1 för närmare redogörelse av motiven bakom införandet av bestämmelsen om stadigvarande vistelse.

<sup>233</sup> Se avsnitt 1.3.1 och 7 om förutsebarheten som allmän rättsprincip inom skatterätten.

Vid tiden för utredningen ansågs det särskilt besvärande att vistelsen längd inte var mer precist angivet i lagtext. En diskussion som har förts sedan bestämmelsen infördes år 1928. För snart ett hundra år sedan framfördes argument emot att införa en minimitid (om t.ex. sex månader) för vistelsen varaktighet i lagtext, men mot bakgrund av uppfattningen att skattetekniska svårigheter skulle kunna uppstå om en sådan tid sträckte sig över två beskattningsår, slopades förslaget. Vidare ansågs det också enklare för beskattningsmyndigheterna att inte förhålla sig till en bestämd minimitid.<sup>234</sup> Idag är tidsgränsen om sex månader den vedertagna tolkning för när en vistelse är stadigvarande, vilken också Skatteverket arbetar utifrån i det praktiska förfarandet vid handläggningen av anmälan om preliminär A-skatt.<sup>235</sup> Inlåsningseffekten för beskattningsmyndigheterna som lagstiftaren talade om på 1920-talet, kan således anses konstaterad utan att en sådan minimitid finns stadgad i lagtext. Med andra ord, bör en mer precist utformad lagregel avseende vistelsens längd inte medföra några större skattetekniska svårigheter än vad som redan föreligger idag.

Jag delar Näsbrants bedömning och uppfattning om att det inte är någon lätt uppgift för en enskild att bedöma om dess vistelser i Sverige är stadigvarande eller inte. Tolkningsmetoderna som föreligger på området är, inte endast etablerade genom praxis, utan också genom Skatteverkets uppfattning i vissa tolkningsfrågor. Mot bakgrund av att Skatteverket varken är lagstiftare på området eller prejudikatinstans, bör möjligen myndighetens ställningstaganden inte tillmätas sådan stor betydelse. Men i avsaknad av rättskällor som föreskriver en tydligare tolkning, är vi rättsvetare (och enskilda) kanske utlämnade till den myndighet som handlägger våra skatterättsliga ärenden. För framtid breddning av den svenska skattebasen på arbetsinkomster förefaller det dock vara för handen för lagstiftaren att se över denna grundläggande bestämmelse i svensk inkomstskattelagstiftning.

## **6.3 Att bevisa att man har en inkomst som skatteavdrag ska göras från**

Skatteverket har att tilldela en obegränsat skattskyldig person ett beslut om preliminär A-skatt efter att den skattskyldige inkommit med föreskriven anmälan och denne har styrkt en inkomst som skatteavdrag ska göras från.

---

<sup>234</sup> Se avsnitt. 2.2.1 för närmare redogörelse av motiven bakom införandet av bestämmelsen om stadigvarande vistelse.

<sup>235</sup> Se blankett SKV 4402 där det framgår att ska användas om du inte är folkbokförd i Sverige men är i Sverige i sex månader eller mer och ska arbeta hela eller delar av perioden.

Bevisbördan åligger som konstaterat den skattskyldige och bevisföringen är fri.<sup>236</sup>

Börje Leidhammar, advokat vid Advokatfirman Leidhammar AB och adj. professor, har i sin artikel ”Förslaget till en ny inkomstskattelag – något om bevisprövningen” diskuterat bevisprövning avseende skatteregler. Leidhammars uppfattning är att en skatteregel som innebär att skattemyndigheten eller den skattskyldige förutsatt vara bevisskyldig för ett rättsfaktum i lagregeln, bör också innehålla besked om såväl bevisbörda som beviskrav. Med andra ord menar han att placera bevisbördan på endera parten och ange vilket krav på bevisningen som är förutsatt är rättsfrågor bör komma till uttryck i lagtext. En sådan precisering i lagtext menar Leidhammar också skulle bidra till en fördjupad systematisk analys av bevisfrågorna i rättstillämpningen, samt att det sannolikt också skulle öka förståelse hos beslutets adressat om frågan varför beslutet fick en viss utgång kan besvaras tydligare.<sup>237</sup>

### 6.3.1 Slutsats

Bevisföringen i anmälningssärenden vid Skatteverket är ett ämne som knappt ges något utrymme i den skatterättsliga debatten. Således är det till stor del omöjligt att finna stöd i lagtext, förarbeten eller doktrin för att underbygga den slutsats som här avses att presentera. I stället bygger stora delar av slutsatsen på egen tolkning.

