

Nya bosättningsregler

Av departementsrådet Yngve Hallin

Inledning

Från och med den 1 juli 1985 gäller ändrade skatterättsliga bosättningsregler (prop. 1984/85:175, SkU 59, rskr. 351; SFS 1985:362). Ändring har skett i två hänseenden, nämligen dels genom att själva bosättningsbegreppet har utvidgats, dels genom att den tidigare treårsregeln blivit en femårsregel.

De tidigare bosättningsreglerna i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL föreskrev att såsom bosatt här i riket ansågs den som här hade sitt egentliga bo och hemvist. Enligt 68 § likställdes med här bosatt person den som, utan att vara bosatt här, vistades här stadigvarande.

Till dessa två kriterier för bosättning i Sverige, som alltjämt gäller, har nu lagts ett tredje som innebär, att den som inte vistas i Sverige stadigvarande men som tidigare haft sitt egentliga bo och hemvist här skall anses bosatt här om han har väsentlig anknytning till Sverige. Anvisningspunkten innehåller därefter en utförlig exemplifiering av vilka omständigheter som skall beaktas vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger. Jag återkommer till dessa längre fram.

Den andra ändringen innebär, att den tidigare s k treårsregeln, som endast gällde vid utflyttning, ändrats till en femårsregel. Den nya regeln omfattar, till skillnad från den tidigare, inte bara svenska medborgare utan även andra än svenska medborgare, under förutsättning att vederbörande under sammanlagt minst 10 år haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller vistats här stadigvarande. Vidare är dess giltighet inte begränsad till utflyttningsfallen.

Efter denna översiktliga framställning av de nya reglerna skall jag dels nämna något om bakgrunden till reglerna, dels gå in litet närmare på innebörden av dessa, särskilt de omständigheter som skall beaktas vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger.

Förslag till ändring av bosättningsreglerna väcktes ursprungligen av den i november 1982 tillsatta Kommissionen mot ekonomisk brottslighet ("Eko-kommissionen") i Ds Ju 1983:18. Jag skall inte närmare gå in på innehållet i förslaget, eftersom de nu genomförda ändringarna i detaljerna avviker väsentligt från förslaget, särskilt när det gäller det utvidgade bosättningsbegreppet. I så måtto har dock kommissionens förslag genomförts att man dels infört ett ytterligare kriterium för bosättning i Sverige, nämligen väsentlig anknytning, dels ändrat treårsregeln till en femårsregel.

1. Utvidgat bosättningsbegrepp

Till de tidigare två kriterierna för bosättning i Sverige, bo och hemvist samt stadigvarande vistelse, läggs genom ändringen ett tredje, väsentlig anknytning. Uttrycket förekom även i den tidigare treårsregeln och liksom i treårsregeln har man genom exempel angivit vissa typiska omständigheter som skall beaktas vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger. Exemplifieringen i den nya lagstiftningen är emellertid mer utförlig än i treårsregeln. Skillnaderna mellan den äldre och den nya lagstiftningen framgår av nedanstående uppställning.

Treårsregeln

De nya reglerna

Tillämpningsområde

Regeln tillämplig endast på svenska medborgare och endast i utflyttningsfallen

Reglerna tillämpliga på alla som tidigare haft egentligt bo och hemvist i Sverige

Kriterier

- | | |
|---|---|
| 1. Jfr ovan | Svensk medborgare |
| 2. D:o | Tidrymden för tidigare bo och hemvist i Sverige |
| 3. Saknar varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort | Saknar varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort |
| 4. Utlandsvistelse för studier eller för hälsans vårdande | Utlandsvistelse för studier eller av hälsoskäl |
| 5. — | Bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk |
| 6. Bo eller familj i Sverige | Familj i Sverige |
| 7. Driver rörelse i Sverige | a) Bedriver näringsverksamhet i Sverige <i>eller</i>
b) genom innehav av tillgångar, som direkt eller indirekt ger personen i fråga ett väsentligt inflytande i sådan näringsverksamhet, är ekonomiskt engagerad i Sverige |
| 8. Innehav av fastighet i Sverige | Innehav av fastighet i Sverige |
| 9. Med ovanstående jämförliga förhållanden | Med ovanstående jämförliga förhållanden |

