

# **Väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning**

## **Väsentlig anknytning på grund av familj, bostad och ekonomiskt engagemang**

**Författare:** Ibrahim Shaalan

**Handledare:** Olof Jakobsson

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARH13

HT2020



**LUNDS UNIVERSITET**  
Ekonomihögskolan



# Innehållsförteckning

<b>Förkortningar .....</b>	<b>8</b>
<b>1. Inledning.....</b>	<b>9</b>
1.1    Bakgrund .....	9
1.2    Syfte och frågeställning.....	10
1.3    Avgränsningar .....	10
1.4    Metod och material.....	11
1.5    Disposition.....	12
<b>2. Beskattningsskyldighet i Sverige.....</b>	<b>13</b>
2.1    Inledning.....	13
2.2    Beskattningsprinciper .....	13
2.2.1    Inledning.....	13
2.2.2    Bosättningsstatsprincipen .....	14
2.2.3    Källstatsprincipen .....	15
2.2.4    Nationalitetsprincipen .....	15
2.3    Skattskyldighetens omfattning. ....	15
2.3.1    Inledning.....	15
2.3.2    Obegränsat skattskyldig .....	15
2.3.3    Begränsat skattskyldig.....	16
2.3.4    Utflyttning från Sverige.....	16
2.3.5    Presumtionsregel .....	17
<b>3. Väsentlig anknytning till Sverige .....</b>	<b>19</b>
3.1    Inledning.....	19
3.2    Historisk bakgrund om begreppet väsentlig anknytning.....	19

3.3	3 kap. 7 §§ IL .....	21
3.4	Anknytningsfaktorerna familj, bostad och ekonomiskt engagemang ...	22
3.4.1	Om personen har sin familj här. ....	22
3.4.2	Om personen har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk..	25
3.4.3	Ekonomiskt engagemang .....	29
<b>4.</b>	<b>Sammanfattning och slutsatser .....</b>	<b>35</b>
	<b>Käll- och litteraturförteckning.....</b>	<b>41</b>
	<b>Rättsfallsförteckning .....</b>	<b>43</b>

# Summary

The aim of this study was to investigate the meaning of “significant connection” in the light of the connecting factors housing, family and financial commitment. The hope with the thesis has been to clarify when a person is considered to have a significant connection to Sweden after moving out and try to clarify how the practice has developed. Since the breakthrough of internationalization, it has become more common and easier to move across national borders and settle abroad. This in itself poses a problem, namely to determine which state has the right to tax. A person who has permanently settled abroad and has a significant connection to Sweden can be considered taxable in both countries.

Swedish domestic law has extensive rules that determine whether a person has any tax liability in this country or not. The basic assessment for the scope of the tax liability is based on whether a person is considered to be unlimitedly liable for tax according to chapter 3. 3 § IL. Depending on whether a person is considered indefinitely taxable or not, different tax consequences can arise. The thesis will draw attention to practices in the field to determine how the concept of significant connection should be interpreted and applied. Despite the fact that practice is extensive, it is difficult to decipher what it has emerged.



# Sammanfattning

I denna uppsats behandlas begreppet ”väsentlig anknytning” i ljuset av anknytningsfaktorerna bostad, familj och ekonomiskt engagemang.

Förhoppningen med uppsatsen har varit att klargöra när en person anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning och försöka klargöra hur praxis utvecklats. Sedan internationaliseringen slog igenom har det blivit vanligare och enklare att förflytta sig över gränser och bosätta sig utomlands. Detta medför i sig ett problem, nämligen att avgöra vilken stat som har den verkliga beskattningsrätten. En person som stadigvarande bosatt sig utomlands och har väsentlig anknytning till Sverige kan anses skattskyldig i både länderna.

Svensk intern rätt har omfattade regler som avgör huruvida en person har någon skattskyldighet här i riket eller inte. Den grundläggande bedömningen för skattskyldighetens omfattning grundar sig på om en person anses vara obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § IL. Beroende på om en person anses obegränsat skattskyldig eller inte uppstår olika beskattningskonsekvenser. Innebörden av de valda anknytningsfaktorerna framgår inte klart och tydligt av lagtexten vilket ger domstolen ett visst tolkningsutrymme. Uppsatsen kommer därför uppmärksamma praxis inom området för att fastställa hur begreppet väsentlig anknytning bör tolkas och tillämpas. Trots att praxis är omfattande är det svårt att tyda vad det egentligen är som vuxit fram. Svårigheter uppstår bland annat i hur man ska tillämpa reglerna på ett enhetligt sätt när praxis inte skapar en tydlig riktlinje. För den enskilda personen blir det dessutom svårt att förutse gällande rätt.

# Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
EU	Europeiska unionen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
RÅ	Regeringsrätten
SFS	Svensk författningssamling
SKV	Skatteverket
SRN	Skatterättsnämnden
SOU	Statens offentliga utredningar



# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

På senare år har det blivit allt vanligare och enklare att förflytta sig över gränserna och bosätta sig i andra länder. Det har därför blivit viktigt att skilja mellan skatterättslig bosättning och fysisk bosättning i Sverige. Att utforma sin beskattningsrätt på ett omfångsrikt sätt är ett naturligt fiskalt intresse för alla länder men samtidigt kan det bli meningslöst att utforma ett beskattningsanspråk som inte fungerar som ett verkligt verktyg för att motverka skatteflykt.<sup>1</sup> En viktig del av den internationella rätten är att förhindra internationell skatteflykt. För att inte främja skatteflykt har det varit viktigt att reglerna om skattskyldighet inte är utformade på ett sätt där skatteintäkter går förlorade, vara besvärliga för den enskilde individen och de andra staterna. På samma gång är det viktigt att reglerna inte bidrar till felaktig fördelning av staternas rätt att beskatta och diskriminerar utländska medborgare. Personer som har sin skattmässiga hemvist utanför Sverige och inte har väsentlig anknytning hit ska inte kunna omfattas av svensk intern rätt.<sup>2</sup> Svårigheter uppstår när en person som inte är fysiskt bosatt i Sverige men stadigvarande vistas här efter utflyttning och om personen har väsentliga anknytningar hit såsom till exempel familj, bostad eller ekonomiskt engagemang. Personen kan även anses skatterättsligt bosatt i Sverige om han stadigvarande vistas i riket eller om han har en väsentlig anknytning hit, under förutsättning att han tidigare varit fysiskt bosatt här.<sup>3</sup> En fysisk person kan med större sannolikhet än tidigare hålla sin fysiska bosättning svävande. Det resulterar i att det blir svårt att klart och tydligt fastställa personens skattskyldighet.<sup>4</sup> Ett allt vanligare problem inom beskattningsrätten som uppstått i samband med den ökade globaliseringen är att avgöra vilken stat som har den verkliga beskattningsrätten.

---

<sup>1</sup> Dahlman, Roland och Fredborg Lars; Beskattning vid utlandsvistelse; tredje uppl. s. 187.

<sup>2</sup> Lodin, Sven-Olof och Lindencrona, Gustav och Melz, Peter och Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger; Inkomstskatt - En lärobok i skatterätt. Del 2. Sjuttonde uppl. s. 553–555. 2019 och Prop. 1984/85:175 s.11.

<sup>3</sup> Ibid. s. 11. 553–555.

<sup>4</sup> Prop. 1984/85:175 s.11.

Personbeskattning blev ett allt större samtalsämne när internationaliseringen slog igenom på grund av att möjligheten till att undvika skatt eller betala så låg skatt som möjligt blev ett allt vanligare alternativ. Den ökade internationaliseringen har bidragit till att en och samma individ kan komma att bli beskattad för samma inkomst i två eller fler stater.

Även om skatt är en nationell angelägenhet är det samtidigt viktigt att respektera och förhålla sig till de fyra grundläggande friheterna inom EU.<sup>5</sup> Det som förorsakar detta problem är framförallt att varje stat har rätt att utforma sin skattelagstiftning som den vill. Traditionellt har detta ansetts vara en av de allra viktigaste inslagen i en stats suveränitet. Eftersom varje stat har rätt att utforma sitt skatteanspråk ger skattesuveräniteten upphov till internationella skatterättsliga problem. Skatteeffekter som dubbelbeskattning hade inte uppkommit om alla länder i världen följde samma regler vid avgörandet av vilka inkomster varje land har beskattningsrätt av.<sup>6</sup>

## **1.2 Syfte och frågeställning**

Syftet med uppsatsen är att undersöka begreppet väsentlig anknytning i ljuset av anknytningsfaktorerna familj, bostad och ekonomiskt engagemang. Uppsatsen ska närmare undersöka om och när en person anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige efter utflyttning härifrån enligt de lege lata.

## **1.3 Avgränsningar**

Den centrala avgränsningen i uppsatsen är att enbart svensk intern rätt behandlas. Därför kommer heller inte dubbelbeskattningsavtal eller OECD:s modellavtal och dess påverkan inte behandlas i uppsatsen. De lege ferenda (vad lagen borde vara) kommer inte heller behandlas. Uppsatsen kommer inte göra en uttömmande redogörelse för all praxis som finns eftersom det är ett omfattande område. Utgångspunkten har varit att välja rättspraxis som på sätt och vis tydliggör hur praxis utvecklats. De rättsfall jag behandlar i uppsatsen får anses vara vägledande

---

<sup>5</sup> Lindencrona, Gustaf; Vad är internationell skatterätt? Skattenytt nr 7-8 1992 s. 349.

<sup>6</sup> Lodin, Sven-Olof och Lindencrona, Gustav och Melz, Peter och Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger; Inkomstskatt - En lärobok i skatterätt. Del 2. Sjuttonde uppl. s. 553-554. och Lindencrona, Gustaf; Vad är internationell skatterätt? Skattenytt nr 7-8 1992 s.350.

inom området och fokuserar på oklara frågor som domstolen behövt pröva för att skapa en tydlig bild av rättsutvecklingen. Uppsatsen kommer inte heller ingående undersöka närbesläktade områden såsom de andra rekvisiten i bosättningsbegreppet.

- den som är bosatt här
- den som stadigvarande vistas här

Detta på grund av att mitt fokus är begreppet väsentlig anknytning.

## 1.4 Metod och material

I uppsatsen har jag använt mig av den rättsdogmatiska metoden för att besvara och analysera rättsläget av begreppet väsentlig anknytning till Sverige. Den rättsdogmatiska metoden är aktuell på grund av att metoden skapar möjligheten att på ett djupare plan utreda och systematiskt redogöra gällande rätt med vedertagna rättskällor. Med det menas att tolkning och systematisering av rättsreglerna utgår från lagstiftning, prejudikat, förarbeten, SOU och doktrin, s.k. primärkällor.<sup>7</sup> Uppsatsen har generellt baserats på de klassiska rättskällorna som ovan nämnts men har även kompletterats med relevant material från SKV:s rättsliga vägledning på grund av att deras föreskrifter och allmänna råd ger vägledning om hur SKV:s tolkar de rättsliga frågorna inom området. Viss försiktighet har iakttagits vid tillförlitligheten av de inhämtade materialet eftersom Skatteverket ofta är part i frågorna som prövas i domstol och ofta tolkar gällande rätt annorlunda än SRN och HFD. Vid inhämtandet av material har även den hierarkiska ordningen mellan rättskällorna varit av stor betydelse.

Jag började med att läsa lagtexten och lagkommentarerna, därefter gick jag igenom propositioner och SOU för att förstå lagstiftarens syfte. Samtidigt började jag läsa igenom olika prejudikat som bland annat lagkommentarerna hänvisat till för att förstå hur lagtexten skulle tillämpas. Trots att praxis inom området är stor i sin omfattning har jag behövt använda mig av doktrin eftersom det inte varit tillräckligt att endast utgå från prejudikat då HFD inte alltid utförligt har beskrivit domskälen. Jag har undersökt äldre doktrin för att kunna följa utvecklingen av

---

<sup>7</sup> Korling, Fredric och Zamboni, Mauro; Juridisk metodlära. s. 21–44.

uppfattningen om begreppet väsentlig anknytning. Med hjälp av äldre doktrin och de rättsfall som refererats till har jag kunnat dra slutsatsen att reglernas syfte är oförändrat. Därefter sökte jag efter prejudikat i HFD:s årsböcker från 1985–2019. Prejudikat från 2020 hittade jag delvis på HFD:s hemsida och från databasen JUNO.