Handläggningen av en anmälan om preliminär A-skatt handlar om att värdera bevisningen som den skattskyldige inkommer med för att styrka att denne har en inkomst som skatteavdrag ska göras från. Mot bakgrund av att det i svensk skattelagstiftning inte finns någon uttömmande definition av begreppet ”inkomst” förefaller bedömningen vara öppen för tolkning. En stor del av handläggarens arbete utgörs således av bevisvärdering av inkomna bevismedel från den skattskyldige.

Med anledning av att inkomstbegreppets innebörd är odefinierat, får handläggaren använda sig av en analog tillämpning av inkomstbegreppets tillskrivna innebörd. Begreppet ”inkomst” i 11 kap. 1 § IL kan antas vara vägledande för begreppet ”inkomst” i 55 kap. 6 § SFL. Som framkommit anses en skattepliktig inkomst vara sådan ersättning som utgår för en arbetsprestation av den skattskyldige.<sup>238</sup> Vidare får det sökas vägledning avseende vilken inkomst som det ska göras skatteavdrag på. Av 10 kap. 3 § SFL framgår det att skatteavdrag ska göras på all kontant ersättning som betalas ut för arbete, vilket knyter an till begreppet ”arbetsprestation” i 11 kap. 1 § IL. Med andra ord

---

<sup>236</sup> Se avsnitt 5.1.2 för närmare beskrivning av anmälan om preliminär A-skatt.

<sup>237</sup> Ibid. s. 50.

<sup>238</sup> Se avsnitt 4.2 för närmare redogörelse av vad som avses med ”arbetsprestation”.

innebär rekvisitet ”inkomst som skatteavdrag ska göras från” att den skattskyldige ska bevisa att denne erhåller ersättning som utbetalas för arbete som hen utfört i ett uppdrags- eller anställningsförhållande.

Ett anställningsavtal får, mot bakgrund av att det anges som exempel på bevismedel i anmälan, antas vara en sådan skriftlig handling som gör det sannolikt att den skattskyldige har att erhålla ersättning för arbete, och bör därmed delges ett beslut om preliminär A-skatt. Problematiken som dock kan tänkas uppstå med ett anställningsavtal som bevismedel är, med anledning av arbetsgivarens rapporteringsskyldighet att månatligen redovisa inkomst och avdragen skatt per betalningsmottagare, att detta anses ha ett låg bevisvärde om arbetsgivaren efter den första löneutbetalningen inte har redovisat inkomsten för arbetstagaren i en arbetsgivardeklaration.<sup>239</sup>

I det fall arbetsgivaren inte uppfyllt sin skyldighet att rapportera inkomst och avdragen skatt för den enskilde, har den skattskyldige ytterst begränsade möjligheter att styrka sina inkomst. Sannolikt bör handlingar så som lönespecifikationer utfärdade av arbetsgivare vara ytterligare en sådan handling som kan fungera som ett godtagbart bevismedel, men frågan är om handläggaren vid Skatteverket anser att en sådan handling styrker en inkomst när arbetsgivaren inte redovisat att någon inkomst har utbetalats och att skatteavdrag har gjorts.

Vidare kan det dessutom diskuteras huruvida det är möjligt att erhålla handlingar så som lönespecifikation m.m. av arbetsgivarna då tekniska hjälpmedel så som lönehanteringsprogram inte kan hantera individerna som saknar identifikationsnummer (samordnings- eller personnummer).