Departementschefen säger (s. 12 i propositionen) att det är en brist i nuvarande treårsregel att den inte gäller personer som efter utflyttning från Sverige ökar sin anknytning till Sverige utan att ta sitt egentliga bo och hemvist i Sve-

rige. Som exempel anförs en person som anmäler utflyttning och som blir betraktad som utflyttad vid beskattningen men som sedan återvänder till Sverige inom tre år utan att anmäla att han bosatt sig här. Det kan då vara svårt att utreda om personen har bo och hemvist i Sverige eller om han vistas här stadigvarande. Han kan också samtidigt ha andra anknytningar till Sverige som måste anses som väsentliga, men dessa kan inte beaktas eftersom det inte är fråga om en utflyttningssituation. Även andra exempel anförs på situationer där de tidigare reglerna tedde sig otillräckliga. Enligt departementschefen talar också goda skäl för att bestämmelsen omfattar alla personer, oavsett medborgarskap. En invandrare som vistats flera år i Sverige utan att förvärva svenskt medborgarskap bör givetvis kunna anses som bosatt här efter utflyttning om han har väsentlig anknytning till Sverige. Personer som aldrig varit bosatta i Sverige bör dock inte omfattas av regeln, eftersom syftet med regeln är att förhindra skenbosättning i utlandet av personer som tidigare varit bosatta och verksamma här.

Bland kriterier som konstituerar väsentlig anknytning märks svenskt medborgarskap. Ett annat kriterium, som inte fanns med i den gamla regeln, är den tidrymd under vilken personen i fråga varit bosatt i Sverige. Departementschefen påpekar dock, att en samlad bedömning alltid måste göras på samma sätt som enligt de gamla reglerna. Det går normalt inte att hänga upp bosättningen på ett enda kriterium.

Eko-kommissionen ansåg att man borde fästa större avseende vid fastighetsinnehav. Särskilt nämndes fritidsfastigheter inrättade för åretruntbruk. Departementschefen anser, att ett enkelt fritidshus inte bör tillmätas avgörande betydelse för frågan om väsentlig anknytning föreligger. Däremot bör en fastighet som är klassad som fritidshus men som ligger i ett attraktivt område och är inrättad för åretruntbruk få en ökad betydelse för bedömningen. Lagtextens ”bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk” är ett uttryck för denna intention. I specialmotiveringen (s. 28 i propositionen) sägs att med ”bostad för åretruntbruk” avses i princip en bostad som är så utrustad och kommunikationsmässigt så belägen att det utan vidare är möjligt att bo där året om. Vilken vikt som skall fästas vid en sådan bostad kan naturligtvis variera från fall till fall. En fjällstuga som naturligt nog är vinterbonad och kanske försedd med allehanda bekvämligheter bör naturligtvis inte ha samma tyngd i en sådan sammanvägning som t ex en fastighet belägen i en storstadsregion där gränsen mellan permanentbostäder och fritidsbebyggelse under årens lopp mer eller mindre suddats ut. Detsamma gäller en sommarbostad som är så utrustad att den kan bebos året om men belägen på en plats, t ex en ö i skärgården, som endast med svårighet eller inte alls kan nås under vissa tider på året.

Eko-kommissionen tog också upp frågan om ekonomiskt engagemang i Sverige som kriterium för väsentlig anknytning. Kommissionen menade, att det enligt treårsregeln var möjligt att beakta engagemang som innebar ledande

av företag medan rena kapitalplaceringar inte tillmättes större betydelse. Enligt kommissionen fanns det emellertid ett gränsland mellan kapitalplacering och ett klart ägarinflytande där man kunde tala om ett aktivt ekonomiskt engagemang. Det påpekas exempelvis av kommissionen, att större fordringar kan ge ett visst inflytande i ett företag eller i varje fall påverka dess beslut.