I lagtexten framgår inte någon tydlig anvisning om när en person ska anses obegränsat skattskyldig i Sverige efter utflyttning mer än att de ska anses ha en väsentlig anknytning till Sverige. Lagtexten anger en lista på omständigheter som i sig inte är uttömmande. Av den anledningen har jag valt prejudikat som klargör hur anknytningsfaktorerna familj, bostad och ekonomiskt engagemang bör förstås. Prejudikaten jag har valt belyser hur domstolen ansett om en person har väsentlig anknytning hit eller inte. I uppsatsen kommer de olika prejudikaten sättas i relation till varandra i syfte att försöka belysa slutsatser om vad som ligger i begreppet väsentlig anknytning i ljuset av de nämnda anknytningsfaktorerna. Vid val av prejudikat har jag valt rättsfall som består av likartade omständigheter men som har resulterat i olika utfall. I tredje kapitlet har jag även valt att dela in de olika rättsfallen under olika avsnitt för att tydliggöra domstolens resonemang vid prövningen av de olika anknytningsfaktorerna. För att kunna svara på frågeställningen har det i uppsatsen varit viktigt att välja ut de mest relevanta rättsfallen som ger en enhetlig uppfattning av vad som gäller.

## **1.5 Disposition**

Uppsatsen består av tre kapitel varav det första består av en introduktion och allmän bakgrund av hur skattskyldigheten är utformad i Sverige och vad det innebär att vara skattskyldig här. Därefter följer en grundläggande redogörelse av begreppet ”väsentlig anknytning” och en genomgång av relevant praxis. I samband med det följer en omfattande utredande analys av hur praxis har utvecklats med bakgrund av de olika anknytningsfaktorerna familj, bostad och ekonomiskt engagemang. Avslutningsvis består det tredje kapitlet av sammanfattande slutsatser.

## 2. Beskattningsskyldighet i Sverige

### 2.1 Inledning

Den svenska interna rätten har omfattade regler som måste uppfyllas för att kunna avgöra huruvida en person har någon skattskyldighet i Sverige eller inte.

Skattskyldigheten delas upp i två kategorier, obegränsat och begränsat skattskyldiga.<sup>8</sup> Utgångspunkten i Sverige är att alla fysiska personer är skattesubjekt och kan bli skyldiga att betala skatt beroende på om de anses obegränsat eller begränsat skattskyldiga. I vissa fall där en person inte är bosatt här eller stadigvarande vistas här kan det bli aktuellt att se vilka anknytningar en person har för att kunna avgöra dennes skattskyldighet i Sverige.

### 2.2 Beskattningsprinciper

#### 2.2.1 Inledning

Den ökade internationella samfärdseln och betydelsen av internationella dubbelbeskattningsavtal kan förklara tillkomsten av 106 olika dubbelbeskattningsavtal som alla ansetts nödvändiga för att lösa uppkomna skatterättsliga problem. I takt med problemen som skapades växte småningom kriterier som skulle grunda fördelningen mellan staternas rätt att beskatta.<sup>9</sup> Det finns inte generella regler för hur olika länder ska utforma sitt beskattningsanspråk. I olika delar av världen används olika principer för att fastställa skattskyldigheten för fysiska personer. Dock använder de flesta staterna helt eller delvis bosättningsprincipen eller källstatsprincipen, vilket i sin tur ofta medför att deras skatteanspråk blir omfattande eftersom både staterna anser att

---

<sup>8</sup> Lodin, Sven-Olof och Lindencrona, Gustav och Melz, Peter och Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger; Inkomstskatt - En lärobok i skatterätt. Del 2. Sjuttonde uppl. s. 44 f.

<sup>9</sup> Dahlman, Roland och Fredborg Lars; Beskattning vid utlandsvistelse; tredje uppl. s. 187.

personen har hemvist där enligt deras interna lagstiftning. Ingen stat vill gå miste om skatteintäkter som helt eller delvis uppkommit från en fysisk person om inkomsten uppkommit i deras stat eller om personen i fråga är bosatt i riket.<sup>10</sup>

I situationer där olika stater grundar sitt skatteanspråk på två olika beskattningsprinciper uppstår en internationell dubbelbeskattningsfråga som kan leda till ökad risk av dubbelbeskattning av individens inkomster. Det är inte önskvärt att bli dubbelbeskattad eftersom det i många fall inte blir mycket kvar av inkomsten hos den enskilde. Att bli dubbelbeskattad kan även uppfattas som olämpligt.<sup>11</sup>

## 2.2.2 Bosättningsstatsprincipen

Bosättningsprincipen tillämpas av de flesta staterna och innebär att den stat där en person är bosatt ska beskatta alla hans inkomster, oberoende av varifrån i världen de kommer.<sup>12</sup> Förklaringen till att beskatta den enskilde för dennes inhemska och utländska inkomster är i första hand för att personen är bosatt inom landet och får ta del av kollektiva förmånerna, som sjukvård, infrastruktur, rättsväsende, försvar och andra samhällliga resurser som finansieras av skatteintäkter. I överensstämmelse med denna princip anses det rimligt att personer som tar del av förmånerna också ska bekosta finansieringen genom att betala skatt.<sup>13</sup> Det grundläggande syftet med skattesystemet är att vara en finansieringskälla för de offentliga utgifterna och bekosta den suveräna statens existens.<sup>14</sup> Det presumeras också att bosättningsstatsprincipen möjliggör en rättvisare avvägning av skattebördan. Med andra ord blir det möjligt att fördela skattebördan rättvisare i form av att hänsyn tas till en persons samlade skatteförmåga i ett och samma land vid ett och samma tillfälle.<sup>15</sup>

---

<sup>10</sup> Lodin, Sven-Olof och Lindencrona, Gustav och Melz, Peter och Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger; Inkomstskatt - En lärobok i skatterätt. Del 2. Sjuttonde uppl. s 554.

<sup>11</sup> Ibid s. 554.

<sup>12</sup> Lodin, Sven-Olof och Lindencrona, Gustav och Melz, Peter och Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger; Inkomstskatt - En lärobok i skatterätt. Del 2. Sjuttonde uppl. s. 554 och Skatteverket, Rättslig vägledning; Vad innebär internationell dubbelbeskattning? Årsutgåva 2020.

<sup>13</sup> Ibid s. 554.

<sup>14</sup> Lodin, Sven-Olof och Lindencrona, Gustav och Melz, Peter och Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger; Inkomstskatt - En lärobok i skatterätt. Del 1. Sjuttonde uppl. s 1.

<sup>15</sup> Lodin, Sven-Olof och Lindencrona, Gustav och Melz, Peter och Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger; Inkomstskatt - En lärobok i skatterätt. Del 2. Sjuttonde uppl. s. 554–555.

### **2.2.3 Källstatsprincipen**

Källstatsprincipen tillämpas av många stater och fokuserar istället på att det är den stat där inkomsten uppkommer i som ska beskatta inkomsten oberoende av var inkomsttagaren är skatterättsligt bosatt. Motiveringen till denna princip är att staten där inkomsten har uppkommit är den faktiska staten som har skapat förutsättningarna och på grund därav är det inte mer än rätt att den staten ska få beskattningsrätt av den inkomsten. En förtjänst som ofta nämns med denna beskattningsprincipen är att det är lättare att se till att inkomsten verkligen blir beskattad.<sup>16</sup> När en begränsat skattskyldig person beskattas i Sverige för vissa inkomster med stark anknytning hit tillämpas källstatsprincipen. Dock är skattskyldigheten som uppkommer endast begränsad till att omfatta inkomster som uttryckligen angetts av lagstiftaren.<sup>17</sup>

### **2.2.4 Nationalitetsprincipen**

En tredje princip som används är nationalitetsprincipen som innebär att en stat grundar sitt skatteanspråk på att personen är medborgare oavsett var i världen personen uppehåller sig och oavsett varifrån inkomsterna härrör. USA tillämpar bl.a. denna princip.<sup>18</sup>

## **2.3 Skattskyldighetens omfattning.**

### **2.3.1 Inledning**

Den grundläggande bedömningen för skattskyldighetens omfattning vilar på om en fysisk person anses vara obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § IL eller inte. Beroende på om en person är obegränsat skattskyldig eller inte kan uppstå olika beskattningskonsekvenser.

### **2.3.2 Obegränsat skattskyldig**

Innebörden av begreppet obegränsat skattskyldig återfinns i 3 kap. 8 § IL och innebär att en fysisk person som är obegränsat skattskyldig här i riket är skattskyldig för alla sina inkomster i såväl Sverige som utlandet.<sup>19</sup>

---

<sup>16</sup> Ibid s. 554–555.

<sup>17</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning; Vad innebär internationell dubbelbeskattning? Årsutgåva 2020.

<sup>18</sup> Ibid.

<sup>19</sup> Dahlberg, Mattias. Internationell beskattning, femte uppl. s. 45.

För att avgöra huruvida en fysisk person kan anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige utgår man från ett bosättningsbegrepp som är tredelat och kan konstitueras på tre olika grunder.<sup>20</sup> I 3 kap. 3 § IL stadgas tre punkter som medför att fysiska personer blir obegränsat skattskyldiga i Sverige.

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

Anledningen till varför jag fetstil markerat den sista punkten är för att det är just den jag särskilt kommer undersöka. Kärnan i uppsatsen kommer vidare vara begreppet väsentlig anknytning hit för personer som tidigare varit bosatta i Sverige och flyttat härifrån. Se 3 kapitlet.

Bosättningsgrunderna anses ha lika stor praktisk betydelse i den meningen att en person anses lika mycket bosatt oavsett om de grundas på egentlig bosättning, stadigvarande vistelse eller väsentlig anknytning till Sverige.<sup>21</sup>

### **2.3.3 Begränsat skattskyldig**

Det framgår av 3 kap. 17 § IL vilka fysiska personer som anses vara begränsat skattskyldiga. Det finns en enkel huvudregel som anger att den som inte är obegränsat skattskyldig i Sverige är istället begränsat skattskyldig. Omfattningen av den begränsade skattskyldigheten anges i 3 kap. 18 § IL. Den begränsade skattskyldigheten är ett uttryck för källstatsprincipen. En stor skillnad för en begränsat skattskyldig person är att denne endast är skattskyldig för vissa speciellt uppräknade inkomster och tillgångar som har en särskild anknytning till Sverige.

<sup>22</sup>

### **2.3.4 Utflyttning från Sverige**

Den som har en intention att flytta och bosätta sig i utlandet i mer än ett år ska omedelbart avregistreras från folkbokföringen som utflyttad. När en person permanent avser att flytta till utlandet kräver skattemyndigheterna dock en

---

<sup>20</sup> Pelin, Lars. Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, fjärde omarbetade uppl. s. 21.

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

<sup>22</sup> Dahlberg, Mattias. Internationell beskattning, femte uppl. s. 40 och Skatteverket, Rättslig vägledning; Begränsad skattskyldighet för fysiska personer. Årsutgåva 2020.



särskild bosättningsutredning. Målsättningen med utredningen är att fastställa om personen efter utflyttningen har bibehållit någon ”*väsentlig anknytning*” till Sverige eller inte. Bosättningsutrednings formuläret är upprättat av Skatteverket och består av femton punkter om alla möjliga förhållanden angående utflyttningen.<sup>23</sup> Apropå att Sverige har det högsta skattetrycket i världen har lagstiftaren traditionellt sett betraktat utflyttningar av fysiska personer som ett sätt att undvika att betala skatt. Lagstiftaren menar att det kan te sig naturligt att försöka simulera en utflyttning från Sverige för att åtnjuta skattelättnader.<sup>24</sup>

### 2.3.5 Presumptionsregel

1996 knöts en processuell regel om bevisbördans fördelning till bosättningsbegreppet, den så kallade treårsregeln. En svensk medborgare skulle från avresan och tre år fram anses bosatt här, om han inte visade att han under beskattningsåret inte haft någon väsentlig anknytning till Sverige.

Kompletteringen till reglerna om väsentlig anknytning som idag kallas femårsregeln finns i 3 kap. 7 § 2 st. IL. Den främsta skillnaden jämfört med när den kallades treårsregeln är att tidperioden har ökat till fem år efter avresa men också att den vid ändringen började omfatta utländska medborgare.<sup>25</sup>

Departementschefen anförde vid förslag av ändringen att det var nödvändigt att förlänga tiden för bevispresumtionen från tre till fem år eftersom den ökade internationaliseringen skapade möjligheter för fysiska personer att kunna bosätta sig i andra länder. Detta resulterade i att den faktiska bosättningen var svår att fastställa eftersom fysiska personer kunde hålla sin bosättning svävande under lång tid. Generellt sägs det att ju längre en person som flyttat från Sverige vistas utomlands desto svagare blir anknytningen till Sverige. I takt härmed innebär det att de krav som ställs på personen som flyttat att visa att han inte har väsentlig anknytning till Sverige också minskar. Anledningen till varför det har ansetts viktigt med presumptionsregeln är på grund av att den ökade rörligheten internationellt har möjliggjort för fysiska personer att kunna agera på ett skatteundandragande sätt.<sup>26</sup> Regeln är som sagt utformad som en presumptionsregel och innebär att en som flyttar ut från Sverige måste bevisa att

---

<sup>23</sup> Sundgren, Peter; Bostad/hem i Sverige vid utflyttning. Del 1. Skattenytt nr 4 2007. 167.

<sup>24</sup> Ibid s.167.

<sup>25</sup> Dahlman, Roland och Fredborg Lars; Beskattning vid utlandsvistelse; tredje uppl. s. 32–33.