Anmälningsförfarandet har ett lågt ställt beviskrav och det torde inte vara ytterst svårt för den skattskyldige att göra det sannolikt att denne har en inkomst som skatteavdrag ska göras från. Trots detta skulle jag, av erfarenhet, säga att den generella uppfattningen är att handläggningen av dessa ärenden är tungrodd. Det åligger den skattskyldige att anmäla sig för att bli registrerad att betala skatt i Sverige, men det är arbetsgivaren som sitter på möjligheterna att redovisa att sådan skattepliktig inkomst finns. I denna limbo befinner sig handläggaren på Skatteverket som har att värdera huruvida inkomna bevismedel eller avsaknad av inkomna bevismedel ska värderas. Frågan om det är sannolikt att en skattskyldig har en inkomst som skatteavdrag ska göras från i avsaknad av arbetsgivardeklarationer tycks nästintill lämnas åt handläggarens subjektiva värdering om arbetsgivaren och det yrkesområde som denne verkar inom.

---

<sup>239</sup> Anledningar till varför en arbetsgivare inte har uppfyllt sin skyldighet att redovisa inkomst och avdragen skatt per betalningsmottagare diskuteras nedan, se avsnitt 5.2.1.

Min generella bedömning är att utvecklingen på arbetsgivarområdet hämmar möjligheterna för den enskilde att göra det sannolikt för den skattskyldige att styrka sin inkomst, vilket i slutändan är ytterst betungande för den skattskyldige. Vidare förefaller det sig orimligt att en arbetsgivare kan ansöka om särskild inkomstskatt för sin anställda, men vid anmälan för preliminär A-skatt förefaller detta inte vara möjligt. Arbetsgivaren verkar i mångt och mycket som garant för arbetstagarnas skattskyldighet sett till skyldigheterna dem är ålagda avseende skatteavdrag och redovisningen av inkomst och avdragen skatt. Sannolikt vore det mindre betungande att kanalisera hanteringen av den anställdes skattskyldighet uteslutande till arbetsgivaren. Om arbetsgivaren har anställt en person som ska anmälas för preliminär A-skatt torde denne kunna lämna in en sådan anmälan i samband med arbetsgivardeklarationen för gällande redovisningsperiod. På så sätt skulle också den redovisade inkomsten sammankopplas med rätt identitetsbeteckning direkt och risken för att erhållen inkomst och avdragen skatt var felaktig vid beskattningen skulle sannolikt också minska.

Om förfarandet avseende registrering av obegränsat skattskyldiga ska kvarstå i dess nuvarande utformning med anmälan om preliminär A-skatt, delar jag Leidhammars åsikt om att lagregeln borde innehålla besked om såväl bevisbörda och beviskrav. En sådan precisering i lagtext skulle sannolikt medföra en ökad förståelse hos beslutets adressat och frågan varför beslutet fick en viss utgång kan besvaras tydligare. Förutsebarheten i ärendet skulle således öka.

## **6.4 Problematiken som föreligger för fysiska personer med utländska utbetalare**

Skatteverket överlämnade den 19 juni 2017 promemorian ”Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige” till Finansdepartementet.<sup>240</sup> I promemorian föreslog Skatteverket att Sverige skulle frångå ett formellt synsätt av vem som är att anse som arbetsgivare i förhållande till 183-dagarsregeln, till ett ekonomiskt synsätt på arbetsgivarbegreppet, föreslogs även att utländska företag skulle åläggas arbetsgivar- och redovisningsskyldigheter som inte tidigare förelegat. Förslaget påverkade med andra ord dels beskattningen av personer som befinner sig tillfälligt i Sverige för arbete, dels uppbördens av skatt kopplat till arbete utfört i Sverige. Mato Saric, skattejurist vid Deloitte i Malmö, och Christian Schwartz, skattejurist vid Deloitte i Malmö

---

<sup>240</sup> Skatteverket, *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, dnr 2 02 253985-17/113, 2017.



och doktorand vid Lunds universitet, ansåg att förslaget skulle innebära ”en kraftigt ökad administrativ börda för utländska företag och arbetsgivare”.<sup>241</sup>