Departementschefen säger klart ifrån, att rena kapitalplaceringar i Sverige inte bör påverka bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger. Däremot bör tillgångar som ger verkligt inflytande i en rörelse beaktas, oavsett om fråga är om aktier eller om inflytande som sker genom juridisk person eller på annat sätt. Eftersom treårsregeln var oklar på den punkten föreslog departementschefen i lagrådsremissen att uttrycket "aktivt ekonomiskt engagerad i Sverige" skulle införas som ett kriterium för väsentlig anknytning. Lagrådet ansåg emellertid att uttrycket var för vitt och obestämt för att fånga in det avsedda syftet. I stället borde man i lagtexten skriva in de slag av engagemang som åsyftades. Departementschefen accepterade påpekandet och ändrade lagtexten till den som nu gäller.

Kommissionen hade också tagit upp frågan om bulvanägda bostäder och annan egendom som överläts till närstående. Kommissionen konstaterar, att stora utrednings- och bevisproblem kan föreligga här och att det knappast är möjligt att lagstiftningsvägen komma tillrätta med problemen. Departementschefen instämmer i detta och konstaterar att nuvarande bestämmelser i och för sig är tillämpliga vid rena bulvanförhållanden men att dessa förhållanden sällan kommer till myndigheternas kännedom.

2. Presumtion för bosättning i Sverige

De regler som jag nu har behandlat är alltså rena bosättningsregler. Väsentlig anknytning har således samma valör som egentligt bo och hemvist och stadigvarande vistelse. De kriterier som använts för att bestämma väsentlig anknytning är i stort sett desamma som de som tidigare gällt i utflyttningsfallen enligt treårsregeln.

Även den nya lagstiftningen innehåller emellertid en utflyttningsregel. En person, som flyttar från Sverige och som är svensk medborgare eller under sammanlagt minst tio år har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistats här, skall anses bosatt i Sverige intill dess fem år förflutit från det han flyttade från Sverige, såvida han inte kan visa att han under beskattningsåret inte har haft väsentlig anknytning till Sverige. Den nya regeln är alltså vidare än den gamla i flera hänseenden. Medan treårsregeln endast gällde svenska medborgare gäller den nya även icke svenska medborgare som under sammanlagt minst 10 år haft sitt egentliga bo och hemvist eller vistats stadigvarande i Sverige. Vidare gäller presumtionen för bosättning under fem år efter utflyttningen i stället för tidigare tre år. Slutligen har regeln utformats så att den som flyttat från Sverige i princip varje beskattningsår skall visa att

han inte har väsentlig anknytning till Sverige. Departementschefen säger emellertid att för den som saknar eller har ringa anknytning till Sverige bevisning skall krävas först om skattemyndigheterna ifrågasätter om vederbörande har väsentlig anknytning till Sverige.

Beträffande skälen till förlängningen av presumtionstiden säger departementschefen (s. 15 i propositionen), att ju längre en person som flyttat från Sverige vistas utomlands desto svagare blir banden med Sverige. I takt härmed bör de krav som ställs på den skattskyldige att visa att han inte har väsentlig anknytning till Sverige också minska. Med den internationalisering som har skett av näringslivet och den ökade rörlighet detta medfört för personer verkamma i internationellt förgrenade koncerner är det emellertid i dag möjligt att hålla en definitiv bosättning svävande under lång tid. De flesta av dessa personer agerar naturligtvis i första hand utifrån andra utgångspunkter än att undandra sig skatt, men det går inte att bortse från att de situationer då möjligheter till skatteundandragande på grund av den ökade rörligheten kan yppas är fler i dag än då treårsregeln tillkom. Departementschefen ser detta som ett skäl i sig för att förlänga tiden för bevispresumtionen från tre till fem år.