<sup>26</sup> Prop. 1984/84:175 s.15.

han inte kan betraktas ha någon väsentlig anknytning till Sverige. Detta gäller från den dagen personen flyttar från Sverige och fem år fram. En person som flyttar måste alltså kunna bevisa att han klippt banden med Sverige helt och hållet. Efter femårsperiodens utgång övergår bevisbördan istället till SKV. Det är då SKV som ska visa att väsentlig anknytning fortfarande föreligger eller genom att visa att väsentlig anknytning uppstått på nytt. Denna regel gäller inte endast svenska medborgare som har bott i Sverige, den gäller såväl utländska medborgare som dessförinnan varit bosatta eller stadigvarande vistats i Sverige under sammanlagt minst tio år. Den skattskyldige är förpliktad att varje år fullgöra sin bevisskyldighet oberoende av tidigare bedömningarna.<sup>27</sup> Däremot behöver personen som flyttat från Sverige som saknar eller har ringa anknytningar hit endast behöva presentera bevis först när SKV ifrågasätter dennes skatterättsliga bosättning.<sup>28</sup>

I **RÅ 2002 not. 153** tillämpades femårsregeln. I målet kom regeringsrätten fram till att personen är skattskyldig i Sverige eftersom han inte visat att han inte haft väsentlig anknytning. Personen i fråga uppgav att han av hälsoskäl hade flyttat till en hyreslägenhet i Spanien och att han inte hade några ekonomiska intressen i form av näringsverksamhet eller ägande av fastighet här i Sverige. Personen hade inte visat att han varaktigt var bosatt i utlandet och hade heller inte besvarat förfrågan om bosättningsförhållanden. Han hade endast skickat in en kopia på förstasidan i en spansk deklaration, detta ansågs inte ha någon betydelse då det inte tydligt kunde framgå av första sidan av deklarationen att han var bosatt i Spanien. Skatteverket ställde flertalet frågor angående hans bosättningsförhållande och fick inte tillfredställande svar. I ärendet om hans bosättningsförhållande hänvisade han till en svensk adress för vidarebefordran till honom, detta tillsammans med de övriga omständigheterna i målet var anledningen till att regeringsrätten fastställde att han inte har visat att väsentlig anknytning till Sverige inte fanns. Av rättsfallet blir det uppenbart att det är viktigt att inte försöka ge så lite information som möjligt, det måste vara tillfredställande svar som tydligt kan uppfattas för att kunna anses ha fullgjort sin bevisning mot SKV.

---

<sup>27</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning; väsentlig anknytning till Sverige. Årsutgåva 2020.

<sup>28</sup> Prop. 1984/85:175 s. 15.

## 3. Väsentlig anknytning till Sverige

### 3.1 Inledning

Väsentlig anknytning kan ge upphov till avsevärda problem i den praktiska tillämpningen eftersom det i förarbetena sägs att detta begrepp ska avgöras av en sammantagen och enhetlig bedömning i ljuset av en hel katalog av olika omständigheter som lagstiftaren räknat upp i 3 kap. 7 § IL. I praktiken finns det ofta inte något fall som är det andra likt.<sup>29</sup> Syftet med detta kapitel är att redogöra för begreppet väsentlig anknytning.

### 3.2 Historisk bakgrund om begreppet väsentlig anknytning

Begreppet väsentlig anknytning har funnits länge, bestämmelserna om väsentlig anknytning som gällde innan 1966 ansågs i skattehänseende i viss mån vara oklara eftersom det fanns svårigheter i att konkretisera begreppets innebörd. Frågor om mer eller mindre tillfälliga utomlandsvistelse blev uppmärksammande och tillämpningen av dåtidens bestämmelser ställdes på sin spets. Eftersom reglerna var oklara i sin utformning medförde detta en osäkerhet för de individer som flyttade utomlands. I propositionen framgår att målsättningen med en revidering av reglerna var att de nya reglerna skulle bli mer klagörande. De skattekonsekvenser som kan uppstå bör så långt det är möjligt kunna överblickas av den enskilde personen i förväg. Syftet med de nya reglerna var även att ”*göra det möjligt att bibehålla den obegränsade skattskyldigheten för sådana som uppehåller sig utomlands mer eller mindre tillfälligt utan att samtidigt ta definitivt hemvist där och under denna tid alljämt bibehålla stark anknytning till Sverige*”.

<sup>30</sup> Genom den omarbetade utformningen som kom till stånd kunde personer som skenbosatte sig utomlands fångas upp och på så sätt kunde den ökade

---

<sup>29</sup> Sundgren, Peter; Skatterättslig bosättning för fysisk person vid utflyttning från Sverige, förslag till lagstiftning. Skattenytt nr 5 1996 s. 230.

<sup>30</sup> Prop. 1966:127 s. 48–52.

internationella skatteflykten som möjliggjordes av en ökad mellanstatlig aktivitet hindras.<sup>31</sup> Efter revideringen infördes begreppet väsentlig anknytning till 53 § p. 1 andra stycket gamla Kommunalskattelagen (1928:370), KL. Innebörden av den införda paragrafen var att även om en svensk medborgare befinner sig utomlands kan han likväl anses bosatt i Sverige under förutsättning att han har väsentlig anknytning till Sverige genom exempelvis familj, bostad, driver rörelse eller innehar fastighet. Svenska medborgare som inte vistades stadigvarande i Sverige kunde trots det anses vara obegränsat skattskyldiga i Sverige om någon väsentlig anknytning fanns. Ändringen av lagen hade inte i syfte att förhindra personer från att förflytta sin skatterättsliga hemvist istället klargjorde reglerna vad som gällde för de personer som ville flytta. Reglerna förtydligade vilka konsekvenser som skulle uppstå efter utflyttning och hade i syfte att öka medvetenheten om att det är nödvändigt att klippa alla band som binder personen till Sverige. Däremot framgår det i propositionen att de olika anknytningsfaktorerna inte per automatik innebär att bosättning i Sverige anses föreligga så snart en person uppfyller någon av de angivna förhållandena. Faktorerna ska istället vägas in i en helhetsbild av personens förhållanden. Reglerna om väsentlig anknytning och bevisbörderegeln som konkretiserades 1966 omfattade endast svenska medborgare och var enbart tillämpliga på utflyttningssituationer. Detta ansågs vara ett problem, därför skedde ytterligare en lagändring 1985.<sup>32</sup> Förändringen som skedde innebar översiktligt att även omfatta utländska medborgare som haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige. För att kunna grunda skattskyldighet räcker det inte med att hänvisa till att personen i fråga har anknytningar till Sverige. Personen måste någon gång ha varit bosatt i Sverige. Förändringen innebar i praktiken att alla personer som varit bosatta i Sverige kunde efter utflyttning anses ha väsentliga anknytning hit.<sup>33</sup>

I samband med revideringen av lagen 1985 ändrades regeln om väsentlig anknytning från en presumptionsregel till en självständig grund i bedömningen av om en person är obegränsat skattskyldig här i riket. Med regelns nya lydelse lyckades lagstiftaren fånga upp skattskyldiga som saknade svenskt medborgarskap och skattskyldiga som bosatte sig på nytt i Sverige efter utflyttning. Tidigare

---

<sup>31</sup> Prop. 1966:127 s.48–52.

<sup>32</sup> Prop. 1966:127, s. 31 f.

<sup>33</sup> Prop. 1984/85:175, s. 12 f.

regler omfattade inte personer som blivit begränsat skattskyldiga och som i sin tur ökade sina väsentliga anknytningar till Sverige.<sup>34</sup> Syftet med utvidgningen av lagens innebörd var fortsatt att förhindra internationell skatteflykt genom skenbosättning utomlands. De anknytningsfaktorer som idag finns i 3 kap. 7 § första stycket IL är ett resultat av lagändringen som skedde 1985.

### 3.3 3 kap. 7 §§ IL

I samband med införandet av den tredje punkten skapades en lista med omständigheter som kan grunda väsentlig anknytning till Sverige.<sup>35</sup> Huruvida en person anses ha väsentlig anknytning till Sverige eller inte avgörs med hjälp av följande omständigheterna som ställs upp i 3 kap. 7 § 1 st. IL.

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

Denna listan består av anknytningsfaktorer som ska vägas in i bedömningen dock är inte denna listan uttömmande. Eftersom frågan ofta hamnar i domstol huruvida väsentlig anknytning föreligger eller inte blir det intressant att försöka tyda vad ”alla omständigheter av betydelse i det enskilda fallet måste beaktas” egentligen betyder. Vid bedömningen av om en person har väsentlig anknytning måste man ta hänsyn till samtliga omständigheter och göra en helhetsbedömning. Det behöver inte per automatik innebära att en person ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige om han uppfyller något av de ovan nämnda omständigheterna.<sup>36</sup> Däremot kan en person anses ha väsentlig anknytning till

---

<sup>34</sup> Prop. 1984/85:175, s. 12f.

<sup>35</sup> Jonsson, Lars, Inkomstskattelag (1999:1229) lagkommentar till 3 kap. 7 §, Lexino. Senast genomgången 1 januari 2014. Hämtad 2020-12-08.

<sup>36</sup> Dahlberg, Mattias. Internationell beskattning, femte uppl. s. 36–40.

Sverige trots att endast en av ovan nämnda anknytningsfaktorerna är uppfyllda. Det finns ingen inbördes rangordning mellan de olika anknytningsfaktorerna men rättspraxis har gjort det tydligt att vissa faktorer bedöms ha större betydelse än andra. Anknytningsfaktorerna bostad, familj och ekonomiskt engagemang har stor betydelse.<sup>37</sup> Därför kommer jag i denna uppsats särskilt undersöka de tre anknytningsfaktorerna. I den tredje anknytningsfaktorn som jag kommer undersöka ”*ekonomiskt engagemang*” kommer även hänsyn även tas till;

- om han bedriver näringsverksamhet här,
- om han har en fastighet här.

### **3.4 Anknytningsfaktorerna familj, bostad och ekonomiskt engagemang**

#### **3.4.1 Om personen har sin familj här.**

Att ha familj som bor kvar i Sverige utgör ett mycket starkt anknytningsmoment för den utflyttade. I detta sammanhang åsyftar begreppet familj maka, make och minderåriga barn. Den avgörande bedömningen torde vara om makarna anses sammanleva, vilket även är möjligt trots att den ena maken flyttat från Sverige. Samlevnaden mellan makarna anses inte ha upphört om äktenskapet inte upplösts. Dock har domstolen kommit fram till att en person som sålt sin gemensamma bostad och hustrun därefter har förvärvat en ny bostad för att fortsätta bo i Sverige inte alltid behöver betyda att personen har väsentlig anknytning hit.<sup>38</sup> Däremot kan det uttydas från praxis att i de flesta fall inte spelar någon roll varför den ena maken valt att stanna kvar i Sverige.

#### **Kvarvarande make i Sverige**

I **RA 1976 ref. 116** ansågs Jerker H som haft en varaktig bosättning i Spanien ändå ha väsentlig anknytning till Sverige då han inte visat att han saknade sådan anknytning hit apropå att hans hustru varit bosatt i Sverige efter hans utflyttning. Omständigheterna i målet var att Jerker H i sin självdeklaration redovisade inkomster uppburna i Sverige men ansåg sig inte vara skattskyldig på grund av varaktig bosättning efter utflyttning i Spanien. Hans möbler hade skickats till Spanien och bostaden han tidigare var bosatt i hade utlämnats till försäljning och sålts kort därefter. Jerker H:s hustru var dock fortsatt bosatt i Sverige. Hans hustru ville inte flytta till Spanien samtidigt som Jerker H eftersom endast svenska medborgare som var bosatta här i riket vid året man fyllde 62 år

---

<sup>37</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning; väsentlig anknytning till Sverige. Årsutgåva 2020.

<sup>38</sup> Ibid.

var berättigade till folkpension. Länsrätten i Stockholms län gjorde bedömningen att Jerker H inte visat att han inte har väsentlig anknytning till Sverige vid utflyttning härifrån då han sammanlevt med sin hustru som bodde kvar i Stockholm. Till detta kan dock tilläggas att det fanns skiljaktiga som anförde att Jerker H varit tydlig och uppgett att han sedan november 1970 icke stadigvarande vistats i Sverige och att hans hustru inte avvecklat sin bosättning i Sverige på grund av att inte gå miste om sin folkpension. De skiljaktiga menade att enbart det förhållande att hans hustru behållit sin bosättning i Sverige för att inte gå miste om sin folkpension inte ska innebära att Jerker H har väsentlig anknytning till Sverige. Deras villa var utlämnad till försäljning och stod tom direkt efter Jerker H:s utflyttning till Spanien. De skiljaktiga anförde att de åberopade omständigheterna i målet får anses ha visat att Jerker H inte har väsentlig anknytning till Sverige. Både Kammarrätten och Regeringsrätten ändrade inte länsskatterättens beslut.