Saric och Schwartz konstaterar också att lagändringen av 10 kap. 6 § SFL har i praktiken inneburit att Sverige infört en preliminär källskatt för utländska företag som tillhandahåller tjänster i Sverige. Den utökade skatteavdragsskyldigheten kan dock ifrågasättas ur ett proportionalitetsperspektiv, enligt Schwartz och Saric. Behovet av att bedöma utländska företags eventuella skattskyldighet i Sverige menar dem kan tillgodoses genom den särskilda uppgiftsskyldigheten som infördes genom samma lagstiftningspaket, varför åläggandet av skatteavdragsskyldighet för utländska utbetalare inte kan bedömas vara en proportionell åtgärd. Vidare kritiserar Schwartz och Saric att lagändringens syfte inte var att uppnå en bättre överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt, vilket dem konstaterar är utgångspunkten för preliminärskattesystemet.<sup>242</sup>

Lagstiftaren annonserade till viss del diskrepansen som kunde tänkas uppstå mellan preliminär och slutlig skatt, som Saric och Schwartz nämner, för obegränsat skattskyldiga arbetstagare med utländska utbetalare. För de personer där skatteavdrag med 30 procent av underlaget skulle kunna leda till ett för högt skatteavdrag jämfört med den skatt som mottagaren ska betala i Sverige, hänvisar lagstiftaren till ansökan om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag (jämkning).<sup>243</sup> Lagstiftaren nämner inte situationen då ett skatteavdrag på 30 procent av underlaget innebär att avdrag har gjorts med ett för lågt belopp i förhållande till den slutliga skatten, mer än att mottagaren ska betala den skatt som återstår att betala enligt slutskatteberäkningen om mottagaren beskattas enligt IL.<sup>244</sup>

## 6.4.1 Slutsats

Jag delar Saric och Schwartz uppfattning om att utländska utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag om 30 procent på fysiska personers inkomst, innebär en ökad administrativ börda för utländska företag och arbetsgivare. Däremot anser jag att såväl den administrativa, som ekonomiska bördan bör anses vara större för den enskilde individen eftersom det är denne som i slutändan är den som är skattskyldig för sina inkomster här i landet.

Lagstiftaren menar att det kan vara svårt att tillämpa bestämmelserna om skatteavdrag enligt tabell om skatteavdrag endast ska göras vid ett fåtal tillfällen

---

<sup>241</sup> Se Mato Saric och Christian Schwartz, *Förslaget om övergång till ekonomisk arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige*, SvSkT 5/2018 s. 329.

<sup>242</sup> Se Mato Saric och Christian Schwartz, *Skatteavdrag på skattefri inkomst – förändrade skatteregler vid tillfälligt (och ”otillfälligt”) arbete i Sverige*, SvSkT 4/2021 s. 389.

<sup>243</sup> Prop. 2019/20:190 s. 79.

<sup>244</sup> Ibid. s. 79.

per år. Svårigheterna för utländska utbetalare att göra skatteavdrag enligt svenska allmänna skattetabeller torde dock inte vara större än svårigheterna för den enskilde individen att lotsa sig igenom det svenska skattesystemet och ansöka om jämkning eller behöva betala ett större underskott av skatt i samband med beslut om slutlig skatt.

Som Saric och Schwartz nämner är det huvudsakliga syftet med ett preliminärt uppördssystem att den enskilde ska erlägga skatt i samband med inkomstens förvärvande, med sådant belopp som är i enlighet med förväntad slutlig skatt. Att tillämpa en proportionell generell på en inkomst som beskattas progressivt, framstår som direkt motsägelsefullt mot det preliminära skattesystemets syfte och bör i min mening ses som onödigt betungande för den enskilde som är obegränsat skattskyldig och därför har att beskattas för alla sina inkomster i Sverige.

Lagstiftarens hänvisning till ansökan om beslut som särskild beräkningsgrund (jämkning) för att korrigera den eventuella diskrepansen på skatteavdraget på preliminär nivå, framstår i min mening som en förskjutning av problematiken från dem utländska utbetalarna till den enskilde individen som är skattskyldig här i landet. Som tidigare nämnt skulle ett beslut om särskild beräkningsgrund resultera i en skyldighet för den utländska utbetalaren att göra annat skatteavdrag än dem föreskrivna 30 procenten enligt lag. Vart på syftet med att förenkla för utländska utbetalare att göra skatteavdrag i Sverige tappar sin mening.