3. Administrativa problem

Lagrådet tog i sitt yttrande upp vissa problem av administrativ karaktär, nämligen dels deklARATIONSSKYLDIGHETEN och dels frågan om beskattningsort (s. 113—114 i propositionen).

Beträffande det första problemet påpekar lagrådet, att oinskränkt skattskyldighet i Sverige innebär skyldighet att avlämna deklARATION här och att underlåtenhet att utan anmaning lämna deklARATION kan medföra skönstaxering eller eftertaxering samt skyldighet att betala förseningsavgift. Enligt lagrådet kan man inte utesluta, att en person, som sedan länge bor utomlands och anser sig ha definitivt lämnat Sverige (och kanske inte heller har någon inkomst härifrån), genom de föreslagna reglerna kan bli skattmässigt återbosatt här genom åtgärder som är avsedda att riktas mot försumliga skattskyldiga, och detta även där skatteflykt inte föreligger.

Departementschefen bemöter detta och påpekar att även den som är inskränkt skattskyldig här är skyldig avge deklARATION, om hans inkomst uppgår till minst 100 kr och han är skattskyldig här för inkomsten. Enligt departementschefen torde det, med hänsyn till den sammanvägning av alla omständigheter som skall ske vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger i ett visst fall, bli ovanligt att någon kommer att anses bosatt i Sverige utan att det föreligger någon ekonomisk anknytning till Sverige som medför en inkomst för honom av minst 100 kr.

Det andra problemet av administrativ natur som tas upp av lagrådet är frågan om beskattningsort. Det påpekas att man i fall av återbosättning inte utan vidare kan falla tillbaka på den kommun som utgjort den skattskyldiges hem-

ortskommun. Lagrådet menar, att man bör reglera denna fråga, särskilt i fall då väsentliga anknytningsmoment finns till flera kommuner.

Departementschefen menar dock, att en lagreglering bör undvikas fr n med hänsyn till att utredning pågår om förbättrad folkbokföring (Dir. 1983:28). Utredningen kan enligt departementschefen inte undgå att beröra frågor av detta slag. Departementschefen menar också att problemen inte är större än att de kan lösas i den praktiska tillämpningen.

4. Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Som jag nämnde inledningsvis trädde de nya bestämmelserna i kraft den 1 juli 1985. De skall emellertid tillämpas först fr o m 1987 års taxering.

Undantag gäller dock för personer som avrest från Sverige före den 1 juli 1982, d v s de på vilka den gamla treårsregelns bevisregler inte längre kunde tillämpas vid ikraftträdandet av de nya reglerna. De nya bosättningsbestämmelserna i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL skall dock gälla om sådana omständigheter, som enligt bestämmelserna kan medföra att en person skall anses bosatt i Sverige, föreligger efter ikraftträdandet.

De nya bosättningsreglerna, med införandet av kriteriet "väsentlig anknytning", medför en utökad möjlighet för skattemyndigheterna att hävda bosättning i Sverige i fråga om svenskar som flyttat utomlands, även om förändringarna, sakligt sett, inte är särskilt stora. När det gäller de särskilda kriterierna för att "väsentlig anknytning" skall anses föreligga vill jag särskilt betona departementschefens uttalande att det endast i undantagsfall kan göras gällande "väsentlig anknytning" om endast ett av kriterierna föreligger, utan att en sammanvägning av olika omständigheter alltid skall ske. I varje fall torde kriteriet "svensk medborgare" aldrig ensamt kunna medföra "väsentlig anknytning". Enligt min mening kan det förekomma fall då två eller flera av de uppräknade kriterierna föreligger utan att dessa tillsammans skall anses medföra "väsentlig anknytning" till Sverige. Detta gäller särskilt i fall då anknytningen till den andra staten är otvetydig och fast etablerad, t ex genom fast anställning där eller där bedriven näringsverksamhet, om anställningen resp. verksamheten är av sådan natur och sådan omfattning att den uppenbarligen utgör den skattskyldiges huvudsakliga inkomstkälla. Även den personliga anknytningen till den andra staten har betydelse, t ex makes förvärvsarbete och minderåriga barns skolgång där. Alla sådana slag av anknytningar, både till Sverige och till den andra staten, måste vägas in i den samlade bedömningen av bosättningen.