Omständigheterna i **RÅ 1998 not. 67** var snarlika. Frågan var om person som flyttat till Finland skulle anses fortfarande bosatt i Sverige på grund av att hans hustru fortfarande var bosatt i Sverige fram tills att hon skulle gå i pension. Personen i fråga, hans hustru och ett av hans två vuxna barn var finska medborgare som flyttade till Sverige år 1973. Familjen hade dock behållit en stark privat anknytning till Finland. Den gemensamma villan i Danderyd såldes och hustrun förvärvade ny bostad i Åbo. Det gemensamma bohaget och övrigt lösöre flyttades till den nya bostaden i Åbo. Hustrun hyrde en övernattningslägenhet i syfte att använda den under arbetsveckorna här i Sverige. Hon skulle pendla mellan Åbo och hyresbostaden i Stockholmsområdet. Omständigheterna i målet och att hustrun behåller sitt arbete i Sverige och anskaffandet av en mindre bostad här skulle enligt paret inte innebära väsentlig anknytning hit. Paret klargjorde att varken maken eller hustrun skulle äga någon fastighet eller bedriva näringsverksamhet i Sverige efter utflyttningen till Finland. Regeringsrätten fann efter en samlad bedömning att makens utflyttning inte utmynnade i väsentlig anknytning till Sverige eftersom det förhållandet att hans hustru under övergångsperioden skulle bo här under arbetsveckorna i en mindre lägenhet som särskilt var anskaffad för den anledningen inte utgjorde en tillräcklig grund för att mannen skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter sin utflyttning. Regeringsrätten fann ingen anledning att anknyta mannen till Sverige enligt svensk intern rätt.

I **RÅ 1997 not. 197** prövades om en person som flyttat till Norge skulle anses vara obegränsat skattskyldig enligt reglerna om skattskyldighet i Kommunalskattelagen på grund av väsentlig anknytning hit. Målet handlade om ett gift par som varit bosatta i Sverige under många år. De ägde en bostad i Danderyd som skulle avyttras i samband med deras utflyttning. Hustrun skulle dock efter utflyttningen förvärva en annan bostad i Danderyd. Personen i fråga är norsk medborgare och har tillsammans med sin hustru förvärvat en ny familjebostad i Norge där de hade i avsikt att bosätta sig. Mannen kommer inte ha några ekonomiska engagemang i Sverige och hustruns nyförvärvade bostad skulle användas som fritidshus under begränsade perioder varje år. Det intressanta i målet är om mannens skattskyldighet i Sverige kunde ifrågasättas efter utflyttningen på grund av hans hustrus nyförvärvade bostad. SRN fann vid en samlad bedömning att den omständighet att hans hustru förvärvade en ny villabostad i samma stad som deras tidigare familjebostad som enbart skulle användas vid begränsade tillfällen som fritidsbostad inte kan tillmätas sådan betydelse att han efter utflyttningen skulle anses bosatt i Sverige. Regeringsrätten gjorde samma bedömning och fastställde nämndens beslut.

### **Underåriga barn**

I praxis har det klargjorts att en person anses ha väsentlig anknytning till Sverige om ena maken stannar kvar i den gemensamma bostaden tillsammans med deras gemensamma barn. En viktig omständighet i bedömningen är om makarna anses

sammanleva. Bedömningen av huruvida en person anses ha väsentlig anknytning till Sverige på grund av underåriga barn har under prövning visat sig variera.

**RA 2003 ref. 52** handlade om J.W som var svensk medborgare och tidigare varit bosatt i Sverige. J.W ville flytta från Sverige till Storbritannien och därmed skaffa bostad där. Enligt det brittiska skattesystemet skulle han anses skattskyldig i Storbritannien. J.W skulle efter utflyttningen bedriva yrkesverksamhet i Storbritannien. I ansökan om förhandsavgörande hos SRN undrade J.W om hans minderåriga barn och frekventa resor hit för att umgås med barnet skulle anses medföra väsentlig anknytning hit. J.W separerade från sonens mor och gav ensam vårdnad till mamman innan utflyttningen började. Efter utflyttningen kommer han inte ha någon stadigvarande bostad i Sverige och kommer endast besöka Sverige för sitt arbete ca 20 dagar per år och för att umgås med sin minderåriga son. Vid besök här i Sverige skulle han inte ha tillgång till egen bostad istället skulle han bo på gästtrum hos vänner eller släktingar. Vid ansökan om förhandsavgörande klargjorde J.W att han behållit ett innehav om 1/20 av en fastighet Sorsele utan bostadsbyggnad och att han ägde aktier i ett onoterat svenskt aktiebolag, X AB. J.W klargjorde för SRN att han tänkt behålla ett visst ägande då han investerat ca två miljoner kr i X AB. Större del av de 30 procent han äger av det totala antalet aktier och röstandelar kommer avyttras innan han flyttar till Storbritannien. Han var styrelseledamot och hade ett begränsat uppdrag i bolaget sedan april 2000 och deltog inte i det operativa arbetet. Någon typ av ersättning skulle heller inte utgå varken före eller efter utflyttningen. SRN kom fram i sitt förhandsbesked att J.W skulle anses obegränsat skattskyldig enligt 3 kap 3 § första stycket IL eftersom hans kontakt med sin son får anses tillräcklig för att kunna anknyta J.W till Sverige. Efter en samlad bedömning av Regeringsrätten med hänsyn till att J.W inte alls skulle ha några ekonomiska engagemang kvar i Sverige förutom mindre ägande av aktier, styrelseuppdraget som i sig inte gav honom något bestämmande inflytande och innehav av en mindre del av en fastighet och hans kortare vistelse för umgänge förklarade Regeringsrätten att omständigheterna i målet inte utgjorde en tillräcklig anledning att anse J.W som skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit.

Även i **HFD 2012 not 50** blev utgången att personen i fråga inte kunde anses ha väsentlig anknytning till Sverige på den grund att hans minderåriga dotter stannade kvar i Sverige. Bakgrund i målet var att A och hans Sambo som både var svenska medborgare avsåg att bosätta sig i Malta. Parets dotter som studerade på en internatskola i Sverige hade i avsikt att stanna kvar i Sverige för att fullfölja sina gymnasiestudier. Dottern skulle inte ha någon egen bostad i Sverige efter föräldrarnas utflytt till Malta och skulle vistas hos föräldrarna i Malta under skolloven. Föräldrarna klargjorde att de skulle bo på hotell eller pensionat när de besökte sin dotter. Föräldrarna skulle även eventuellt tillbringa någon båtsemester i Skandinavien under sommaren. Den ena föräldern äger via ett cypriotiskt bolag en svensk koncern som verkar inom frakt och shipping, denna skulle dock avyttras före utflyttningen. Även deras villa och övriga tillgångar i Göteborg avyttrades för att klippa banden med Sverige. De enda tillgångarna familjen skulle ha kvar i Sverige var en fritidsbåt och mindre aktieposter i noterade svenska bolag. SRN meddelade i sitt förhandsbesked att flertalet omständigheter i ärendet talade för att personen i fråga inte skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen. Den omständighet att deras barn skulle stanna kvar i Sverige för att slutföra sin skolgång har i praxis klargjorts ibland annat **RA 1970 Fi. 918** inte ge upphov att skapa väsentlig anknytning för föräldrar som flyttar från Sverige. Skatteverket överklagade och yrkade att HFD skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att personen i fråga ska anses skattskyldig i Sverige men HFD fastställde SRN:s förhandsbesked.

Förhållandena var likartade i **RA 2003 not 140** dock ansåg Regeringsrätten efter en samlad bedömning av alla omständigheter att väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning fortfarande förelåg. Omständigheterna i målet var en man som var finsk medborgare men som varit bosatt i



Sverige sedan år 1996 då han förvärvat en fastighet här. Mannen levde i ett samboförhållande och hade två gemensamma barn som de hade gemensam vårdnad över. Paret hade bestämt sig att leva skilda liv genom att mannen skulle återvända till Finland och kvinnan fortsättningsvis skulle bo kvar i Sverige och sköta den löpande driften i deras gård där de bedriver avel och uppfödning av hästar. Däremot skulle mannen efter utflyttningen fortsatt äga gården och ha resultatansvar för denna. Mannen skulle endast under kortare perioder uppehålla sig i Sverige och klargjorde för Regeringsrätten att han efter utflyttning kommer ha en stark anknytning till Finland genom att han förvärvat en fastighet där och han kommer bedriva skogsbruk där. Han har sedan tidigare dessutom ägt en stor del aktier i sex finska bolag och är styrelseledamot i tre av dessa, han har även en större fastighet på Åland. Mannen har även sin övriga släkt i Finland inte i Sverige. Dock tyckte Regeringsrätten att mannen trots ovanstående anknytningar till Finland fortfarande kommer att ha en stark anknytning som binder honom till Sverige. De två underåriga barnen föräldrarna hade gemensam vårdnad om och hans fortsatta innehav av fastigheten med det ekonomiska ansvaret för den verksamhet som bedrivs där är tillräckliga och anknyter honom till Sverige.

### **3.4.2 Om personen har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk.**

Normalt har innehavet av en bostad i Sverige efter utflyttning härifrån fått en stor betydelse för personens skattskyldighet här. Den omständigheten har varit av stor betydelse när bosättningsfrågan prövats i praxis och ofta medfört att en behållen bostad i Sverige efter utflyttning anknyter personen till Sverige och medför obegränsad skattskyldighet här i landet. Ägandet av en fritidsbostad anses i vanliga fall inte utlösa väsentlig anknytning. Dock kan ägandet av ett hus som är klassificerat som fritidshus men är placerat i ett attraktivt område och är inrättat för åretruntbruk vid en samlad bedömning anses utgöra väsentlig anknytning till Sverige.<sup>39</sup> Vad avses med åretruntbruk? En bostad som är inrättad för åretruntbruk är en bostad som är så pass utrustad att det möjligt att bo där året om. Bostaden ska även kommunikationsmässigt vara belägen så att det inte föreligger hinder att kunna bo där året om. Det finns dock en delad uppfattning av begreppet åretruntbruk som är ett resultat av den praxis som idag vuxit fram. En fjällstuga bör inte tillmätas samma vikt som t.ex. ett fritidshus som är belägen i ett storstadsområde oavsett om fjällstugan är inrättad för åretruntbruk. Samma uppfattning gäller även en fritidsbostad som är utrustad för användning under alla årstider men är belägen på en plats att den inte alls kan kommas åt under vissa tider på året eller endast kan nås med svårigheter.<sup>40</sup> I praxis har det även klargjorts att en viktig omständighet i bedömningen av hur vinter- och sommarstugor

---

<sup>39</sup> Prop. 1984/85:175 s.13.

<sup>40</sup> prop. 1984/85:175 s. 28.

anknyter en person till Sverige och om de framkallar väsentlig anknytning är om de någon gång har använts som permanentbostad.

I **RA 1974 A 738** och **RA 1974 A 1220** konstaterades att även om bostaden varit uttyrd i avvaktan för försäljning ska personen fortfarande anses ha anknytning till Sverige. Även det faktum att bostaden renoveras eller byggs om torde sakna betydelse i helhetsbedömningen. Det är själva innehavet som är avgörande, dvs att personen har tillgång till bostaden i Sverige. Hur den skattskyldige faktiskt använder fritidsbostaden efter han flyttat från Sverige verkar ha mindre betydelse. I **RA 1974 ref. 97** meddelade Regeringsrätten även att möjligheten att nyttja bostaden med hänsyn till standard och läge var av avgörande betydelse.

I **RA 1989 ref. 118** fastställde Regeringsrätten att en fritidsbostad som tidigare har använts för varaktigt boende av den utflyttade personen och dennes familj bör jämföras med en vanlig permanentbostad och frammana väsentlig anknytning till Sverige. Även om fastigheten är taxerad som en fritidsbostad är det inte enligt praxis styrande vid bedömningen. Bedömningen utgår från de faktiska förhållandena. I **HFD 2012 not. 51** utredes om en fastighet med mycket enkel standard och som dessutom ligger avskilt med dåliga kommunikationsförbindelser kunde likställas med en permanentbostad. HFD kom i det aktuella målet fram till att på grund av att personen använt fastigheten som permanentbostad i ungefär sju år före personen flyttade från Sverige skulle han anses ha väsentlig anknytning hit.