Om bördan i slutändan ändå ska åläggas den enskilde, antingen genom att ansöka om beslut om jämkning, eller betala eventuellt underskott i samband med beslut om slutlig skatt, är kanske lösningen där individen ges möjlighet att själv hantera inbetalning av preliminär skatt likt tidigare att förorda.

## 7 Avslutande kommentarer

Skattesystemet avseende beskattningen av fysiska personer har en lång historia. Redan har det gått trettio år sedan den senaste genomgripande skattereformen genomfördes i Sverige och under dessa trettio åren har mycket hänt med världen vi lever i. Inte minst med den övergående pandemin som formade om hela vårt sätt att leva och arbeta på. Under dessa trettio åren har också många enskilda delar av skattesystemet succesivt förändrats och i viss mån lett till att det blivit alltmer komplicerat.

Internationaliseringen och globaliseringen har öppnat upp världen, vilket har förändrat hur vi lever. Som följd har också den internationella konkurrensen och vikten av att vara konkurrenskraftig ökat. Skattesystemet är i behov av att anpassas till den värld vi lever i och främja företagande, investeringar, innovationer och arbete. För Sveriges del är det av yttersta vikt att följa den internationella utvecklingen.

Den digitala utvecklingen kommer utan tvivel att fortsätta i snabb takt och sättet som Sverige beskattar fysiska personer kommer sannolikt att behöva förändras till följd av denna utveckling. Skattesystemet i dess nuvarande utformning bygger på ett grundläggande antagande om likformig beskattning, vilket gör skattesystemet relativt enkelt, förutsägbart och transparent. Tre ledord som till sin bemärkelse bör präglade ett skattesystem, dock ska det inte vara hämmande för den svenska konkurrenskraften på så sätt att skattesystemet upplevs som stelbent. Frågan om det är en reform av skattesystemet som är för handen kommer inte att besvaras i denna uppsats. Däremot kan det utifrån det anförda konstateras att en omfattande uppdatering och modernisering av de skatterättsliga bestämmelserna avseende beskattningen av fysiska personer behöver ske med hänsyn samtiden.

Sammanfattningsvis kan det sägas att de förändringar som har skett och den riktning som skattesystemet i sin helhet har utvecklats i, har resulterat i ett onödigt komplext skattesystem som blir svårtillämpligt. I slutändan innebär det att den grundläggande förutsebarheten också kompromissas.

Om Sverige önskar att bli ett konkurrenskraftigt land som främjar internationellt arbete här i landet, bör reglerna framgent vara enkla och direkta till sin utformning så att det är förutsebart för den enskilde på vilka grunder denne blir skattskyldig i Sverige. Likaså åligger det den rättstillämpande myndigheten Skatteverket att förenkla de processer som föreligger för såväl arbetstagare, som arbetsgivare för att Sverige inte ska upplevas vara ett onödigt komplicerat och byråkratiskt land där en inte önskar att betala skatt.

# Källförteckning

## Källor

### Offentligt tryck

Dir. 1991:39	Utredningen om en teknisk översyn av inkomstskattelagstiftningen
Dir. 2007:165	Tilläggsdirektiv till Skatteförfarandeutredningen
Ds. 1990:51	Beskattning av inkomst av tjänst från Sverige m.m.
SOU 1945:27	1944 års uppborädsberednings betänkande med förslag till omläggning av uppborädsförfarandet
SOU 1962:59	Internationella skattefrågor
SOU 1989:33	Reformerad inkomstbeskattning
SOU 1989:34	Reformerad företagsbeskattning
SOU 1989:35	Reformerad mervärdesskatt m.m.
SOU 1997:2	Inkomstskattelag – Del I-III
SOU 1997:75	Bosättningsbegreppet – skatterättsliga regler för fysiska personer
SOU 2003:12	Ändrade skatteregler för utomlands bosatta
Prop. 1927:102	Med förslag till kommunalskattelag m.m.
Prop. 1966:127	Med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)
Prop. 1984/85:175	Om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring
Prop. 1989/90:110	Regeringens proposition om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1990/91:54	Om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.
Prop. 1990/91:107	Om beskattningen av inkomst av tjänst från Sverige m.m.
Prop. 1991/92:112	Om F-skattebevis, m.m.
Prop. 1996/97:100	Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
Prop. 1999/2000:2	Inkomstskattelagen
Prop. 2002/03:106	Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet m.m.
Prop. 2004/05:19	Beskattning av utomlands bosatta
Prop. 2006/07:1	Budgetproposition för 2007
Prop. 2010/11:165	Skatteförfarandet
Prop. 2017/18:95	Anpassningar av vissa författningar inom skatt, tull och exekution till EU:s dataskyddsförordning
Prop. 2019/20:190	Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp – förändrade skatteregler vid tillfälligt arbete i Sverige
Prop. 2022/23:1	Budgetpropositionen för 2023
Förordning (2022:1559)	Om skiktgräns för statlig inkomstskatt för beskattningsåret 2023