Följande exempel kan anföras:

En svensk medborgare flyttar utomlands med sin familj. Han tar anställning eller startar en rörelse där och barnen sätts i skola där. Verksamheten i det andra landet kan med hänsyn till omständigheterna beräknas bli förhål-

landevis långvarig. Den tidigare ordinarie bostaden i Sverige överläts. Däremot behålls en sommarbostad i Sverige vilken är utrustad och belägen så att den kan användas året runt. Under bosättningen i Sverige användes sommarbostaden under semestern och ibland också under större helger. Efter utflyttningen används bostaden i regel endast en eller ett par månader under sommaren. Den utflyttade innehar vidare ett mindre antal aktier i börsnoterade svenska aktiebolag och visst tillgodohavande på svensk bankräkning.

Enligt min uppfattning kan man i detta fall inte göra gällande att väsentlig anknytning till Sverige föreligger.

Ett annat exempel: En svensk medborgare, ensam ägare till eller delägare i ett fåmansföretag, önskar pensionera sig och flytta utomlands. Han säljer företaget (resp. sin andel däri) till sina barn eller andra närstående men kvarstår tills vidare som styrelsemedlem i bolaget. Han överläter sin ordinarie bostad men har kvar en sommarstuga, där han avser att vistas vid besök i Sverige under sommarhalvåret. Han skaffar sig en lägenhet i det nya landet. Hans inkomster från Sverige utgörs av ATP, folkpension och försäkringspension (alt. pensionsbetalningar från företaget). Han har ett banktillgodohavande i Sverige.

Inte heller i detta fall föreligger enligt min mening väsentlig anknytning till Sverige. Om den utflyttade däremot behåller en andel i företaget kan situationen bli en annan. Gäller det en majoritetsandel bör väsentlig anknytning anses föreligga och detsamma torde gälla om den utflyttades andel visserligen är en minoritetspost men övriga andelar är fördelade på relativt många personer.

AKTIEBREV TILL SALU!

Svenska Standardbolag AB erbjuder ett brett sortiment av aktiebrev, aktieböcker och andra bolagshandlingar till mycket konkurrenskraftiga priser.

Aktiebrev (1-, 5-, 10-, 50-, 100-brev eller neutrala aktiebrev, bundna eller fria, med eller utan hembud)	per st	7:–
Vid samtidig beställning av minst 100 ex	"	5:–
Utdelningskuponger, ark om 10 kuponger	"	5:–
Konvertibelt skuldebrev	"	6:–
Räntekuponger, ark om 10 kuponger	"	5:–
Aktieboksomslag	"	4:–
Aktiebokförsättsblad	"	2:–
Aktieboksblad, 8 införingar	"	2:–
Aktiebok, inbunden 196 införingar	"	75:–
Bolagspärm med register	"	40:–
Register	"	15:–

Mervärdesskatt, porto och postförskottsavgift tillkommer

JA, VI BESTÄLLER FÖLJANDE:

Bundna aktier: med hembud utan hembud
..... 1-brev 5-brev 10-brev 50-brev 100-brev
..... neutralt brev neutrala brev

Fria aktier: med hembud utan hembud
..... 1-brev 5-brev 10-brev 50-brev 100-brev
..... neutralt brev neutrala brev

..... utdelningskuponger konvertibelt skuldebrev räntekuponger
..... aktieboksomslag försättsblad aktieboksblad
..... aktieboken inb. bolagspärm m reg register

Företag Namn

Adress

Postnr Ort



Svenska Standardbolag AB

Box 292, 791 27 FALUN, Tel 023-180 70