I **HFD 2020 not. 27** prövades om makarna efter flytten till Portugal och permanenta bosättning där skulle anses vara obegränsat skattskyldiga i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit. De frågade även om bedömningen påverkades av att döttrarna tänkt bosätta sig i lägenheten och att mindre del av deras bohag flyttas från permanentbostaden till lägenheten. Både makarna är svenska medborgare. De har dessutom varit bosatta här i Sverige under större delen av sina liv, i en villa i Båstad. Makarna sålde sin permanenta bostad och har för avsikt att bosätta sig hos A.B:s syster tills de skulle flytta från Sverige. I december 2018 köpte makarna en bostadsrättslägenhet i Båstad. Lägenheten tillträdde i februari 2019 men paret bosatte aldrig sig där. Makarna skulle efter utflyttningen använda bostadsrättslägenheten som fritidsbostad vid besök i Sverige på sommaren och vid några andra tillfällen som beräknas till fyra gånger per år. Paret vuxna barn ville även bosätta sig i bostadsrättslägenheten under en övergångsperiod från september 2019 fram till dess att de hittar egna bostäder att flytta till. SRN fann att makarna inte hade väsentlig anknytning till Sverige efter flytten eftersom fritidsbostäder i regel i skapar väsentlig anknytning till Sverige och att den förvärva lägenheten skulle inte förlora sin karaktär av fritidsbostad även om döttrarna bosatte sig där. SRN framförde även att omständigheten att visst bohag flyttas från permanentbostaden till den nyförvärvade bostaden inte i stor betydelse skulle påverka bedömningen. Ordförande Pettersson i SRN var dock skiljaktig och anförde att eftersom de vuxna barnen innan utflyttningen var bosatta med sina föräldrar och att de även var tänkt att de i fortsättningen skulle göra det om de inte kunde flytta in i den aktuella bostadsrättslägenheten utan att föräldrarna får väsentlig anknytning till Sverige. Pettersson menade att familjegemenskapen som föreligger bör beaktas och få betydelse i bedömningen av lägenhetens karaktär. Lägenheten bör ses som en fritidsbostad under förutsättning att den inte används för permanentboende. Om döttrarna väljer att bosätta sig i lägenheten blir det deras permanentbostad. Med hänsyn till familjegemenskapen ansåg Pettersson att lägenheten innebär att föräldrarna har väsentlig anknytning till Sverige eftersom den nya lägenheten är att jämföras med att den tidigare permanentbostaden behållits. Skulle däremot döttrarna inte flytta in i lägenheten ska den anses behålla sin karaktär av fritidsbostad. När frågan kom upp till HFD lämnades förutsättningen att döttrarna skulle bo i den nyanskaffade lägenheten eftersom de hade bosatt sig på annan plats. HFD tog inte överhuvudtaget hänsyn till omständigheten eller kommenterade den. HFD fastställde SRN

förhandsbesked med motivering att makarna lämnade sin permanentbostad i mitten av september 2019 för att flytta i slutet av samma år. Perioden från det att de skulle flytta från Sverige och det datum de lämnade ifrån sig sin permanentbostad är kort och de har aldrig varit bosatta i den nyanskaffade lägenheten. HFD fastställde vid en samlad bedömning av makarna inte har väsentlig anknytning till Sverige efter de flyttat härifrån.

I **HFD 2016 not. 31** fastställde dock HFD att makarna i fråga skulle anses obegränsat skattskyldiga i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit på grund av bosättningen i deras nyanskaffade lägenhet som efter flytten till Frankrike skulle användas som fritidsboende vid besök här. Makarna M.K och S.K ansökte om förhandsbesked av SRN huruvida innehavet av bostadsrättslägenhet innebär att de har väsentlig anknytning till Sverige eller inte efter utflyttningen till Frankrike. S.K gick i pension 2014 och M.K avslutade sin anställning i augusti 2015 och hade avsikt att efter de flytta stadigvarande till Frankrike och bosätta sig där i en lägenhet de sedan tidigare ägt där. Det enda som kunde anknyta makarna till Sverige är deras myndiga dotter som bor i sin egen bostad här. Deras villafastighet i Lidingö som tidigare varit deras permanentbostad avyttrades med tillträde för köparen i början av 2016. Makarna hade förvärvat en bostadsrättslägenhet som i framtiden skulle tjäna som bostad fram till utflyttningen och därefter vara ett fritidsboende vid besök i Sverige. SRN fann att både M.K och S.K efter utflyttningen ska anses obegränsat skattskyldiga i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit. Som motivering uppgav SRN att makarna kommer under en klart övervägande del av 2016 bosätta sig i den nyanskaffade lägenheten fram till utflyttningsdatumet. Det innebär att lägenheten måste ses som makarnas permanentbostad. Lägenheten som makarna har förvärvat och ska använda som bostad fram till utflyttningen får därmed anses utgöra sådan bostad som är inrättad för åretruntbruk. HFD var av samma uppfattning och fastställde SRN förhandsbesked.

Frågan i **HFD 2020 ref. 25** var om fritidsbostad som använts mer än ett års tid före utflyttning fått karaktär av en permanentbostad. Omständigheterna i målet var A, som är svensk medborgare som valde att först flytta från Sverige 1993 på grund av att hennes make fick en tjänst vid den serbiska ambassaden. Under 2013 flyttade kvinnan tillbaka med sin make och dotter till Sverige på grund av makens arbete. De bodde i en hyreslägenhet i Sverige under åren 2013–2017. Kvinnans make flyttade tillbaka till Serbien år 2017 på grund av sitt arbete. Det stod inte vid den tidpunkten klart vilken tjänst han skulle få och var han skulle bli placerad. A och dottern ville undvika att flytta flera gånger på kort tid och följde därför inte med maken när han flyttade till Serbien 2017. I samband med makens utflyttning till Serbien lämnade familjen den gemensamma familjebostaden och A och dottern bosatte sig istället på familjens fritidsbostad som förvärvades 2010 och aldrig tidigare använts som annat än fritidsändamål. Fritidsbostaden skulle även i fortsättningen endast användas för fritidsändamål. Bosättningen varade mellan september 2017 till december 2018 då de flyttade till Serbien efter maken. SRN fann att A har väsentlig anknytning till Sverige och därför är obegränsat skattskyldig. Den avgörande bedömningen enligt SRN var att A och dottern före utflyttningen bosatte sig på familjens fritidsfastighet vilket gav den karaktär av permanentbostad.

HFD tog i beaktande vid bedömningen att innehav av en fritidsbostad som i sig är inrättad för åretruntbruk grundar i regel inte väsentlig anknytning till Sverige. HFD hänvisade bl.a. till skatteutskottets betänkandet 1984/85:59 där detta förtydligades.<sup>41</sup> Däremot är det en tungt vägande faktor vid bedömningen om den enskilde behåller sin permanentbostad vid utflyttning. Detta ger en bild att den enskilde inte anses ha visat eller är beredd att helt bryta banden med Sverige, se exempelvis **RÅ 2009 not.84**. I det aktuella målet påpekade HFD att de lämnade förutsättningarna i målet visat att familjen var beredda att helt bryta banden med Sverige förutom fritidsbostaden. Fritidsbostaden som förvärvades 2010 och sedan dess enbart använts för det ändamål och att familjen i samband med att maken blev hemkallad till Serbien för tjänstgöring

---

<sup>41</sup> Skatteutskottets betänkande 1984/85:59 s. 14.

lämnat sin permanentbostad de haft sedan senaste återflyttningen tillmätts stor vikt enligt HFD vid bedömningen om familjen skulle anses ha väsentlig anknytning hit. Förutom de nyss nämnda förutsättningarna bosatte sig A och dottern endast tillfälligt i fritidsbostaden som ett led i utflyttningsprocessen och A avvecklade sin enskilda firma i Sverige. Vid en samlad bedömning av de redovisade förutsättningarna i målet ansåg HFD att A från och med februari 2019 inte ansågs ha väsentlig anknytning hit och därmed inte anses vara obegränsat skattskyldig.

### **Bostad i attraktivt område**

I en ansökan om förhandsbesked undrade A om han fortfarande skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning till Schweiz. A flyttade tillsammans med sin hustru och minderåriga dotter till Schweiz i augusti 1970. Han hade erhållit uppehållstillstånd och även hyrt ett stort hus. A sade upp sin bostadslägenhet i Stockholm men valde att behålla äganderätten till en fritidsfastighet i Värmdön. Samtidigt som utflyttningen sade han upp sig som VD och som styrelseledamot i ett av honom grundat familjeföretag där han ägde ungefär 25 procent av aktierna. Fastigheten som A hade förvärvat tidigare skulle efter utflyttningen endast användas som fritidsbostad då han och hans familj under två och en halv månaders tid tänkt besöka Sverige varje sommar. Av informationen som framkommit av A kommer han äga 800 av totalt 3000 aktier i bolaget. En stor del av de resterande aktierna och röstetalet ägs av hans son som är fortsatt bosatt i Sverige. Detta i sig möjliggör för A att fortfarande ha ett avgörande inflytande över företaget. SRN menade även att fastigheten som han äger är av väsentlig betydelse för bedömningen. Fastigheten är belägen cirka tre och en halv mil från Stockholm och består av sex rum och har moderna bekvämligheter. Bostaden kan utan olägenhet användas som helårsbostad. Med det anförda ansåg SRN att han var skattskyldig för all inkomst i Sverige. Regeringsrätten gjorde likadan bedömning som SRN och klargjorde att anledningen till varför villan på Värmdön inte ansågs vara ett fritidshus trots att den aldrig använts för annat ändamål tidigare på grund av att villan hade kunnat användas som permanentbostad på grund av närheten till Stockholm. Praxis från **RA 1974 ref. 97** är därmed att det inte bara är bostadens storlek och standard som ska beaktas. Även bostadens geografiska placering är betydelsefull i sammanhanget.

Däremot blev utgången annorlunda i **RA 1992 not. 367**. Bakgrund i målet var en person som övervägde att emigrera från Sverige och permanent bosätta sig i USA. Personen i fråga var gift med en person som är amerikansk medborgare och hade två gemensamma barn som har dubbla medborgarskap. Familjen bodde i en lägenhet i Stockholm som ägdes av mannens arbetsgivare som innan utflyttningen skulle lämnas tillbaka. Mannen ägde en mindre bostad som han hyrt ut. Samtidigt som utflyttningen skulle han avyttra den. Han ägde även en sommarstuga i Ingarö, Värmdö kommun som bestod av tre registerfastigheter. Fastigheterna har ett totalt marknadsvärde på ungefär 7–10 mkr. Han har ägt sommarstugan i 31 år och aldrig använt den till annat än fritidsbostad. Varken han eller någon i hans familj har varit folkbokförda på fastigheten. Den är fullt vinterbonad och är i övrigt även inrättad med god villastandard. Sommarstugan ligger i ett område med i princip bara sommarstugebebyggelse. Personen i fråga hade endast tillgångar som bestod av aktier i en börsportfölj till ett nettovärde om ungefär 10 mkr. Aktieinnehavet gav i sig inte på något sätt bestämmanderätt. Aktierna var utspridda i mindre poster. Efter utflyttningen från Sverige var mannen styrelseledamot i endast ett av aktiebolagen, arbetsuppgifterna därtill skulle endast finnas i USA och den enda arbetsuppgift som var kopplad till Sverige var att avrapportera hit. SRN klargjorde att frågan prövas i ljuset av alla sammantagna omständigheterna i det enskilda fallet. Nämnden fann vid avgörandet av förhandsbeskedet att innehavet av fritidsfastighet som var inrättad för åretruntbruk samt styrelseuppdrag i ett bolag inte skulle tillmätas avgörande vikt i bedömningen även om fastigheten betingar ett stort värde. En intressant skiljaktig mening som framfördes av ledamöterna Sandström, Lindström och Nord var att fastigheten hade en bra standard och belägen att den kan användas som permanentbostad.

### 3.4.3 Ekonomiskt engagemang

Om en person väljer att flytta från Sverige är det vanligt förekommande att personen på något sätt väljer att behålla något ekonomiskt engagemang här. Den omständigheten att en person efter utflyttningen från Sverige är engagerad i näringsverksamhet här kan vara tillräckligt för att anknyta personen till Sverige och därmed anses obegränsat skattskyldig här. Hur verksamheten bedrivs har visat sig vara av mindre betydelse, det som är viktigt är verksamhetens omfattning och möjligheten att kunna utöva ett verkligt inflytande över verksamheten. I samband med att bosättningsregeln fick sin utformning år 1985 uttalades att rena kapitalplaceringar i Sverige inte borde påverka bedömningen av om någon väsentlig anknytning hit föreligger eller inte. Bedömningen bör påverkas om tillgångar i Sverige ger ett verkligt inflytande i en rörelse som bedrivs här i riket oavsett om de sker genom innehav av aktier, med hjälp av en juridisk person eller liknande sätt. Den avgörande omständigheten är således inte om en person är ekonomiskt engagerad i Sverige. Det är det inflytande som det ekonomiska engagemanget kan ge som tillmätts vara avgörande.<sup>42</sup>

Eftersom de flesta utflyttningarna från Sverige är unika och olika omständigheter redogörs har domstolen behövt pröva frågan huruvida en person ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige på grund av personens ekonomiska engagemang som ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här. För att förstå vad rekvisitet i 3 kap 7 § IL ”*om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här*” kommer jag gå igenom några rättsfall som vägleder oss hur vi bör uppfatta gällande rätt.