## **Rättsfall m.m.**

### **Högsta förvaltningsdomstolen**

RÅ 1981 Aa 4

RÅ 1997 ref. 25

RÅ 2008 ref. 16

RÅ 2008 ref. 56

HFD 2012 ref. 74

HFD 2016 ref. 36

HFD 2016 ref. 66

HFD 2016 ref. 69

HFD 2017 ref. 38 I-III

HFD 2019 ref. 9

HFD 2020 ref. 52

HFD 2022 ref. 20

### **EU-domstolen**

C-632/13 Hirvonen

C-169/03 Wallentin

C-107/94 Asscher

### **Övriga**

Carneborn, Christian, Inkomstskattelag (1999:1229) 3 kap. 3 §, Lexino 2023-05-23 (JUNO)

Larsson, Per-Ola, *Ny folkbokföringslag*, Skattenytt 1990, s. 526.

Leidhammar, Börje, *Förslaget till ny inkomstskattelag – något om bevisprövningen*, Skattenytt 1998 s. 41-51

Linders, Ann, Inkomstskattelag (1999:1229) 65 kap. 3 §, Karnov 2022-02-21 (JUNO)

Lindén, Björn, Emanuelsson Korsell, Lars, *Bosättningsbegreppet – skatterättsliga regler för fysiska personer*, Skattenytt 1997 s. 609-614

Mattson, Nils, *Bosättningsbegreppet. Några ord om motiven bakom reglerna*, Skattenytt 1990 s. 189.

Näsbrant, Hans, *Regelbundenhetens betydelse för begreppet stadigvarande vistelse*, Svensk Skattetidning 2018:2 s. 81-86

Pettersson, Birgitta, Folkbokföringslag (1991:481) 1 §, Karnov 2023-03-23 (JUNO)

Saric, Mato och Schwartz, Christian, *Förslaget om övergång till ekonomisk arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige*, SvSkT 5/2018 s. 329

Saric, Mato och Schwartz, Christian, *Skatteavdrag på skattefri inkomst – förändrade skatteregler vid tillfälligt (och "otillfälligt") arbete i Sverige*, SvSkT 4/2021 s. 389

Sevelin, Ellika, *Är du bosatt lille vän? Om bosättningsbegreppet i skatte-, socialförsäkrings- och folkbokföringsrätten*, Förvaltningsrättslig tidskrift 4/2021, s. 723

Sjöblom, Hases Per, Inkomstskattelag (1999:1229) 1 kap. 3 §, Karnov 2022-03-16 (JUNO)

Skatteverket, *Folkbokföringens betydelse för begreppet bosatt i Sverige i 3 kap. 3 § IL*, Dnr 131 656725-05/111, 2005

Skatteverket, *Vad är tillfälligt avbrott i en stadigvarande vistelse?*, dnr 130 92654-05/111, 2005

Skatteverket, *Krävs 78 övernattningar för stadigvarande vistelse?*, dnr 131 612166-05/111, 2005

Skatteverket, *Begreppet överskott av förvärvsinkomster i Sverige*, dnr 130 89071-05/111, 2005

Skatteverket, *Medborgarnas synpunkter på skattesystemet, skattefusket och Skatteverkets kontroll (Medborgarundersökningen)*, Stockholm, 2017