I RÅ 2001 not. 41 överklagades ett förhandsbesked angående fråga om väsentlig anknytning efter utflyttning. T.B som var koncernchef i Securitas-koncernen flyttade tillsammans med sin hustru och tre minderåriga barn till Storbritannien i augusti 1999. I ansökan om förhandsbesked undrade han om någon av familjemedlemmarna skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige enligt då gällande 53 § KL. T.B lämnade uppdraget som verkställande direktör och styrelseledamot i Securitas AB. Sedan familjen flyttade från Sverige är T.B anställd som verkställande direktör i Securitas dotterbolag Securitas Services Ltd och har sitt dagliga arbete i bolagets kontor i London. Förutom det ägde T.B ungefär 1 miljon B-aktier och hustrun E.B ungefär ½ miljon B-aktier vilket totalt motsvarar 0,47 procent av kapitalet och 0,32 procent av rösterna. Deras omyndiga barn ägde tillsammans ungefär 5 000 aktier i samma bolag. Både T.B och E.B ägde hälften var av aktierna i

---

<sup>42</sup> Prop. 1984/85:175 s.14.

T.B Holding AB som i sin tur endast bedrev verksamhet som bestod av att förvalta ungefär 1,5 miljoner B-aktier i Securitas, ingen egentlig rörelse bedrivs här. Ett uppskattat marknadsvärde på dessa aktier beräknas vara ungefär 200 mkr. Makarna ägde även aktier i Assa Abloy AB. SRN finner att särskilt vikt bör tillmätas T.B:s anställning som VD i Securitas och att makarna genom ett helägt bolag av dom är ekonomiskt engagerade i Sverige. Mot bakgrund av det finner SRN att så länge T.B kvarstår som koncernchef och makarna behåller sitt aktieinnehav i Holdingbolaget ska de anses ha väsentlig anknytning hit. Förhandsbeskedet överklagades och T.B och E.B yrkade att de ej skulle anses bosatta och skattskyldiga i här i riket. Regeringsrätten började med att tydliggöra att bedömningen av om person ska anses ha väsentlig anknytning hit bör grundas på en samlad värdering av alla omständigheter av betydelse. Att någon av de uppräknade omständigheterna i 3 kap 7 § IL är uppfyllda betyder inte per automatik att personen i fråga har väsentlig anknytning till Sverige. Att vara ekonomiskt engagerad i Sverige är inte någon omständighet som i sig är central för bedömning av bosättningsfrågan. Familjen hade heller inte behållit bostad i Sverige efter utflyttningen. Regeringsrätten tog vid helhetsbedömningen hänsyn till att de som anknyter makarna till Sverige är dels T.B:s uppdrag som koncernchef i en svensk företagskoncern och som verkställande direktör och styrelseledamot i Securitas AB och familjens innehav av aktier i Securitas och i Assa Abloy samt aktieinnehavet i T.B Holding AB som är helägt av makarna som i sin tur äger aktier i Securitas AB. T.B klagade vid ansökan om förhandsbesked att endast en liten del av den ersättning han skulle erhålla kommer från posten som verkställande direktör eftersom arbetet inte beräknas ta mer än ungefär 20 dagar årligen. Det han erhåller under dessa dagarna är endast en tiondel av den lönen han erhåller från sin brittiska arbetsgivare. Dessutom är det inom ramen för hans anställning i London som han utövar chefskapet över Securitas-koncernen. Drygt 90 procent av deras affärsvolym kommer från verksamhet utanför Sverige. Regeringsrätten menade efter en undersökning av T.B:s tjänst att hans uppdrag som koncernchef och de uppdrag han fått i Securitas AB inte självständigt kan anse ge familjen väsentlig anknytning till Sverige. Trots att familjen äger en stor del aktieposter både direkt och indirekt som motsvarar ett stort ekonomiskt värde är de i förhållande till bolagets kapital liten och deras röstvärde är obetydligt. Makarnas aktier i T.B Holding AB gav inte dom ett inflytande över varken koncernens eller Securitas AB:s verksamhet. Holdingbolaget förvaltade endast aktierna och är enligt Regeringsrättens uppfattning endast en ren kapitalplacering. Det klagades även av Regeringsrätten att så länge holdingbolagets kapital används på samma sätt som i målet bör deras aktieinnehav inte påverka bedömningen. Ingen av de nämnda anknytningarna kan var och en för sig ge makarna väsentlig anknytning hit.

## **Förvaltning av fastigheter eller värdepapper**

I **RÅ 1989 ref. 18** fastställdes att innehav av hyresfastighet i vissa fall inte anses anknyta en svensk medborgare som utrest härifrån med grund att väsentlig anknytning till Sverige finns och att personen ur ett beskattningshänseende skulle anses vara bosatt här. Bakgrund i målet var en ansökan om förhandsbesked där personen i fråga skulle flytta från Sverige till Cypern där han hade en bostad och inte längre efter utflyttningen skulle ha någon anknytning till Sverige förutom två hyresfastigheter i Malmö. Personen var tidigare högt uppsatt i ett svenskt aktiebolag och avslutade sin anställning under 1985. I juni samma år valde han att lämna Sverige. I samband med ansökan om förhandsbesked visade han att han hade uppehållstillstånd, arbetstillstånd och en fastanställning som innebar att han var skattskyldig i Cypern. Han klagade även att han inte bedrev någon näringsverksamhet i Sverige och inte heller ägde någon bostad här. Han hade inga minderåriga barn och fick äktenskapsskillnad tre år innan han flyttade ut. Personen i fråga begärde att hans hemvist skulle vara Cypern och därmed beskattas i Cypern vid försäljning av fastigheterna. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden yttrade att fastigheterna inte utgjorde omsättningsstillgångar i rörelse och avyttringen därför skulle beskattas enligt reglerna för realisationsvinst i 53 § 1 mom gamla Kommunalbeskattningen. På grund av hans innehav av fastigheterna skulle han vid tidpunkten för avyttringen anses vara skattskyldig i Sverige på grund av hans väsentliga anknytning till Sverige. Regeringsrätten tog hänsyn till att han i samband med

utflyttningen överlätit sin permanenta bostad och sin fritidsbostad i Sverige. Efter han hade flyttat till Cypern vistades han endast totalt i tre veckor i Sverige. Av utredningen avseende skattskyldigheten framgick att han numera hade varaktigt bo och hemvist på Cypern. Fastigheterna ger hyresintäkter om sammanlagt 1 250 000 kr. Förvaltningen av fastigheterna gjordes genom ett fristående företag som den skattskyldige inte hade en aktiv del i. Han hade inga möjligheter att själv påverka eller styra något inflytande i hur fastigheterna skulle förvaltas. Regeringsrätten ändrade förhandsbeskedet i enlighet med att trots ett visst ekonomiskt engagemang fanns skulle personen inte anses ha väsentlig anknytning till Sverige eftersom ägandet inte gav honom ett väsentligt inflytande i verksamheten.

I förhandsbeskedet som överklagades i **RÅ 2002 not. 150** frågade L.A om han efter utflyttningen från Sverige till Schweiz skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Riksskatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att inflytandet som det ekonomiska engagemanget i Respons Konsult AB kunde ge skulle anses vara tillräckligt att anknyta personen till Sverige. Bakgrund i målet var att personen i fråga ägde en del aktier direkt och indirekt genom ett bolag som han ägde alla aktier i, Respons Konsult AB. L.A:s innehav av aktier överstiger inte tio procent i något av bolagen. I Telelogic AB som är ett av de börsnoterade bolagen som han drygt äger två procent i skulle han efter utflyttningen fortfarande kvarstå som styrelledamot. Tre av bolagen var marknadsnoterade på OM stockholmsbörsen och tanken var att de övriga bolagen småningom också skulle noteras. Bolagen hade mellan 20–350 delägare och ingen av delägarna var närstående till L.A. SRN gjorde en utredning av om det direkta eller indirekta ägandet på något sätt kunde ge honom ett väsentligt inflytande i bolagen här i Sverige. Resultatet blev att L.A:s innehav inte kunde ge honom ett väsentligt inflytande på något sätt. Inte heller hans position som styrelledamot i det börsnoterade bolaget kunde ge han väsentligt inflytande då det var så litet.

### **Fåmansföretag**

I **RÅ 2001 not 113** prövades om ett aktieinnehav om 10 procent i ett svenskt fåmansföretag kunde utgöra väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning. J.S avsåg med sin hustru att flytta till Spanien och stadigvarande bosätta sig där. Inför flytten avsåg makarna att avyttra sin permanentbostad i Täby. J.S skulle efter utflyttningen inte ha några tillgångar i Sverige förutom aktieinnehavet om 10 procent i Pollyflame Concept Scandinavia AB. Resterande aktier ägdes 80 procent av ett holländskt bolag som var börsnoterat i Amsterdam och 10 procent av J.S systerson. SRN prövade om rekvisiten för skattskyldighet i Sverige var uppfyllda och kom fram till att J.S inte skulle anses ha väsentlig anknytning eftersom han inför utflyttningen avsåg att säga upp sin anställning och styrelseuppdrag. Med hänsyn till det kommer han inte få ett väsentligt inflytande i en näringsverksamhet här. Regeringsrätten fastställde SRN förhandsbesked.

Bakgrund i **RÅ 2001 not.1** var om en svensk medborgare med hänsyn till hans aktieinnehav i tre olika svenska bolag skulle anses ha väsentlig anknytning hit efter utflyttning till ett annat europeiskt land. A som var bosatt i Sverige och var svensk medborgare avsåg tillsammans med sin familj att flytta från Sverige. Han ägde 15,5 procent av aktierna i A AB, 24,3 procent i B AB och 25 procent av aktierna i C AB. Större del av de andra aktierna ägdes av tre kompanjoner till honom. De nämnda bolagen är moderbolag i var sin koncern som bestod av olika dotterbolag. A var företagsledare för ett dotterbolag till B AB och dessutom styrelseledamot i ett antal svenska bolag. Samtidigt som utflyttningen avslutade han sin anställning i B AB. A och hans familj sålde även sin permanentbostad och behöll endast en fritidsfastighet här i Sverige. SRN fann mot bakgrund av att A ägde aktier i tre bolag som i sin tur ägde ett antal olika dotterbolag ska han anses ekonomiskt engagerad i Sverige i så pass stor utsträckning att ägandet kan ge honom väsentligt inflytande i en näringsverksamhet i Sverige. SRN klagg gjorde av den anledningen att A ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige även efter han flyttat till annat land och om han avstod

från sina styrelseuppdrag. Regeringsrätten gjorde samma bedömning. Ett innehav om 15–25 procent i ett flertal fåmansaktiebolag medför väsentlig anknytning oavsett styrelseuppdrag.

Samma utgång blev det i **RA 2004 not. 215**, frågan var om en person tillsammans med sin sambo skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige på grund av att de tillsammans hade ett väsentligt inflytande i ett fåmansföretag. Personen i fråga (A) var sammanboende med sin sambo och deras gemensamma barn. Familjen hade i avsikt att under 2003/2004 flytta till Storbritannien och permanent bosätta sig där. Deras permanentbostad som ägdes hälften vardera avyttrades i samband med utflyttningen. De ägde en sommarbostad och en fritidsfastighet i Frankrike. Förutom ägandet av fastigheter ägde A 50 procent av aktierna i ett fåmansföretag där han var anställd och styrelseledamot dock utvecklades innehavet genom en likvidation av bolaget. Likvidationen ägde rum innan den planerade utflyttningen. A var även styrelseordförande i ett annat svenskt fåmansföretag (X AB), han ägde ungefär 10,24 procent och hans sambo ägde 2,56 procent av andelarna i fåmansföretaget. X AB hade 25 aktieägare därav ägde minst fyra delägare mer än 50 procent av rösterna. Enligt de redovisade omständigheterna av A framgick att han inte var verksam i X AB mer än vad som krävdes av det normala styrelsearbetet. Familjen skulle delvis semestra i Sverige och Frankrike. Familjen skulle endast vistas i Sverige vid få tillfällen vid t.ex. röda dagar och helger. A:s enda inkomst från Sverige är utdelning på svenska värdepapper och ränta på bankmedel, samma gäller för sambon och det gemensamma barnet. SRN gjorde en samlad bedömning av de redovisade omständigheterna som framförts och fram till att den avgörande anknytningsfaktorn i detta fallet var innehavet av aktierna i fåmansföretag. SRN kom fram till att väsentlig anknytning till Sverige förelåg efter utflyttningen eftersom en utredning av ägarfördelningen i företaget visade att fyra ägare, däribland A och hans sambo tillsammans eller med hjälp av övriga ägare genom olika konstellationer kunde dominera företaget. Av den anledningen får A och sambon ett väsentligt inflytande i bolaget oavsett om han ingår i styrelsen eller inte.

HFD meddelande i **HFD 2020 not. 44** att en svensk medborgare som indirekt ägde 18,3 procent i ett svenskt bolag hade väsentlig anknytning till Sverige eftersom ägandet i procent kunde ge ett väsentligt inflytande i näringsverksamheten i Sverige. Bakgrund i målet var en svensk medborgare som flyttade till Storbritannien 1998 efter att ha avslutat sina studier i Sverige. Under tiden han var bosatt i Storbritannien var han delaktig och grundade ett holdingbolag där som är moderbolag i en koncern och bedriver verksamhet i flera olika länder. Personen i fråga ägde 18,3 procent av Holdingbolaget. Han flyttade till Sverige med sin familj under 2011 i syfte att etablera ett svenskt dotterbolag till holdingbolaget han bedrev. Det svenska bolaget som skulle etableras ägdes indirekt helt av holdingbolaget. Under 2012 till 2015 var han även verkställande direktör i det svenska bolaget som etablerades. Personen i fråga och hans hustru sålde sin permanentbostad under 2019 som de haft i Sverige sedan tidigare. De behöll endast sin fritidsfastighet här. Genom ansökan om förhandsbesked ville han veta om han var skattskyldig i Sverige från och med slutet av 2019 då han sålde sin permanentbostad. SRN fastställde efter en samlad bedömning att hans indirekta ägande om 18,3 procent i ett svenskt bolag är så stort att det ger väsentligt inflytande i en näringsverksamhet här i riket. Vilket resulterar enligt intern rätt i obegränsad skattskyldighet. HFD fastställde SRN:s beslut efter att ha undersökt bland annat om aktieinnehavet kunde ses som en kapitalplacering. Med anledning av att personen har en viktig roll i moderbolaget, dvs holdingbolaget och dessutom varit verkställande direktör i det svenska bolaget har han haft ett ansvar för koncernens verksamhet som ger honom väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. Dock påpekade HFD att en samlad bedömning av alla omständigheter av betydelse skulle beaktas och därför tog de hänsyn till hur länge han varit bosatt utomlands i jämförelse hur länge han varit bosatt i Sverige, hans svenska medborgarskap och hans fritidsbostad. I denna bedömningen tillmättes inte stor vikt vid de sistnämnda faktorerna då de inte kunde anses ligga till grund för en annan bedömning.



Ett mycket intressant mål från senare års praxis är **HFD 2016 not. 28** där ett förhandsbesked prövades om den sökande skulle anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit. N.N är svensk medborgare och flyttade från Sverige 1989. Han har sedan dess endast varit bosatt i Sverige under en fyraårsperiod i mitten av 2000-talet då han arbetade här. Två stora familjer som är släkt med varandra bildade år 2006 A AB. Familjerna ägde gemensamt 34,4 procent av aktierna i bolaget och kontrollerade 46,2 procent av rösterna. N.N, hans bror och mor ägde 12,6 procent av aktierna och innehar 19,5 procent av rösterna. Den andra familjen ägde 21,7 procent respektive 26,7 procent av rösterna. I ansökan om förhandsbesked till SRN klargjorde N.N att han eller någon närstående till honom för närvarande inte var verksam i bolaget. Han ägde indirekt aktier i A AB som uppgår till ungefär 5,5 procent av samtliga aktier. Hans ägande på 5,5 procent motsvarade ungefär 10,3 procent av rösterna i bolaget. Aktierna ägdes av ett svenskt aktiebolag som i sin tur ägdes av ett helägt bolag av N.N. Han ville i första hand få klarlagt av SRN om han skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige enligt den interna rätten 3 kap. 3 och 7 §§ IL. I andra hand ville han veta om han skulle bli skattskyldig för utdelning av aktierna från sitt utländska bolag. Fler frågor ställdes dock kommer de inte redogöras eftersom fokus i uppsatsen är begränsat till dessa två frågorna. SRN fann vid en samlad bedömning att han skulle anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige eftersom hans röstandel i bolaget översteg tio procent och huruvida andelen ger ett väsentligt inflytande konstaterade SRN att en bedömning av ledningen av ägarfördelningen måste göras och att det finns en påtaglig möjlighet för familjerna som tillsammans har 46 procent av rösterna att påverka beslutsfattandet genom sitt ägande. Med anledning av det ansåg SRN att han genom näringsverksamhet i Sverige kan få ett väsentligt inflytande i bolaget. Däremot var HFD inte av samma uppfattning. HFD kom fram till att N.N inte skulle anses obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit och återförvisade målet till SRN. HFD konstaterade att N.N:s enda anknytning till Sverige förutom medborgarskapet är de indirekta aktieinnehavet på 5,5 procent av aktierna i det svenska börsnoterade bolaget som motsvarar sammanlagt 10,3 procent röstvärde. HFD klargjorde att N.N genom sitt indirekta innehav var ekonomiskt engagerad i Sverige även om det resterande ägandet av aktieinnehavet är fördelat på ett stort antal ägare med olika röstandelar. Dock har det tydliggjorts i både praxis och förarbeten att det inte är det ekonomiska engagemanget i sig som är den avgörande faktorn. Det som är av avgörande betydelse är huruvida det ekonomiska engagemanget kan ge personen ett väsentligt inflytande. Domstolen tog hänsyn till hur reglerna var utformade ibland annat ABL och anförde vidare att minoritetsskyddet knyter an till aktieinnehavet inte till röstandelen. N.N:s indirekta ägarandel understeg tio procent och de inflytande N.N har genom sitt aktieinnehav är begränsat trots att han har en hög röstandel. Dessutom menar domstolen att bakgrundsinformation till förvärvet av aktierna talar också att innehavet bör jämföras med en kapitalplacering. Domstolen klargjorde även att den omständigheten att N.N tillsammans med sin bror och mor äger aktier i en omfattning som kan uppfattas ge dom ett gemensamt väsentligt inflytande inte ger anledning till en annan bedömning.



## 4. Sammanfattning och slutsatser

Kvarvarande familj i Sverige utgör i vanliga fall ett mycket starkt anknytningsmoment. Begreppet familj syftar på maka, make och minderåriga barn. En viktig faktor i domstolens bedömning uppfattas vara om makarna sammanlever, detta är möjligt även om den ena maken flyttat från Sverige. Det kan uttydas från praxis att det oftast inte spelar någon roll varför ena maken valt att stanna kvar i Sverige. Regelmässigt har det i äldre praxis varit att kvarvarande make i Sverige medfört väsentlig anknytning för den utflyttade personen. Men domstolen har i senare praxis klargjort att omständigheten kvarvarande make i Sverige inte alltid behöver innebära att den utflyttade personen har väsentlig anknytning hit. I RÅ 1976 ref. 116 fastställde Regeringsrätten att Jerker. H anses ha väsentlig anknytning hit på grund av att hans hustru inte flyttade till Spanien samtidigt som honom. Hustrun stannade kvar i Sverige för att vara berättigad till folkpension. I det aktuella fallet fanns det skiljaktiga som menade att Jerker. H inte skulle anses ha väsentlig anknytning på grund av den kvarlevande hustrun här, vilket jag personligen håller med om. Jerker. H visade tydligt att han var redo att klippa alla band till Sverige i samband med utflyttningen och att hustrun kort därefter skulle flytta till Spanien. Trots de argument som de skiljaktiga anförde fastställde Regeringsrätten länsskatterättens beslut. I RÅ 1998 not. 67 var omständigheterna snarlika men utgången blev annorlunda. Regeringsrätten fann efter en samlad bedömning att den utflyttade personen inte ansågs ha väsentlig anknytning hit på grund av hustruns nyanskaffade övernattningslägenhet. Bostaden som i synnerhet var anskaffad för att hustrun skulle kunna bo här under sina arbetsveckor ansågs inte utgöra en tillräcklig grund för väsentlig anknytning. Jag antar att praxis av kvarvarande hustru i Sverige uppfattas annorlunda idag eftersom levnadssättet har förändrats. I det senare rättsfallet klargjorde Regeringsrätten trots att hans hustru valde att arbeta kvar i Sverige och skaffa en bostad i Sverige som skulle användas under arbetsveckorna anses den utflyttade maken inte ha väsentlig anknytning till Sverige.

Bedömningen avseende gemensamma underåriga barn har visat sig variera över tid. I början på 2000-talet ansågs en person efter en samlad bedömning ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning på grund av gemensam vårdnad över sina två minderåriga barn och hans fortsatta innehav av en fastighet med ett ekonomiskt ansvar. Det som är intressant med detta rättsfall är att domstolen klargjorde att gemensam vårdnad över minderåriga barn tillsammans med ett ekonomiskt engagemang innebar väsentlig anknytning. Det hade varit önskvärt om domstolen förklarade hur mycket vikt som tillmätts respektive omständighet, dvs gemensamma vårdnaden mot det ekonomiska engagemanget. I RÅ 2003 ref. 52 gav personen i fråga ensam vårdnad till barnets mor och ansågs inte ha väsentlig anknytning till Sverige. Hade utfallet blivit likadant i detta fallet om mannen gav ifrån sig vårdnaden? (RÅ 2003 not. 140). I senare års praxis klargjorde HFD att väsentlig anknytning inte förelåg på grund av att personens underåriga barn stannade kvar i Sverige för att slutföra sin skolgång. Enligt min uppfattning har praxis utvecklats inom området för kvarlevande familj i Sverige. Människor lever på ett annorlunda sätt idag jämfört med tidigare. Förr var det inte lika vanligt att bosätta sig utomlands och samtidigt ha familj i det land man flyttat ifrån. Tidigare kunde kvarlevande underåriga barn indikera att den utflyttade personen inte var beredd att helt bryta banden med Sverige, vilket är ett krav för att inte anses ha väsentlig anknytning hit. Jag antar att domstolen resonerar annorlunda idag eftersom levnadssättet idag har förändrats och HFD kom i HFD 2012 not. 50 fram till att kvarlevande underårigt barn inte ensamt ger upphov till väsentlig anknytning tolkar jag det som att praxis ser lite lättare på att ha kvar familj i Sverige efter utflyttning.

Oftast har innehavet av en bostad i Sverige efter utflyttning fått en stor betydelse för den utflyttade personens skattskyldighet här. I praxis har det ofta medfört att en behållen bostad i Sverige efter utflyttning utmynnar i obegränsad skattskyldighet här i landet. Däremot har det klargjorts sedan slutet på 1990-talet att ägandet av en fritidsbostad i vanliga fall inte anses utlösa väsentlig anknytning till Sverige. I RÅ 1989 ref. 118 fastställde Regeringsrätten att en fritidsbostad som någon gång använts som varaktigt boende av den utflyttade personen bör jämföras med en vanlig permanentbostad och frammana väsentlig anknytning till Sverige. Även i

HFD 2012 not. 51 ansåg HFD att en fastighet som består av mycket enkel standard och som dessutom ligger avskilt med dålig kommunikationsförbindelse skulle likställas med en permanentbostad. I HFD 2016 not. 31 ansågs två makar ha väsentlig anknytning till Sverige eftersom de under en klart övervägande del av 2016 bosatte sig i den nyanskaffade lägenheten fram till utflyttningsdatumet. HFD klargjorde att lägenheten bör ses som deras permanentbostad. Det ansågs inte vara tillåtet att varaktigt bosätta sig i sin fritidsbostad även om det var ett led i utflyttningsprocessen. Från 1989 fram till 2020 har HFD resonerat i samma spår. Praxis från tidigare år har varit strängare vad gäller innehavet av en fritidsbostad. Genomgående i rättsfallen redogör domstolen att det inte är tillåtet att varaktigt bosätta sig i sin fritidsbostad även om det är ett led i utflyttningsprocessen. Men i HFD 2020 ref. 25 klargjorde domstolen att en fritidsbostad som använts i mer än ett års tid före utflyttning inte hade fått karaktär av en permanentbostad. Jag uppfattar det som om att praxis har utvecklats och att det i dagsläget är tillåtet att bosätta sig i sin fritidsbostad som ett led i utflyttningsprocessen dock under förutsättning att de utflyttade personerna kan visa att de är beredda att helt bryta banden med Sverige. HFD menade att de lämnade förutsättningarna i rättsfallet visade att familjen var beredda att bryta banden med Sverige och att de avyttrat sin permanentbostad som de ägt sedan tidigare. I senare års praxis (HFD 2020 not. 27) prövades om ett par efter utflyttning till Portugal skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige på grund av döttrarnas bosättning i den nyanskaffade bostadsrättslägenheten i Båstad. Makarna skulle använda bostadsrätten som en fritidsbostad när de besökte Sverige. Det intressanta i detta rättsfall var att ordförande Pettersson i SRN tyckte att bostadsrätten skulle anses likställas med permanentbostad för makarna som flyttat ut om döttrarna flyttar in i den aktuella bostadsrättslägenheten eftersom de vuxna barnen innan utflyttningen var bosatta med sina föräldrar och skulle i fortsättningen också göra det om de inte kunde flytta in i bostadsrättslägenheten utan att föräldrarna får väsentlig anknytning. När frågan prövades i HFD lämnades förutsättningen att döttrarna skulle bo i den nyanskaffade bostadsrättslägenheten utanför. HFD tog inte hänsyn till hur det hade varit om de vuxna barnen flyttade in och kommenterade inte heller situationen. Personligen hade jag önskat ett klargörande av hur domstolen tolkar praxis som vuxit fram bland annat RÅ 1989 Ref. 118 där vuxna barn behandlats fristående från sina föräldrar. Samtidigt hade det varit intressant att veta om domstolen hade tagit hänsyn till

ordförande Petterssons skiljaktiga mening och eventuellt dömt i hans spår. Det hade även varit önskvärt om domstolen utvecklade sin mening ”vid en samlad bedömning” och faktiskt klargör vad den samlade bedömningen i denna situation består av i syfte att tydliggöra huruvida fritidsbostaden får karaktär av permanentbostad eller inte.