Skatteverket, *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, dnr 2 02 253985-17/113, 2017

Stenkula, Mikael, *Inkomstskattens utveckling i Sverige – ett sisyfosarbete utan slut*, Ekonomisk Debatt 2019 47(4) s. 6

Tikka, Kari S., *Om principer vid tolkningen av skattelag*, Skattenytt 2004 s. 656

Tjernberg, Mats, Frågan om kongruens mellan rätten att erhålla vissa sociala förmåner och skyldigheten att betala skatt, Skattenytt 2009, s. 214

Walterson, Frank, Skatteförfarandelag (2011:1141) 10 kap. 2 §, Karnov 2023-03-30 (JUNO)

## Webbplatser

SCB, *Högsta och lägsta kommunalskatten 2023*, <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finansier-for-den-kommunala-sektorn/kommunalskatterna/pong/tabell-och-diagram/hogsta-och-lagsta-kommunalskatten-2023/> [besökt 2023-02-21]

SCB, *Konsumentprisindex (KPI)*, <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/priser-och-konsumtion/konsumentprisindex/konsumentprisindex-kpi/> [besökt 2023-05-23]

Skatteverket, *Skattetabeller*, <https://www.skatteverket.se/foretag/arbetsgivare/arbetsgivaravgifterochskatteavdrag/skattetabeller.4.96cca41179bad4b1aa8a46.html> [besökt 2023-02-21]

Skatteverket, *Hur beskattas inkomsterna?*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.7/3281.html> [besökt 2023-03-16]

Skatteverket, *Belopp och procent – inkomstår 2023*, <https://www.skatteverket.se/privat/skatter/beloppochprocent/2023.4.1997e70d1848dabbac91bc9.html> [besökt 2023-03-16]

Skatteverket, *Guide om skatter och folkbokföring för dig som är ny i Sverige och ska jobba här som anställd*, <https://www.skatteverket.se/privat/internationalt/nyisverigeochskaborjajobba.4.2cf1b5cd163796a5c8bab91.html> [besökt 2023-03-28]

Skatteverket, *Arbetsgivardeklaration Huvuduppgift (SKV 4786)*, <https://skatteverket.se/foretag/etjansterochblanketter/blanketterbroschyrer/blanketter/info/4786.4.2cf1b5cd163796a5c8bc704.html> [besökt 2023-04-05]

Skatteverket, *Arbetsgivardeklaration Individuppgift (SKV 4788)*, <https://skatteverket.se/foretag/etjansterochblanketter/blanketterbroschyrer/blanketter/info/4788.4.2cf1b5cd163796a5c8bd028.html> [besökt 2023-04-05]

Skatteverket, *A-skatt och SA-skatt*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.7/1291.html> [besökt 2023-04-11]



## Litteratur

Andersson, Mari, Dahlberg, Mattias, Saldén Enérus, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: En kommentar Del I och del II*, tjuogoandra upplagan, Nordstedts Juridik, 2022

Bergström, Sture, *Förutsebarhet: en studie i Regeringsrättens rättstillämpning*, Iustus, Uppsala, 1987

Cejie, Katia, *Inkomstskatter och socialavgifter – två metoder att beskatta löneinkomster*, första upplagan, Nordstedt juridik, Stockholm, 2020

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, femte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2020

Henrekson, Magnus och Stenkula, Mikael, *Swedish Taxation since 1862: An Overview*, IFN Working Paper No. 1052, Research Institute of Industrial Economics (IFN), Stockholm, 2015

Lindencrona, Gustaf, *Skatter och kapitalflykt: beskattningens inverkan på det finansiella kapitalets och dess ägares rörlighet över Sveriges gränser mot bakgrund av den pågående ekonomiska integrationen i Västeuropa*, Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1972

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 1*, artonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2021

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 2*, artonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2021

Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, andra upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2018

Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, 24., [uppdaterade] uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2011

Simon-Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Norstedts juridik, Diss. Stockholm : Stockholms universitet, 2005, Stockholm, 2005

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, första upplagan, Iustus, Uppsala, 2018