I uppsatsen har jag även undersökt hur praxis utvecklats gällande bostäder i attraktiva områden. Ägandet av ett hus som är klassificerat som fritidshus men är placerat i ett attraktivt område och är inrättat för åretruntbruk kan vid en samlad bedömning anses utgöra väsentlig anknytning till Sverige. Generellt uppfattas bostäder vara svårare att lämna kvar efter utflyttning jämfört kvarlevande familj. I RÅ 1974. Ref klargjorde Regeringsrätten att fastigheten som var belägen cirka tre och en halv mil från Stockholm och bestod av sex rum med moderna bekvämligheter utan olägenhet kunde användas som helårsbostad. Regeringsrätten anförde att fastigheten i Värmdön inte ansågs vara ett fritidshus trots att den aldrig använts till annat ändamål. Detta på grund av närheten till Stockholm där familjen tidigare varit bosatta. Villan hade kunnat användas som permanentbostad. Praxis från detta rättsfall är att även bostadens geografiska placering i förhållande till var personen tidigare varit bosatt har stor betydelse vid bedömningen. Men i RÅ 1992 not. 367 tog Regeringsrätten inte hänsyn till fastighetens standard och geografiska placering trots att fastigheten hade ett totalt marknadsvärde på ungefär 7-10 mkr. Av RÅ 1992 not. 367 kan det uppfattas vara tillåtet att äga sommarstuga i närheten av sin tidigare permanenta bostad men personligen tror jag att viss försiktighet bör tas eftersom praxis har visat att domstolen har en strängare syn på fritidsbostäder. Jag antar att Regeringsrätten gjorde den bedömningen på grund av att fastigheten var belägen i ett sommarfastighetsområde. Det hade varit bra om regeringsrätten gav någon förtydligande kommentar om fastighetens placering hade betydelse eftersom sommarbostäder även kan finnas nära centrum, vara inrättade för åretruntbruk och ha goda kommunikationsförbindelser eller om rättspraxis ändrats från det tidigare domslutet i RÅ 1974 ref. 97 där närheten till Stockholm tillmättes stor vikt. Det är svårt att förutse om en bostad i ett attraktivt område kommer resultera i väsentlig anknytning eller inte.

I samband med en persons utflyttning har det i vissa fall visat sig vara vanligt förekommande att behålla något ekonomiskt engagemang i Sverige. I prop. 1984/85:175 uttalades att rena kapitalplaceringar i Sverige inte borde påverka bedömningen av om väsentlig anknytning hit föreligger eller inte. En utflyttad person kan vara ekonomiskt engagerad här och samtidigt inte anses ha väsentlig anknytning. Dock gäller det endast under förutsättning att det ekonomiska engagemanget inte ger ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. I RÅ 2001 not. 41 fann Regeringsrätten att T.B och hans familj inte skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige trots familjens stora ägande av aktieposter både direkt och indirekt. Regeringsrätten undersökte om makarnas aktier kunde på något sätt kunde ge dem ett väsentligt inflytande i något av bolagen och kom fram till att det inte var möjligt. Trots att aktierna motsvarade ett stort ekonomiskt värde var de i förhållande till bolagets kapital litet. Makarnas röstvärde var obetydligt och bör enligt Regeringsrätten likställas med en ren kapitalplacering. Samma utgång blev det i RÅ 1989 ref. 18, trots att omständigheterna var annorlunda och att det i detta rättsfall handlade om innehav av hyresfastighet och förvaltning av dessa. Anledningen till varför jag refererar till detta rättsfall trots att omständigheterna var annorlunda är för att Regeringsrätten tillmätte stor vikt av att fastigheterna förvaltades genom ett fristående företag som den skattskyldige inte hade aktiv del i. Personen i fråga hade ingen möjlighet att själv påverka eller ha väsentligt inflytande i verksamheten som bedrevs. Regeringsrätten ändrade SRN:s förhandsbesked och anförde att trots ett visst ekonomiskt engagemang fanns kvar i Sverige skulle inte personen anses ha väsentlig anknytning hit om det ekonomiska engagemanget de facto inte gav honom ett väsentligt inflytande. Även i RÅ 2002 not. 150 fastställde Regeringsrätten att personen i det aktuella fallet inte skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige på grund av sitt ekonomiska engagemang i Sverige. Personen ägde inte mer än tio procent i något av bolagen. Eftersom bolagen hade många delägare och ingen av delägarna var närstående till personen ansåg SRN att det ekonomiska engagemanget inte på något sätt kunde ge honom ett väsentligt inflytande. De ovanstående rättsfallen ger en klar bild av hur praxis ser ut. Tendensen är att så länge den utflyttade personen inte har ett innehav som i sig kan ge personen ett väsentligt inflytande i en näringsverksamhet i Sverige ska väsentlig anknytning inte anses föreligga. Oberoende av om aktieinnehavet motsvarar ett stort ekonomiskt värde. Personligen anser jag att domstolen varit

tydliga med vad som gäller och hur reglerna bör uppfattas just avseende ekonomiskt engagemang i Sverige. Detta klargjordes även i RÅ 2001 not. 113 där ett aktieinnehav om 10 procent i ett svenskt fåmansföretag prövades. Med hänsyn till att 80 procent ägdes av ett holländskt börsnoterat bolag och 10 procent av J.S:s systerson ansåg Regeringsrätten att han inte ska anses ha fått ett väsentligt inflytande i näringsverksamheten och därmed inte obegränsat skattskyldig i Sverige. I RÅ 2001 not. 1 tydliggjorde Regeringsrätten att ett innehav om 15–25 procent i ett flertal fåmansföretag medför väsentlig anknytning eftersom innehavet kan ge ett väsentligt inflytande. Samma utgång blev det i RÅ 2004 not. 215 där A ägde ungefär 10,24 procent och hans sambo ägde 2,56 procent av aktierna i ett fåmansföretag. Anledningen till varför Regeringsrätten ansåg att A och sambon skulle anses ha väsentlig anknytning på grund av att innehavet kunde ge dom ett väsentligt inflytande i näringsverksamheten. SRN gjorde en utredning om ägarfördelningen i företaget på något sätt kunde innebära att A och hans sambo tillsammans eller med hjälp av övriga ägare kunde dominera företaget. Utredningen visade att detta var möjligt då fåmansföretaget ägdes mer än 50 procent av fyra delägare. I HFD 2020 not. 44 ansågs ett indirekt ägande om 18,3 procent förorsaka väsentlig anknytning eftersom ägandet i procent kunde ge ett väsentligt inflytande i näringsverksamheten. Enligt min uppfattning av praxis anser domstolen att det är tillåtet att äga 10 procent i ett svenskt företag efter utflyttning härifrån under förutsättningen att det inte ger den utflyttade personen ett väsentligt inflytande i verksamheten.

Domstolen försöker ständigt uttolka vad lagen innebär. Genomgående gäller att varje enskilt avgörande ska grundas på en samlad bedömning av den fysiska personen sociala och ekonomiska förhållanden. Enligt min mening kan det vara svårt att helt tyda vad praxis innebär trots att praxis är omfattande inom området. På grund av att det kan vara svårt för den enskilde personen att tolka förutsebarheten kring begreppet väsentlig anknytning. Sammanfattningsvis är min slutsats att varje person som väljer att flytta från Sverige bör innan utflyttning undersöka samtliga anknytningsmoment och klippa banden som kan anknyta honom till Sverige.



# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Proposition 1984/85:175. Om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring.

Proposition 1966:127. Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m.m; given Stockholms slott den 29 april 1966.

Skatteutskottets betänkande 1984/85:59. Om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring

## Litteratur

Dahlman, Roland och Fredborg Lars; Beskattning vid utlandsvistelse; tredje uppl. Stockholm. Nordstedts Förlag, 1986

Dahlberg, Mattias. Internationell beskattning, femte uppl. Lund: Studentlitteratur AB. 2020

Korling, Fredric och Zamboni, Mauro; Juridisk metodlära. Lund. Studentlitteratur AB. 2013.

Lodin, Sven-Olof och Lindencrona, Gustav och Melz, Peter och Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger; Inkomstskatt. En lärobok i skatterätt. Del 1 och 2. Sjuttonde uppl. Lund. Studentlitteratur AB, 2019.

Pelin, Lars. Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, fjärde omarbetade uppl. Lund: Prose Design & Grafik. 2006

## Internetkällor

Jonsson, Lars, Inkomstskattelag (1999:1229) lagkommentar till 3 kap. 7 §, Lexino. Senast genomgången 1 januari 2014.

[https://juno-nj-se.ludwig.lub.lu.se/b/documents/530670?st=lexino&t=annotations#SFS1999-1229\\_K3\\_P7](https://juno-nj-se.ludwig.lub.lu.se/b/documents/530670?st=lexino&t=annotations#SFS1999-1229_K3_P7) (Hämtad 2020-12-08)

Lindencrona, Gustaf; Vad är internationell skatterätt? Skattenytt nr 7-8 1992 s. 349

[https://juno-nj-se.ludwig.lub.lu.se/b/documents/1016498?q=Skattenytt%201992%20s.%20349&t=literature\\_for](https://juno-nj-se.ludwig.lub.lu.se/b/documents/1016498?q=Skattenytt%201992%20s.%20349&t=literature_for) (Hämtad 2020-11-16)

Sundgren, Peter; Bostad/hem i Sverige vid utflyttning. Del 1. Skattenytt nr 4 2007. 167.

[https://juno-nj-se.ludwig.lub.lu.se/b/documents/1018983?categories%5B%5D=%2Fjournals%2Fskattenytt&document\\_years%5B%5D=2007&page=2&t=literature\\_for](https://juno-nj-se.ludwig.lub.lu.se/b/documents/1018983?categories%5B%5D=%2Fjournals%2Fskattenytt&document_years%5B%5D=2007&page=2&t=literature_for) (Hämtad 2020-11-17)

Sundgren, Peter; Skatterättslig bosättning för fysisk person vid utflyttning från Sverige, förslag till lagstiftning. Skattenytt nr 5 1996 s. 230

[https://juno-nj-se.ludwig.lub.lu.se/b/documents/1017623?categories\[\]=%2Fjournals&dq=utflyttning%20v%C3%A4sentlig%20anknytning&q=utflyttning%20v%C3%A4sentlig%20anknytning&t=literature\\_for#SN\\_1996\\_S\\_0230](https://juno-nj-se.ludwig.lub.lu.se/b/documents/1017623?categories[]=%2Fjournals&dq=utflyttning%20v%C3%A4sentlig%20anknytning&q=utflyttning%20v%C3%A4sentlig%20anknytning&t=literature_for#SN_1996_S_0230) (Hämtad 2020-11-17)

Skatteverket, Rättslig vägledning; Begränsad skattskyldighet för fysiska personer. Årsutgåva 2020.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/2641.html> (Hämtad 2020-11-26)

Skatteverket, Rättslig vägledning; Vad innebär internationell dubbelbeskattning? Årsutgåva 2020.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/326353.html#h-Hemvistprincipen> (Hämtad 2020-11-16)

Skatteverket, Rättslig vägledning; väsentlig anknytning till Sverige. Årsutgåva 2020.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.1/2638.html> (Hämtad 2020-11-25)

# Rättsfallsförteckning

## **Regeringsrätten**

RÅ 1974 A 738  
RÅ 1974 A 1220  
RÅ 1974 ref. 97  
RÅ 1989 ref. 118  
RÅ 1989 ref. 18  
RÅ 1992 not. 367  
RÅ 1998 not. 67  
RÅ 1997 not. 197  
RÅ 2001 not. 1  
RÅ 2001 not. 41  
RÅ 2001 not. 113  
RÅ 2002 not. 150  
RÅ 2002 not. 153  
RÅ 2003 ref. 52  
RÅ 2003 not. 140  
RÅ 2004 not. 215  
RÅ 2009 not. 84

## **Högsta förvaltningsdomstolen**

HFD 2012 not. 50  
HFD 2012 not. 51  
HFD 2016 not. 28  
HFD 2016 not. 31  
HFD 2020 not. 27  
HFD 2020 ref. 25  
HFD 2020 not. 44